Visítanos en
ANDRESCUSI.BLOGSPOT.COM

Rosendo Huamaní Cueva

CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO

PARTE 1

JURISTA editores

Rosendo Huamaní Cueva

CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO

PARTE 1

TÍTULO PRELIMINAR

LIBRO PRIMERO La Obligación Tributaria

LIBRO SEGUNDO La Administración Tributaria y Los Administrados

- TEXTO ÚNICO ORDENADO ACTUALIZADO, incluye las modificaciones introducidas por los Decretos Legislativos Nos. 1113, 1117, 1121 y 1123.
- COMENTARIOS, artículo por artículo: Doctrina nacional y extranjera, jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal, consultas absueltas por la SUNAT.
- CONCORDANCIAS, ANTECEDENTES, NOTAS Y CUADROS EXPLICATIVOS.
- TABLAS DE INFRACCIONES Y SANCIONES.
- REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

JURISTA editores

CÓDIGO TRIBUTARIO

(TUO aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias)

PRINCIPIOS GENERALES E INSTITUCIONES TRIBUTARIAS

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS

LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Rosendo Huamaní Cueva

CÓDIGO TRIBUTARIO
COMENTADO

PARTE 1

TÍTULO PRELIMINAR

LIBRO PRIMERO
La Obligación Tributaria

LIBRO SEGUNDO
La Administración Tributaria y los Administrados

TEXTO ÚNICO ORDENADO ACTUALIZADO,
incluye las modificaciones introducidas por los
Decretos Legislativos N°s. 1113, 1117, 1121 y 1123

COMENTARIOS, artículo por artículo:
Doctrina nacional y extranjera,
Jurisprudencia del Tribunal Constitucional
y del Tribunal Fiscal,
consultas absueltas por la SUNAT.

CONCORDANCIAS, ANTECEDENTES,
NOTAS Y CUADROS EXPLICATIVOS.

TABLAS DE INFRACCIONES Y SANCIONES

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

JURISTA
editores

CODIGO TRIBUTARIO COMENTADO

© ROSENDO HUAMANÍ CUEVA

© JURISTA EDITORES E.I.R.L.

LIMA
Jr. Miguel Aljovín N° 201
Teléfonos: 427-6688 - 428-1072
Telefax: 426-6303

SUCURSALES:

TACNA
Av. 2 de Mayo N° 297 - Cercado
Telf. (052) 781-698

AREQUIPA
Calle Colón N° 127 - Cercado
Telf. (054) 203-794

HUANCAYO
Jr. Ancash N° 347
Cel: 964428749 / 964409118

TRUJILLO
Jr. Bolívar N° 542
Telf.: (044) 200-785

© Derechos de Autor Reservados conforme a Ley
Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca
Nacional del Perú N°: 2007-03712

ISBN: 978-9972-229-24-4

Edición: Enero 2013

Tiraje: 1000 ejemplares

Composición, Diagramación y
Diseño de carátula: Víctor Arrascue C.

A Margot
A mi madre, *i. m.*

PRESENTACIÓN

El libro que presentamos es un manual del Código Tributario peruano (TUO aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias); en esa línea, contiene su texto completo **actualizado hasta el 31 de octubre de 2012** (incluye las modificaciones e incorporaciones dispuestas por los Decretos Legislativos Nos. 1113 [05.07.2012], 1117 [07.07.2012], 1121 [18.07.2012] y 1123 [23.07.2012]).

En lo sustancial contiene, además, –artículo por artículo– sus comentarios (que se sostienen en la doctrina actual [fundamentalmente iberoamericana –adecuándola a nuestro ámbito– y obviamente peruana], en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal, y en el criterio de la Administración Tributaria manifestado en directivas y respuestas a consultas varias)[1]. Incluye la noticia de sus antecedentes y evolución en los últimos veinte años (y un comparativo de las disposiciones modificadas últimamente); la referencia de las disposiciones concordantes, vinculadas y complementarias; notas y cuadros explicativos; y las respectivas referencias bibliográficas.

Su pretensión es ser un manual teórico-práctico (de carácter general e informativo dirigido a cualquier ciudadano interesado en la materia) que sea útil para conocer, con criterios básicos –no superficiales sino suficientes–, el texto legal vigente de nuestro Código Tributario y facilite su interpretación y aplicación.

---

[1] Por cierto, el propósito de las citas es, además de proporcionar las fuentes para la ampliación de la lectura, hacer hablar a los propios autores (de los textos de doctrina e incluso de las resoluciones) así como manifestar mi deuda con ellos. No obstante, resulta obvio que la utilización o interpretación de tales opiniones es de exclusiva responsabilidad del autor del presente manual

APUNTES GENERALES SOBRE EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

SUMARIO:

1. Introducción. 2. Breve cronología del Código Tributario peruano. 3. Características del Código Tributario peruano. 3.1. Contenido, método y estructura. 3.2. Rango dentro de las fuentes del Derecho Tributario. 3.3. El Código Tributario y el Sistema Tributario nacional. 3.4. Ámbito de aplicación.

1. INTRODUCCIÓN

"El objetivo básico de la Codificación es la racionalización del Derecho en aras de la seguridad jurídica, la claridad y la certeza".[2]

Según explica el profesor español Eusebio González, guiándose de Vanoni, todo "proceso codificador, y consiguientemente también el tributario, se caracteriza por dos notas; primero, reduce a unidad lo que estaba disperso; y segundo, como derivación lógica de lo anterior, proporciona seguridad a sus destinatarios".[3] Asume el citado autor que la codificación en materia tributaria pretende tres fines: la aplicación de las leyes según criterios uniformes, que la acción uniformadora que la codificación introduce perdure, y que exista una mayor seguridad en la recaudación y menor sensación de carga que de la misma deriva.[4] Posteriormente, el mismo profesor González[5] precisaba que "es muy difícil, por no decir imposible, reducir nada a unidad, si no se parte de unos

---

[2] FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Relación General", XX Jornadas ILADT (Bahía, Brasil, 2000), Tema II: La Codificación en América Latina.- Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997).

[3] GONZÁLEZ, Eusebio. "El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria". En: *Principios Constitucionales Tributarios*. Universidad Autónoma Sinaloa, Culiacán, México, 1993, p. 35.

[4] GONZÁLEZ. "El principio de [...]" Ob. cit., pp. 42 y 43.

[5] Al sustentar su ponencia "Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria" (GONZÁLEZ, Eusebio; en las XX Jornadas del ILADT, Brasil - 2000).

principios informadores; y esos principios, al operar sobre el conjunto, tienen forzosamente que proporcionar una estructura ordenada e inteligible, es decir, un sistema. Esta es la causa de que allí donde la racionalidad propia de la codificación se une al adecuado desarrollo de la técnica jurídica, el resultado haya sido óptimo; favoreciendo ese clima de unidad y de certeza en la aplicación del Derecho, que es el fundamento de la seguridad jurídica".[6]

Es indudable que aquella unificación ordenada, la pretensión de permanencia (estabilidad) de sus normas y la certeza (o certidumbre) sobre los alcances y la aplicación de las mismas (seguridad jurídica), no pueden estar desligadas de la búsqueda del perfeccionamiento de las normas de la materia "moldeándolas con precisión técnica y exponiéndolas, en la mayoría de los casos, mediante disposiciones claras, coherentes y de interpretación relativamente fácil".[7] Tales criterios, asumiendo la importancia y alcances del Código, permitirían viabilizar la homogenización de términos y conceptos en toda la normatividad tributaria.

2. BREVE CRONOLOGÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

Nuestro primer Código Tributario fue aprobado mediante el Decreto Supremo N° 263-H de 12 de agosto de 1966 (en uso de la autorización conferida por el artículo único de la Ley N° 16043 de 4 de febrero de 1966[8]) y en virtud del Decreto Supremo N° 298-H entró en vigencia el 17 de octubre del mismo año. Rigió, con múltiples modificaciones y normas sustituidas y complementadas, adecuadas y actualizadas mediante textos únicos ordenados (aprobados por los Decretos Supremos Nos. 395-82-EFC [06.01.83] y 218-90-EF [29.07.90]), hasta el 30 de noviembre de 1992.

Este Código fue aprobado por una Comisión Revisora que estaba conformada por el Ministro de Hacienda, por los Presidentes de las Comisiones de Hacienda y Legislación Tributaria, de Presupuesto, Constitución y Leyes Orgánicas de las

---

[6] En la misma ponencia, más adelante, complementaba: "[...] la primera y fundamental exigencia que deriva del principio de seguridad jurídica, junto a la interdicción de la arbitrariedad, es la idea de certeza, ese saber a qué atenerse, tan ligado a la claridad de los términos utilizados por el legislador y al inequívoco conocimiento del Derecho vigente en cada momento, circunstancias ambas que un buen código tributario facilita extraordinariamente". "Es necesario estar persuadidos de que es muy difícil, por no decir imposible, aproximarse mínimamente a un grado de certeza deseable en la aplicación del Derecho, si no se parte de dos premisas imprescindibles. La primera consiste en tener un conocimiento suficientemente preciso de las normas vigentes en cada momento. La segunda, dando por supuesto ese conocimiento, exige poder entender el contenido de las normas vigentes, es decir, que un ciudadano corriente, que ha cursado la enseñanza obligatoria y está en condiciones de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tiene todo el derecho del mundo a poder entender por qué paga sus impuestos, sin necesidad de recurrir a un experto que, previo pago, le explique cifras, datos y fórmulas para él absolutamente cabalísticas".

[7] PAOLINELLI MONTI, Ítalo. "Aspectos generales de la codificación tributaria". En: *Cuadernos Tributarios* Nos. 19 y 20, revista editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Grupo Peruano, Lima, 1995, p. 189.

[8] BELAUNDE GUINASSI, Manuel. *Código Tributario - Comentado y concordado*. Editorial Desarrollo, Lima, 1970, p. 521.

Cámaras de Senadores y Diputados; el Director de Estudios Tributarios, los Superintendentes de Contribuciones y de Aduanas, y un representante de la entidad recaudadora de impuestos; asimismo, por un economista propuesto por el Instituto de Planificación; un representante del Instituto Peruano de Derecho Tributario; un contador público representante del Colegio de Contadores Públicos de Lima; un economista designado por el Colegio de Economistas; tres representantes de las entidades que agrupan al comercio, la industria y la producción; y un representante designado por las entidades gremiales.[9]

La Comisión que aprobó el proyecto de dicho Código Tributario, elaboró el proyecto final sobre la base del anteproyecto preparado por el doctor Jaime García Añoveros, a la sazón catedrático de la Universidad de Sevilla, del anteproyecto sustitutorio preparado por el doctor Carlos Llontop Amorós, del anteproyecto sustitutorio de la Dirección General de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda y Comercio, y de los proyectos y estudios de redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID (de cuyo desarrollo y avance se tenía noticia por la participación del doctor Vidal Cárdenas como miembro colaborador por el Perú). Dicha Comisión Revisora tuvo a bien señalar que la finalidad del Código Tributario era alcanzar los siguientes resultados: "1° Facilitar, por su concisión y claridad, el conocimiento de los derechos y deberes generales del contribuyente en la relación tributaria, y premunirlo, así, de seguridad y garantías frente al acreedor del tributo. 2° Mayor permanencia de estas normas en el tiempo, puesto que ya no se alterarán necesariamente cuando los imperativos de la política fiscal impliquen el cambio o supresión de los tributos en particular. 3° Posibilidad de mejor organización de la Administración Tributaria, sobre la base de un esquema más estable de relaciones con el contribuyente. 4° Afirmación y desarrollo de los principios constitucionales en materia tributaria".[10]

No hay duda de que un Código Tributario aprobado con los antecedentes señalados se ubicaba, por lo menos teóricamente, dentro del esquema propuesto por la doctrina jurídica latinoamericana de aquella época (fundamentalmente manifestada en la resolución del tema 3 de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de México de 1958[11] y materializada en el Modelo de Código

---

[9] VIDAL CÁRDENAS, Enrique. "Exposición efectuada en el conversatorio del Instituto Peruano de Derecho Tributario del día 31.10.91, con ocasión de cumplir el Código Tributario 25 años de vigencia". En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 21, IPDT, Lima, diciembre de 1991, p. 8.

[10] "Informe de la Comisión Revisora de Legislación Tributaria elevando al Señor Presidente de la República el Código Tributario que ha elaborado, para su promulgación" –Código aprobado por el D. S. 263-H de 12.08.66–. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 21, IPDT, Lima, diciembre de 1991, p. 17.

[11] Resolución:

"1. Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica tributaria, con la mira de elaborar un diccionario latinoamericano de Derecho Tributario.

2. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemáticamente y ordenadamente los principios generales del Derecho Tributario

Tributario para América Latina), acercándose a las expectativas de respeto y garantía de los derechos de los deudores tributarios, permitiendo, de acuerdo con el planteamiento de Mersán, una actuación ciertamente jurídica de la Administración, y la elaboración jurisprudencial armónica en salvaguarda de la correcta aplicación de las leyes que regulen la transferencia del patrimonio privado al sector público.[12]

El 1 de diciembre de 1992 inició su vigencia el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859. Este Código fue en su preparación, concepción y contenido distinto del anterior. El texto propuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas fue el preparado básicamente por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria con una limitada colaboración de algunos especialistas, pudiéndose vislumbrar de aquí sus características y tendencia: "[...] hay una tendencia claramente marcada a privilegiar la recaudación, sacrificando derechos fundamentales de los contribuyentes".[13] Tal tendencia a la fecha se mantiene, aun cuando el MEF afirme lo contrario (este Ministerio -primer párrafo de la nota de prensa de fecha 16 de marzo de 2007-, luego de las modificaciones dispuestas por el Decreto Legislativo N° 981, informó: "El Código Tributario fue modificado para establecer un marco normativo más equitativo para las relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados, que proteja los derechos de los contribuyentes, que establezca límites a las facultades discrecionales de la Administración sin vulnerar el interés público que se encuentra bajo su tutela, que genere proporcionalidad en el régimen de infracciones y sanciones, y que establezca mayor certeza en las reglas aplicables".)

Los siguientes Códigos continuaron con este sistema de elaboración y propuesta, de ahí que su texto parezca estar pensado para regular casi exclusivamente las relaciones tributarias de la Administración Tributaria central o nacional (SUNAT). El profesor Zolezzi, en 1995, luego de criticar el contenido, ya con modificaciones, del Código Tributario vigente a esa fecha, decía con chanza: "[...] la SUNAT ha violado el principio de no confiscatoriedad: se ha apropiado del Código Tributario".[14]

---

y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos.

3. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten.
4. Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos.
5. Que los distintos países envíen al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario los códigos, trabajos y proyectos de codificación que éste deberá divulgar entre ellos, con los comentarios y recomendaciones de orden general que estime conveniente, para facilitar la adopción de criterios afines en las legislaciones".

[12] MERSÁN, Carlos Antonio. "Codificación Tributaria". En: *Perspectivas del Derecho Público en la segunda mitad del Siglo XX*. T. III. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969, p. 1041.

[13] Palabras del profesor Luis Hernández Berenguel en entrevista publicada en *Análisis Tributario* N° 163, revista editada por AELE, Lima, agosto de 2001, p. 8.

[14] ZOLEZZI MÖLLER, Armando. "Contenido del Código Tributario". En: *Cuadernos Tributarios* Nos. 19 y 20, revista editada por la Asociación Fiscal Internacional -IFA- Grupo Peruano, Lima, 1995, p. 219.

Hay que advertir, por otro lado, que tanto este Código como los siguientes no fueron aprobados por el Poder Legislativo (aunque debemos reconocer que algunas enmiendas, mínimas, sí se hicieron mediante leyes). Asumiendo el aserto anterior, el profesor Hernández señaló: "No solamente el Congreso de la República ha abdicado de su atribución de dictar leyes, en lo que a materia tributaria se refiere, delegando constantemente en el Poder Ejecutivo la dación de estas normas mediante leyes autoritativas, sino que adicionalmente el Poder Ejecutivo fundamentalmente ha ejercido las atribuciones delegadas permitiendo que la SUNAT sea básicamente el ente encargado de la elaboración de esas normas".[15] Por cierto, con la dación de la Ley N° 29884, que facultó al Poder Ejecutivo a legislar en materia tributaria y que en su virtud se dictaron Decretos Legislativos (Nos. 1113, 1117, 1121 y 1123) que modificaron el texto del Código Tributario (pero no su tendencia), se corrobora lo anotado.

En diciembre de 1993 se dictó el Decreto Legislativo N° 773 en virtud del cual se aprobó un nuevo Código Tributario cuyo contenido, con algunas variantes respecto del sancionado mediante el Decreto Ley N° 25859, fue adecuado a las disposiciones de la Constitución Política de 1993. Este Código estuvo vigente desde el 1 de enero de 1994 hasta el 21 de abril de 1996, y a lo largo de su vigencia fue modificado por la Ley N° 26414 y los Decretos Legislativos Nos. 792 y 806.

El cuarto Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 [21.04.1996], actualmente vigente, rige desde el 22 de abril de 1996. Aparte de una nueva regulación en diversas disposiciones, incluyó como título de cada norma y artículo una sumilla de su contenido general. Este Código fue modificado por las siguientes disposiciones: Decreto Legislativo N° 845, Ley N° 26663, Ley N° 26777, Ley N° 27038, Ley N° 27131 y Ley N° 27146.

CÓDIGO	NORMA APROBATORIA	VIGENCIA (DESDE)
Primero	D. S. N° 263-H	17 de octubre de 1966
Segundo	D. L. N° 25859	1 de diciembre de 1992
Tercero	D. Leg. N° 773	1 de enero de 1994
Cuarto	D. Leg. N° 816	22 de abril de 1996

Posteriormente, teniendo en cuenta que desde su entrada en vigencia se habían dictado diversos dispositivos legales que complementaron y modificaron su texto, y habiéndose dispuesto mediante la Única Disposición Transitoria de la Ley N° 27038 la expedición de un TUO, se dictó el Decreto Supremo N° 135-99-EF [19.08.99] mediante el cual se aprobó un Texto Único Ordenado del Código Tributario. El articulado de este Texto Único Ordenado del Código

[15] HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. "La última 'Reforma Tributaria'". En: *Análisis Tributario* N° 196, revista editada por AELE, Lima, mayo de 2004, pp. 9 y 10.

Tributario ha sufrido a la fecha diversas modificaciones, incorporaciones y derogaciones; a saber:

LEY	DECRETO LEGISLATIVO	FECHA DE PUBLICACIÓN	DISPOSICIONES MODIFICADAS, SUSTITUIDAS, INCORPORADAS, ETC.
27256		02.05.2000	Dispuso la modificación del segundo párrafo del artículo 27 y la sustitución del inciso e) del artículo 104; asimismo, el artículo 3 de la citada ley ha incorporado el inciso f) en el artículo 104.
27296		06.07.2000	El artículo 8 de esta Ley sustituyó el inciso d) del artículo 85.
27335		31.07.2000	La Ley modificó, adicionando o sustituyendo, diversos artículos: Norma IV, artículos 16, 33, 38, 40, 46, 62, 88, 115, 125, 137, 138, 141, 166, 173, 175, 176, 177, 182, 183, 192. Asimismo, la ley citada aprobó las nuevas Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias que, de conformidad con el artículo 180 del T. U. O. del Código Tributario, forman parte de su texto.
27393		30.12.2000	El artículo 8 de esta Ley sustituyó el primer y segundo párrafos del artículo 36.
27584		07.12.2001	El numeral 3 de la Primera Disposición Derogatoria de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo derogó los artículos 157 a 161.
27787		25.07.2002	El artículo Único de la Ley adicionó el numeral 6 en el artículo 18.
27788		25.07.2002	El artículo Único de la Ley derogó el artículo 81. Asimismo, mediante la Única Disposición Final se precisó los alcances (prescripción y facultades) de la fiscalización de la Administración Tributaria.
27796		26.07.2002	La Sexta Disposición Transitoria de la Ley incorporó el numeral 15 en el artículo 177 y en las Tablas anexas I, II y III.
27877		14.12.2002	La Tercera Disposición Final de la Ley sustituyó los numerales 3, 6 y 7 del artículo 174, y la Cuarta Disposición Final el rubro 2 de las Tablas anexas I, II y III.
	930	10.10.2003	El Decreto Legislativo dispuso la sustitución de algunos párrafos e incisos de los artículos 32 y 39 del Código.
28092		19.10.2003	El artículo 1 de la Ley sustituyó la Nota 1 de las Tablas I, II y III del Texto Único Ordenado del Código Tributario.
	941	20.12.2003	El Decreto Legislativo dispuso la sustitución de los artículos 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71 y 72, la incorporación de los artículos 65-A, 67-A, 72-A y 72-B, y señaló el carácter interpretativo de la referencia a las oficinas fiscales y a los funcionarios autorizados que se realiza en el numeral 3 del artículo 64 del Código.

	942	20.12.2003	El Decreto Legislativo realizó, vía sus Disposiciones Finales, precisiones interpretativas vinculadas a los artículos 39 y 40 del Código.
	953	05.02.2004	El Decreto Legislativo dispuso la modificación de las siguientes normas y artículos: II, IV, VII, 3, 6, 11, 16, 17, 18, 23, 27, 29, 32, 33, 38, 39, 40, 43, 44, 45, 46, 50, 53, 56, 57, 58, 62, 64, 67, 72-B, 75, 78, 80, 82, 85, 86, 87, 88, 92, 96, 97, 100, 101, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 114, 115, 116, 118, 119, 120, 121, 125, 130, 131, 133, 135, 136, 137, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 148, 150, 151, 152, 153, 156, 157, 158, 162, 164, 166, 170, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 186, 188 y 192; la incorporación de los artículos 121-A y 179-A; la sustitución de las Tablas de Infracciones y Sanciones; y la derogación de los artículos 51 y 138, la Quinta y la Décimo Sexta Disposición Final, y la Tercera Disposición Transitoria.
28365		24.10.2004	La Ley dispuso la sustitución del artículo 157.
28647		11.12.2005	La Ley dispuso la sustitución del numeral 2 del artículo 18, y mediante la Única Disposición Transitoria precisó los alcances de esta disposición modificatoria.
	969	24.12.2006	El Decreto Legislativo dispuso la sustitución y modificación de los siguientes artículos: 32, 33, 34, 36, 38, 98, 115, 119 y 181; asimismo, dispuso la sustitución del inciso b) de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 953.
	977	15.03.2007	La Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo dispuso la derogación de la Norma VII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.
	981	15.03.2007	Mediante el Decreto Legislativo se dispuso la sustitución y modificación de los siguientes artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF: 12, 18, 23, 33, 39, 40, 41, 45, 46, 55, 57, 62, 64, 65, 65-A, 85, 87, 94, 104, 109, 114, 116, 118, 119, 120, 121-A, 127, 137, 139, 142, 150, 153, 157, 162, 163, 171, 175, 177, 178, 179, 180, 182, 183 y 184. Asimismo, se dispuso la incorporación de los siguientes artículos: 20-A, 62-A, 72-C y 72-D; fueron derogados los artículos 179-A y 185 y dos párrafos del artículo 157. Mediante el artículo 51 del Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó las Tablas de Infracciones y sanciones Tributarias del Código Tributario con las que forman parte del referido decreto. La primera Disposición Complementaria Final ha establecido la vigencia del Decreto Legislativo señalado desde el 1 de abril de 2007, salvo la Segunda Disposición Complementaria Final que entró en vigencia al día siguiente de su publicación.
29191		20.01.2008	El artículo 1 de la Ley sustituyó el artículo 38 del Código Tributario.

29566		28.07.2010	El artículo 11 de esta ley modificó el numeral 16 del artículo 62 del Código; el artículo 12 incorporó el numeral 20 del artículo 62; y el artículo 13 sustituyó el numeral 7 del artículo 87.
	1113	05.07.2012	El artículo 3 de este Decreto modificó el inciso c) del numeral 1, inciso a) del numeral 2 e inciso a) del numeral 3 del artículo 45; inciso f) del numeral 1 del artículo 46; artículo 61; epígrafe del artículo 62-A; segundo párrafo del artículo 77; artículos 88, 98 y 99; primer párrafo y el numeral 5 del artículo 101; inciso b) del artículo 104; numeral 1 del artículo 108; segundo párrafo del artículo 121; epígrafe, primer y último párrafo del artículo 144; penúltimo párrafo del artículo 150; primer párrafo del artículo 154; artículo 155; segundo párrafo del artículo 189; epígrafe, tercer y cuarto párrafos del artículo 192. El artículo 4 del Decreto incorporó el numeral 7 del artículo 44; último párrafo del artículo 46; segundo párrafo del artículo 76; numeral 8 del artículo 77; numeral 3 del artículo 108; sétimo, octavo, noveno y décimo párrafos del artículo 121. El artículo 5, modificó determinados rubros y notas de las Tablas de Infracciones y Sanciones (respecto del numeral 1 del artículo 174); y el artículo 6, incorporó notas a las referidas Tablas.
	1117	07.07.2012	El artículo 3 de este Decreto Legislativo dispuso la modificación de los artículos 11 (segundo párrafo), 118 (segundo párrafo del inciso d) y 166. El artículo 4 incorporó la Norma VII del Título Preliminar y el último párrafo del artículo 179.
	1121	18.07.2012	El artículo 3 de este Decreto Legislativo dispuso la modificación de la Norma VIII e incorporó la Norma XVI en el Título Preliminar del Código Tributario. El artículo 4 modificó el numeral numeral 6 del tercer párrafo del artículo 16, el artículo 84, el tercer párrafo del numeral 7 del artículo 87, el numeral 3 del artículo 137, el primer párrafo del artículo 141, el quinto párrafo del artículo 146, el epígrafe del Título IV del Libro Tercero, el segundo párrafo del artículo 157. El artículo 5 Incorporó el artículo 16-A, el tercer párrafo del numeral 5 del artículo 87 y artículo 159. La Segunda Disposición Complementaria Final de este decreto ha facultado al Ministerio de Economía y Finanzas a dictar, dentro de los ochenta días hábiles, obviamente con todas las modificaciones, exclusiones e incorporaciones dadas (y reseñadas en el cuadro presente) desde el TUO aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, un nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario.
	1123	23.07.2012	El artículo 3 de este Decreto Legislativo dispuso la modificación del primer párrafo del artículo 153, del numeral 3 del artículo 174 y del artículo 194.

CUADRO DE VIGENCIAS (Decretos Legislativos N°s 1113, 1117, 1121 y 1123)			
Norma o artículo		Decreto Legislativo	Vigencia (desde)
VII	Incorporación (norma)	1117	08.07.2012
VIII	Modificación (norma)	1121	19.07.2012
XVI	Incorporación (norma)	1121	19.07.2012
11°	Modificación (segundo párrafo)	1117	05.10.2012
16°	Modificación (numeral 6 del tercer párrafo)	1121	19.07.2012
16°-A	Incorporación (artículo)	1121	19.07.2012
44°	Incorporación (numeral 7)	1113	28.09.2012
45°	Modificación (inciso c) numeral 1; inciso a) numeral 2; inciso a) numeral 3)	1113	28.09.2012
46°	Modificación (inciso f) numeral 1)	1113	28.09.2012
46°	Incorporación (último párrafo)	1113	28.09.2012
61°	Modificación (artículo)	1113	28.09.2012
62°-A	Modificación (epígrafe)	1113	28.09.2012
76°	Incorporación (segundo párrafo)	1113	28.09.2012
77°	Modificación (segundo párrafo)	1113	28.09.2012
77°	Incorporación (numeral 8)	1113	28.09.2012
84°	Modificación (artículo)	1121	19.07.2012
87°	Modificación (tercer párrafo del numeral 7)	1121	19.07.2012
87°	Incorporación (tercer párrafo del numeral 5)	1121	19.07.2012
88°	Modificación (artículo)	1113	28.09.2012
98°	Modificación (artículo)	1113	06.07.2012
99°	Modificación (artículo)	1113	06.07.2012
101°	Modificación (primer párrafo y numeral 5)	1113	06.07.2012
104°	Modificación (inciso b)	1113	06.07.2012
108°	Modificación (numeral 1)	1113	28.09.2012
108°	Incorporación (numeral 3)	1113	28.09.2012
118°	Modificación (segundo párrafo del inciso d)	1117	08.07.2012
121°	Modificación (segundo párrafo)	1113	06.07.2012
121°	Incorporación (párrafos sétimo, octavo, noveno y décimo)	1113	06.07.2012
137°	Modificación (numeral 3)	1121	19.07.2012
141°	Modificación (primer párrafo)	1121	19.07.2012
144°	Modificación (epígrafe y párrafos primero y ultimo)	1113	06.07.2012
146°	Modificación (quinto párrafo)	1121	19.07.2012
150°	Modificación (penúltimo párrafo)	1113	06.07.2012
153°	Modificación (primer párrafo)	1123	24.07.2012
154°	Modificación (primer párrafo)	1113	06.07.2012
155°	Modificación (artículo)	1113	06.07.2012
Titulo IV, Libro Tercero	Modificación (epígrafe)	1121	19.07.2012
157°	Modificación (segundo párrafo)	1121	19.07.2012
159°	Incorporación (artículo)	1121	19.07.2012
166°	Modificación (artículo)	1117	06.08.2012
174°	Modificación (numeral 3)	1123	24.07.2012
179°	Incorporación (último párrafo)	1117	06.08.2012
189°	Modificación (segundo párrafo)	1113	28.09.2012
192°	Modificación (epígrafe, tercer y cuarto párrafos)	1113	28.09.2012
194°	Modificación (artículo)	1123	24.07.2012

3. CARACTERÍSTICAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

3.1. Contenido, método y estructura

El Código Tributario peruano es un conjunto orgánico y sistemático de disposiciones que norman la materia tributaria general.

Es una norma esencial y especial (por su contenido, objeto y ámbito de aplicación) para la materia tributaria. Sus disposiciones, que no regulan a ningún tributo en particular, son aplicables a todos los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) pertenecientes al sistema tributario nacional y a las relaciones que la aplicación de estos y las normas jurídico-tributarias originen.

En nuestro país se ha optado por dictar un Código Tributario que contiene los principios y normas generales que informan y rigen la tributación y el sistema tributario nacional –como se ha indicado, con exclusión de las normas específicas referentes a cada tributo en particular– (criterio que viene desde nuestro primer Código). Así, nuestra norma general tributaria establece y desarrolla los principios e institutos jurídico-tributarios; los elementos y conceptos esenciales y comunes de las relaciones derivadas de la obligación tributaria, el tributo y las normas vinculadas; las reglas básicas sobre los procedimientos administrativo-tributarios que permitan hacer efectivos los derechos, facultades, deberes y obligaciones que se generen o den contenido a aquellas relaciones; y además contiene la tipificación de las infracciones y el régimen de sanciones para reprimirlas. De este modo, su sistematización se encuadra dentro del método de la codificación limitada.[16]

Sin perjuicio de lo anotado, cabe recordar que en Latinoamérica se ha propuesto una clasificación desde el punto de vista ideológico: según la tendencia a la preponderancia del ente público o a la igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria, se tiene las codificaciones orientadas por la explicación del

---

[16] Además del método de la *codificación limitada* (o sistema de Código general) en nuestra materia se conoce el método de la *codificación amplia* (se regula tanto la parte general del Derecho Tributario –o los principios fundamentales–, como la parte especial de cada tributo –las disposiciones específicas sobre tributos que integran el régimen tributario–, con exclusión de las alícuotas, tasas o cuotas fijas de los tributos, las cuales son sancionadas por leyes complementarias y modificables conforme a las distintas coyunturas de la economía) y el método de la *codificación total* (por este método se dicta en un solo cuerpo legal todas las normas tributarias, sean generales o específicas, incluyendo las alícuotas, tasas o cuotas fijas que se deban pagar como tributos). Hay que precisar, no obstante, que estos dos últimos métodos, ubicados ambos dentro del sistema de Códigos especiales, se acercan más a una recopilación de normas (o textos refundidos) que a una auténtica codificación.
Por cierto, siguiendo la clasificación ampliada de Condorcet Rezende (que divide lo que clasificamos como codificación limitada en limitada y parcial), Toffoli propone la siguiente distribución: codificación limitada (Guatemala); codificación parcial (Bolivia, Chile, Costa Rica, El Salvador, Ecuador, Honduras, México, Nicaragua, Perú, Portugal, Uruguay y Venezuela); codificación amplia (Alemania, Brasil, España); total (Colombia, Estados Unidos de América, Francia y Paraguay); y sin codificación (Australia, Belice, Canadá, Italia, Nueva Zelanda, Panamá y Reino Unido). (TOFFOLI TAVOLARO, Agostinho. "A codificação tributária". En: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, T.I., Marcial Pons, primera edición, Buenos Aires, 2008, pp. 414 y 415.)

vínculo entre el contribuyente y el Estado en función de una "relación de poder" subordinante del ente público al particular (se señala como ejemplo el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -en adelante MCT/CIAT-, de 1997); y las codificaciones que parten de la base de explicar ese vínculo como una "relación jurídica" y no como una relación de poder (se cita como ejemplo al Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID -en adelante MCTAL-, de 1967).[17] Dentro de esta clasificación, si bien el Código Tributario peruano se ubicaba inicialmente en la línea del MCTAL su tendencia actual (más aún con las modificaciones e incorporaciones dispuestas por los Decretos Legislativo Nos. 1113, 1117, 1121 y 1123) va por la línea del MCT/CIAT (influenciado o no por este modelo).[18]

Las disposiciones de nuestro Código Tributario están ordenadas en un título preliminar, cuatro libros, disposiciones finales, disposiciones transitorias y tres Tablas de Infracciones y Sanciones. Los libros se dividen del siguiente modo: Libro Primero: La Obligación Tributaria; Libro Segundo: La Administración Tributaria y los Administrados; Libro Tercero: Procedimientos Tributarios; y, Libro Cuarto: Infracciones, Sanciones y Delitos.[19] Se ha entendido que en esta estructura se

---

[17] PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*. LEGIS, primera edición, Bogotá, 2001, p. 150.

[18] En la XX Jornadas del ILADT (Brasil - 2000) se discutió la codificación en América Latina y se comparó ambos modelos de código; en estas jornadas, considerando:
Que es objeto primordial del ILADT procurar que las legislaciones de los países de la región en materia tributaria se dicten con acatamiento a los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva y, especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia, todo ello en concordancia con las Resoluciones de las diversas Jornadas del Instituto;
Que las facultades de la Administración tributaria deben estar fijadas en la ley, sin concesión de poderes discrecionales en su interpretación y aplicación;
Que el Modelo de Código Tributario del CIAT contiene preceptos que transgreden los mencionados principios y, por ello, resulta ajeno al sistema y orden de garantías constitucionales de nuestros países:
Que el MCTAL constituye un instrumento de alta calidad jurídica, respetuoso de los aludidos principios, con suficiente amplitud para adaptarlo a las legislaciones de los países de la Región, y para introducir en su texto las actualizaciones que se consideren necesarias, tal como quedó reconocido en las Jornadas celebradas en Punta del Este en 1970, y como se ha reflejado en los Códigos de varios países de América Latina.
Se recomendó por unanimidad:
1. Sugerir a los países de la región mantener el MCTAL como base de sus Códigos y leyes relativos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación.
2. Que el ILADT comunique esta Resolución a los Poderes Ejecutivo y Legislativo, y en especial al CIAT, OEA, BID, y a las Administraciones Tributarias de los respectivos países, incluyendo los trabajos presentados en estas Jornadas sobre el tema de los Modelos de Codificación, y recomiende a las Asociaciones e Institutos nacionales la adopción de idéntico temperamento.

[19] Importa referir que este último Libro, a diferencia de lo normado por el Código Tributario

encuentran las áreas básicas de estudio del Derecho Tributario general: en el Título Preliminar los principios y la introducción a la parte general (incluyendo complementariamente, o como desarrollo de la Constitución, parte del Derecho Tributario Constitucional), en el Libro Primero el Derecho Tributario Material o Sustantivo, en el Libro Segundo el Derecho Administrativo Tributario o Derecho Tributario Formal (que incluye los aspectos procedimentales vinculados al ejercicio de las facultades de la Administración), en el Libro Tercero el Derecho Procesal Tributario (que además contiene los aspectos especiales de la demanda contencioso administrativa, en sede judicial, para la materia tributaria) y en el Cuarto el Derecho Penal Tributario.

3.2. Rango dentro de las fuentes del Derecho Tributario

Por la forma y condiciones para su aprobación y modificación, el Código Tributario tiene el rango de ley; una ley como todas las demás. Por cierto, en el entendido que asume el mismo criterio, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario -que regula las fuentes del Derecho Tributario- tampoco ha previsto un nivel o rango específico ni especial ni prevalente para el referido Código.[20] En ese sentido (parafraseando a Ménendez Moreno), siendo visible su vulnerabilidad frente a normas especiales u ordinarias posteriores, "su vigencia y utilidad va a depender más de su autoritas que de su imperium, ya que lógicamente su aceptación y pervivencia va a depender de la calidad de su regulación, de su acierto a la hora de concretar y perfilar los institutos y contenidos jurídico-tributarios generales que le son propios".[21]

Cabe indicar, no obstante, que algunos autores discrepan de esta posición. Así, por ejemplo, el profesor Ruiz de Castilla[22] señala que el Código Tributario goza de supremacía respecto de cualquier ley tributaria; luego precisa que el criterio contrario nos alejaría de la finalidad básica de todo proceso de codificación y relativizaría sin sustento técnico la Norma I del Código Tributario que apunta a la generalización de las reglas básicas de todo tributo.[23]

---

que rigió hasta noviembre de 1992, desde el aprobado mediante el Decreto Ley N° 25859 al vigente no contiene la tipificación ni la regulación específica de los delitos tributarios. Las normas referidas a estos delitos fueron incluidas en el Código Penal de 1991; con posterioridad, algunos delitos merecieron disposiciones especiales: actualmente la defraudación tributaria se encuentra regulada por la Ley Penal Tributaria aprobada por el Decreto Legislativo N° 813 y los delitos aduaneros por la Ley de los Delitos Aduaneros aprobada por la Ley N° 28008.

[20] Una obviedad: la Constitución tampoco ha señalado un rango particular, ni siquiera dentro de la reserva de ley orgánica, para este Código.

[21] MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. "Disposiciones generales del ordenamiento tributario". En: *Estudios de la Ley General Tributaria*. Landwell, PriceWaterhouseCoopers, Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 35.

[22] RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, Francisco J. "Impuesto de alcabala: Estudio de la obligación tributaria". En: *Foro Jurídico* N° 10, Revista de Derecho editada por estudiantes de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2010, p. 222.

[23] RUIZ DE CASTILLA. "Impuesto de alcabala [...]". Ob. Cit., p. 223.

De otro lado, si bien el cuerpo normativo en comentario está sistematizado y reordenado (y obviamente contenido) en un Texto Único Ordenado (TUO), debe tenerse en cuenta y asumirse que el Código Tributario vigente no fue sancionado por el Decreto Supremo que aprobó el vigente TUO (Decreto Supremo N° 135-99-EF) sino por una norma con rango de ley (Decreto Legislativo N° 816), por lo que nosotros no hacemos referencia al TUO ni a aquel Decreto Supremo sino directamente al Código Tributario mencionándolo como tal o simplemente como Código.[24]

3.3. El Código Tributario y el Sistema Tributario nacional

Como se sabe, mediante el Decreto Legislativo N° 771 se aprobó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional en cuyo contenido se incluyó al Código Tributario. Al respecto hay que anotar que siendo el Sistema Tributario "el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un determinado momento",[25] consideramos incorrecta tal inclusión.

El profesor Ruiz de Castilla[26] en relación con este aspecto señala: "En economía se sostiene que el sistema tributario es el conjunto de impuestos, contribuciones y tasas existentes en cada país". "Dentro de este orden de ideas el Código Tributario como tal no tiene cabida. En efecto este Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas de ordenamiento jurídico tributario". "O sea se trata de un cuerpo legal que establece ciertos principios generales y no regula ni constituye un tributo en sí. Entonces mal se puede sostener que este Código forma parte de nuestro sistema tributario".

Luis Hernández Berenguel explica esta inclusión del siguiente modo: "[...] a posteriori y de manera equivocada, la Ley Marco pretende sostener -contra toda opinión- que el Código Tributario siempre ha formado parte del sistema tributario nacional, con el propósito de convalidar la promulgación y publicación por el Poder Ejecutivo de un nuevo Código Tributario. Recordemos que la correspondiente ley de delegación de facultades -Ley N° 26249- sólo autorizó al Poder Ejecutivo a "modificar la legislación del Sistema Tributario del Gobierno Central y de los Gobiernos Locales tendiendo a su simplificación", por lo que -a estar por la co-

---

[24] Aun cuando referencialmente nuestros legisladores sigan vinculando su contenido con el TUO. Así sucede, por ejemplo, en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1113 (que señala que el objeto de dicha norma es modificar el TUO aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y modificatorias), en el artículo 2 de los Decretos Legislativos Nos. 1113 y 1117 ("Cuando la presente norma legal haga mención al Código Tributario, deberá entenderse referido al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias") y en el artículo 2 de los Decretos Legislativos Nos. 1121 y 1123 ("Cuando la presente norma legal haga mención al Código Tributario, deberá entenderse referida al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias").

[25] TORRES, Agustín. "Sistema Tributario". En: *Manual de Finanzas Públicas*. AZ Editorial, Buenos Aires, 1986, p. 251.

[26] RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco J. "El sistema tributario nacional". En: *Revista del Foro* N° 1, año LXXXII, Colegio de Abogados de Lima, p. 56.

rrecta definición de lo que es un sistema tributario- el Poder Ejecutivo no habría tenido la facultad de aprobar -como lo ha hecho- un nuevo Código Tributario".[27]

3.4. Ámbito de aplicación del Código Tributario

Como ya se ha adelantado, los preceptos del Código Tributario -en la medida en que este cuerpo normativo resulta ser la norma base del ordenamiento jurídico tributario- son aplicables, con las salvedades que trascienden del propio Código y otras normas con rango de ley, a todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones) del sistema tributario peruano y a las relaciones jurídicas que los tributos y la aplicación de las normas tributarias generen; por tanto, son aplicables a (por) todas las Administraciones Tributarias y no solo a (por) la SUNAT[28].

Las exclusiones que el propio Código establece se encuentran desperdigas a lo largo de su texto; como ejemplos evidentes tenemos a las presunciones legales (que son aplicables casi exclusivamente a ciertos tributos -Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta), a determinadas facultades (la establecida en la Norma XVI y algunas de fiscalización), a ciertas obligaciones de los administrados y al artículo 179 del Código.

De otro lado, de conformidad con otras normas legales que restringen su aplicación, algunas disposiciones del Código no son aplicables a determinados casos (por ejemplo las disposiciones que regulan el procedimiento de Cobranza Coactiva a los tributos y deudas tributarias municipales; para estos casos es de aplicación la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), y algunas otras son aplicables supletoriamente (por ejemplo, para algunos asuntos relacionados con los derechos arancelarios aduaneros, que están sujetos a la Ley General de Aduanas[29]).

Obviamente, las cuestiones no vinculadas a su ámbito de aplicación no serán (o no deben ser) atendidas con el Código Tributario.

---

[27] HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. "Temporalidad del sistema tributario vigente". En: *Ius et Veritas* N° 8, revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1994, p. 14.

[28] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (de acuerdo con el artículo 2 de la Ley N° 29816).

[29] La Segunda Disposición Complementaria y Final de la Ley General de Aduanas (aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053), señala: "En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario".
Hay que precisar, no obstante, que muchas normas del Código Tributario son aplicables por directa remisión de la Ley General de Aduanas (por ejemplo, las que regulan las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción [artículo 156], o el procedimiento contencioso, el no contencioso y el de cobranza coactiva [artículo 205]).

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF
[19.08.1999]

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

CONSIDERANDO:

Que desde la entrada en vigencia del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, se han dictado diversos dispositivos legales que han complementado y/o modificado su texto;

Que la Única Disposición Transitoria de la Ley N° 27038 establece que por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se expedirá el Texto Único Ordenado del Código Tributario;

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27131 establece que las modificaciones en el Código Tributario efectuadas por dicha Ley deben ser incorporadas al Texto Único Ordenado del citado Código;

De conformidad con lo dispuesto en la Única Disposición Transitoria de la Ley N° 27038 y en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27131;

DECRETA:

ARTÍCULO 1°.- Apruébase el Texto Único del Código Tributario, que consta de un (1) Título Preliminar con quince (15) Normas, cuatro (4) Libros, ciento noventa y cuatro (194) Artículos, veintidós (22) Disposiciones Finales, cinco (5) Disposiciones Transitorias y tres (3) Tablas de Infracciones y Sanciones.

ARTÍCULO 2°.- El presente Decreto Supremo será refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas. El presente Decreto Supremo será refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Dado en la Casa de Gobierno, a los dieciocho días del mes de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

ALBERTO FUJIMORI FUJIMORI
Presidente Constitucional de la República

VICTOR JOY WAY ROJAS
Presidente del Consejo de Ministros y Ministro de Economía y Finanzas

Indice General

- PRESENTACIÓN 9
- APUNTES GENERALES SOBRE EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO 11

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

PRIMERA PARTE

TÍTULO PRELIMINAR

NORMA I Contenido 35

NORMA II Ámbito de aplicación 36

NORMA III Fuentes del Derecho tributario 76

NORMA IV Principio de legalidad - Reserva de la ley 99

NORMA V Ley de presupuesto y créditos suplementarios 131

NORMA VI Modificación y derogación de normas tributarias 133

NORMA VII Reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios 145

NORMA VIII
Interpretación de normas tributarias 154
NORMA IX
Aplicación supletoria de los principios del derecho. 162
NORMA X
Vigencia de las normas tributarias 169
NORMA XI
Personas sometidas al Código Tributario y demás .. normas tributarias 182
NORMA XII
Cómputo de plazos 186
NORMA XIII
Exoneraciones a diplomáticos y otros 193
NORMA XIV
Ministerio de Economía y Finanzas 195
NORMA XV
Unidad impositiva tributaria 195
NORMA XVI
Calificación, elusión de normas tributarias y simulación 197

LIBRO PRIMERO
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES 207

TÍTULO II
DEUDOR TRIBUTARIO 263

CAPÍTULO I
DOMICILIO FISCAL 263

CAPÍTULO II
RESPONSABLES Y REPRESENTANTES 288

TÍTULO III
TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 361

CAPÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES 361

CAPÍTULO II
LA DEUDA TRIBUTARIA Y EL PAGO 374

CAPÍTULO III
COMPENSACION, CONDONACIÓN Y CONSOLIDACIÓN 441

CAPÍTULO IV
PRESCRIPCIÓN 457

LIBRO SEGUNDO
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS

TÍTULO I
ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN 503

TÍTULO II
FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 515

CAPÍTULO I
FACULTAD DE RECAUDACIÓN 515

CAPÍTULO II
FACULTADES DE DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN 549

CAPÍTULO III
FACULTAD SANCIONADORA 718

TÍTULO III
OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 721

TÍTULO IV
OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS 739

TÍTULO V
DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS 761

TÍTULO VI
OBLIGACIONES DE TERCEROS 777

TÍTULO VII
TRIBUNAL FISCAL 781

SEGUNDA PARTE

LIBRO TERCERO
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

TÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES 851

TÍTULO II
PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA 955

TÍTULO III
PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO 1037

CAPÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES 1037

CAPÍTULO II
RECLAMACIÓN 1080

CAPÍTULO III
APELACIÓN Y QUEJA 1143

TÍTULO IV
PROCESOS ANTE EL PODER JUDICIAL 1229

TÍTULO V
PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO 1249

LIBRO CUARTO
INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS

TÍTULO I
INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS 1261

TÍTULO II
DELITOS 1343

DISPOSICIONES

TUO (D. S. 135-99-EF) 1367
DECRETO LEGISLATIVO N° 953 1375
DECRETO LEGISLATIVO N° 981 1383
DECRETO LEGISLATIVO N° 1113 1391
DECRETO LEGISLATIVO N° 1117 1395
DECRETO LEGISLATIVO N° 1121 1397
DECRETO LEGISLATIVO N° 1123 1399

TABLAS DE INFRACCIONES Y SANCIONES

TABLA I
Personas y entidades generadores de renta de tercera categoría..... 1403

TABLA II
Personas naturales, que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al Régimen Especial de Renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III, en lo que sea aplicable..... 1412

TABLA III
Personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Unico Simplificado 1421

BIBLIOGRAFÍA 1431

CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO

Título Preliminar

NORMA I: CONTENIDO

El presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

- **II (ámbito de aplicación)**

Otras normas

Ley Marco del Sistema Tributario Nacional –Decreto Legislativo N° 771 [31.12.93]: 2°, I (el Código Tributario como parte del Sistema Tributario Nacional)

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, el texto de la Norma I se mantiene sin modificación.

2. CONTENIDO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario es un conjunto orgánico y sistemático de disposiciones que norman la materia tributaria general. Sus disposiciones, que no regulan a ningún tributo en particular, son aplicables a todos los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) pertenecientes al sistema tributario nacional y a las relaciones que la aplicación de aquellos y las normas jurídico-tributarias originen.

En el Perú se ha optado por dictar un Código Tributario que contenga los principios y normas generales que informan y rigen la tributación y el sistema tributario nacional –como se ha indicado, con exclusión de las normas específicas referentes a cada tributo en particular–; de este modo, su sistematización se en-

cuadra dentro del método de la codificación limitada. Así, nuestra norma general tributaria establece y desarrolla los principios e institutos jurídico-tributarios; los elementos y conceptos esenciales y comunes de las relaciones derivadas de la obligación tributaria, el tributo y las normas vinculadas; las reglas básicas sobre los procedimientos administrativo-tributarios que permitan hacer efectivos los derechos, facultades, deberes y obligaciones que se generen o den contenido a aquellas relaciones; y además contiene la tipificación de las infracciones y el régimen de sanciones para reprimirlas.

(Véase en la introducción del presente manual: "Apuntes generales sobre el Código Tributario peruano".)

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.

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. (*)

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

I (contenido); **IV** (principio de legalidad; reserva de ley); **50° a 54°** (competencia de los órganos de la administración); **101°** (funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal).

Otras normas

Constitución: 74° (tributo, potestad tributaria, limitaciones de la potestad tributaria); **195°, numeral 4** (potestad tributaria de las municipalidades); **196°** (son bienes y rentas de las municipalidades), **numeral 2** (los tributos creados por ley a su favor), **numeral 3** (las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto de la Norma II desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 ha recibido algunas modificaciones.

Con el Decreto Legislativo N° 816 se precisó legalmente en el tercer párrafo que las tasas, entre otras, pueden ser (dejándose abierta la posibilidad de la existencia de otros tipos de tasa): arbitrios, derechos y licencias.

Por otro lado, el párrafo referido a las aportaciones al ESSALUD (antes IPSS) y a la ONP en la década del noventa siguió una interesante evolución. Hasta el texto del Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 sólo se consideraba a las aportaciones que administraba el IPSS y no se indicaba expresamente la aplicación supletoria de las disposiciones del Código. Mediante la Ley N° 26414 [30.12.94], que modificó varios artículos del Código Tributario vigente a esa fecha, se varió el texto de dicho párrafo disponiéndose que las aportaciones que administraban el Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS, como ya se dijo hoy el ESSALUD) y la Oficina de Normalización Previsional (ONP) se regían por las normas de las instituciones que las administraban y sólo supletoriamente les eran aplicables las disposiciones del Código Tributario. Desde el 1 de enero de 1999, en virtud de la modificación dispuesta por el artículo 2 de la Ley N° 27038 [31.12.98], dichas aportaciones se rigen por las normas del Código Tributario. Cabe indicar que mediante la Ley N° 27056 [30.01.99] se precisó que toda mención al Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS) se entendería referida al Seguro Social de Salud (ESSALUD). Finalmente, con la modificación dispuesta por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 953 se pasó a hablar directamente de las aportaciones al ESSALUD y a la ONP (ya no del ente administrador) y se utilizó el nombre actual de la entidad acreedora de las aportaciones al ESSALUD.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
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.	*Las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS y la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.*

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Los preceptos del Código Tributario –en la medida en que este cuerpo normativo resulta ser la norma base del ordenamiento jurídico tributario– son aplicables,

con las salvedades que trascienden del propio Código y otras normas con rango de ley, a todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones) del sistema tributario peruano y a las relaciones jurídicas que los tributos y la aplicación de las normas tributarias generen; por tanto, son aplicables a (por) todas las Administraciones Tributarias y no solo a (por) la SUNAT[1].

Las exclusiones que el propio Código establece se encuentran diseminadas a lo largo de su texto; como ejemplos evidentes tenemos a las presunciones legales (que son aplicables casi exclusivamente a ciertos tributos –Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta), a determinadas facultades (la establecida en la Norma XVI y algunas de fiscalización), a ciertas obligaciones de los administrados y al artículo 179 del Código.

De otro lado, de conformidad con otras normas legales que restringen su aplicación, algunas disposiciones del Código no son aplicables a determinados casos (por ejemplo las disposiciones que regulan el procedimiento de Cobranza Coactiva a los tributos y deudas tributarias municipales; para estos casos es de aplicación la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), y algunas otras son aplicables supletoriamente (por ejemplo, para algunos asuntos relacionados con los derechos arancelarios aduaneros, que están sujetos a la Ley General de Aduanas[2]).

Obviamente, las cuestiones no vinculadas a su ámbito de aplicación no serán (o no deben ser) atendidas con el Código Tributario.[3]

---

[1] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (de acuerdo con el artículo 2 de la Ley N° 29816).

[2] La Segunda Disposición Complementaria y Final de la Ley General de Aduanas (aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053), señala: "En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario".
Hay que precisar, no obstante, que muchas normas del Código Tributario son aplicables por directa remisión de la Ley General de Aduanas (por ejemplo, las que regulan las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción [artículo 156], o el procedimiento contencioso, el no contencioso y el de cobranza coactiva [artículo 205]).

[3] Sin embargo, por la cantidad y variedad de derechos, obligaciones o deberes –y sanciones por eventuales infracciones vinculadas– que surgen de las relaciones entre la Administración y los administrados, ocurre muchas veces que los ciudadanos acuden a sus principios, institutos o normas para instaurar procedimientos o efectuar peticiones sobre cuestiones ajenas a la materia tributaria; en estos supuestos, si bien es usual que la Administración Tributaria (SUNAT, Gobiernos Locales, etc.) de acuerdo con la normativa aplicable les dé el trámite pertinente, básicamente dentro del procedimiento administrativo –Ley del Procedimiento Administrativo General– (aunque no siempre, y ocurre a veces que por la vía de la apelación o queja llegan al Tribunal Fiscal), no sucede lo mismo en las quejas, recursos o "peticiones" que se plantean directamente ante el Tribunal Fiscal, instancia administrativa superior en materia tributaria que en tales casos opta por inhibirse o por declarar la improcedencia de las mismas, derivándolas de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General (artículo 82) al órgano competente. Como ejemplos de tales asuntos tenemos la infinidad de resoluciones que sobre recursos o quejas relacionadas con aspectos no tributarios ha emitido este tribunal (véase algunos supuestos en los comentarios del artículo 101 de Código).

3. EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Sistema tributario es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un momento determinado (Torres 1986: 251). Ahora bien, la simple yuxtaposición de los tributos vigentes no compone por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir un sistema tributario. Schmölders (1962: 221) precisa que el concepto de sistema tributario "implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición". "Dicha coordinación puede ser obra de la acción deliberada del legislador o resultado de la evolución histórica: En el primer caso, el sistema tributario es racional, político o teórico, y en el segundo, histórico".[4]

Siguiendo a Villegas (1999: 523-524), como características generales de un sistema tributario racional tenemos: Desde un aspecto fiscal, es necesario que los tributos que constituyen el sistema sean productivos y que originen un rendimiento suficiente, tanto en épocas normales como anormales. Desde el punto de vista económico es necesario que el sistema tenga la flexibilidad funcional suficiente para convertir la fiscalidad en un instrumento de promoción económica, y no, por el contrario, que trabe la producción nacional. Desde el aspecto social, los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos según su aptitud de prestación patrimonial. Desde el aspecto administrativo, es necesario que el sistema sea lo más simple posible, de manera que produzca certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, etc. Todo ello debe surgir de normas claras y precisas, y con la publicación debida; además, el pago debe resultar cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente se halle presumiblemente en mejores condiciones económicas para efectuar la erogación que significa el tributo. Por último, es necesario que el fisco recaude sus impuestos con el menor costo posible.[5]

Nuestra historia republicana informa de la existencia de una gran cantidad y variedad de tributos. Aunque esta situación podría hacernos pensar en un sistema tributario histórico, consideramos que lo correcto será afirmar que en esta parte de la historia, incluso en la actualidad (en que, comparada con épocas pasadas, rigen pocos tributos), solo han existido regímenes tributarios aplicados de acuerdo con las necesidades pecuniarias o financieras del Estado.

En la década del noventa, existiendo como se dijo un régimen tributario, el Ejecutivo con la pretensión de contar con un sistema tributario racional, autorizado

---

[4] "Tarantino sostiene que sólo se puede llamar sistema" a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin; en cambio, si las reglas son impuestas o se las sigue en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario" (García Vizcaíno 2009: 56).

[5] Con sencillez, César Peñaranda (en su ponencia "La Política Tributaria en el Perú: Diagnóstico y Propuestas" –Cámara de Comercio de Lima, 2011) indicó que el sistema tributario óptimo debe ser eficaz, equitativo y simple, y debe, sin duda, respetar los principios constitucionales.

por la Ley N° 26249, dictó el Decreto Legislativo N° 771, aprobando la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, en cuyo artículo 2 estableció:

> ***Artículo 2°.-*** *El Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:*
>
> *I. El Código Tributario*
>
> *II. Los tributos siguientes:*
>
> *1. Para el Gobierno Central:*
>
> *a) Impuesto a la Renta;*
>
> *b) Impuesto General a las Ventas;*
>
> *c) Impuesto Selectivo al Consumo;*
>
> *d) Derechos Arancelarios;*
>
> *e) Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos de tramitación de procedimientos administrativos; y,*
>
> *f) El Nuevo Régimen Único Simplificado.*[6]
>
> *2. Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal;*
>
> *3. Para otros fines:*
>
> *a) Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;*
>
> *b) Contribución al Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI;*[7]

---

[6] Inciso modificado por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 937 [14.01.2003].

[7] Como se sabe, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), tributo para el Gobierno Central –nacional– que sustituyó a la Contribución al FONAVI, ha quedado sin efecto desde el 01 de diciembre de 2004.
De otro lado, aun cuando nosotros consideramos que la denominada contribución al FONAVI es un tributo (al respecto véase los artículos: "Sobre la calificación de las aportaciones de los trabajadores al FONAVI como una prestación no tributaria. A propósito de las Sentencias del Tribunal Constitucional Nos. 1078 y 3283-2007-PA/TC" [Gamba Valega 2008: 113]; "No tiene color y tampoco es rojo. Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo" [Zuzunaga del Pino; Vega León Cabrera 2008: 235-242]), creemos necesario hacer la apostilla de interés siguiente. El Tribunal Constitucional, mediante las STC Nos. 1078-2007-PA/TC y 3283-2007-PA/TC, ha establecido que la "contribución" al FONAVI no tuvo la naturaleza de tributo; en sus fundamentos, ha señalado: Al analizar el Decreto Ley 22591, en especial la contribución de los trabajadores, se puede advertir que el fin de la ley fue crear en el Banco de la Vivienda un fondo para que ellos, en forma progresiva, puedan satisfacer su necesidad de vivienda; es decir, no cumplía con los principios constitucionales tributarios, en especial con el de reserva de ley, pues, en tal razón, si se hubiera tratado de un tributo, tenía que haberse definido expresamente como tal, ya que el artículo 74 de la Constitución reserva al legislador la facultad para crear tributos y esa facultad no puede ser materia de interpretación, antes bien, debe manifestarse explícitamente, lo que no sucede con la norma que se analiza; tampoco puede considerarse como una contribución, pues, como se observa, el FONAVI es administrado por una persona jurídica (el Banco de la Vivienda) diferente al Estado y no está destinado a la realización de obras públicas o de

c) *Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial - SENATI;*

d) *Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción - SENCICO.*

En consecuencia, quedan derogados todos los demás tributos, cualquiera que sea su denominación y destino, diferentes a los expresamente señalados en este artículo.

Los derechos correspondientes a la explotación de recursos naturales, concesiones u otros similares se rigen por las normas legales pertinentes.

Tal estructura o régimen tributario a la fecha ha variado. Al cierre de la edición del presente texto se tiene adicionalmente vigentes a los siguientes tributos:

- Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional;
- Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF);
- Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN);
- Impuesto a los Juegos de Casino y de Máquinas Tragamonedas;
- Impuesto Especial a la Minería.

Así pues, considerando el concepto general de sistema tributario y la norma que regula su "marco", si bien puede señalarse que en nuestro país existe formalmente un sistema tributario este no alcanza para ser calificado plenamente como tal. Adolecemos de tributos antitécnicos -creados y mantenidos básicamente por un afán recaudatorio coyuntural-, de incontrolados beneficios, incentivos o exoneraciones tributarias[8] -que han colaborado con el crecimiento de la evasión tributaria-, de una tributación inequitativa -priman los ingresos por impuestos indirectos sobre los ingresos por impuestos directos-, y de esquemas legales que progresivamente -por la imposibilidad de control de la administración o por la comodidad de ésta-, van generando complejidad y mayores costos para el deudor tributario en el cumplimiento de sus obligaciones.[9] Esta situación,

---

actividades estatales, más bien se trataba de un fondo para viviendas de los trabajadores, actividades y obras de carácter privado; mucho menos puede decirse que se trataba de una tasa, pues, ella supone el pago por una prestación de un servicio directo al contribuyente, actividad o prestación que no se realiza en el marco del Decreto Ley 22591. Finalmente, la ley en examen no cumple con el principio de legalidad, pues no contiene en forma expresa la voluntad del legislador de crear un tributo. Conforme se sostiene, las contribuciones de los trabajadores al FONAVI no son impuestos desde el 30 de 1979 hasta el 31 de agosto de 1998, conforme a la Ley 26969 de fecha 21 de agosto de 1998.

[8] Aún se mantienen; véase al respecto el rubro Gastos Tributarios (puntos 10.3 y 10.4) del Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015. http://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM2013_2015.pdf (consulta: 06.07.2012).

[9] El Instituto Peruano de Economía (IPE, Comentario Diario, Lima, 02 de agosto de 2006, www.ipe.org.pe) señaló que uno de cada seis soles de impuestos es recaudado por el sector privado para la SUNAT, con un enorme sobrecosto. Asimismo, señala como ejemplo que solo en tiempo dedicado a pagar impuestos se pierden US$ 120 millones al año. César Peña-

aunada a la falta de certeza, coherencia y estabilidad del "sistema" –hechos que generan inseguridad jurídica–, nos permite sostener que estamos simplemente ante un régimen tributario.

4. EL TRIBUTO

4.1. Definición

El encabezado de la Norma bajo comentario establece claramente que el Código Tributario rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, y sin detenerse para definirlo señala que el término genérico tributo comprende al impuesto, la contribución y la tasa.[10]

Así pues, el Código Tributario no ha definido al tributo.[11] Ante tal carencia, nuestra legislación, doctrina y jurisprudencia han atribuido diversas acepciones al

---

randa (en su ponencia "La Política Tributaria en el Perú: Diagnóstico y Propuestas" –Cámara de Comercio de Lima, 2011) señalaba que en el 2010 el 30% de la responsabilidad de la recaudación le correspondió a las empresas (vía retenciones, detracciones y percepciones), desviando su finalidad, y que dedicaban más de una por día en atender obligaciones fiscales (380 horas por año para declarar y pagar impuestos). Según el informe anual Doing Business del Banco Mundial para el Perú –2012– (http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/peru#paying-taxes [consulta: 27.06.2012]), el tiempo dedicado a declarar y pagar impuestos es de 309 horas al año.

[10] Para nuestro caso, siendo uno de sus modelos iniciales la LGT española de 1963, puede entenderse como aplicable la siguiente explicación dada por García Novoa (2009: 86-87) –aunque, claro, habrá que tener en cuenta que el texto del artículo 26 de esta ley general era más amplio y además respecto de dicho artículo había criterios teóricos avanzados–: "[...], la referencia conceptual venía basándose en la clasificación tripartita, formulada en su momento por GIANNINI, y que recogía el art. 26 de la LGT española de 1963 y mantiene el art. 2 de la LGT de 2003. Se trata de una clasificación del tributo en 'impuestos, tasas y contribuciones especiales'. De esta manera se renunciaba a postular una definición sustancial del tributo y se proponía una operación conceptual consistente en deducir esa definición de los caracteres de las tres clases de tributos que reconocía el art. 26 de la LGT de 1963 y el art. 2 de la LGT de 2003".

[11] Al respecto, hace mucho tiempo el profesor Medrano Cornejo (1991: 46) señaló que aquella omisión contenía la intención del legislador: "dejar que la jurisprudencia, apelando a la doctrina, se pronuncie en los casos concretos que pudieran presentarse". Tartarini Tamburini (2010: 83) señala que tal omisión es positiva, pues la ausencia legislativa del concepto obliga a "definirlo a través de criterios doctrinarios, los que se mantienen en constante evolución, coadyuvando a que aquel no quede estanco y pueda irse perfilando bajo nuevas miradas e interpretaciones".
No obstante, por su importancia, no solo en su eventual aplicación legal y operativa sino también como guía doctrinal y didáctica, y por los problemas que a lo largo de la vigencia de nuestros Códigos y otras normas –no solo tributarias– se han generado en su nombre (como ejemplos generales podemos ver la RTF N° 980-4-97, que mereció un lapidario artículo de Sotelo Castañeda y Vargas León [1998: 284-305], y el conflicto entre la RTF N° 9715-4-2008 –de observancia obligatoria– y la Resolución Ministerial N° 372-2008-MTC-02), y, como anotan Ruiz de Castilla y Robles Moreno (2009-a: 731), por la constante creación por el Estado de ingresos (tributarios y no tributarios), consideramos para nuestro país que el Código Tributario debería definir o conceptuar el tributo.

referido término:[12] como *cuantía dineraria,*[13] como *obligación,*[14] como *norma jurídica,*[15] como *prestación.*[16]

Asumiendo un sentido del término tributo que se puede extraer de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario (tributo como el objeto de la obligación que nace por el mandato de la ley al realizarse ciertos supuestos de hecho), nosotros, apelando a la teoría y teniendo en cuenta las características más importantes y las que menos objeciones generan,[17] optamos por definir al tributo

---

[12] El maestro De Barros Carvalho (2007: 37) hace referencia a seis significaciones distintas de tributo: como cuantía de dinero, como prestación correspondiente al deber jurídico del sujeto pasivo, como derecho subjetivo del que es titular el sujeto activo, como sinónimo de relación jurídica tributaria, como norma jurídica tributaria y como norma, hecho y relación jurídica.

[13] Véase como ejemplo lo regulado en los artículos 28 y 55 del Código Tributario o el criterio de tributo aplicado en las sanciones establecidas para algunas infracciones del artículo 178 del mismo cuerpo normativo.

[14] La doctrina y jurisprudencia nacionales –del Tribunal Constitucional (STC N° 3303-2003-AA/TC, reiterado en las STC Nos. 4899-2007-PA/TC y 1837-2009-PA/TC, entre otras) y del Tribunal Fiscal (entre otras, en las RTF Nos. 9715-4-2008, 416-1-2009, 16876-9-2011 –éstas de observancia obligatoria–, 11328-4-2009, 3073-7-2010, 1250-3-2011 y 5229-5-2011)– ha recurrido a la definición de tributo propuesta por Ataliba (1987: 37) con esta consideración: "Jurídicamente se define al tributo como obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley". El Tribunal Fiscal, en esa línea y compendiando, ha establecido que los pagos constituirán tributos en la medida en que correspondan a una "obligación pecuniaria creada por ley que no califica como sanción por ilícito y cuyo sujeto activo es una persona pública, siendo que el obligado al pago ha sido designado por dicha norma" (RTF N° 416-1-2009).

[15] El profesor Bravo Cucci (2010: 50-74), luego de un certero análisis sobre las diversas acepciones del término tributo aplicadas en nuestro país, haciendo la interesante propuesta de definir al tributo desde dos perspectivas (estática y dinámica), planteó que desde la perspectiva dinámica puede definirse al tributo como un fenómeno normativo: "Así entendido, el tributo como norma, describe un hecho gravable (elemento descriptor) ante cuya ocurrencia prescribe que se generará una obligación con prestación de dar una suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo (elemento prescriptor)".

[16] El Tribunal Fiscal en la RTF N° 5754-3-2002 señaló que el tributo "es definido en la doctrina como toda prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines", y en las RTF Nos. 9715-4-2008, 416-1-2009, 16876-9-2011 –de observancia obligatoria– que es "una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos".

[17] Siguiendo esta línea (por ser tema de vigente discusión), hemos optado por omitir como elemento general del tributo a la capacidad contributiva, pues si bien en el caso de los impuestos su vinculación directa resulta indiscutible (por lo menos teóricamente y siempre que, por eventuales fines extrafiscales de este tributo, no entre en conflicto con algún otro principio) tratándose de la contribución (en este caso, se puede asumir una vinculación relativa) y la tasa no lo es (muchos autores atemperan su posición señalando que de uno u otro modo estos tipos de tributo también están vinculados con la capacidad económica, aunque no como elemento de valoración de la prestación).

Hay que anotar que en la doctrina no hay una definición unitaria ni uniforme de tributo; no obstante, si de lo que se trata es de tener una más amplia o que contenga todos (o casi todos) sus elementos característicos nos permitimos citar dos: la formulada por Plazas Vega (2004: 5): "Son tributos las prestaciones pecuniariamente valuables que el Estado o una comunidad supranacional exige con fundamento en el deber de colaboración, en ejercicio de

como la prestación pecuniaria obligatoria, derivada de la realización de un supuesto de hecho, establecida por ley y cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines.

Desde luego, como ya es plenamente sabido y reconocido, el tributo no constituye sanción de un hecho ilícito ni tiene finalidad sancionatoria.[18]

4.2. Características generales del tributo

4.2.1. Es prestación debida y obligatoria, por mandato de la ley

Es prestación debida y obligatoria. Es una prestación de dar; como prestación tributaria se constituye en el objeto de una obligación *ex lege*, la obligación tributaria; en tal virtud, es una prestación debida y obligatoria, por tanto, coactiva en virtud de la ley (o, como se complementa en la RTF N° 5754-3-2002, que la coacción constituye un elemento esencial del tributo, "es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio");[19] surge con independencia de la voluntad del sujeto pasivo (en este sentido, obviamente no es una prestación voluntaria); el sujeto pasivo (de aquella obligación tributaria cuyo objeto es la prestación tributaria) es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley (Ataliba 1987: 37).[20]

Es prestación debida y obligatoria (coactiva), por mandato de la ley (dictada en ejercicio del poder tributario); es impuesta por el Estado, en virtud de su poder de imperio. En "realidad el elemento esencial, de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir, la orden de éste de efectuar una prestación, o en otros términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado" (Valdés Costa 1996:71).[21]

---

su poder tributario y en virtud o por medio de una ley o de una decisión o acto jurídico comunitario, para cubrir sus gastos corrientes y de inversión y, en general, para obtener sus fines"; y la propuesta por Germán Orón Moratal (citado por Menéndez Moreno [2006: 49]): "prestación patrimonial coactiva a favor de un Ente público, derivada de un presupuesto de hecho, establecida por Ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público".

[18] Pudiendo ambos institutos generar ingresos públicos y constituir prestaciones patrimoniales coactivas, la sanción (multa) persigue castigar una conducta antijurídica pero el tributo no –el tributo persigue básicamente recaudar dinero para el Estado– (Varona Alabern 2010: 56). Precisión ésta necesaria en la medida en que no es raro escuchar de algunos ciudadanos, cuando han sido acotados (por tributos), quejas referidas a que han sido "multados" por la SUNAT u otras Administraciones.

[19] "Toda prestación realizada a través de un cauce jurídico es coactiva en el sentido de que la coactividad entendida como obligatoriedad es lo que convierte a una prestación en objeto de un vínculo jurídico" (García Novoa 2005: 256). Empero, como el propio autor precisa, "la coactividad a que nos referimos es la que viene determinada por la decisión unilateral de los poderes públicos de hacer que se cumpla el deber de contribuir".

[20] Pérez Royo (2007: 39), ateniéndose a lo prescrito en la Ley General Tributaria española, complementa diciendo "que la coactividad consiste en el hecho de que la prestación tributaria es exigida por el ente público en razón de la realización de un presupuesto de hecho definido en la ley".

[21] Aquí nos permitimos asumir, con criterio general, que sólo existe el tributo como institución

4.2.2. Es prestación derivada de la realización de un supuesto de hecho

Su cumplimiento será exigido por el Estado (aunque no lo diga la norma, por intermedio de la Administración pública) como consecuencia o derivada de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber u obligación de contribuir o tributar; hay que tener en cuenta que la obligación tributaria, cuyo objeto, como ya se refirió, es justamente la prestación pecuniaria denominada tributo, nace al acaecimiento u ocurrencia en la realidad del supuesto de hecho previsto en la ley (hecho imponible abstracto o hipótesis de incidencia tributaria).

4.2.3. Es prestación generalmente pecuniaria o monetaria

La prestación es generalmente pecuniaria o monetaria;[22] el objeto de esta prestación es dar una suma de dinero. "El tributo se concretará proritariamente en una prestación pecuniaria, porque sólo el dinero actúa como medio o instrumento de cambio con carácter general y sólo la obtención de dinero garantiza la libre disposición de medios económicos para su aplicación a la satisfacción de las necesidades públicas" (García Novoa 2005: 260).

Por esta característica se ha hecho normal aceptar que se utilice el término tributo como dinero o un monto de este, desde luego vinculado a aquella prestación tributaria.

Ahora bien, el que se defina que la prestación sea en dinero no impide que por ley, norma de rango equivalente (por ejemplo Ordenanzas), e incluso mediante Decreto Supremo, se establezca, como lo hace nuestra legislación y la de otros países, la posibilidad *del pago* de la deuda tributaria en especie o por otros medios valorizables en dinero (Código Tributario: artículo 32, inciso f), y los párrafos quinto y sexto).

---

jurídica desde el momento en que exista una "ley" definiéndolo, estableciéndolo y regulando en sus elementos fundamentales la obligación de pagarlo (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 44). También aquí nos permitimos recordar dos principios: a) nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley; b) no puede haber tributo si es que previamente no ha sido establecido por ley (Nullum tributum sine lege).

[22] Es "generalmente" (o normalmente) pecuniaria o monetaria; no existe limitación para que se establezca que la prestación sea en especie (no obstante, no es usual tal aplicación por los problemas de control o eficacia que genera). En todo caso, como indica Plazas Vega (2004: 9), debe ser susceptible de cuantificarse en dinero.

4.2.4. Finalidad: proveer de ingresos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines

El tributo tiene como finalidad propia proveer de ingresos[23] al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines:[24] la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas o públicas esenciales; en general, la cobertura o el sostenimiento de los gastos públicos.

De este modo también se puede asumir como una característica del tributo la definitividad (equivalente a disponibilidad plena para la aplicación al gasto público) en la adquisición de la riqueza (con carácter de definitivo) por parte del ente público.[25]

Por cierto, no siendo sin duda su finalidad esencial, también se suele considerar como finalidades del tributo la consecución de determinados objetivos extrafiscales[26] (por ejemplo tributación con la finalidad de desalentar ciertas conductas

---

[23] Señala el maestro Sainz de Bujanda (1993: 2-3) que en el lenguaje común se suele emplear indistintamente los vocablos recursos, derechos e ingresos de la Hacienda para referirse a los elementos que la constituyen, es decir al repertorio de medios económicos que la Administración suele emplear para dar cumplimiento a sus fines. A fin de individualizar, en términos jurídicos, cada uno de aquellos elementos, enseña que hay que distinguir: a) Los institutos jurídicos (tributos, monopolios, patrimonio del estado, deuda Pública) que se configuran por el ordenamiento jurídico como elementos constitutivos de la Hacienda bajo el imperio de una idea organizadora y que aparecen, por tanto, situados en el plano normativo (recursos). b) Los derechos de la Hacienda de contenido económico, que se generan en la dinámica aplicativa de los institutos a que acabamos de referirnos y que legitiman a la Administración para la percepción de determinadas cantidades (créditos tributarios, derechos de participación en monopolios, derechos derivados de los empréstitos, derechos sobre los bienes patrimoniales). c) Los fondos que, merced al ejercicio de los anteriores derechos, afluyen efectivamente al Tesoro Público (ingresos públicos: prestaciones tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la deuda pública y rendimientos patrimoniales). Aplicando este esquema a los elementos que constituyen la Hacienda, traza la siguiente clasificación: i) Recursos (tributos, monopolios, deuda pública y patrimonio del Estado); ii) Derechos económicos (créditos tributarios, derechos de participación en monopolios, derechos derivados de los empréstitos, derechos sobre bienes patrimoniales); iii) Ingresos públicos (prestaciones tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la deuda pública, rendimientos patrimoniales).

[24] En un Estado social y democrático de Derecho (como el que se ha venido entendiendo que impera en nuestro país; véase diversas sentencias del Tribunal Constitucional), resulta pertinente recordar además a la función constitucional de los tributos; así, como señala Landa Arroyo (2006: 39), "la función constitucional de los tributos radica, por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y de otro, en la realización de valores constitucionales como el de justicia y solidaridad".

[25] "Aplicación al gasto público supone disponibilidad de las sumas recaudadas. Definitividad equivale a disponibilidad y por eso es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza con la que se cumple el deber de contribuir tenga plena disponibilidad de esa riqueza, en la medida en que la haya adquirido con carácter definitivo. La adquisición definitiva lo es a título de dueño, pues las facultades de dominio legitiman a retener indefinidamente. De ahí que el tributo se diferencie de otras cantidades ingresadas a título de préstamo –Deuda Pública– e incluso de cantidades supuestamente obtenidas a título de depósito, respecto a las cuales podría inclusive dudarse de su condición de ingresos" (García Novoa 2005: 260-261).

[26] STC N° 6089-2006-PA/TC: "De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio

o hábitos[27] o con la finalidad de proteger determinadas actividades o bienes)[28] o de política económica.[29]

"Los tributos son, pues, hoy en día cuantitativa y cualitativamente, los ingresos públicos más importantes debido a su importancia relativa en los presupuestos de los Estados y a su rol regulador de las conductas, de la sociedad y la economía" (Sotelo Castañeda 2011: 263).

4.3. Clasificación

Nuestra legislación[30] ha adoptado la clasificación de tributo aceptada por la mayoría de la doctrina y el derecho positivo, la clasificación tripartita o trimembre:[31]

---

para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria" (FJ. 13). "Consecuentemente ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino afirmativa; puesto que, si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales" (FJ. 16).

Por cierto, si bien nuestra normatividad no lo expresa taxativamente sí lo hacen otras; así, por ejemplo, la nueva Ley General Tributaria española señala en el segundo párrafo del numeral 1 de su artículo 2: "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución". Sin embargo, esta regulación puede acarrear un dilema si, como lo expresa Yebra Martul-Ortega (2010: 149), en un supuesto ideal se aprueba un tributo que cumple el mandato del artículo 2.1 citado pero incumpliendo otro, como el de capacidad contributiva contenido expresamente en otra disposición. En ese sentido, Ríos Granados (2010: 8) propone que la finalidad extrafiscal sea "ponderada, es decir, si es idónea, necesaria y proporcional al fin que se persigue".

[27] Un caso de aplicación de este criterio nos lo recuerda la STC N° 6089-2006-PA/TC al reseñar la imposición sobre la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas: se admitió la posibilidad excepcional de utilizar la tributación para desalentar actividades que el legislador considerara nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para la protección de derechos fundamentales, y glosando el FJ. 2 de la STC N° 009-2001-AI/TC ("Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas"), anotó que para tal consideración se tuvo en cuenta que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como consecuencia de los juegos de apuesta que pueden generar adicción –ludopatía– con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia.

[28] Actualmente se habla de los tributos de carácter ambiental como ejemplos vigentes de tributos extrafiscales.

[29] Véase los fundamentos de la STC N° 3116-2009-PA/TC (regulación de derechos arancelarios sobre subpartidas del producto cemento).

[30] Como nos recuerda Sotelo Castañeda (2011: 269), la Norma II desarrolla una clasificación de tributos que ya viene escogida por el artículo 74 de nuestra Constitución.

[31] Aquí un memento necesario. El profesor Medrano Cornejo (2008: 100), luego de citar a Gilberto Ulhoa ("un tributo no sigue la suerte del nombre que se le quiera dar. No será tasa tan

- impuesto
- contribución
- tasa

Debe entenderse que entre estos tipos de tributo y el tributo en general existe una relación de especie a género, por lo que estas especies deberían tener las características generales exigidas para el tributo, empero manteniendo sus diferencias entre ellas la que resulta de su conexión con sus causas: impuesto, la capacidad contributiva; tasas, la prestación (y costo) del servicio; y, contribución, la obtención de un beneficio (Ruiz de Castilla Ponce de León 2001: 100-101). Asimismo, en la medida en que no existe definición legal de tributo, tales categorías son las únicas posibles, lo que supone entender que un hecho no puede estructurarse como hecho imponible de forma diferente al hecho imponible de un impuesto, de una tasa o de una contribución (García Novoa 2009: 377-378).[32]

Sobre el tema de la clasificación, teniendo en cuenta las definiciones que nuestro Código ha dado de los tipos de tributos, es pertinente aludir a la clasificación bipartita, difundida por Ataliba (2011: 169-170): vinculados y no vinculados.[33] Para este autor, tributos vinculados son "aquéllos cuya hipótesis de incidencia consiste en la descripción de una actuación estatal (o una consecuencia de ésta). En este caso, la ley coloca una actuación estatal en el aspecto material de la hipótesis de incidencia". A su vez, tributos no vinculados son "aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste en la descripción de un hecho cualquiera que no sea actuación estatal. Esto es, la ley coloca, como aspecto material de la hipótesis de incidencia, un hecho cualquiera no consistente en actividad estatal". Añade Ataliba: "la materialidad del hecho descrito por la hipótesis de incidencia (aspecto material de la hipótesis de incidencia) de todo y cualquier tributo o es una (1) actividad estatal o (2) es otra cosa cualquiera. Si fuera una actividad estatal, el tributo será (1) vinculado. Si fuera un hecho cualquiera, el tributo será (2) no vinculado".[34]

Siguiendo este criterio, Villegas (2002: 156) agrega que en los no vinculados no existe conexión del obligado con la actividad estatal alguna que se refiera a él o que lo beneficie, y su obligación nace ante un hecho o situación que revele (según la valoración del legislador) capacidad de contribuir (percibir una renta,

---

sólo porque así se le haya denominado, del mismo modo que, recíprocamente, el impuesto no será tal sólo porque así haya sido bautizado"), sostiene con razón: "La denominación no otorga entidad al tributo ni puede alterar la verdad jurídica".

[32] Si bien esta clasificación trata de poner fin a la historia de los tributos parafiscales –que siendo tributos se regirían por normas distintas de las que se aplican a los tributos, obviando las exigencias del principio de reserva de ley y de los principios materiales de justicia tributaria– (Martín Queralt; Lozano Serrano; Tejerizo López; Casado Ollero 2007: 85), no impide otra sub-clasificación legal ni la apertura de ésta ("Las tasas, entre otras, pueden ser").

[33] Que, por cierto, ha sido utilizado por el Tribunal Fiscal (Ej. RTF N° 4552-7-2009).

[34] Más adelante, el profesor brasileño precisa que Rubens Gomes de Sousa "sostiene que los tributos pueden ser 'vinculados' o 'no vinculados' en función de la naturaleza de su hecho generador, nombre que se da a la situación material o jurídica definida en la ley como necesaria y suficiente para generar la obligación de pagarlos" (Ataliba 2011: 170).

poseer un patrimonio, realizar un gasto) al sostenimiento del Estado; y respecto de los vinculados precisa que el hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir se integra con una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma afecta al obligado o repercute en su patrimonio.

Completando esta parte,[35] resulta de interés citar el cuadro que, relacionando ambos esquemas con nuestra normativa, ha preparado por el profesor Sotelo Castañeda (2011: 271):

TRIBUTO	DEFINICIÓN	TIPOS
Impuesto (Tributo no vinculado)	Tributo basado en un hecho revelador de capacidad contributiva cuya obligación no deriva de una actuación del Estado a favor o beneficio de su deudor.	Sobre la renta, el patrimonio y el consumo. Directos o indirectos. Internos y aduaneros. Etc.
Contribución (Tributo vinculado)	Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales o diferenciales derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.	Por obras de mejoras. Especiales o al gasto. Sociales.
Tasa (Tributo vinculado)	Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.	Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

5. EL IMPUESTO

5.1. Definición y características

El impuesto es el más importante recurso de que se sirve el Estado para obtener ingresos tributarios; algunos, aunque no solo por esta importancia, lo califican como el tributo típico o el tributo por antonomasia.[36]

---

[35] Otro complemento de interés nos lo ofrece Naveira de Casanova (2010: 1085): "son dos los criterios últimos en función de los cuales pueden establecerse los tributos a la población: o bien por lo que ella posee o tiene, o bien por lo que ella recibe. No hay mucho más".

[36] "Podemos definir el impuesto como una obligación de Derecho público establecida por la Ley para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad". "La definición de impuesto que acabamos de dar coincide con la de tributo. Y ello es así porque los

Nuestro Código lo define considerando su característica fundamental: la independencia entre la prestación tributaria y la actividad del Estado ("[...] tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado").[37]

Siguiendo la clasificación de Ataliba, el impuesto es un tributo no vinculado. Sin dejar de lado esta característica, pero con más amplitud, el destacado tributarista argentino Héctor Villegas (2002: 157) conceptúa al impuesto como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores". En esta misma línea, la profesora García Vizcaíno (2009: 43) señala que impuesto es "toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación".

Como ya se ha adelantado, es indudable que siendo el impuesto una clase de tributo, debe cumplir con las características generales expuestas para éste. Asumiendo tal condición, consideramos importante, apoyados principalmente en Villegas (2002: 158), resaltar sus elementos propios (elementos que en su base teórica se pueden observar en cualquier impuesto; por ejemplo, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto a la Renta o el Impuesto Predial):

- La independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto.[38] Con este criterio, el término "contraprestación",[39] contenido en la definición de impuesto del Código, no debe ser interpretado en el sentido privatístico (propio de los contratos sinalagmáticos o bilaterales) sino "en cuanto actividad pública referida al sujeto pasivo. Comprendido en esta forma el término adquiere un sentido totalmente distinto: significa el alejamiento absoluto entre la prestación de servicios públicos y el pago del impuesto. Pagar el impuesto no da un derecho directo e inmediato a gozar de los servicios públicos que afectan al ciudadano; éste podrá exigir-

---

impuestos son los tributos que mejor y más se pliegan o adaptan al concepto o idea general de tributo que se extrae de nuestro ordenamiento y al régimen jurídico general que nuestro ordenamiento aplica a los tributos" (Ferreiro Lapatza 2006: 340-341).

[37] Resulta de interés citar aquí el concepto de impuesto establecido en el inciso c) del numeral 2 del artículo 2 de la nueva Ley General Tributaria española (aprobada por Ley 58/2003): "Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente".

[38] Como se verá más adelante, este criterio fue el que determinó que la "contribución" al FONAVI no fuera considerada como tal sino como impuesto (RTF Nº 523-4-97).

[39] El texto del concepto de impuesto, por su frase nuclear ("[...] no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente [...]"), ha recibido una razonable crítica por parte de Sotelo Castañeda (2011: 273-274) en razón de que una interpretación sin matices puede llevar a asumir que esta característica también la cumple la contribución.

los por su condición de tal, pero no porque el pago del impuesto suponga un título jurídico de legitimación" (Sainz de Bujanda 1993: 174-175).[40] No debemos olvidar que a diferencia de lo que ocurre en las contribuciones y tasas en el caso del impuesto se concurre al mantenimiento del Estado por el solo hecho de vivir en una sociedad jurídicamente organizada.[41]

- Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.
- Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos[42] para reflejar capacidad contributiva.[43]

---

[40] "Tradicionalmente, se ha venido advirtiendo que la referencia hecha en el concepto legal de impuesto a que se trata de tributos 'exigidos sin contraprestación' no ha resultado afortunada, porque tanto en la tasa, como en la contribución especial, tampoco está presente esa circunstancia en cuanto prestaciones coactivas que son cada una de estas figuras tributarias; aunque la presencia de tal idea en el concepto de impuesto se debe a un afán de destacar el carácter indivisible de los servicios públicos financiados a través de impuestos, de modo que el obligado a pagarlos, cuando lo hace, no advierte la recepción de ningún servicio público o un especial beneficio reparado por una cierta actividad de la Administración previa o simultánea al deber de pago de esta figura tributaria, sino que el ciudadano satisface impuestos en respuesta al deber contributivo que la Constitución establece y en el entendimiento de que, con ello, colabora con el Estado en la financiación de todos sus servicios, sin que ninguno de ellos en concreto le resulte relevante o ventajoso en el momento de cumplir con dicho deber" (Eseverri 2006: 277). Como anotan los profesores Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2007: 86), lo que "quiere decir es que en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna". Y precisan, referenciando a Maffezzoni, que "en el presupuesto de hecho del impuesto no aparece ninguna petición de prestación de servicio dirigida al ente público".

[41] "Existe un deber moral de concurrir al mantenimiento de la organización en que se vive, porque en ella es posible la vida y el gozo de los bienes propios y de los de carácter público que el Estado proporciona sin individualizarlos en un sujeto determinado. La legislación transforma ese deber moral en una obligación jurídica (Declaración Americana de los Derechos del Hombre, art. XXXVI)" (Damarco 2003: 66).

[42] Se entiende en general que las típicas manifestaciones de capacidad contributiva (manifestaciones de riqueza) que se gravan son: las rentas o ganancias, el consumo o gasto y el patrimonio.

[43] Tarsitano (1994: 307) señala que la capacidad contributiva es 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". La capacidad contributiva "consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales públicas coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado" (Casás 2008: 249-250). Por su parte, el profesor Fernández Cartagena (2006: 171-173) nos recuerda que la capacidad contributiva es definida como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza; y recurriendo al criterio del Tribunal Constitucional completa informando que la capacidad contributiva no alude a la mera manifestación de riqueza (capacidad económica) sino "supone una valoración previa por parte del legislador, quien objetivamente elige un determinado hecho revelador de capacidad económica y lo eleva al grado de hecho imponible, por considerar que dicha aptitud económica, al ser contrapuesta con los valores y fines del Estado, lo legitima para el cobro de tributos como un mecanismo de redistribución de la riqueza o para cumplir otras finalidades constitucionalmente consideradas valiosas".

- El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción del bienestar general.

De acuerdo con lo expuesto, el impuesto como instituto jurídico implica normalmente tres momentos fundamentales (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 49): a) Fundamentación meta-positiva: "Existencia de una realidad económica o social, a la que hemos llamado objeto (económico) del impuesto, que se constituye como previa a la creación del impuesto y que refleja una adecuada capacidad económica o contributiva".[44] b) Fase de creación del impuesto (ejercicio de la potestad tributaria: la promulgación de una ley tributaria que defina y recoja ciertos hechos convirtiéndolos en supuestos legales –hechos imponibles– y la vinculación por ley de ciertos efectos jurídicos –obligación de pagar el impuesto– a la realización del supuesto legal que en ella se contiene, es decir, a la realización del hecho imponible. De esta manera la ley convierte determinados supuestos de hecho en una serie de hechos jurídicos cuya realización por el sujeto conlleva la obligación tributaria). c) Fase de aplicación del impuesto (a través del ejercicio de la potestad de imposición) que viene vinculada a la realización del hecho imponible.

5.2. Clasificación

La más antigua clasificación distingue a los impuestos en *directos e indirectos*. Dentro de esta clasificación un primer criterio aplicado es el económico

---

Nuestro Tribunal Constitucional al respecto ha señalado que el principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, y no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical. Complementa señalando que en la STC N° 0033-2004-AI/TC se precisó que la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos. (FJ. VIII. B. 1 de la STC N° 00053-2004-AI/TC). La misma STC N° 00053-2004-AI/TC (FJ. VIII. B. 2) precisó que la capacidad contributiva en tanto principio que justifica el cobro de tributos, se asocia con mayor frecuencia al caso de los impuestos, y que la apelación a la capacidad contributiva como sustento de la imposición es innegable en tal caso, "pues estos tributos no están vinculados a una actividad estatal directa a favor del contribuyente, sino más bien, básicamente, a una concreta manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos estatales. Lo recaudado por estos tributos va a una caja fiscal única para luego destinarse a financiar servicios generales e indivisibles".

[44] Aquí hay que tener en cuenta lo establecido por el Tribunal Constitucional: "[...], la Constitución no ha constitucionalizado (o, a su turno, prohibido) ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales" (FJ. 27 de la STC N° 0004-2004-AI/TC); criterio al que se le ha agregado: "Así, siempre y cuando el legislador conserve los lineamientos establecidos en la Constitución, podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo" (FJ. 2 de la STC N° 4227-2005-PA/TC).

de la traslación o incidencia: por este son impuestos directos los que no pueden ser trasladados (es decir, quien soporta la carga del impuesto es el que lo paga al acreedor tributario), e indirectos los que sí pueden ser trasladados (se transfiere la carga del impuesto a quien no es sujeto pasivo del mismo). Otro criterio es el administrativo: será directo si el impuesto es estable y permanente que permita hacer listados, registros o padrones de contribuyentes o sujetos pasivos; será indirecto cuando el gravamen es sobre actos accidentales no estables, como los consumos, lo que no permite hacer padrones. Un tercer criterio es el de la exteriorización de la capacidad contributiva: por éste son directos "cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, considerado como expresión de capacidad contributiva; e *indirectos* cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Es decir, los impuestos *directos* gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, y los *indirectos* recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza" (García Vizcaíno 2009: 71-72). Un criterio pragmático refiere que son impuestos directos los impuestos a la renta y al patrimonio, e indirectos los impuestos al consumo y a las transacciones (Valdés Costa 1996: 120).

Entre otras clasificaciones, considerando características precisas, sucintamente tenemos:

- Aunque no desligada de la primera clasificación (directos o indirectos), otra clasificación es la que específicamente se basa en la incidencia en las formas de exteriorización de la capacidad contributiva; genéricamente tenemos: sobre la renta (inciden sobre la renta en razón de su realización o percepción; se grava la riqueza en su período de formación; por ejemplo, el impuesto a la renta), sobre el gasto (afectan la parte de la renta gastada por consumo y no ahorrada; entre sus modalidades tenemos a los impuestos directos sobre los gastos, o la de tributos indirectos en la modalidad de impuestos específicos -sisas- o "generales" sobre las ventas, con traslación hacia adelante del tributo y, en todo caso, con derecho de repercusión a favor del deudor legal), y sobre el capital (recae sobre la renta no en consideración a su percepción, sino como consecuencia de su capitalización; aquí tenemos, por ejemplo, a los impuestos sobre el patrimonio predial o automotriz) (Plazas Vega 1998: 15).
- Personales y reales. "Son impuestos personales aquellos cuyo hecho imponible se describe en la norma reguladora del Impuesto con referencia a una persona, en tanto que en los impuestos reales la descripción del hecho imponible se realiza haciendo referencia a unos concretos bienes, derechos o actividades" (Menéndez Moreno 2002: 165). Reales o de producto son "aquellos en los que se grava una renta o un producto procedentes de determinada fuente, sin relacionarlos necesariamente con la persona concreta del receptor» y personales son "aquellos en los que el hecho hipotizado por el legislador no puede ser "pensado" si no es en conexión con una persona concreta y determinada" (García de la Mora; Martínez Lago 1999: 127).

- Próxima a la anterior clasificación, pero distinta, es la de impuestos objetivos y subjetivos;[45] objetivos son "aquellos en los que no se tiene en cuenta ninguna circunstancia personal del perceptor para modular la cuantía del impuesto; en los subjetivos, por contra, se consideran condiciones particulares del sujeto para su cuantificación" (García de la Mora; Martínez Lago 1999: 127). "En los impuestos subjetivos, la concreción del montante de la deuda del impuesto se hace por la ley teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales o familiares de los obligados a satisfacerlos, circunstancias que sin embargo no se tienen en cuenta en los impuestos objetivos" (Menéndez Moreno 2002: 168).
- Instantáneos y periódicos. En los periódicos la situación que se describe en el hecho imponible tiende a reiterarse o prolongarse en el tiempo, en tanto que en los impuestos instantáneos dicha situación se manifiesta con una dimensión temporalmente concreta. Así, en los periódicos el legislador debe concretar el período del gravamen (por ejemplo en el Impuesto a la Renta es anual),[46] pero en los instantáneos no existe período impositivo, ya que basta con la concreción por el legislador del momento en que se devenga o nace la obligación tributaria (por ejemplo en el caso del IGV. No obstante, en estos casos hay que distinguir entre el devengo o nacimiento de la obligación tributaria con la liquidación o determinación; mientras que aquella es instantánea, la liquidación o determinación es periódica, dado que las cantidades que han ido devengando o generando en cada operación gravada con el IGV, por ejemplo, se acumulan y entregan al fisco cada mes). (Menéndez Moreno 2002: 167.)
- Ordinarios (de periodicidad regular; se imponen con carácter de permanencia) y extraordinarios (para períodos determinados; por ejemplo en épocas de crisis o de grave desequilibrio en la economía).
- Fijos (considera una suma o monto invariable por cada hecho imponible, sin considerar la riqueza involucrada), proporcionales (aquellos en los cuales la alícuota, o "tasa", aplicable a la base imponible, permanece constante), regresivos (aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible), y progresivos (los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías) (García Vizcaíno 2009: 67-68).

---

[45] Collado Yurrita y Luchena Mozo (2007: 158) sostienen que, como regla de principio, "puede afirmarse que los impuestos personales serán subjetivos, pero no puede identificarse siempre a los impuestos reales con los objetivos pues los impuestos reales son susceptibles de subjetivización".

[46] "[...] el hecho de que no puedan circunscribirse a un espacio temporal concreto obliga al legislador a fijar una unidad de tiempo que permita cuantificar la prestación tributaria que surge de su realización. La unidad de tiempo elegida normalmente es el año natural [...]" (Collado Yurrita; Luchena Mozo 2007: 159).

6. LA CONTRIBUCIÓN

6.1. Definición y características

Geraldo Ataliba (2011: 199) precisa que la contribución es "el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal indirecta y mediatamente (mediante una circunstancia intermediaria) referida al obligado". Por su parte, la profesora García Vizcaíno (2009: 44) señala que la "contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales". A su vez, Hoyos Jiménez (2008: 806) entiende a las contribuciones como "aquellos tributos que son sufragados por grupos especiales de personas, en virtud del beneficio o afectación que reciben por la ejecución de una obra o actividad estatal que solo está referida a ellos de manera indirecta, con el fin de financiarla".

La Norma bajo comentario define a la contribución como el "tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales".[47]

Así, como indica el maestro Valdés Costa (1996: 179), tiene como presupuesto de hecho la "actividad del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente".[48] En esa línea, los beneficios, que pueden ser individuales o de grupos sociales (téngase en cuenta que se satisface una necesidad pública colectiva y sin duda se producen beneficios generales a toda la colectividad vinculada, empero respecto de determinados sujetos hay un beneficio diferente –diferencial– y distinguible), derivarán de tal actividad estatal (indirecta y mediata respecto del obligado). Hay que anotar, con Sotelo Castañeda (2011: 273), que el "beneficio es diferencial porque la obra pública o la actuación pública provoca un beneficio general primero, a toda la colectividad, pero, a la vez, es posible identificar dentro de esa colectividad, un subgrupo 'diferencialmente' beneficiado, con relación a dicha colectividad. Este subgrupo muestra o proyecta (en la contribución por obra pública el beneficio no es actual al momento de aprobar el tributo) un incremento de capacidad contributiva proveniente de la obra o actuación públicas. El Estado se legitima, entonces por ello para exigir una porción de esa capacidad contributiva provocada en calidad de

---

[47] Conviene citar para mayor información lo establecido por el inciso b) del numeral 2 del artículo 2 de la nueva Ley General Tributaria española al respecto: "Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos".

[48] Nuestro Tribunal Constitucional se permitió precisar al respecto: "[...] las contribuciones son tributos vinculados cuya obligación social tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; por consiguiente, su cobro no surge por una manifestación de capacidad contributiva del demandante sino por el beneficio real o potencial que pueda obtenerse, en este caso, de la actividad reguladora que brinda el Estado" (FJ. 7 de la STC N° 1520-2004-AA/TC).

tributo contribución". Más adelante Sotelo (2011: 277-278) precisa que en el caso de la obra pública será deudor tributario los propietarios de los predios aledaños que se han beneficiado por el incremento del valor de su predio por efecto de dicha obra, y en el caso de la contribución al gasto son deudores los agentes regulados o supervisados debido al beneficio diferencial evidenciado en el ahorro en costos de transacción que provoca la intermediación de la actuación estatal.

Conforme a nuestra legislación, la contribución, por su destino (exclusivamente cubrir el costo de la obra pública o la actividad del Estado) y la ventaja o beneficio obtenido, no debe ser superior a este beneficio ni al costo de la obra o actividad estatal; además debe cumplir ciertos requisitos legales.

Hay que recalcar que por la vinculación de los beneficios de este tributo con el contribuyente, deberá considerarse contribución a los aportes realizados por estos, los contribuyentes beneficiarios; así, hay que precisar que los pagos que por este concepto podrían estar obligados a realizar terceros (salvo que estos terceros, aunque sea indirectamente, perciban beneficios concretos) tendrán la calidad de impuestos.[49]

6.2. Clases

Entre sus clases, teniendo en consideración los elementos típicos de este tributo (un beneficio específico o beneficio por el aumento del valor de determinados bienes por alguna actividad estatal concreta), tenemos básicamente a las contribuciones de seguridad social[50] y a las contribuciones especiales (entre ellas las de mejoras).

Ahora bien, con afán didáctico, podemos considerar que en nuestro país se conocen, en general, a las siguientes:

- Las contribuciones al ESSALUD.
- Las contribuciones a la ONP.
- La contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial – SENATI.

---

[49] Para ejemplificarlo nos serviremos de lo resuelto mediante la RTF N° 523-4-97 de observancia obligatoria [19.12.2000], sobre la "contribución" al FONAVI (sin perjuicio de que el Tribunal Constitucional, mediante las SSTC Nos. 1078 y 3283-2007-PA/TC, ha establecido que dicha "contribución" no tuvo la naturaleza de tributo). La RTF anotada se pronunció en el sentido que, luego de las modificaciones dispuestas para el tributo "contribución al FONAVI", el tributo correspondiente a los empleadores, pagados por cuenta propia, de acuerdo con la doctrina y el Código Tributario, no calificaba como una contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no generaba ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador; que su consideración legal como contribución no modificaba su esencia, la que corresponde a la naturaleza del impuesto y no de la contribución. (Respecto de este tributo, su calificación tributaria y los convenios de estabilidad tributaria cabe tener en cuenta lo resuelto por el Tribunal Fiscal, entre otras, en las RTF Nos. 1380-1-2005 y 2197-5-2005.)
Por otro lado, en cuanto a las contribuciones de seguridad social véase como muestra las RTF Nos. 11678-1-2009 y 2098-4-2010.

[50] El tercer párrafo del artículo 17 del MCTAL señala: "La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión".

- La contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción - SENCICO.
- La contribución especial de obras públicas regulada por los artículos 62 a 65 de la Ley de Tributación Municipal.[51]
- Las contribuciones de gastos.[52]

---

[51] Con fines didácticos, veamos a este respecto algunos ejemplos (como se sabe, en este caso particular los que deben pagar este tributo son los beneficiarios de la obra pública; es decir, quien deberá pagar el tributo en calidad de contribuyente será el propietario beneficiado por el mayor valor que adquiere su predio a consecuencia de una obra pública, pero bajo determinadas consideraciones): (1) El Tribunal Constitucional, en la STC N° 297-96-AA/TC declaró inaplicable a los actores el Edicto Municipal que creó una contribución que incumplió lo previsto en los artículos 63 (el cálculo del monto a pagar debe estar en directa relación con el mayor valor que adquiera la propiedad beneficiada por efecto de la obra programada) y 65 (comunicación a los beneficiarios del monto aproximado al que ascenderá la contribución) de la Ley de Tributación Municipal; el fundamento básico fue que el Municipio consideró como importe de la contribución especial una suma desproporcionada sin merituar, en relación de causa a efecto, la realización de la obra programada con el incremento del valor del predio, esto es, sin ninguna base objetiva y razonable; el Tribunal Constitucional señaló que se había vulnerado el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución que impone la sujeción estricta de los gobiernos locales, al momento de ejercer su potestad tributaria, al principio de legalidad que en el caso no se había respetado. (2) El Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 2477-4-2006, revocó la apelada y dispuso dejar sin efecto el valor emitido por no haber comunicado la Administración a la recurrente, previamente a la contratación y ejecución de la obra, el monto aproximado al que ascendería la contribución, por lo que se vulneró lo establecido en el artículo 65 de la Ley de Tributación Municipal. (3) Mediante la RTF N° 2001-2-2005, recordando lo establecido por el artículo 64 de la Ley de Tributación Municipal (que el cobro de la contribución de obras públicas procede exclusivamente cuando la municipalidad haya comunicado a los beneficiarios previamente a la contratación de la obra, el monto aproximado de la contribución) y teniendo en cuenta lo dispuesto por la Ordenanza N° 094-96 (que la comunicación de la valorización de la obra debe efectuarse mediante notificación directa a cada uno de los interesados), se resolvió dejar sin efecto los valores pues si bien la Resolución N° 01-99 de la Junta de Contribución Especial, que aprobó el importe de la contribución, señaló en sus considerandos que se efectuaron comunicaciones constantes a los propietarios sobre los costos y beneficios de la obra, la Administración no ha acreditado haber notificado directamente al recurrente a efecto que pudiera informarse sobre el estudio del presupuesto y la valorización.

[52] Según el profesor Villanueva Gutiérrez (2005: 17), "[...] son obligaciones a cargo de empresas que causan gastos por labores de supervisión y control a cargo del Estado en mercados especializados (mercado bursátil, mercado de intermediación financiera) o sectores especializados (energético, saneamiento), en los cuales se paga una contribución en función de diversos criterios (el monto efectivamente negociado, el monto de los valores objeto de oferta pública, el valor del activo del fondo, el valor de facturación)". A este respecto, véase la RTF N° 10093-7-2008, sobre la contribución a que se refiere el artículo 373 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. Asimismo, la RTF N° 416-1-2009 que, sustentando que los aportes a los organismos normativos y reguladores, por las actividades de control, regulación, supervisión o supervigilancia (en razón de que "trae consigo beneficios al mercado en general y a los contribuyentes del citado aporte en especial, pues en la medida que se cumpla con aquellas, éstos se verán beneficiados con el ahorro de costos de transacción que se derivan de su actuación en el mercado, esto es, se genera un beneficio diferenciado a favor de los contribuyentes del tributo") son contribuciones, estableció -respecto del Aporte al Sostenimiento de los Organismos Norma-

7. LA TASA

7.1. Definición y características

Considerando la definición de tasa del Código Tributario ("[...] tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente"), y asumiendo el concepto propuesto por Geraldo Ataliba ("es el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal directa e inmediatamente referida al obligado" [2011: 199]), es necesario precisar algunos aspectos.[53]

Primero, no debemos olvidar que la tasa es un tributo; en consecuencia, debe, en principio, cumplir sus requisitos generales.[54]

Segundo, es un tributo vinculado directa e inmediatamente.[55] En la hipótesis de incidencia de este tributo el Estado "presta un servicio, expide un certifica-

---

tivos, Reguladores y Fiscalizadores–, como criterio de observancia obligatoria, lo siguiente: "No procede en el período de enero a diciembre de 1998, el cobro del aporte a los organismos normativos y reguladores establecido por el inciso g) del artículo 31° del Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, modificado por la Ley N° 26734, que participa de la naturaleza de contribución, a cargo de los concesionarios de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, cuya cuantía fue fijada por la Resolución Ministerial N° 524-97-EM/VME". La razón sustancial de esta decisión es que en lugar de regularse la cuantía del tributo vía Decreto Supremo se había hecho vía Resolución Ministerial. Villanueva Gutiérrez (2005: 17) agrega que se trata de auténticos tributos que se manejan al margen del respeto de los principios constitucionales. Una apostilla en relación con este aspecto: el Tribunal Constitucional en la STC N° 3303-2003-AA/TC señaló que los "aportes por regulación" al OSINERG por empresas envasadoras de gas licuado de petróleo, teniendo naturaleza tributaria, están sometidos a la observancia de los principios constitucionales consagrados por el artículo 74 de la Constitución, que regulan el régimen tributario, como son el de legalidad, de igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y los derechos fundamentales (FJ. 3); en el caso, se verificó que tal tributo se encontraba regulado en flagrante violación de los principios constitucionales, por lo que se declaró fundada la demanda e inaplicable para la demandante el artículo 2 de la Resolución de Consejo Directivo de OSINERG N° 2865-2001-OS/CD, de fecha 26 de noviembre de 2001. Para complementar esta parte véase la STC N° 1520-2004-AA/TC.

Otro ejemplo. La contribución sobre cuyo contenido se emitió la RTF 528-2-2001: "[...] el cobro que efectúa la CONASEV por cotización de acciones inscritas en la Bolsa de Valores constituye una contribución, debido a que existe prestación de servicios estatales especiales. Para estar afecto a dicha contribución basta que las acciones se encuentren inscritas y puedan cotizar en Bolsa, no siendo necesario realizar operaciones bursátiles" (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal).

[53] Hay que anotar una obviedad: las retribuciones por concepto del pago de una tasa no constituyen renta de tercera categoría (toda vez que no provienen de la aplicación conjunta de los factores de capital y trabajo, o de ganancias derivadas por operaciones con terceros, entendidas estas últimas como las obtenidas en el devenir de la actividad de una empresa en sus relaciones con otros particulares); se originan en el cumplimiento de una obligación tributaria (RTF N° 1350-1-2006).

[54] Por ello es fácil entender el concepto de tasa que propone la profesora García Vizcaíno (2009: 43-44): "la tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago".

[55] Aquí téngase en cuenta además su fundamento o causa: el costo o gasto del servicio que presta el Estado.

do, otorga una licencia o la mantiene, otorga autorizaciones, etc., vinculándose a alguien, que es puesto por la ley en la situación de sujeto pasivo del tributo" (Ataliba 2011: 193). "Se observa que, para que se configure la tasa, basta que la ley prevea actuación estatal que tenga referibilidad a alguien (que podrá ser puesto como sujeto pasivo del tributo). Este tributo irá a nacer con la referibilidad (en el momento en que la actuación estatal se refiera concretamente a alguien)" (Ataliba 2011: 194). Esa prestación sin duda debe ser divisible.[56] En conclusión, siguiendo a Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 54), "la figura de la tasa debe vincularse al pago de una prestación o de un servicio, sea beneficioso o no para el contribuyente, jugando pues los dos elementos fundamentales que deben darse en toda tasa: el elemento de la contraprestación y el elemento de la obligatoriedad; se incardinarían entonces, dentro de esta categoría toda la gama de ingresos cobrados por la prestación de servicios públicos obligatorios, o que, no siéndolos, sólo puedan, legalmente, ser prestados por el sector público".[57]

Tercero, el servicio "efectivamente" prestado por el Estado debe ser inherente a la soberanía estatal;[58] entiéndase tal inherencia como la exigencia de que las actividades prestadas por el Estado no deben poder ser prestadas por entidades del sector privado;[59] si bien este aspecto aún genera discusión sobre la configura-

---

[56] Esta consideración requiere un complemento sutil: en determinados casos (arbitrios) los servicios se materializan en la prestación generalizada (de limpieza, mantenimiento o vigilancia) y a la vez se manifiestan en la potencialidad de prestación individualizada (Iannacone Silva 2002: 9).

[57] Un agregado sobre la obligatoriedad. Asumiendo que ya no es característica general de la tasa la rogación o petición del servicio (si bien se da en algunos tipos de tasa en el caso de los arbitrios no, pues en estos supuestos será suficiente la organización y la potencialidad de la prestación del servicio), resulta concluyente la frase de Rodríguez Lobato (1986: 77) cuando indica que el servicio será prestado independientemente de si se ha efectuado a petición espontánea o porque la norma imponga la "obligación de pedirlo".

[58] En la RTF N° 5229-5-2011 para graficarlo se recurrió a una cita de Ferreiro Lapatza: "cuando la actividad administrativa sea por su naturaleza inherente al Estado, es decir, cuando (según las concepciones políticas del momento) sólo el Estado puede realizarla y cuando sea necesaria para la vida de la comunidad su realización por el Estado, parece lógico que los pagos que se exigen a los particulares afectados se configuran según el esquema de la tasa" (...). "En este caso se sitúan, sin duda, los pagos exigidos a los particulares relacionados con determinados registros (por ejemplo, propiedad industrial) y con la actividad administrativa de autorización, permiso, inspección y policía en general".

[59] Uno de los considerandos de la RTF N° 2912-5-2003, señala: "En el caso de los baños municipales, la contraprestación que se percibe es por el uso de tales instalaciones (que en este caso, funciona en un mercado), por lo que dicho servicio que también puede ser prestado por un particular no se encuentra comprendido en la definición del tributo tasa prevista en el Código Tributario". En otro se indica, respecto de servicios médicos y de laboratorio, y los servicios de reconocimiento de carnes y matanza: "[...] si bien en principio su contraprestación no tendría naturaleza tributaria, por cuanto se tratarían de servicios que pueden ser prestados por cualquier otro sujeto, lo que implica que no sería una actividad inherente al estado (en este caso la municipalidad), no serían esencialmente gratuitos sino remunerables y quienes acceden a ellos no lo harían por una obligación impuesta normativamente, la recurrente señala en su apelación que los servicios médicos y laboratorios están relacionados con el análisis de muestras tomadas de los productos de primera necesidad que se expenden en los mercados públicos y en los centros de comercialización, no quedando claro si tales análisis son obligatorios y si sólo la recurrente puede realizarlos, para una certificación especial

ción de la tasa, recordemos que en nuestro país ese criterio fue fundamental para diferenciar a la tasa del precio público.[60]

Cuarto, el destino del mismo debe ser exclusivamente cubrir el costo del servicio público individualizado en el contribuyente (obligado al pago).[61]

Quinto, en consonancia con lo anterior, su cuantía debe ser equivalente al costo del servicio.[62] Y,

Sexto, tal como nuestra legislación indica, no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.[63]

Debe tenerse en cuenta que, aun cuando así no encajaría dentro del concepto doctrinario y legislativo inicial de tasa, en el caso de los derechos (tipo de tasa), en la medida en que el propio legislador lo ha establecido expresamente, la obligación tributaria no estará solo vinculada a servicios prestados por el Estado, sino también al uso o aprovechamiento de bienes públicos. En esa línea, el concepto inicial de tasa resulta limitado.[64]

---

a ser otorgada por ella, en cuyo caso su naturaleza sí respondería al tributo tasa [...]".

[60] Así consta en la conocida RTF N° 13789 que, resolviendo la queja interpuesta por IBERIA, declaró que los servicios de "tráfico" y "rampa" que prestaba la CORPAC no tenían naturaleza tributaria; el quinto considerando indicaba: "[...] desde que no se trata de servicios que sean inherentes a la naturaleza del Estado, o sea de aquellos que no se conciben prestados por los particulares [...]". Véase también (para una visión diferente) la RTF N° 11328-4-2009.

[61] Aunque no siempre, como se puede ver en el caso de los derechos cobrados por el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

[62] Véase lo desarrollado por la STC N° 4870-2007-PA/TC (FJ. 29 a 35), respecto al Derecho de Registro Informático creado por la Municipalidad Provincial de Chiclayo.
No obstante, como se precisó en el Foro Tributario 2009 organizado por la Cámara de Comercio de Lima, varias entidades no cobran tasas sobre el costo real del servicio prestado sino en función del valor de los bienes, montos de ventas (SUNARP, OSCE, MINSA, APN), generando sobrecostos ilegales a los administrados.

[63] Véase como ejemplo lo resuelto en las RTF Nos. 5434-5-2002, 7771-2-2005 y 6644-7-2010, y téngase en cuenta lo desarrollado por la RTF N° 16876-9-2011, de observancia obligatoria (estableció que lo cobrado por CORPAC por concepto de tarifa de sobrevuelo no tiene naturaleza tributaria, "sino de precio público que proviene de la explotación de una empresa estatal, pagado por un servicio prestado dentro de un marco contractual cuya causa viene dada por la ventaja económica que éste representa para las empresas privadas, siendo que su prestación en forma monopólica se debe a razones de oportunidad y conveniencia" [subrayado nuestro]).

[64] Por esta razón, nos parece de interés tener en cuenta para una eventual precisión legislativa el derrotero señalado por el inciso a) del artículo 2 de la Ley General Tributaria española vigente: "Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado". "Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público".

7.2. Tasa y precio público

Los servicios prestados por el Estado que no cumplan las características reseñadas para la tasa y, evidentemente, los servicios públicos organizados y prestados estrictamente por otras entidades distintas al Estado, no generan el pago de una tasa sino de un precio o un precio público; la discusión al respecto es ardua; para fijar su naturaleza se admite en principio, aunque no pacíficamente, que en la tasa existe una obligación *ex lege* y en el precio una obligación *ex contractu* –de evidente vinculación con el derecho privado.[65]

El profesor Talledo Mazú (S/F: 2), ante el problema de distinguir entre tasa y precio público, de la evaluación y el análisis de diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, infiere que se estará ante un precio público "cuando el servicio que origina el cobro no es de índole jurídico-administrativa, ni corresponde a las actividades y fines esenciales del Estado; cuando es prestado con sentido empresarial; cuando los intereses que el servicio satisface son primordialmente privados; cuando la razón de su pago es fundamentalmente la prestación del servicio (y no la organización de éste); cuando, por tanto, la relación que existe entre el ente público y el particular es de tipo contractual y no de Derecho Público, aunque la libertad de contratación sea mínima; o sea, cuando la obligación de pago se funda en la voluntad de las partes (y no es impuesta compulsiva y unilateralmente por Ley); y cuando la cuantía de pago ha sido fijada por el órgano que lo administra y regula, con autorización legal (y no directamente por la Ley); y cuando el cobro en cuestión está sujeto a imposición en manos del órgano que lo administra". Concluye: "Si las connotaciones halladas son preponderantemente contrarias a las enunciadas se estará ante una tasa", y añade: "Se ha considerado como factores intrascendentes la denominación y la destinación del tributo; que el cobro constituya un ingreso público o que el servicio se preste con bienes públicos".

Por otro lado, sobre este tema en nuestro país son ya conocidas las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal: N° 5555 de 02.09.70, que resolvió señalando que no es tasa el pago por el pasaje para los ferrocarriles del Estado; N° 6373 de 06.07.71, que declaró que los recargos a los pasajes y fletes aéreos internacionales no constituyen tributos; N° 6910 de 20.03.72, que señaló que los pagos por "muellaje" y "falso muellaje" no tienen carácter de tributos; N° 13602 de 30.11.77 que resolvió estableciendo que el pago por el consumo de agua no es tasa sino precio público; N° 13789 de 25.01.78, que precisó que el pago, por servicios de "Tráfico" y "Rampa", efectuado a la CORPAC, no constituye tributo (tasa) sino precio público; N° 15993 de 31.07.80 que declaró que el pago de tarifas de agua y desagüe no es tributo sino precio por la prestación de servicios públicos (Vidal Henderson 1987); en esta misma línea, la RTF N° 16825, de Observancia obligatoria, se pronunció en el sentido que, de conformidad con el artículo II del Título Preliminar del Código

[65] Hay que tener en cuenta que la inobservancia del requisito de forma en la creación de una tasa cobrada por un municipio, no convierte automáticamente en precio público a los pagos efectuados por este concepto; resulta importante que se verifique la naturaleza del servicio prestado (RTF N° 853-3-2000 y 8213-1-2009).

Tributario (de Principios Generales), no constituye tributo el pago por consumo de agua. Asimismo, la RTF N° 2901-2 de 17.04.95 señaló que según el artículo 4 del Decreto Supremo N° 15-93-TCC de 05.05.93 el peaje es una tarifa cuya cobranza la pueden efectuar entidades privadas cuando presten el servicio y cuyo monto se decide en base a los estudios técnico-económicos del caso (Talledo Mazú S/F: 3); en el mismo sentido: RTF N° 5201-5-2004.[66]

Ahora bien, el Tribunal Fiscal en una reciente resolución de observancia obligatoria (RTF N° 16876-9-2011), luego de un análisis doctrinal, ha establecido que los "precios públicos constituyen recursos patrimoniales del Estado que no provienen del ejercicio de su poder de imperio sino que tienen un origen convencional aunque la voluntad de las partes no pueda ser fácilmente apreciada, tal como ocurre en el caso de los contratos de adhesión civiles. Asimismo, se caracterizan por el tipo de actividad estatal al que se encuentran relacionados pues generan una ventaja o provecho para los particulares, por lo que el Estado las toma a su cargo por razones de conveniencia, siendo que dicha ventaja particular constituye su causa".

A fin de complementar la revisión de este tema aún discutible, resulta de interés recordar las conclusiones que sobre el tema Tasas y Precios se aprobaron en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Caracas, 1991):[67]

1. La correcta delimitación de los caracteres definitorios de la tasa y del precio desde el punto de vista jurídico tienen gran trascendencia, a fin de distinguir lo más claramente posible estos ingresos entre sí, así como también de otros ingresos como el impuesto y la contribución especial.

   En algunos países es de fundamental importancia distinguir la tasa del impuesto por razones vinculadas por la forma distinta en que las respectivas Constituciones o leyes organizan la potestad tributaria de diferentes niveles o esferas de gobierno en materia de tasas y en materia de impuestos.

   En todos los países es preciso distinguir la tasa del precio, así como estos ingresos del impuesto y de la contribución especial, dado el diferente régimen jurídico a que cada uno de ellos está sujeto.

   Particular importancia adquiere la distinción del precio de los ingresos tributarios por la circunstancia de que estos últimos están sujetos al principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria, en tanto el primero puede -en principio- ser fijado por la Administración. Esta distinción también es de suma importancia porque no resulta jurídicamente admisible que se otorguen a la Administración, en el caso del precio, las facultades especiales que el derecho positivo le pueda conceder en el caso de los créditos de naturaleza tributaria. Todo intento de confundir tasa y precio con regímenes legales híbridos o atípicos

---

[66] RTF 191-7-2010 (el concepto que se pretende cobrar por el servicio de publicación -de un aviso de Registro de Marca- de Producto en el diario oficial "El Peruano" no constituye un tributo).

[67] Resolución publicada en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 21, Lima, 1991, pp. 133 a 135.

debe ser entendido como un mecanismo para eludir las garantías individuales del contribuyente.

2. El elemento de distinción fundamental del precio con la tasa -así como con las otras especies tributarias- es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular y en el caso de los tributos la voluntad unilateral y coactiva de la ley.

   En los casos en que este elemento de distinción se desdibuja en la práctica porque los servicios de naturaleza supuestamente contractual se encuentran monopolizados de derecho o de hecho por el Estado y, además, su demanda resulta ineludible, es aconsejable que el ordenamiento jurídico extienda a los mismos el principio de reserva de ley para la fijación de todos los elementos de la obligación.

   Cuando, además, la utilización del servicio monopolizado está impuesta obligatoriamente por la ley, corresponde concluir que la fuente jurídica de la obligación no es el acuerdo de voluntades -del cual existe una mera apariencia formal- sino la voluntad unilateral y coactiva del Estado, razón por la cual estamos en presencia de un verdadero tributo que debe cumplir con todos los requisitos constitucionales correspondientes.

3. La tasa como especie del género tributo se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley de su creación una descripción clara y precisa de la actividad que genera la obligación de pago, con indicación del sujeto pasivo y los elementos cuantificantes del tributo.

4. La percepción de una ventaja o beneficio de parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

   Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa.

5. La demanda o solicitud del contribuyente para que la actividad estatal se ponga en funcionamiento a su respecto, tampoco constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

   Por el contrario, en el caso del precio siempre se requiere que el obligado a su pago demande o solicite el funcionamiento del servicio estatal para que se concrete una prestación específica a su respecto.

6. Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto al obligado al pago.

7. Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando éste se resista a recibirlo.

   La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto.

   La carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, en caso de conflicto, debe corresponder a la Administración.

La prestación efectiva del servicio estatal es también condición esencial de la existencia del precio.

8. Para establecer la diferencia entre tasa y precio debe recurrirse primordialmente a la caracterización de aquellas actividades divisibles y vinculantes del Estado, que éste no puede dejar de ejercer tales como las jurídico-administrativas del poder de policía o del poder constitucional de impartir justicia. Estas actividades o servicios derivados del concepto de soberanía e inherentes a la existencia misma del Estado, hacen que su retribución tenga naturaleza tributaria.

   Todas las otras sumas que se exigen por servicios que no tienen las características apuntadas pueden ser consideradas precios.

9. Para que se configure una tasa es indispensable que el servicio sea prestado por el Estado en su condición de tal; el cualquier otro caso se configura el precio.

10. La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias que rodean a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

11. Es de la esencia de la tasa que no exceda de una "razonable equivalencia" entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado.

    La carga de la prueba de la "razonable equivalencia" debe corresponder, en caso de conflicto, a la Administración.

12. Es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma, pues de lo contrario la exigencia de la tasa como tal carecería de legitimidad, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

7.3. Clases de tasas

Según nuestra legislación, las tasas, entre otras (se deja abierta la posibilidad de que existan otras especies de tasas), pueden ser: arbitrios, derechos y licencias.

7.3.1. Arbitrios

Son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público (ejemplo: de limpieza pública, parques y jardines, y serenazgo[68]); servicios fundamentalmente prestados por los municipios. Aquí una anotación básica: tal como las RTF Nos. 575-5-2001, 3890-3-2002 y 1999-2-2004, entre otras, han establecido, la obligación de pago de arbitrios no se genera en el hecho que el contribuyente, personal y directamente disfrute del servicio, sino que es suficiente que

[68] Algunos autores consideran que en estos dos últimos casos no se trataría de tasas sino de contribuciones especiales.

la municipalidad lo tenga organizado, aun cuando algún vecino no lo aproveche; en este sentido, al verificarse el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria, ésta es de ineludible cumplimiento, aun si el contribuyente decide no usar el servicio.

La naturaleza y características de esta tasa, y la actuación de los acreedores de la misma, en los últimos tiempos estuvieron en discusión, y fueron preliminarmente resueltos mediante la modificación de la Ley de Tributación Municipal y con los parámetros establecidos en sendas sentencias del Tribunal Constitucional; se empezó con la STC N° 918-2002-AA/TC y se siguió con la STC N° 0041-2004-AI/TC (que incluso revisó y precisó los criterios establecidos en la STC N° 918-2002-AA/TC), la STC N° 0053-2004-PI/TC[69] (que fundamentalmente se guio de los criterios expuestos en la vinculante STC N° 0041-2004-AI/TC), la STC N° 0018-2005-PI/TC y la STC N° 0020-2006-PI/TC. De otro lado, cabe indicar que en el marco y habilitación establecida por la STC N° 0053-2004-PI/TC, las municipalidades del país dictaron diversas ordenanzas que regulaban los arbitrios; puestas en discusión tuvieron desigual suerte.

Respecto a los arbitrios el Tribunal Fiscal ha dictado diversas RTF de observancia obligatoria (cuyo texto sugerimos revisar en la página web del referido tribunal): 3264-2-2007 (Municipalidad Metropolitana de Lima), 13640-5-2008 (Municipalidad Distrital de Lince), 3853-7-2009 (Municipalidad Distrital de Santiago de Surco), 5948-7-2009 (Municipalidad Metropolitana de Lima), 5611-7-2010 (Municipalidad Distrital de La Victoria), 4346-7-2011 (Municipalidad Distrital de Miraflores), 8580-11-2011 (Municipalidad Distrital de Santiago de Surco), 8581-11-2011 (Municipalidad Distrital de Santiago de Surco), 8591-11-2011 (Municipalidad Distrital de Santiago de Surco), 9817-7-2011 (Municipalidad Distrital de La Victoria), 1263-7-2012 (Municipalidad Provincial de Trujillo), 1595-7-2012 (Municipalidad Distrital de La Victoria), 5140-8-2012 (Municipalidad Provincial del Callao), 5572-11-2012 (Municipalidad Distrital de Jesús María), 6559-8-2012 (Municipalidad Distrital de Lince), 7656-11-2012 (Municipalidad Distrital de Jesús María), 7917-8-2012 (Municipalidad Metropolitana de Lima), 9641-8-2012 (Municipalidad Metropolitana de Lima).

7.3.2. Derechos

Los derechos son tasas que se pagan por (i) la prestación de un servicio administrativo público o (ii) el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

Entre los derechos que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público, tenemos a los montos que se pagan a las entidades públicas por concepto de tramitación de procedimientos administrativos ("cuando su tramitación implique para la entidad la prestación de un servicio específico e individualizable a favor

[69] Siendo de interés conocer aspectos fundamentales de la tasa denominada arbitrio, nos permitimos sugerir revisar los fundamentos de constitucionalidad material expuestos en la STC N° 0053-2004-PI/TC en la web del Tribunal Constitucional: http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.html.

del administrado, o en función del costo derivado de las actividades dirigidas a analizar lo solicitado": artículo 44.1 de la LPAG).[70] Los artículos 44 al 46 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por la Ley N° 27444, y el apartado VI (Los cobros por derechos de tramitación) de los Lineamientos de la Comisión de Acceso al Mercado sobre la Aprobación y Publicación del Texto Único de Procedimientos Administrativos – TUPA,[71] aprobado por la Resolución N° 0041-2003/CAM-INDECOPI [04.12.2003], permiten mostrar algunos elementos y rasgos de este tipo de tasa.

Para el segundo caso, si bien es cierto que así (el pago por el uso o aprovechamiento de bienes públicos: entiéndase que se trata de los bienes que son de uso público y por tanto de dominio público[72]) este tributo no encajaría dentro

---

[70] Como se sabe, el Tribunal Constitucional en la STC N° 03741-2004-AA/TC ha establecido como precedente vinculante la siguiente regla sustancial: "Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia". Es decir, está proscrito el denominado derecho de tramitación de recursos impugnativos.

[71] Aprovechemos para hacer una precisión sobre el TUPA y los derechos: si bien es cierto que la norma que aprueba el TUPA también puede disponer la creación de tasas, entre ellas derechos, en lo que al ámbito municipal se refiere, debe cumplir con las exigencias dispuestas por la Ley de Tributación Municipal y la Ley Orgánica de Municipalidades para la aprobación de tributos (véase las RTF Nos. 699-2-2007 y 4552-7-2009, entre otras); esto es, por una Ordenanza municipal con la correspondiente publicación y, de haber sido emitida por una municipalidad distrital, contar con la ratificación del Concejo Provincial debidamente publicada (RTF Nos. 11871-5-2007 y 3359-7-2009). En general, como indica Iannacone Silva (2011: 408), ambas leyes, "en lo que sea pertinente, constituyen el parámetro de constitucionalidad para el correcto ejercicio de la potestad tributaria municipal".

[72] El artículo 73 de nuestra Constitución señala: "Los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles. Los bienes de uso público pueden ser concedidos a particulares conforme a ley, para su aprovechamiento económico". Al respecto, el profesor Rubio Correa (1999-3: 164) precisa que los "bienes de dominio público son del Estado y no pueden salir, jurídicamente, de su dominio". "Los bienes de uso público son una especie de los bienes de dominio público: son aquellos destinados a que los use cualquier persona dentro de su territorio porque esa es su finalidad".
En la línea de lo anotado, el Tribunal Fiscal señaló que no es competente para resolver controversias sobre el uso de bienes de otra naturaleza. Así, en la RTF N° 5434-5-2002 de observancia obligatoria [15.10.2002], precisándose que los bienes de uso público son imprescriptibles e inalienables (y son, por ejemplo, las calles, avenidas, el mar, sus riberas, los ríos, los puertos, plazas, parques, etc.), y conciliando lo dispuesto por la Norma II y el inciso b) del artículo 68 de la Ley de Tributación Municipal, estableció el siguiente criterio: "La prestación efectuada por los particulares a quienes las municipalidades les permiten usar espacios físicos en los mercados de su dominio privado para el desarrollo de actividades comerciales o de servicios no tiene naturaleza tributaria, por lo que este Tribunal no es competente para pronunciarse al respecto". Lo indicado se estableció como jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario, considerando que a la fecha de la emisión de la resolución existía la siguiente dualidad de criterio: mediante la resolución N° 8012-2-2001 el Tribunal había establecido que la merced conductiva que cobran las municipalidades por el alquiler de los mercados de su propiedad tenía naturaleza tributaria, mientras que en otras, como la resolución N° 265-4-2002, había señalado que el cobro efectuado por la municipalidad por el arrendamiento de tiendas, oficinas y bazares ubicados

del concepto doctrinario y legislativo de tasa,[73] lo es en razón de que el propio legislador lo ha considerado como tal.

En efecto, como se indica en las RTF Nos. 1438-5-2002, 12154-7-2007 y 3769-7-2009, respecto de la clasificación adoptada por el ordenamiento legal, que si bien doctrinariamente los ingresos que el Estado percibe por el uso de bienes de dominio público constituyen recursos patrimoniales distintos a los tributarios, tal clasificación no ha sido adoptada por nuestro legislador quien por el contrario optó por incluirlos dentro de este último grupo; así, si bien los derechos exactamente no encajan dentro del concepto de tasa establecido por la doctrina, el legislador peruano decidió considerarlos como tales, señalando que se pagan por el uso o aprovechamiento de bienes públicos, ampliando el concepto, no pudiéndose exigir en este caso que su rendimiento estará destinado a cubrir el servicio prestado. El Tribunal Fiscal, en las RTF Nos. 8724-2-2007 y 3073-7-2010, al respecto ha señalado que por su naturaleza la tasa sólo puede existir en función a la particular actividad que el Estado desarrolla, por lo que la justificación del cobro de los derechos sólo puede radicar en el aprovechamiento especial o utilización privativa de un bien de dominio público, específicamente de uso público y por tanto de uso de toda la comunidad quien representa, concedido a un particular.[74] El mismo Tribunal, en la RTF N° 9715-4-2008, precisa: "Sobre el particular, Ferreiro Lapatza afirma que el dominio público puede ser objeto de un uso privativo cuando ocurre una ocupación de una porción de dicho dominio, de modo que se limite o excluye la utilización del mismo por otros interesados. En estos casos, agrega el citado autor, el uso especial o privativo comporta una ventaja para aquel al que la Administración ha autorizado tal uso, lo cual puede y debe constituir el presupuesto de hecho de la obligación de realizar una prestación de carácter público impuesta por la ley, es decir, de pagar un tributo, específicamente, una tasa". Ampliando este criterio, los

---

en mercados de su propiedad, al no tener la condición de bien público sino privado, no participaba de tal naturaleza. (Dentro de este esquema, el Tribunal Constitucional ratificó que el "derecho" por merced conductiva en mercados no tiene naturaleza tributaria –STC N° 4870-2007-PA/TC). El mismo criterio se aplicó para el pago de guardianía generado por el internamiento de vehículos en depósitos municipales debido a que estos espacios son bienes de propiedad privada (o están bajo dominio privado) de la municipalidad (RTF Nos. 3073-7-2010, 6644-7-2010 y 6648-7-2010). Otro ejemplo lo tenemos respecto del cobro de deudas por el uso o aprovechamiento de terrenos eriazos: el Tribunal ha establecido que dichos bienes no constituyen bienes de uso ni de dominio público del Estado y, por tanto, la deuda originada por el aprovechamiento de dichos bienes no tiene naturaleza tributaria, toda vez que la cesión del uso o disfrute de una entidad pública a favor de particulares respecto de un bien de derecho privado no puede dar origen a un tributo (RTF Nos. 6171-2-2006, 3758-1-2007 y 2407-7-2009).

[73] En esa línea, Sotelo Castañeda (2011: 275) cuestiona la técnica utilizada y señala una duda: si el derecho (tasa) por el uso o aprovechamiento de bienes públicos requiere también la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente (como precisa el concepto de tasa de la Norma II) o es suficiente para su cobro tal uso o aprovechamiento.

[74] En la RTF N° 3073-7-2010 se acota que de tratarse de un bien de dominio privado del Estado (dentro del cual se incluye a las municipalidades), la cesión del uso a un particular se estaría haciendo bajo una relación horizontal cuyo origen es contractual, tan igual como lo haría un particular.

profesores Ruiz de Castilla y Robles Moreno (2009: I.2) apuntan que para el caso del derecho un bien es de dominio público cuando se encuentra afectado al uso público, satisfacen necesidades o intereses del público, y que respecto de su uso o aprovechamiento este debe ser particular (aprovechamiento económico).

Veamos los siguientes ejemplos:

- El Tribunal Fiscal ha establecido que la "tarifa" que en virtud de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 148 se cobra por el uso de agua subterránea es un derecho, en razón de que se paga por el uso o aprovechamiento de un bien público, como son los recursos naturales (el Tribunal Constitucional ha ratificado este criterio[75]). De otro lado, el Tribunal Fiscal había establecido que de conformidad con el artículo 139 de la Constitución de 1979 y el artículo 74 de la de 1993, al tratarse de un derecho, la fijación de su cuantía mediante Decreto Supremo estaba arreglada a ley (RTF N° 796-1-99); no obstante, el Tribunal Constitucional no fue de la misma opinión; el FJ. 23 de la STC N° 4899-2007-PA/TC y el FJ. 21 de la STC N° 1837-2009-PA/TC señalan: "En conclusión, la inconstitucionalidad de la Tarifa es incuestionable, al constatarse que los elementos esenciales del tributo, esto es, los sujetos pasivos, la base y la alícuota, entre otros, fueron establecidos en el Decreto Supremo N° 008-82-VI, publicado el 4 de marzo de 1982. En este sentido, habiéndose establecido que la infracción del principio de reserva de la Ley se produce desde la expedición del Decreto Legislativo N° 148, es menester concluir que la pretensión de los derechos constitucionales de los actores deben retrotraerse a la fecha del inicio de su vulneración". En esa línea, tomando en cuenta la STC N° 4899-2007-PA/TC y la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el

---

[75] FJ. 6 de la STC N° 1837-2009-PA/TC: "Es de advertirse que, a juicio de este Tribunal, es indiscutible que la "tarifa de agua subterránea" tienen naturaleza tributaria y, en virtud de ello, de acuerdo a lo establecido por el artículo 74° de la Constitución dicho cobro está sometido a la observancia de los principios constitucionales que regulan el régimen tributario, como son el de reserva de ley, de legalidad, de igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y de respeto a los derechos fundamentales".
FJ. 9 de la STC N° 1837-2009-PA/TC: "[...]. El Tribunal Constitucional estima que se trata de una Tasa-Derecho, puesto que el hecho generador se origina en la utilización de bienes públicos. En efecto, tal como se estableció en el artículo 1 del Decreto Ley 17752, Ley General de Aguas, "Las aguas, sin excepción alguna, son de propiedad del Estado, y su dominio es inalienable e imprescriptible". Se trata pues de un recurso natural, tal como se ha establecido en el artículo 3; literal a) de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento sostenible de los Recursos Naturales (Ley N.° 26821), que considera recursos naturales a todo componente de la naturaleza susceptible de ser aprovechado por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tengan un valor actual o potencial en el mercado, como son las aguas superficiales y subterráneas. Y es que ello, en realidad, no es más que la concretización del artículo 66° de la Constitución que establece "Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento". En ese sentido, los recursos naturales —como expresión de la heredad nacional— reposan jurídicamente en el dominio del Estado. El Estado, como la expresión jurídico-política de la nación, es soberano en su aprovechamiento. Es bajo su imperio que se establece su uso y goce".

Tribunal Fiscal tuvo que adecuar su actuación a lo resuelto por el Tribunal Constitucional.[76]

- Según las RTF Nos. 1438-5-2002, 3186-2-2005, 624-2-2007, 4728-4-2007 y 4144-7-2008, 3810-3-2010, la "tarifa" por uso de agua superficial con fines agrarios y no agrarios constituye un derecho pagado por el aprovechamiento de bienes públicos, es decir, un tributo cuyo presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia es el uso o aprovechamiento de un bien público, como es el agua superficial.[77]
- La tasa por Ocupación de la Vía Pública tiene la naturaleza de derecho; en algunos casos resueltos por el Tribunal Fiscal (RTF Nos. 075-4-2000, 1124-4-2001, 8296-2-2001, 0059-2-2002, 5964-5-2002 y 3702-1-2003), se estableció que se origina en el aprovechamiento particular de las áreas de la vía pública ocupadas por cabinas telefónicas (las Municipalidades se encontraban facultadas a cobrar derechos cuando los particulares explotaran en su beneficio los bienes que pertenecían a toda la comunidad), y si bien la Ley de Telecomunicaciones dispone implícitamente la facultad de ocupar o utilizar los bienes de dominio público, tal facultad no conlleva el derecho a que dicha ocupación tenga carácter gratuito.
- Las RTF Nos. 11246-7-2007, 12154-7-2007, 3769-7-2009 y 3364-7-2010,[78] entre otras, señalan que son derechos los pagos efectuados por el aprovechamiento de los recursos naturales (materiales de construcción de los álveos y cauces de ríos y canteras).
- La RTF N° 9715-4-2008, de observancia obligatoria, ha establecido como precedente: "El pago del derecho de vigencia anual exigido en virtud del otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera, al amparo de la Ley N° 27943, Ley del Sistema Portuario Nacional, y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 003-2004-MTC, modificado por Decreto Supremo N° 041-2007-MTC, es pagado por el uso exclusivo de un bien de dominio público y en consecuencia, tiene naturaleza tributaria, constituyendo un derecho, de acuerdo con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF".

---

[76] Véase, entre otras, las RTF Nos. 13426-5-2010, 13428-5-2010, 13819-5-2010, 14586-5-2010, 14593-5-2010, 14609-5-2010, 15616-5-2010.

[77] Valga la oportunidad para llamar la atención sobre el uso, costos, gestión y fiscalidad del agua, con vistas al futuro. En esta línea, resulta de interés el artículo (aunque de otro ámbito) de Ismael Jiménez Compaired (2010: 75-92): "El concepto de tasa en el artículo 2 de la LGT, con especial atención a los servicios relacionados con el agua".

[78] En estas últimas se precisó que en el caso de las tasas por derechos, la obligación tributaria se origina por la activación que efectúa el administrado del aparato administrativo, por lo que en caso que ésta no ocurra, no se puede pretender su cobranza, aunque exista obligación de continuar el trámite por parte del administrado, pues en tal situación, la Administración tiene la potestad de aplicar las sanciones correspondientes, criterio que ha sido expuesto en la RTF N° 1911-1-2005; y se concluyó que si el recurrente no inició trámite alguno, no tendría que pagar el concepto requerido por la Administración.

- RTF Nos. 2836-5-2009 y 1234-7-2010: el denominado canon por uso de espectro radioeléctrico tiene naturaleza tributaria y no administrativa ello por cuanto el pago que se efectúa por tal concepto es exigido por el Estado en virtud del uso de un bien de dominio público (artículo 60° del TUO de la Ley de Telecomunicaciones aprobado por Decreto Supremo N° 013-93-TCC), como lo es el espectro radioeléctrico, por lo que el mismo califica como un derecho al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.
- RTF N° 11328-4-2009: lo pagado por concepto de "Visita de Inspección de Seguridad y Protección a las Naves durante los Actos de Recepción y Despacho de Puerto" (regulado por el TUPA de la Marina de Guerra) tiene naturaleza tributaria.
- RTF N° 5229-5-2011: el servicio de "autorización de arribo con explosivos o con otras mercancías y/o sustancias peligrosas especiales para el puerto o en tránsito (excepto radiactivas), obtención de autorización para desembarcarlas o embarcarlas y establecimiento de vigilancia especial", regulado en el TUPA de la Marina de Guerra, tiene naturaleza tributaria.

7.3.3. Licencias

Las licencias son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

Hay que tener en cuenta que la actividad estatal de esta subespecie de tasa es el otorgamiento de autorizaciones o permisos que al ser concedidos hacen nacer la obligación tributaria (considerando el texto expreso de la Norma II respecto de las licencias -gravan la obtención de autorizaciones-, el elemento esencial del presupuesto de hecho del tributo es que exista autorización para realizar las actividades indicadas -RTF N° 855-1-2009-; en este sentido, sólo habrá licencia si es que previamente ha habido una solicitud de autorización), y el servicio público de fiscalización y control del desarrollo de las actividades de los solicitantes.[79]

---

[79] Con afán didáctico, veamos un ejemplo: la RTF N° 593-2-98, de observancia obligatoria, ha establecido que la "excavación de zanjas", para el tendido de cableado subterráneo es una actividad sujeta a control y fiscalización por parte de las Municipalidades -estando autorizadas las mismas a establecer las licencias respectivas, conforme a ley; por cierto, la norma que aprueba la tasa, luego de ser aprobada, debe ser publicada para entrar en vigencia- (RTF N° 3895-2-2004); en este sentido, ha resuelto que siendo las licencias "tasas cuyo hecho generador consiste en la autorización otorgada por la Municipalidad respectiva, para realizar la excavación de zanjas para la ejecución de obras de instalación de servicios públicos, es decir, el elemento esencial del presupuesto de hecho del tributo es que se haya autorizado a la recurrente para realizar estas actividades", no puede exigirse el cobro de la licencia si no se encuentra acreditado que la recurrente haya solicitado la autorización respectiva, pues no se ha producido la hipótesis de afectación del tributo, que es la autorización para la realización de actividades.
Otro ejemplo. RTF N° 3188-4-2006: "Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra una Resolución de Determinación girada por derecho de instalación de postes correspondiente a los años 2001 a 2003, en aplicación del criterio establecido por este Tribu-

En común se conoce como ejemplo clásico a las tasas por las licencias de apertura de establecimiento o licencias de funcionamiento.[80] El inciso c) del artículo 68 de la Ley de Tributación Municipal los define como las tasas que debe pagar todo contribuyente por única vez para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios. En estos casos, teniendo en cuenta la existencia de una solicitud de autorización, el servicio efectivamente prestado es la autorización[81] para que el establecimiento opere (RTF Nos. 4439-1-2003, 5435-2-2004, 6527-2-2005, 771-2-2006 y 12113-5-2007);[82] asimismo, los órganos de la Administración (las municipalidades) brindan un servicio público de fiscalización y control del desarrollo de las actividades de los establecimientos que lo solicitan a fin de verificar su cumplimiento acorde con el respeto al derecho de los consumidores y/o usuarios (RTF N° 4104-2-2004).

8. LAS APORTACIONES AL ESSALUD Y A LA ONP

Hemos indicado que teóricamente los aportes tributarios de seguridad social serían contribuciones.[83] Sin embargo, por su regulación en nuestro país, siendo, en el caso de los aportes tributarios al ESSALUD (sistema de prestaciones de

---

nal en la Resolución N° 686-4-2000 que señala que el llamado "derecho" por la autorización para la instalación de postes, es en realidad una licencia, puesto que precisamente ésta es definida por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario como la tasa que grava la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización y que de acuerdo con reiterada jurisprudencia como las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 478-2-96, 98-2-98 y 154-2-98, entre otras, no se puede exigir el cobro de licencias cuando no se encuentra acreditado que la recurrente haya solicitado y que se le haya concedido autorización para la realización de actividades, lo que sucede en el caso de autos" (sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal).

[80] Véase la Ley N° 28976 [05.02.2007]: Ley Marco de Licencia de Funcionamiento; y como referencia didáctica los Lineamientos de la Comisión de Acceso al Mercado sobre Licencias de Apertura de Establecimientos y Licencias Especiales [29.12.2000] y la Resolución N° 227-2005/CAM-INDECOPI.

[81] En la RTF 9489-5-2007 se agrega una situación vinculada a la autorización: "[...] el cobro de la tasa implica la existencia de una prestación efectuada por el Estado, que en el caso particular de una licencia consiste en permitir la apertura de los locales y autorizar las actividades que allí se realicen; así, el presupuesto de hecho de tal tributo consistirá en que se haya permitido la apertura y autorizado a la recurrente a realizar tales actividades".
Véase la Ley N° 28976 [05.02.2007]: Ley Marco de Licencia de Funcionamiento; y como referencia didáctica los Lineamientos de la Comisión de Acceso al Mercado sobre Licencias de Apertura de Establecimientos y Licencias Especiales [29.12.2000] y la Resolución N° 227-2005/CAM-INDECOPI.

[82] La cobranza de una tasa, en su condición de tributo vinculado, no se origina cuando no se ha prestado el servicio u otorgado la autorización, de lo que se desprende que el contribuyente se encontrará obligado a pagar la Tasa de Licencia de Funcionamiento únicamente cuando haya sido autorizado por la Administración para operar un establecimiento (RTF Nos. 8365-4-2001, 4294-4-2002, 302-2-2003, 5975-2-2004).

[83] Cabe indicar al respecto que si bien no hay discusión sobre la naturaleza tributaria de estas aportaciones, aún hay discusión sobre su consideración como contribución (por ejemplo, el profesor Ruiz de Castilla [2011: 297] la califica como ingresos parafiscales). No obstante, insistimos en considerar que, por las características contenidas en el concepto de contribución establecido por el Código y siguiendo lo expuesto por nosotros en la definición de tributo, estas prestaciones, cotizaciones o aportes sociales son contribuciones.

salud), los empleadores los obligados como contribuyentes a cumplir con tales prestaciones tributarias, estos aportes no calificarían como contribuciones sino como impuestos. Empero, corresponde indicar que por el principio de solidaridad y el "beneficio indirecto" de los empleadores, no se discute su calificación y se mantiene el criterio de asumirlo, aun cuando solo lo pague el empleador, como contribución. En cambio en el caso de los aportes a la ONP (sistema nacional de pensiones), correspondiéndoles pagarlos como contribuyentes a los trabajadores, tales aportes entrarían dentro de la calificación de contribuciones.

Ahora bien, ya no queda duda de que las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) tienen naturaleza tributaria. Como se sabe, no obstante tal naturaleza anteriormente estas aportaciones, por disposición del mismo Código, se regían por las normas de las instituciones que las administraban y sólo supletoriamente les eran aplicables las disposiciones del Código Tributario. Desde el 1 de enero de 1999, en virtud de la modificación dispuesta por la Ley N° 27038, se rigen, como debe de ser, por las normas del Código Tributario,[84] salvo en aquellos aspectos que requieran normas especiales (aspectos que si bien pueden tener vinculación con temas tributarios requieren regulación especial o particular, por ejemplo, sobre prestaciones específicas de seguridad social o pensiones), los mismos que serán señalados por Decreto Supremo (téngase en cuenta la precisión realizada por el Decreto Legislativo N° 953 al último párrafo de la Norma II).[85]

Al respecto, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 003-2000-EF señala que se rigen por el Código Tributario:

- Las contribuciones al seguro regular en salud y seguro de salud agrario de trabajadores dependientes a cargo del ESSALUD; así como aquéllas creadas por ley que tengan la naturaleza de seguro regular.

---

[84] Para los casos de períodos anteriores, como ya se dijo, no eran aplicables directamente estas normas; en casos específicos (por ejemplo sobre prescripción) se recurría primero a otras normas; al respecto puede verse la RTF N° 9139-2-2007: "Se confirma la apelada que declaró improcedente la solicitud de prescripción respecto de la deuda tributaria por concepto de aportaciones al Seguro Social de Salud de enero a marzo y mayo a julio de 1998, precisando que de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 2001 del Código Civil de 1984, vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, la acción materia de análisis prescribía a los diez años, por lo que la acción de la Administración para efectuar la cobranza de la referida deuda no había prescrito a la fecha de presentación de su solicitud (26 de julio de 2004)" (sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal).

[85] Por cierto, esta disposición ha llevado al Tribunal Constitucional a señalar, luego de distinguir entre tasa y contribución: "Sin embargo, la propia Norma II del Código Tributario, en su parte final, establece que "las aportaciones al Seguro Social de Salud-EsSalud y 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 [...] Entendiéndose que las prestaciones de seguridad social protegidas constitucionalmente tienen naturaleza tributaria, sin concederles una clasificación concreta" (F.J. 17 de la STC N° 1473-2009-PA/TC).

- Las contribuciones de los afiliados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones a cargo de la ONP.
- Las obligaciones formales vinculadas a las contribuciones mencionadas en los incisos anteriores, incluyendo la de inscripción de las entidades empleadoras y de sus trabajadores o pensionistas, en los registros que señale SUNAT.
- La obligación de informar el cese, la suspensión de la relación laboral, la modificación de la cobertura y las demás ocurrencias que incidan en el monto de la obligación tributaria.
- Las infracciones y sanciones que se deriven de los incisos anteriores, incluyendo la aplicación del régimen de incentivos y de gradualidad de sanciones.

El artículo citado añade que en caso las entidades empleadoras no cumplan con declarar a sus trabajadores o pensionistas en la forma, plazo y condiciones dispuestas por la normatividad vigente, se considerará configurada la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario.[86]

Cabe recordar que mediante la Ley N° 27334 [30.07.2000], ley que amplía las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT[87], se ha dispuesto que esta entidad ejercerá sus funciones de Administración Tributaria en lo atinente a las aportaciones al ESSALUD y a la ONP a que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

De acuerdo con lo expuesto queda claro que aquí nos estamos refiriendo en estricto a las aportaciones de naturaleza tributaria; en tal sentido, asumiendo lo establecido por el Código y el Decreto Supremo N° 003-2000-EF, los asuntos no vinculados a tales aportaciones, conforme a lo establecido por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, no se sujetan a lo dispuesto por el Código. Para ejemplificar lo señalado veamos algunos casos:

- RTF N° 500-1-99, en la que el Tribunal se pronunció, respecto a una queja sobre una impugnación contra una resolución que otorgaba pensión de jubilación adelantada según el Régimen del D. L. N° 19990, señalando que no estando vinculada la controversia con asuntos de naturaleza tributaria, debía ser resuelta de acuerdo a las normas previsionales; el Tribunal Fiscal se inhibió de su conocimiento.

---

[86] Tanto el pago de la obligación tributaria como el cumplimiento de las obligaciones formales atinentes a tal contribución están necesariamente relacionados con que el empleador tenga trabajadores o empleados a su cargo –y obviamente que exista remuneraciones o retribución salarial– (RTF Nos. 7163-4-2005 y 1954-3-2008), no siendo motivo para sustraerse de tales obligaciones el mantenerse en actividad o no (RTF N° 1986-3-2003).

[87] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (según artículo 2 de la Ley N° 29816).

- RTF N° 267-4-2002, mediante la cual el Tribunal dispuso la inhibición del conocimiento de un recurso impugnativo en razón de que el asunto en controversia estaba relacionado con el pago de aportaciones al Seguro Social por un asegurado facultativo (asimilable a los afiliados facultativos cuyas aportaciones no tienen la naturaleza de una obligación tributaria), pago al que además no le era aplicable el Código Tributario.

- RTF N° 5754-3-2002: de conformidad con lo establecido en la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, artículo 19 del Decreto Supremo N° 009-97-SA y artículo 1 del Decreto Supremo N° 003-98-SA, el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo no es un concepto tributario por tener carácter privado, el mismo que otorga cobertura adicional a los afiliados regulares del Seguro Social que realizan actividades de alto riesgo, dicha cobertura tiene carácter obligatorio por cuenta de la Entidad Empleadora, y esta cobertura es de libre contratación con el IPSS y la EPS elegida, conforme al artículo 15 de la Ley N° 26790; el Tribunal se inhibió de conocer el caso. El mismo criterio en la RTF N° 800-4-2009.

- RTF N° 6022-2-2002: el Tribunal se inhibió de una apelación en el extremo referido a la pérdida del fraccionamiento respecto de la deuda por prestaciones asistenciales, al no tratarse de materia tributaria puesto que dichos conceptos no se pagan como consecuencia de una relación jurídica tributaria, sino de carácter civil, situación que es reconocida por la propia Ley N° 27100.

- RTF N° 7035-5-2004: el Tribunal se inhibió de una apelación interpuesta contra ESSALUD, referida a las solicitudes de reembolso de subsidio por incapacidad temporal, atendiendo a que tal concepto no tiene naturaleza tributaria, precisándose que si bien la recurrente señala que el Tribunal Fiscal debe pronunciarse sobre la validez del pago efectuado de las aportaciones sociales, debe indicarse que la Administración deniega el pedido no porque desconozca las sumas abonadas sino porque interpreta que para acceder al reembolso los pagos debieron efectuarse dentro del plazo establecido por la ley, estando por tanto el problema vinculado a la interpretación que da la Administración sobre los requisitos exigidos para acceder al reembolso solicitado, lo que no está vinculado con alguno de los aspectos de la relación jurídico tributaria.

- RTF N° 505-3-2005: el Tribunal se inhibió de la queja interpuesta contra el ejecutor y auxiliar coactivos de la Gerencia de Administración de la Red Asistencial Ica de ESSALUD por no haber suspendido el procedimiento de cobranza coactiva de la deuda por concepto de prestaciones asistenciales, toda vez que dicha deuda carece de naturaleza tributaria, criterio que ha sido establecido en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, como es el caso de la Resolución N° 2897-5-2004, la cual señala que conforme

con la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, éste rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos y, para este efecto, el término genérico tributo comprende impuesto, contribución y tasa, no incluyendo a las prestaciones asistenciales, por lo que este Tribunal carece de competencia para emitir pronunciamiento al respecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 101 del referido código.[88]

- RTF N° 3432-2-2005: el Tribunal se inhibió de una queja interpuesta respecto al subsidio por maternidad, ya que el mismo no está incluido dentro del concepto de tributo, no siendo por tanto el Tribunal competente para emitir pronunciamiento.

- RTF N° 2438-5-2005: el Tribunal se inhibió de una queja interpuesta por estar referida a la cobranza de reembolsos por prestaciones asistenciales a trabajadores de una entidad empleadora morosa, deuda que no tiene naturaleza tributaria, por lo que el Tribunal carece de competencia para emitir pronunciamiento al respecto.

- RTF Nos. 4254-5-2006, 5360-2-2006 y 10128-3-2008: el Tribunal se inhibió de quejas presentadas al no estar relacionadas con materia tributaria (se cuestionaba la cobranza coactiva –recupero o reembolso– del subsidio de lactancia, asuntos que no provienen de una relación jurídica tributaria, sino de naturaleza civil o administrativa.

- RTF N° 3223-4-2007: mediante una queja se cuestionó un pronunciamiento de la Administración sobre el otorgamiento de una pensión de jubilación especial al amparo del Decreto Ley N° 19990; no teniendo tales aspectos relación con la determinación y/o pago de una tributo, ni con la determinación y/o pago de aportaciones al ESSALUD o a la ONP, el Tribunal carecía de competencia para pronunciarse por lo que optó por inhibirse. En sentido similar: RTF N° 5650-3-2009 (queja por demora en resolver una solicitud sobre otorgamiento de una pensión de jubilación al amparo del Decreto Ley N° 19990, aspecto que no tiene relación con la determinación y/o pago de un tributo, ni con la determinación y/o pago de las aportaciones a la Oficina de Normalización Previsional).

- RTF N° 12532-2-2008: el Tribunal se inhibió por encontrarse el asunto referido a deuda no tributaria sino a prestaciones económicas y/o asistenciales del ESSALUD.

- RTF Nos. 3673-7-2010 y 3918-7-2010: el Tribunal se inhibió por encontrarse el tema vinculado a reembolso por prestaciones asistenciales y/o económicas brindadas por el ESSALUD.

---

[88] De la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal.

9. LA MATERIA ADUANERA

La materia aduanera (derechos arancelarios o de aduana: derechos ad-valorem, derechos específicos, sobretasas adicionales arancelarias)[89] es regulada por la Ley General de Aduanas[90] y otras disposiciones especiales.

Sin perjuicio de lo glosado, la nueva Ley General de Aduanas contiene normas que preceptúan la aplicación del Código Tributario en casos específicos: intereses moratorios (artículo 151), extinción de la obligación tributaria aduanera (artículo 154), causales de interrupción y suspensión de la prescripción (artículo 156), el procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva (artículo 205). De otro lado, la Segunda Disposición Complementaria Final establece que, en lo no previsto en dicha Ley o en su Reglamento, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario.

NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

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;
d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
f) La jurisprudencia;
g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
h) La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder

---

[89] Complementando, resulta oportuno recordar las conclusiones del Informe N° 026-2007-SUNAT/2B0000: "1. Los derechos antidumping constituyen multas de carácter administrativo que establece la Comisión de Dumping y Subsidios del INDECOPI. 2. Los derechos antidumping no forman parte del costo de adquisición del bien, a que se refiere el numeral 1) del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. 3. Los derechos antidumping no son deducibles como gasto para la determinación de la renta imponible de tercera categoría. 4. Los derechos antidumping no forman parte de la base imponible en la importación de bienes, a que se refiere el inciso e) del artículo 13° del TUO de la Ley del IGV".
Sin perjuicio de lo anotado, respecto a la naturaleza jurídica de los derechos antidumping resultará interesante revisar el artículo "La naturaleza jurídica tributaria de los derechos antidumping" de Jorge Moreno García (2010: 234-243).

[90] Téngase en cuenta que por sus características y naturaleza, los derechos arancelarios o de aduana son impuestos; así también lo considera el artículo 2 de la Ley General de Aduanas (aprobado por el Decreto Legislativo N° 1053): "Derechos arancelarios o de aduana.- Impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que entren al territorio aduanero".

beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (principio de legalidad – reserva de ley); **IX** (aplicación supletoria de los principios del Derecho); **X** (vigencia de las normas tributarias); **XIV** (Ministerio de Economía y Finanzas); **86°** (sujeción de los funcionarios públicos a las normas tributarias de la materia); **102°** (jerarquía de las normas); **154°** (jurisprudencia de observancia obligatoria); **Primera Disposición Final** (legislación sobre reestructuración).

Otras normas

Constitución: 2° (derechos fundamentales de la persona); **32°,** último párrafo (no pueden someterse a referéndum las normas de carácter tributario); **51°** (jerarquía de normas); **56°** (los tratados que crean, modifican o suprimen tributos deben ser aprobados por el Congreso); **74°** (tributo, potestad tributaria, limitaciones de la potestad tributaria); **79°** (limitaciones de congresistas y del Congreso); **102°, numerales 1 y 3** (atribuciones del Congreso: legislar, aprobar los tratados); **103°** (características de la ley); **104°** (decretos legislativos); **109°** (fecha desde la cual es obligatoria la ley); **118°, numerales 8** (facultad de reglamentación del ejecutivo) y **20** (facultad de regular las tarifas arancelarias); **200°** (garantías constitucionales).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: V (fuentes del procedimiento administrativo).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde inicios de la década del noventa, la Norma bajo comentario ha sufrido mínimas variaciones. La más importante se presenta en el inciso b): su texto ha sido adecuado a las normas de la Constitución de 1993 (desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773).

2. FUENTES DEL DERECHO

El estudio de las diversas formas de creación de normas jurídicas[91] se hace generalmente bajo el rótulo "fuentes del derecho" (Nino 1988: 148),[92] y en esa

[91] Diego Valadés (2005: 32), al pronunciar su discurso de ingreso a la Academia Mexicana de la Lengua nos recordó que sea "cual fuere su aspecto formal (constitución, ley, código, jurisprudencia, reglamento, directiva, o cualquiera otra), toda disposición adoptada por el poder, susceptible de imposición coactiva es una norma". Sin embargo, como es sabido, la norma en sí misma no es la disposición legal; las disposiciones legales o jurídicas –los textos– "son medios de manifestación de la norma"; "los textos son los significantes, mientras que las normas son los significados"; "los textos son los vehículos de una carga de sentido, pero la norma es el sentido del que el texto aparece cargado" (Diez-Picazo 1993: 94). Ahora bien, con esta advertencia podemos asumir que la norma jurídica "es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento" (Rubio Correa 2009: 76).

[92] El término fuente (de la expresión latina fons o fontis), según escribe Du Pasquier (1994: 35), "crea una metáfora bastante feliz, pues, remontar la fuente de un río es buscar el lugar en que sus aguas brotan de la tierra; del mismo modo, inquirir la fuente de una regla jurídica es buscar el punto por el cual ha salido de las profundidades de la vida social para aparecer en la superficie del derecho".

línea se las entiende como los hechos y los actos jurídicos cuyo resultado es la creación de normas jurídicas (Aguiló Regla 2000: 51), o los "hechos jurídicos por los cuales, en virtud del ordenamiento jurídico, se crean, modifican o extinguen normas jurídicas válidas" (Torres Vásquez 2001: 444).[93]

De las numerosas clasificaciones existentes de fuentes de Derecho para el objeto del libro nos interesa atender a las fuentes formales. "En su expresión más simplificada, fuente formal de Derecho es aquel procedimiento a través del cual se producen, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio del Derecho y, por lo tanto, la característica de ser impuestas legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado" (Rubio Correa 2009: 111). Al respecto, el profesor Torres Vásquez (2001: 451-452) nos recuerda que las fuentes formales (que –citando a Marín Pérez, señala– reciben tal nombre porque se caracterizan por la forma que revisten y no por la índole de los mandatos que contienen) responden a la pregunta ¿En qué forma se establece el Derecho?: el Derecho es producido en forma de leyes, decretos, reglamentos, sentencias, costumbres, contratos, etc. Añade el autor que estas formas o modos como se establecen y exteriorizan las normas jurídicas, adquieren la nota de Derecho positivo obligatorio. Concluye que las fuentes formales del Derecho son la ley, la jurisprudencia, la costumbre, los principios generales del Derecho, la doctrina y los actos o negocios jurídicos privados.

A fin de abreviar esta parte recurriremos al criterio que sobre las fuentes del Derecho en general ha establecido nuestro Tribunal Constitucional. Mediante la STC N° 047-2004-AI/TC, luego de fundamentar a la Constitución como norma, como fuente de Derecho y como fuente de fuentes, ha desarrollado el sistema de fuentes regulado por la Constitución (modos de producción jurídica). Señala que entre las primeras nuestro sistema jurídico consagra una serie de tipos normativos que si bien tienen el mismo rango jurídico, difieren en su denominación y en su modo de producción; así, ha establecido que entre estas se ubican en principio las fuentes normativas o formas normativas que tienen rango de ley (Las leyes: ley de reforma constitucional, ley ordinaria, Ley de Presupuesto de la República, Ley de la Cuenta General de la República y ley orgánica. Resoluciones legislativas. Tratados: tratados con habilitación legislativa, tratados ordinarios y convenios internacionales ejecutivos. Reglamento del Congreso. Decretos Legislativos. Decretos de Urgencia. Las Ordenanzas regionales. Las Ordenanzas municipales.) Asimismo, dentro de las mismas fuentes normativas o formas normativas, en segundo lugar señala a las fuentes con rango distinto a la ley (reglamentos; los decretos y resoluciones dictados por el Ejecutivo; y, otros reglamentos que desarrollan otros órganos constitucionales). Además de aquellas, el Tribunal Constitucional considera como fuentes a la jurisprudencia, la costumbre, los principios generales del derecho, al contrato y a la doctrina.

---

[93] También "puede entenderse convencionalmente por fuentes del derecho todos los hechos y actos que, de acuerdo con las normas sobre la producción jurídica de un ordenamiento determinado, crean o pueden crear relaciones jurídicas con efectos erga omnes" (Carbonell 1998: 26).

En la misma STC N° 047-2004-AI/TC, complementando, el Tribunal Constitucional señaló (y desarrolló como principios "que realizan la coherencia del sistema jurídico": a. Principios que resuelven las antinomias; b. Principio de jerarquía; c. Principio de competencia) que el principio de jerarquía implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas; asimismo, que dicho principio opera en los ámbitos siguientes: (a) la creación de las normas, (b) la abrogación o derogación de las normas, y (c) en la aplicación de las normas; así también, considerando que implica la determinación por una norma de la validez de otra, de allí que la categorización o escalonamiento jerárquico se presente como el único modo posible de organizar eficazmente el poder normativo del Estado, planteó la siguiente categorización:

CATEGORÍAS	NORMAS
Primera categoría	Las normas constitucionales y las normas con rango constitucional - 1er. grado: La Constitución - 2do. grado: Leyes de reforma constitucional - 3er. grado: Tratados de derechos humanos
Segunda categoría	Las leyes y las normas con rango de ley
Tercera categoría	Los decretos y las demás normas de contenido reglamentario
Cuarta categoría	Las resoluciones - 1er. grado: Las resoluciones ministeriales, las resoluciones de los órganos autónomos no descentralizados - 2do. y demás grados descendentes: Las resoluciones dictadas con sujeción al respeto del rango jerárquico intrainstitucional
Quinta categoría	Los fallos jurisdiccionales y las normas convencionales

3. EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS FUENTES

Como bien indican Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 31), el Derecho Tributario "existe porque existen unas normas jurídicas que crean los tributos y establecen el procedimiento para su aplicación", el estudiante que se acerca, por primera vez, a aquella materia "debería tener muy presente que los tributos son una realidad gracias al Derecho", y además una realidad viva, social, injertada, por así decirlo, en la vida cotidiana de cada ciudadano de "a pie".

Habiendo recordado la base del Derecho Tributario, para los efectos del libro recurriremos a la definición sencilla, pero a la vez amplia, que nos alcanza el profesor Ferreiro Lapatza (2004: 12): "El Derecho Tributario es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan el establecimiento y la aplicación de los tributos y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas".

Ahora bien, como nos enseñan Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 59), para estudiar el Derecho Tributario es necesario tener en cuenta dos cuestiones fundamentales: "1ª) La teoría general de las fuentes del Derecho Tributario no puede construirse sobre bases distintas a las elaboradas en las otras ramas del Derecho. 2ª) Como consecuencia del principio de reserva de ley tributaria, ha de modificarse, sin embargo, en ciertos aspectos la doctrina elaborada en otras disciplinas jurídicas". En este sentido, la jerarquización de las normas en nuestra materia no puede ser distante a la establecida para otro ordenamiento jurídico, pero deberá tenerse muy en cuenta el fundamental principio de reserva de ley.

Dentro del ordenamiento jurídico de nuestro país, la materia tributaria -el Derecho Tributario-, en virtud de lo dispuesto por la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, es una de las pocas ramas del Derecho[94] que regula específicamente sus fuentes (modos de creación de normas en materia tributaria), aunque sin distanciarse sustancialmente del sistema de fuentes general, cuya base se encuentra en nuestra Constitución. Así, la Norma III citada formalmente consagra, como indica Danós Ordóñez (LXXXII: 39), un "subsistema de fuentes". Su utilidad, además de indicar el grado jerárquico de las fuentes del Derecho Tributario, que por cierto ya está determinado por la Constitución, es didáctica. Su estructura se organiza en orden jerárquico (principio de jerarquía normativa), pretendiendo seguir la ya tradicional pirámide de Kelsen; considera como norma suprema a la Constitución (supremacía normativa de la Constitución), que prevalece sobre toda norma legal; sigue la ley, las normas con rango de ley y sucesivamente las demás normas de inferior jerarquía (decretos supremos y las demás resoluciones; sin duda dentro del esquema propuesto por el artículo 51, el numeral 8 del artículo 118 y el numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política del Perú de 1993).[95]

Si bien su listado no es exhaustivo, en la estructura de fuentes del Derecho Tributario establecida por la Norma III citada se incluye como tales a la jurisprudencia y a la doctrina jurídica;[96] obsérvese que no se considera, de las fuentes tradicionales del Derecho, a la costumbre[97] ni al contrato o los actos o negocios jurídicos privados, obviamente por la naturaleza de Derecho público de la materia tributaria y la prevalencia del principio de reserva de ley en ésta.

---

[94] La otra conocida es la vigente en materia administrativa: numeral 2 del Artículo V de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que prescribe las fuentes del procedimiento administrativo.

[95] El profesor Iannacone Silva (2011-a: 47-48) señala que la Norma III contiene un listado de fuentes formales; un mero listado no cerrado de fuentes del Derecho Tributario, que no brinda utilidad adicional a la didáctica; que tampoco es útil para establecer formalmente jerarquías normativas donde la Constitución no lo establezca de manera expresa.

[96] No todos admiten, razonablemente, como fuentes del Derecho a la Jurisprudencia, la doctrina, ni a los principios generales de Derecho.

[97] No obstante, la costumbre sí es importante en la aplicación de tributos, aunque no como fuente formal (Cruz de Quiñones 2008: 322); Iannacone Silva (2002: 16-17) nos recuerda su aplicación: se recurre a la costumbre por disposición legal (por ejemplo, cuando se aplica para la determinación de la obligación tributaria el valor de mercado o las costumbres de la plaza).

De otro lado, aun cuando su aplicación es supletoria (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario), y no se los menciona expresamente en la Norma III, también pueden considerarse fuentes los principios del Derecho Tributario, del Derecho Administrativo y los principios generales del derecho.

4. LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES (SUPREMACÍA JURÍDICA Y VALORATIVA DE LA CONSTITUCIÓN)

Nuestro Tribunal Constitucional, en la ya referida STC N° 047-2004-AI/TC, sustentando un Sistema de Fuentes del Derecho, estableció[98] respecto a la Constitución Política de 1993:

> La Constitución como norma jurídica: La Constitución contiene las normas fundamentales que estructuran el sistema jurídico y que actúan como parámetro de validez del resto de las normas; en esa medida, es la norma de normas que disciplina los procesos de producción del resto de las normas y, por tanto, la producción misma del orden normativo estatal.
>
> La Constitución como fuente de Derecho: Con relación a la Constitución como fuente de nuestro "derecho nacional", debe remarcarse que constituye el fundamento de todo el "orden jurídico" y la más importante fuente normativa. En cuanto norma suprema del ordenamiento, la Constitución prevalece sobre todas las demás y en ese sentido condiciona el resto de las normas, por cuanto determina la invalidez de aquellas que formal o materialmente contradigan las prescripciones constitucionales.
>
> La Constitución como fuente de fuentes: La Constitución no sólo es la norma jurídica suprema formal y estática, sino también material y dinámica, por eso es la norma básica en la que se fundamentan las distintas ramas del derecho, y la norma de unidad a la cual se integran. Desde el vértice del ordenamiento jurídico, la Constitución exige no sólo que no se cree legislación contraria a sus disposiciones, sino que la aplicación de tal legislación se realice en armonía con ella misma (interpretación conforme con la Constitución).

En consonancia con lo anotado, se ha entendido usualmente que su vigencia e importancia material se vierte esencialmente en tres sentidos (Rubio Correa 2009: 121): El primero, porque la Constitución contiene normas que no pueden ser contradichas ni desnaturalizadas por ninguna otra norma del sistema legislativo ni por ningún otro pronunciamiento jurídico dentro del Estado. Esto tiene que ver con el principio de constitucionalidad del orden jurídico. El segundo, porque dentro de sus normas, la Constitución establece la forma cómo se organiza el Estado, cuáles son sus órganos principales, cómo están conformados, y cuáles son sus funciones. El tercero, porque en el texto constitucional están contenidos el procedimiento y

---

[98] En resumen, sobre la base de la STC N° 047-2004-AI/TC, Sistema de Fuentes del Derecho en Sentencias Normativas de la *Gaceta del Tribunal Constitucional*. Tribunal Constitucional. Edición N° 2, abril - junio de 2006.

las atribuciones generales que tienen los órganos del Estado para dictar las leyes y las otras normas del sistema legislativo.

Ahora bien, un asunto indiscutible es que la Constitución es la norma fundamental y como tal se encuentra en la cúspide del ordenamiento jurídico.[99] Asimismo, que la Constitución es norma jurídica y, como tal, vincula. "De ahí que, con acierto, pueda hacerse referencia a ella aludiendo al "Derecho de la Constitución", esto es, al conjunto de valores, derechos y principios que, por pertenecer a ella, limitan y delimitan jurídicamente los actos de los poderes públicos". "Bajo tal perspectiva, la supremacía normativa de la Constitución de 1993 se encuentra recogida en sus dos vertientes: tanto aquella objetiva, conforme a la cual la Constitución preside el ordenamiento jurídico (artículo 51°), como aquella subjetiva, en cuyo mérito ningún acto de los poderes públicos (artículo 45°) o de la colectividad en general (artículo 38°) puede vulnerarla válidamente" (FJ Nos. 5 y 6 de la STC N° 5854-2005-PA/TC). No obstante, la Constitución no sólo es la norma jurídica suprema formal y estática, sino también material y dinámica, por eso es la norma básica en la que se fundamentan las distintas ramas del derecho, y la norma de unidad a la cual se integran. Es así que por su origen y su contenido se diferencia de cualquier otra fuente del derecho. Y una de las maneras como se traduce tal diferencia es ubicándose en el vértice del ordenamiento jurídico. Desde allí, la Constitución exige no sólo que no se cree legislación contraria a sus disposiciones, sino que la aplicación de tal legislación se realice en armonía con ella misma –interpretación conforme con la Constitución– (FJ 11 de la STC N° 047-2004-AI/TC).

Así, el "carácter normativo de la Constitución determina que todo el ordenamiento deba interpretarse tomando en cuenta, y en lo posible haciéndolo compatible, con los preceptos constitucionales. La interpretación de las disposiciones tributarias debe partir de la Constitución como parámetro interpretativo obligatorio cuyas prescripciones son el contexto necesario para la correcta aplicación de todas las normas jurídicas. El operador del derecho, ya se trate del legislador, el juez, la administración o los contribuyentes, debe buscar permanente referencia en los preceptos constitucionales de pautas inspiradoras o directrices orientadoras para fundamentar un razonamiento jurídico" (Danós Ordoñez LXXXII: 41).

Tal criterio, atendiendo al vigente Estado Constitucional de Derecho[100] (que además de considerar los juicios anteriormente expuestos, pone en relieve el respe-

---

[99] El principio de supremacía jurídica y valorativa de la Constitución, valor normativo fundamental de la Constitución, "constituye uno de los pilares fundamentales del Estado social y democrático de derecho [...], que exige una concepción de la Constitución como norma, la primera entre todas, y la más relevante, que debe ser cumplida acorde con el grado de compromiso constitucional de los ciudadanos y gobernantes, en el sentido de que todos y cada uno de los preceptos constitucionales tienen la condición de norma jurídica, pues resulta difícil encontrar preceptos constitucionales carentes de eficacia jurídica; convirtiéndose cada uno de los mismos en parámetros para apreciar la constitucionalidad de otras normas y de los actos de gobierno [...]" (FJ 8 de la STC N° 2939-2004-AA/TC).

[100] FJ. 3 de la STC N° 5854-2005-PA/TC: "El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de con-

to y tutela de los derechos fundamentales)[101], le ha permitido señalar al profesor Gamba Valega (2010-a: 355-356):

> "1°) El ordenamiento jurídico-tributario no solo se encuentra compuesto por las normas positivas (infraconstitucionales), sino que este también se encuentra integrado por las reglas y valores constitucionales, en donde los derechos fundamentales y los principios recogidos en el artículo 74° de la Constitución juegan un rol preponderante".
>
> "2°) Todos los operadores jurídicos sin excepción –Administración Tributaria incluida– le deben fidelidad y se encuentran sometidos a la totalidad del ordenamiento jurídico-tributario (incluidos los bienes, valores y derechos constitucionales) cuando ejercen poderes tributarios, sea en el plano "normativo" (de ordenación del Sistema Tributario) o en el plano "aplicativo" (cuando las Administraciones Tributarias ejercen las potestades administrativas otorgadas por el ordenamiento)".
>
> "3°) Quien ejerce algún poder tributario (legislador, Administración Tributaria, entre otros), pues, se encuentra obligado en cada caso concreto a adoptar la decisión que mejor se "adapte", "procure" y "desarrolle" los valores constitucionales, especialmente los derechos fundamentales y los principios recogidos por el artículo 74° del texto constitucional".

---

tenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto". "Es decir, significó superar la concepción de una pretendida soberanía parlamentaria, que consideraba a la ley como la máxima norma jurídica del ordenamiento, para dar paso -de la mano del principio político de soberanía popular- al principio jurídico de supremacía constitucional, conforme al cual, una vez expresada la voluntad del Poder Constituyente con la creación de la Constitución del Estado, en el orden formal y sustantivo presidido por ella no existen soberanos, poderes absolutos o autarquías. Todo poder devino entonces en un poder constituido por la Constitución y, por consiguiente, limitado e informado, siempre y en todos los casos, por su contenido jurídico-normativo".
Por cierto, en la línea indicada, en la STC N° 3797-2006-PA/TC (aclaración) el Tribunal Constitucional precisó que "en el Estado Constitucional la actuación de la administración pública en general y de la administración tributaria en particular no puede ser apreciada únicamente con criterios de legalidad, sino también de constitucionalidad; ésta y no sólo el respeto a la Ley es lo que otorga legitimidad a los actos de la administración tributaria".

[101] "Como se sabe, por 'Estado Constitucional' no se entiende simplemente el Estado en el que está vigente una constitución (o incluso sin una constitución en sentido formal, sin un texto constitucional) con ciertas características: la constitución del 'Estado Constitucional' no supone sólo la distribución formal del poder entre los distintos órganos estatales [...], sino la existencia de ciertos contenidos (los derechos fundamentales) que limitan o condicionan la producción, la interpretación y aplicación del Derecho. El Estado 'constitucional' se contrapone así al Estado 'legislativo', puesto que ahora el poder del legislador (y el de cualquier órgano estatal) es un poder limitado y que tiene que justificarse en forma mucho más exigente. No basta con la referencia a la autoridad (al órgano competente) y a ciertos procedimientos, sino que se requiere también (siempre) un control en cuanto al contenido" (Atienza 2003: 353-354).

"4°) El control (jurídico) de las decisiones (u omisiones) administrativo-tributarias –que compete al Tribunal Fiscal, así como a los jueces y tribunales– no puede, ni debe efectuarse solamente mediante el "contraste" de éstas (decisiones u omisiones), sino que, además, dicho control debe abarcar la totalidad de "parámetros" de actuación otorgados por el ordenamiento jurídico-tributario, como son los valores recogidos por el artículo 74° del texto constitucional y los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyente".

Lo citado resulta claro para nuestra materia, y así está expresamente regulado por la Norma III del Código Tributario: todas las disposiciones de nuestra Constitución son norma y fuente del Derecho Tributario;[102] y todos, poderes públicos y ciudadanos, estamos sometidos a sus postulados.[103]

Ahora bien, con el razonamiento descrito en los párrafos precedentes, tanto en el ejercicio de la potestad tributaria (creación de tributos; véase el artículo 74 de nuestra Constitución Política) y la potestad de reglamentación, como en el ejercicio de la potestad de imposición (poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o, como dicen Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril [2002: 34], el conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos),[104] el Estado no solo debe respetar la amplia gama de derechos fundamentales[105] sino también debe resguardarlos[106].

---

[102] Así pues, que no nos lleve a confusión el que aparentemente algunas normas no tengan vinculación con la materia tributaria; una muestra la podemos en la STC N° 1164-2000-AA/TC: ante lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 848 (que prohíbe acogerse al régimen de fraccionamiento especial a las personas naturales, a las cuales se les hubiera abierto instrucción por delito tributario o aduanero, y a las empresas que ellas representen, ya sea que el proceso se encuentre en trámite), y lo establecido por el literal b del artículo 3 de la R. M. N° 176-96-EF/15 (que no están comprendidas en el régimen las empresas a cuyos representantes se les hubiera abierto instrucción, si el proceso se encuentra en trámite, aun cuando ya no se desempeñen como sus representantes), el Tribunal Constitucional, precisando que si bien no constituye un derecho constitucional la posibilidad de acogerse a un régimen de fraccionamiento tributario, considera que la aplicación de los referidos artículos vulneran el derecho constitucional a la presunción de inocencia reconocido en el literal e del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, toda vez que se impide a la demandante acceder a un beneficio tributario, sin que exista una sentencia condenatoria firme contra su representante; es decir, sin que se haya declarado su responsabilidad penal mediante resolución judicial firme. El Tribunal concluye que las resoluciones, fundadas en los artículos en discusión, que deniegan el fraccionamiento solicitado, son inaplicables por vulnerar la disposición constitucional acotada.

[103] "La Constitución, por tanto, constituye el marco necesario que 'irradia' sin excepción a todas y cada una de las relaciones tributarias, que, al mismo tiempo, hace las veces de fuente de legitimación y de límite de las mismas" (Gamba Valega 2011: 282).

[104] "[...], cuando la Administración Tributaria ejerce los poderes que el ordenamiento jurídico le atribuye cumple una finalidad constitucional, cual es, la de hacer efectivo el deber constitucional de los ciudadanos- contribuyentes de soportar cargas públicas. Esta finalidad es su fuente de legitimidad, por lo que, como es obvio, esos poderes no pueden ejercerse al margen de los valores consagrados en el texto constitucional, sino que ellos constituyen la base misma de su actuación" (Gamba Valega 2011-a: 282-283).

[105] "Tales derechos fundamentales constituyen los límites sustanciales al ejercicio de todo poder público [...]" (Corona Nakamura; Monroy Núñez 2009: 169).

[106] Ejemplos de este aserto puede verse en lo resuelto por el Tribunal Constitucional en las STC Nos. 3741-2004-AA/TC y 0015-2005-PI/TC.

5. LOS TRATADOS INTERNACIONALES APROBADOS POR EL CONGRESO Y RATIFICADOS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

De acuerdo con la Constitución (artículo 55), los tratados[107] forman parte del derecho nacional y sin duda son fuente de derecho en nuestro ordenamiento.

Respecto a esta fuente hay que tener en cuenta que según la Norma bajo comentario en estricto serían fuente del Derecho Tributario solo los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República -tratados ley-,[108] es decir los que siguen el procedimiento establecido en el artículo 56 de la Constitución (la primera parte del último párrafo del artículo 56 prescribe que, entre otros asuntos, también deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos), y no los tratados ejecutivos aprobados por el Presidente de la República, regulados por el artículo 57 (aunque, cuando se trata de regular mediante este tipo de tratado materias tributarias propias del Poder Ejecutivo -aranceles y tasas-, sí deberían de ingresar dentro del subsistema de fuentes del Derecho Tributario).[109]

No obstante, no solo los tratados "producidos" así son fuente del Derecho Tributario.

La concesión de exoneraciones o beneficios tributarios mediante tratados no ha sido considerada expresamente en el artículo 56; así, tomando en consideración la especificación señalada en el artículo 74 de la Constitución (que se refiere expresamente al establecimiento de una exoneración), se ha entendido que es una omisión que permitiría que mediante simples notas o protocolos, o tratados

---

[107] Cabanellas (1994-VIII: 192) explica que por "tratado se entiende, en sentido amplio, todo acuerdo entre varios Estados concerniente a asuntos políticos o económicos, sea cualquiera la forma, y la importancia. Pero, estrictamente, se entiende por tratado el acuerdo solemne sobre un conjunto de problemas o asuntos de importancia considerable; y que se contrapone a las declaraciones, notas, protocolos y otras fuentes de convenciones de trascendencia menor". Expresan, pues, un acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional, es decir, entre Estados, organizaciones internacionales, o entre estos y aquellos (STC N° 047-2004-AI/TC).

[108] Como referencia, véase: (i) Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio (fecha de suscripción -08.06.2001-; fecha de aprobación -11.12.2002-, Resolución Legislativa N° 27905; fecha de ratificación -16.01.2003-, Decreto Supremo N° 005-2003-RE). (ii) Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio (fecha de suscripción -20.07.2001-; fecha de aprobación -11.12.2002-, Resolución Legislativa N° 27904; fecha de ratificación -05.02.2003-, Decreto Supremo N° 022-2003-RE). (iii) Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con el impuesto a la Renta, suscrito el 17 de febrero de 2006.

[109] Como se indica en la STC N° 002-2009-PI/TC, entre los tratados ley y los tratados administrativos (ejecutivos) rige el principio de competencia y no el de jerarquía (pese a que los primeros serán sancionados mediante una resolución legislativa y los segundos vía decreto supremo); existe una suerte de cláusula residual a favor del Poder Ejecutivo, en la medida en que lo no previsto a favor del Congreso le corresponde aprobarlo al Poder Ejecutivo dando cuenta al Congreso, según el artículo 57 de la Constitución.

ejecutivos, se otorgue exoneraciones o beneficios tributarios (véase como muestra lo resuelto mediante la RTF N° 1002-3-97). Por lo expuesto, se deberá considerar también como fuente del Derecho Tributario a los tratados ejecutivos que, sin cumplir estrictamente los requisitos explicitados por la Norma, regulan aspectos tributarios referidos a exoneraciones u otros beneficios.

De otro lado, si bien constitucionalmente no se ha precisado expresamente el rango de los tratados, se ha asumido que hay tratados de rango constitucional (por ejemplo los de derechos humanos; véase la STC N° 00025-2005-PI/TC[110]) y de los otros, entre los que se encuentran los usuales tratados fuente del Derecho Tributario, que tienen el mismo rango que la ley. La Norma subexamen los considera en segundo rango. Esta disposición en sí misma no resulta formal; en efecto, entendemos que en caso de conflicto entre un tratado y una ley, el tratado se impone pero a la ley "no la deroga ni la invalida sino que suspende sus efectos incompatibles, determinando su inaplicación la que debe ser decidida por los jueces en ejercicio de la potestad de control normativo prevista por el segundo párrafo del artículo 138° de la Constitución" (Danós Ordóñez LXXXII: 44), salvo, por cierto, que el tratado derogue, expresa o tácitamente, a alguna ley. Consideramos que aquí se debe tener en cuenta lo establecido por los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969 y ratificada por el Decreto Supremo N° 029-2000-RE [21.09.2000]):[111]

"Artículo 26. Pacta sunt servanda.

Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe".

"Artículo 27. El derecho interno y la observancia de los tratados.

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46".

---

[110] Obviamente, por tal rango, estos tratados gozan de fuerza activa y pasiva propia de toda fuente de rango constitucional, por lo que su contenido, además de haber incorporado a nuestro ordenamiento jurídico derechos reconocidos con rango constitucional, tiene la aptitud de resistencia frente a normas provenientes de fuentes infraconstitucionales, es decir, ellas no pueden ser modificadas ni contradichas por normas infraconstitucionales e, incluso, por una reforma de la Constitución que suprimiera un derecho reconocido por un tratado o que afectara su contenido protegido. Los tratados sobre derechos humanos representan en tal sentido límites materiales de la propia potestad de reforma de la Constitución. (FJ 25-34 de la STC N° 0025-2005-PI/TC y N° 0026-2005-PI/TC, acumulados).

[111] "El tratado como forma normativa en el derecho interno tiene algunas características especiales que lo diferencian de las otras fuentes normativas. Ello porque, por un lado, los órganos de producción de dicha fuente (esto es, los Estados y los organismos internacionales que celebran el tratado), desarrollan su actividad productora en el ámbito del derecho internacional, y por otro, porque su modo de producción (por ejemplo las reglas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados –negociación, aprobación y ratificación) se rige por el derecho internacional público" (FJ. 19 de la STC N° 047-2004-AI/TC).

Es de indicar que el Tribunal Fiscal, ante conflictos entre tratados y leyes o normas internas con rango de ley, ha resuelto señalando que prevalece el tratado.[112] En esta misma línea, teniendo en cuenta además el artículo 7 de la Ley N° 26647 (que establece normas que regulan actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado peruano), tampoco cabe modificar tratados mediante normas internas con rango de ley.[113]

6. LAS LEYES TRIBUTARIAS Y LAS NORMAS DE RANGO EQUIVALENTE

Como es de pleno conocimiento, la ley es la norma aprobada por el Congreso de la República en ejercicio de su facultad legislativa mediante el procedimiento que para dicho efecto prescribe la Constitución (artículo 79; artículo 102, numeral 1; artículos 105, 107, 108 y 109) y regula el Reglamento del Congreso de la República.[114]

---

[112] Es conocido el siguiente criterio: entre la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 y el Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú sobre la aplicación del Impuesto Predial, tratándose este de un Convenio Internacional ratificado por Ley cuyas normas se oponen a la Ley de Tributación Municipal, debe prevalecer el Convenio, de conformidad con la Norma III del Código Tributario (RTF Nos. 761-1-96, 2647-4-96, 043-4-98, 700-4-98, 986-5-2000, 1016-5-2000, 072-1-2001, 1558-3-2002, 1595-5-2002, 3216-4-2002, 4190-2-2003, 4537-3-2004, 5130-4-2004, 8525-6-2004, 4018-2-2006, 6242-2-2006, 08810-4-2007, 11145-7-2007, 11140-7-2007, 1221-7-2008, 7663-7-2008 y 12472-7-2008).

[113] Esta última anotación no es gratuita; la Sala de Aduanas, mediante reiteradas resoluciones, había adoptado el criterio que durante la vigencia de la Constitución de 1993, el Decreto Supremo N° 016-91-AG (dictado con fuerza de ley y cuya vigencia fue restituida mediante el Decreto Ley N° 25528 de fecha 06 de junio de 1992) modificó las disposiciones aduaneras previstas en el Protocolo Modificatorio del Convenio Peruano Colombiano de 1938, aprobado mediante Resolución Legislativa N° 23254, bajo el entendido que el tratado y la ley tenían la misma jerarquía y que por tanto la solución del conflicto entre ambos debía resolverse conforme a los criterios de aplicación en el tiempo: la norma posterior modifica, sustituye, suspende o deja sin efecto, a la norma anterior del mismo rango, que regula la misma materia; mediante la RTF N° 3041-A-2004, de observancia obligatoria [28.05.2004], se varió aquel criterio y se estableció lo siguiente: "Durante la vigencia de la Constitución de 1993, el Decreto Supremo N° 016-91-AG (dictado con fuerza de ley y cuya vigencia fue restituida mediante el Decreto Ley N° 25528 de fecha 6 de junio de 1992) no modificó las disposiciones aduaneras previstas en el Protocolo Modificatorio del Convenio Peruano Colombiano de 1938, aprobado mediante Resolución Legislativa N° 23254". La Sala de Aduanas asumió el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal mediante el Acuerdo de Sala Plena 2004-10 de fecha 27 de abril de 2004; en este Acuerdo, luego de la sustentación, se señala que de conformidad con los principios del Pacta Sunt Servanda y de la primacía del Derecho internacional convencional sobre el Derecho interno, los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley.

[114] "En sentido formal se entiende por ley a todo precepto jurídico aprobado por el Congreso (poder legislativo) mediante el procedimiento prescrito en la Constitución, promulgada por el presidente de la república y publicada en el Diario Oficial" (Torres Vásquez 2001: 455).

6.1. La ley tributaria

Las leyes tributarias son aquéllas que, aprobadas de la manera indicada precedentemente, regulan la materia tributaria (leyes que regulan los tributos y otras que contengan disposiciones sobre materia tributaria, incluyendo, desde luego, el presente Código).[115]

Ahora bien, ley es fuente primaria del Derecho Tributario. Siguiendo a Simón Acosta (2001: 541-545) podemos referir que está dotada de tres caracteres básicos: tiene su origen directo e inmediato en el órgano titular de la soberanía; es la norma de máximo rango que solo puede ser derogada por otras leyes; vincula a todos los poderes del Estado, excepto al que tiene encomendada la tutela y defensa de la Constitución. La ley es la clase de normas que con mayor fidelidad expresa la voluntad del pueblo y, por ello, es la norma suprema, dotada de máxima fuerza activa para modificar el ordenamiento y máxima resistencia pasiva. La ley, como expresión de la voluntad popular, está íntimamente unida a los institutos tributarios, pues nacieron juntos. Las asambleas representativas tuvieron su origen en la necesidad de los monarcas absolutos de recursos económicos. Para obtener dichos

---

[115] Véase los comentarios de la Norma IV del presente Título Preliminar: principio de legalidad – reserva de la ley.

Por otro lado, habiéndose efectuado anteriormente la precisión distintiva entre la ley y la norma, por la vinculación, resulta ilustrativo referir la clasificación de norma tributaria que propone el profesor Bravo Cucci (2010: 164-165): norma tributaria en sentido estricto "es aquella que marca el núcleo del tributo (utilizando el término aquí en su acepción de norma jurídica), vale decir, es aquella que define la propia incidencia tributaria, y que dispone que ante la ocurrencia de un hecho imponible, se genere como consecuencia, la obligación de pagar una suma de dinero con carácter definitivo, vale decir, la obligación de cumplir con la prestación tributaria"; asimismo, norma tributaria en sentido amplio es "aquella norma que disciplina el fenómeno tributario, y todas las manifestaciones que ello conlleva, sin restringirnos a la norma que establece la obligación tributaria. En ese esquema, cuando nos referimos a norma tributarias en sentido amplio, lo estamos haciendo respecto de aquellas que disponen deberes formales, infracciones y sanciones tributarias, exoneraciones y beneficios tributarios, anticipos impositivos, entre otros supuestos".

Aquí otro apunte de interés. Durante cierto tiempo a las normas tributarias no les fue reconocida su naturaleza jurídica; se las consideraba normas sólo en sentido formal. Fue la obra Naturaleza e interpretación de las normas tributarias (1932) de Ezio Vanoni la que permitió atribuir la plena juridicidad de tales normas; desde aquella obra se concluyó en que la norma tributaria es una norma general y abstracta, provista de sanción para el caso de incumplimiento y que tutela un interés, el interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines, bien entendido que interés del Estado e interés general de sus miembros son, al menos en hipótesis, la misma cosa. Así la consideración de la ley tributaria como norma excepcional no tiene ya sentido alguno, pues la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria; no es ni más ni menos que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico, sino una norma jurídica ordinaria más (Checa González 1998: 20-21). Como señalan Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2007: 180): "Si la norma jurídica, siguiendo a De Castro, constituye un mandato con eficacia social organizadora, es evidente que en las normas tributarias –que son normas de relación– concurren los caracteres propios de toda norma jurídica, es decir: a) La existencia de una voluntad, proveniente del o de los órganos a quienes las normas sobre la producción normativa hayan atribuido facultades de creación del Derecho. b) El nacimiento de una obligación –positiva o negativa– o de una autorización, vinculadas a una determinada situación de hecho. c) La imposición de una determinada sanción a aplicar en los supuestos de incumplimiento del mandato normativo".

recursos, solicitaban a los ciudadanos la concesión u otorgamiento de "subsidios" o "servicios", que eran aprobados por órganos representativos. Estos fueron aprovechando la oportunidad que les brindaba el favor concedido, para ir exigiendo progresivamente al rey, la facultad de intervenir en los procesos legislativos, al tiempo que el rey se precavía las ambiciones de la nobleza, dando participación en el poder a la naciente burguesía. Desde entonces se ha mantenido como principio básico del Derecho Tributario el de consentimiento de los impuestos, o autoimposición, y se ha acabado fundiendo dicho principio con el de la necesaria aprobación por ley formal, dando vida al de "reserva de ley" y situando a la ley en lugar preeminente en el conjunto de fuentes del Derecho Tributario. La presencia de la ley como norma reguladora de los aspectos esenciales de todo tributo, es la salvaguarda de valores básicos del Estado de Derecho; además, la ley es fuente de seguridad (jurídica y económica) y certeza, y un buen instrumento al servicio de la generalidad del tributo y de la igualdad ante el derecho.

El mismo profesor Simón Acosta (2001: 546), recurriendo a Amatucci, nos informa de los tres aspectos básicos que rige la ley tributaria en el fenómeno tributario: la relación jurídico tributaria (conjunto de derechos y deberes recíprocos entre los sujetos del tributo); el procedimiento instrumental por medio del cual dichos derechos y deberes se hacen efectivos; los aspectos institucionales y organizativos del fenómeno jurídico tributario.

6.2. Normas con rango de ley

De acuerdo con la última parte de la Norma III del Código Tributario, toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente. Entre las normas con rango equivalente[116] que regulan esta materia (básicamente, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios; también, por cierto, las normas sometidas a la reserva ley tributaria), descartando técnicamente en este momento a los decretos-leyes (que son dictados por gobiernos de facto) y a los decretos de urgencia (en este caso, por el impedimento de regular materia tributaria – artículo 74 de la Constitución),[117] tenemos a:

- Los decretos legislativos dictados por el Poder Ejecutivo en virtud de la delegación de facultades (artículo 104 de la Constitución; véase, asimismo, el numeral 1 del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo).[118]

---

[116] Sin perjuicio de lo anotado, cabe tener en cuenta, en general y en lo atinente, el listado de normas que con rango equivalente a la ley se han detallado en la STC N° 047-2004-AI/TC (Las leyes: ley de reforma constitucional, ley ordinaria, Ley de Presupuesto de la República, Ley de la Cuenta General de la República y ley orgánica. Resoluciones legislativas. Tratados: tratados con habilitación legislativa, tratados ordinarios y convenios internacionales ejecutivos. Reglamento del Congreso. Decretos Legislativos. Decretos de Urgencia. Las Ordenanzas regionales. Las Ordenanzas municipales).

[117] Ahora bien, en razón de la materia también debemos excluir de su carácter de Fuente del Derecho Tributario a las Leyes de Presupuesto (artículo 74 de la Constitución y Norma V del Título Preliminar del Código Tributario).

[118] Aquí hay que recordar que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 79 de la Constitución, los tratamientos tributarios especiales no pueden ser delegados al Ejecutivo; es decir, para

- Desde la modificación del artículo 74 de la Constitución, a las ordenanzas regionales.
- Las ordenanzas municipales, dentro de sus límites y alcances (artículos: 32, numeral 3; 200, numeral 4; y 203, numeral 5 de la Constitución).

7. LAS LEYES ORGÁNICAS O ESPECIALES QUE NORMAN LA CREACIÓN DE TRIBUTOS REGIONALES O MUNICIPALES

Según el artículo 106 de la Constitución, mediante ley orgánica se regula la estructura y el funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución, así como también las otras materias cuya regulación por ley orgánica está establecida en la Constitución. Así pues, no se establece para la ley orgánica jerarquía distinta al de la ley (tienen constitucionalmente la misma jerarquía jurídica); lo que hace la Constitución es precisar dos diferencias que no afectan aquel rango jerárquico: la materia que regulará (competencia material)[119] la ley orgánica y los votos necesarios para su aprobación.

En ese sentido, la referencia de rango de aquella norma de aparente alcance singular (leyes orgánicas que "norman la creación de tributos regionales o muni-

---

estos casos específicos, existe una reserva absoluta de ley. El Tribunal Constitucional lo ha ratificado ("De lo señalado cabe colegir que cuando los beneficios tributarios o la eliminación de los mismos –establecidos con anterioridad– constituya parte integrante de un régimen tributario especial como el que prevé el último párrafo del artículo 79° de la Constitución del Estado, éstos deben encontrarse establecidos en una ley expresa del Congreso de la República, no siendo posible su delegación al Poder Ejecutivo para que éste las regule mediante decreto legislativo. En relación con esto, el Tribunal Constitucional considera que no existe identidad entre 'exoneraciones tributarias' y 'tratamiento tributario especial', ya que si bien existe relación entre ellas, no necesariamente se asimilan y no pueden ser utilizadas de manera indistinta. Las exoneraciones tributarias siempre forman parte de un tratamiento tributario especial, pero no todo tratamiento tributario especial necesariamente comprende exoneraciones tributarias" [FJ. 24 de la STC N° 0016-2007-PI/TC]).

[119] Para que una materia deba ser regulada por ley orgánica, dicha previsión debe encontrarse expresamente prevista en la Constitución, y debe, además, ser interpretada en sentido restrictivo (STC N° 0048-2004-AI/TC); mientras que las materias que no han sido inequívocamente confiadas a las leyes orgánicas, corresponden ser reguladas por ley ordinaria. El Tribunal Constitucional ha precisado las materias que por mandato constitucional han sido reservadas a la ley orgánica; así, en atención a lo previsto en el artículo 106 de la Constitución, relativo a la regulación de la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado, dicha reserva no sólo alcanza a aquellas entidades expresamente mencionadas en el texto constitucional (artículos 82, 84, 143, 150, 161 y 198), sino a aquellas a las que debe hacerse extensiva debido a su relevancia constitucional. En suma, dichas entidades son: el Poder Ejecutivo —Presidencia de la República y Consejo de Ministros—, el Congreso de la República, el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, el Jurado Nacional de Elecciones, la Oficina Nacional de Procesos Electorales, el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, la Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público, el Consejo Nacional de la Magistratura, los gobiernos regionales, los gobiernos locales, la Superintendencia de Banca y Seguros, la Contraloría General de la República y el Banco Central de Reserva. Las otras materias sujetas a reserva de ley orgánica a que se refieren los artículos 31, 66 y 200 de la Constitución son: el derecho de ser elegido y de elegir libremente a sus representantes, las condiciones de utilización y otorgamiento a particulares de los recursos naturales y los procesos constitucionales, respectivamente. FJ. 17 a 20 de la STC N° 0003-2006-PI/TC.

cipales", y si bien no se trata de aspectos que directamente ingresen dentro de la especificación constitucional, indirectamente sí pueden ser reguladas al desarrollarse el ejercicio de alguna potestad tributaria de los Gobiernos Regionales o Locales) en la Norma III del Código Tributario es solo formal.

Actualmente en nuestra materia tenemos, aunque de modo sumamente limitado, a la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales (aprobada por Ley N° 27867) y a la Ley Orgánica de Municipalidades (aprobada por Ley N° 27972; básicamente sus artículos 9, numeral 9; 20, numeral 12; 40; 69; 70 y 157, numeral 4).

Hay que precisar que no ubicamos en este apartado a la Ley de Tributación Municipal (aprobada por el Decreto Legislativo N° 776) en la medida en que la consideramos directamente dentro de las normas tributarias con rango de ley.

8. LOS DECRETOS SUPREMOS Y LAS NORMAS REGLAMENTARIAS

Corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; dictando decretos y resoluciones (numeral 8 del artículo 118 de la Constitución).[120] No obstante, los demás órganos de gobierno también pueden dictar reglamentos; para tal efecto deben gozar de la respectiva potestad, la misma que debe haber sido otorgada por ley (usualmente vía las leyes orgánicas que regulan dichas entidades).

Aquí una precisión necesaria. No es exacto identificar la forma jurídica del decreto supremo con el contenido reglamentario, puesto que los decretos supremos pueden, finalmente, contener también actos administrativos (por ejemplo, la declaratoria de emergencia), y, de otro lado, los reglamentos pueden ser aprobados bajo forma de resolución ministerial o directoral, si tuvieren la competencia específica conferida por la ley (Morón Urbina 2003: 87). Con el mismo criterio, Danós Ordoñez (2011: 559) señala que los "reglamentos constituyen una categoría de Fuente del Derecho integrada por una gran variedad de manifestaciones normativas (Decretos, resoluciones, etc.) que penetra en casi todos los ámbitos del ordenamiento jurídico y de la actividad administrativa". Más adelante, el mismo autor agrega: "Se caracterizan porque asumen diversas denominaciones en función de la autoridad que las dicta pero tienen en común que se trata de normas jurídicas, que forman parte del ordenamiento legal, pero en calidad de normas de carácter subalternas o inferiores a las leyes" (2011: 560).

---

[120] Por cierto, el artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo (Ley N° 29158) señala que la potestad reglamentaria del Presidente de la República se sujeta a las siguientes normas: "1. El proyecto de norma reglamentaria es elaborado por la entidad competente. Se tramita acompañado de la exposición de motivos, los informes, estudios y consultas realizados". "2. Los reglamentos se ajustan a los principios de competencia, transparencia y jerarquía. No pueden transgredir ni desnaturalizar la ley. Se aprueban, dentro del plazo establecido, mediante decreto supremo, salvo disposición expresa con rango de ley". "3. Los proyectos de reglamento se publican en el portal electrónico respectivo y por no menos de cinco (5) días calendario, para recibir aportes de la ciudadanía, cuando así lo requiera la Ley".

8.1. Decreto Supremo

Según el numeral 3 del artículo 11 de la Ley N° 29158 (Ley Orgánica del Poder Ejecutivo), los Decretos Supremos son normas de carácter general que reglamentan normas con rango de ley o regulan la actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional. Pueden requerir o no el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, según lo disponga la ley. Son rubricados por el Presidente de la República y refrendados por uno o más Ministros a cuyo ámbito de competencia correspondan. Y entran en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria del mismo, que postergue su vigencia en todo o en parte.

El decreto supremo así, en lo formal, es la norma de mayor jerarquía que dicta el Órgano Ejecutivo (el Presidente de la República, la más alta instancia de este órgano), llevando necesariamente (artículo 120 de la Constitución) la firma de uno o más ministros -incidentalmente puede llevar la firma de todo el Consejo de Ministros (Rubio Correa 2009: 140); para la materia tributaria, de modo ineludible, la firma del Ministro de Economía y Finanzas (véase la Norma XIV del Código Tributario).

De otro lado, si bien se señala que reglamentan normas con rango de ley o regulan la actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional, recuérdese que de acuerdo con el artículo 74 de nuestra Constitución, mediante decretos supremos el Poder Ejecutivo puede regular los aranceles y las tasas. En este mismo sentido, el tercer y cuarto párrafos de la Norma IV señalan:

> *"Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.*
>
> *Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas".*

8.2. El reglamento

Genéricamente, se entiende por reglamento a toda disposición de carácter general que emana de órgano distinto del parlamento (Cabanellas 1994-VII: 104); "es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales en forma directa" (Gordillo 2003-1: VII-16); se entiende que es consecuencia de las competencias propias que el ordenamiento jurídico concede a la Administración (Garrido Falla 2002-I: 270).

Su importancia se muestra por las características de su regulación (las más de las veces de carácter especializado y técnico) y más aún porque "tienen la obligación de establecer las reglas que permitan hacer factible la aplicación del respectivo ordenamiento legal por parte de la administración y los privados que sean sus destinatarios, colaborando en garantizar la efectividad de las leyes" (Danós Ordóñez 2011: 561).

Ahora bien, el reglamento -aquella declaración unilateral o la disposición jurídica dictada por la Administración pública, que establece reglas de carácter general- no puede violar lo establecido por una norma con rango de ley, sea la

que el mismo reglamenta o cualquier otra[121] (Guzmán Napurí 2004: 139).[122] Así, con Martín, Lozano, Poveda (2003: 84), se puede sostener que el reglamento se encuentra absolutamente sujeto y condicionado por la ley, en varios sentidos:

- *primero:* el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias constitucionalmente reservadas a la ley;
- *segundo:* el reglamento no podrá ir directa ni indirectamente contra lo dispuesto en las Leyes, aun cuando se trate de materias no reservadas constitucionalmente a la Ley. Juega aquí, con carácter general, el principio de preferencia de ley;
- *tercero:* cuando el reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenerse fielmente a los dictados de la misma.

De otro lado, el reglamento, en tanto norma vinculante, obliga a todos los poderes públicos, mientras no se derogue o declare su invalidez, sea por una ley, sea por una norma reglamentaria (Guzmán Napurí 2004: 140). "Constituyen fuente de derecho no solo para los particulares, sino también para la propia Administración, e integran el *bloque de legalidad* al cual los órganos administrativos deben ajustar su cometido. A su respecto rige la llamada "inderogabilidad singular", o sea que, a un acto individual, no le es factible ponerse en contradicción con la norma reglamentaria" (Mordeglia 2003: 133).

Los reglamentos, por el contenido, pueden ser ejecutivos o independientes.[123] En el primer caso (reglamentos ejecutivos) las normas reglamentarias están en la línea de responder al objetivo de la administración de precisar, desarrollar, pormenorizar, aplicar o complementar una ley, para asegurar la correcta operatividad administrativa de una ley previa, pero sin que pueda llegar a condicionar su vigencia, o a transgredir, desnaturalizar, limitar, corregir o perfeccionar la norma legal.[124] En el segundo caso (reglamentos independientes, autónomos, organizativos o normativos) la norma reglamentaria contiene normas indispensables sobre zonas

---

[121] Ejemplo: la RTF N° 12385-A-2007 de observancia obligatoria [10.01.2008], estableció: "El inciso b) del artículo 6° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, vigente antes de la modificación dispuesta por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 098-2002-EF, excede los alcances del artículo 1° del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el artículo 9° de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, en la medida que para determinar el valor en aduana limita la acreditación de los descuentos que afectan el valor de transacción de las mercancías importadas a la información consignada en la factura comercial".

[122] Mucho menos las disposiciones constitucionales o los derechos fundamentales.

[123] Algunos también consideran a los reglamentos administrativos. "Son aquellos preceptos generales de la Administración Pública que tiene obligatoriedad interna (en el interior de un organismo estatal) y que tienen entroncamiento explícito con una ley orgánica u ordinaria de creación implementación de una institución estatal. En ellos se establecen aspectos secundarios vinculados con la estructura, organización y funcionamiento de un organismo público, así con los deberes y derechos de los funcionarios, directivos y servidores públicos a él adscritos" (García Toma 2007: 297).

[124] Véase un ejemplo en la RTF N° 6919-3-2008.

de reserva administrativa, o en tópicos en los que no se ha producido una reserva de ley formal, en los que tampoco es necesaria alguna autorización, remisión o apoderamiento expreso de alguna ley (Morón Urbina 2003: 87).[125]

El Tribunal Constitucional sobre el reglamento y su distinción ha señalado: "La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley" (FJ 15 de la STC N° 0001/0003-2003-AI/TC, acumulados).

Acercándonos a nuestra materia, el maestro Sainz de Bujanda (1993: 24) señala genéricamente que serán "reglamentos ejecutivos los que se dictan para desarrollar los preceptos de una ley anterior" y "reglamentos independientes aquellos que se dictan como consecuencia de la potestad reglamentaria originaria en materias no amparadas por el principio de legalidad".

Pérez Royo (2007: 100), afirmando que el reglamento "tiene como ámbito natural el desarrollo o ejecución de una Ley, sin poder rebasar los límites impuestos por la reserva de ley y por la preferencia de ley o jerarquía normativa", anota que dentro de la "disciplina del tributo, constituyen objeto típico del Reglamento las materias formales, de gestión o procedimiento, respecto de las cuales la Ley suele contener principios generales", y agrega que "aparte de ello, la Ley puede remitir al Reglamento la concreción de determinados detalles o aspectos secundarios de elementos esenciales de la prestación". En esta misma línea, Danós Ordóñez (LXXXII: 53) indica: "El reglamento tributario ostenta un carácter básicamente ejecutivo, es decir se limita a completar cuestiones de detalle o a adoptar las

[125] Estos reglamentos (autónomos e independientes) "no pueden incursionar en materias que la Constitución reserva su desarrollo a ley, como sucede con la materia penal, la tributaria y lo relativo al presupuesto, en las que existe una virtual interdicción" a esta clase de reglamentos (Danós Ordóñez 2011: 566). Ahora, genéricamente, García Toma (2007: 298) indica que serán válidos en la medida en que respeten lo siguiente: i) que no exista ley sobre la materia, y que no deroguen, abroguen, etc., una norma de esa jerarquía; y ii) que no tengan vinculación con las funciones o actividades encargadas a un organismo estatal, y, que, por ende no invalidan atribuciones privativas de otras instituciones.

medidas estrictamente necesarias para la aplicación de la ley sin que se pueda añadir a los preceptos de ésta otros nuevos no justificados por dicha necesidad"; el mismo autor añade: "Es obvio que no puede suplantar lo dispuesto por la ley, ni introducir desarrollos normativos contradictorios con las disposiciones legales, ni invadir el contenido propio de la ley en los supuestos de las materias reservadas constitucionalmente a la ley".

Téngase en cuenta lo indicado en la medida en que aun cuando está plenamente vigente en nuestra materia el Principio de Reserva de Ley, este es relativo, es decir no todo será regulado por la ley por lo que para su aplicación se requerirá de la colaboración de normas de inferior rango (decretos supremos y reglamentos) en las condiciones establecidas en el presente apartado (y lo anotado en la Norma IV del presente título preliminar sobre la reserva de ley).

Sin perjuicio de lo anotado, en nuestra materia el Código Tributario y otras leyes que tienen relación con la materia tributaria, remiten o delegan su desarrollo y/o reglamentación directamente (sin recurrir a los decretos supremos) a resoluciones de carácter general de la Administración Tributaria (en el caso de la SUNAT, a Resoluciones de Superintendencia; por ejemplo, sobre comprobantes de pago y la cobranza coactiva). Dicha consideración determina, como norma reglamentaria de una ley, un rango diferente (superior) al de las demás resoluciones de carácter general de la Administración Tributaria. Indudablemente estas resoluciones (reglamentarias) deben ser emitidas respetando los límites materiales normativos[126] y los establecidos para los reglamentos en general.

9. JURISPRUDENCIA

Se entiende como jurisprudencia al conjunto de resoluciones emitidas por el Supremo Tribunal o máxima instancia, cuyo parecer o sentido de resolución es reiterado y uniforme.[127] Implica la existencia de "una serie de principios y doctrinas o normas generales, que se han deducido de la repetición uniforme de fallos judiciales y que sirven para orientar la decisión de casos similares" (Monroy Cabra 1998: 169). Es pues "la forma de manifestación del Derecho que se realiza a través

---

[126] Como nos lo recuerda el Tribunal Constitucional en la STC N° 6089-2006-PA/TC (FJ. 56), el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo es, excepcionalmente, el Decreto Supremo y no la Resolución Administrativa; al respecto, dicha STC ha precisado que con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la Administración Tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la Ley y, a modo de integración o complementariedad, en el Decreto Supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia Ley.

[127] Si bien ese es el criterio general, se puede asumir, como han planteado las doctoras Casalino Mannarelli y Cogorno Prestinoni (2006: 294), que la "jurisprudencia no requiere del concurso reiterado de pronunciamientos similares, dado que cada precedente en el cual se interprete la ley, constituyen verdaderas normas jurídicas respecto a las partes, dado su efecto vinculante entre ellas, debiendo también reconocerse su efecto vinculante general en casos futuros, ya que una vez invocada en un asunto concreto, el juzgador se encuentra obligado a observarla en virtud del principio de equidad, o de ser el caso, a justificar su no aplicación."

del ejercicio de la jurisdicción, en virtud de una sucesión armónica de decisiones de los tribunales" (Reale 1984: 129).

El Tribunal Constitucional en la STC N° 047-2004-AI/TC (FJ. 34) señalaba al respecto que "en nuestro sistema jurídico la jurisprudencia también es fuente de derecho para la solución de los casos concretos, obviamente dentro del marco de la Constitución y de la normatividad vigente", y agregaba más adelante (FJ. 36) "que la jurisprudencia es una fuente de derecho que también tiene un fundamento constitucional a través de los órganos jurisdiccionales que la producen. Asimismo, que la labor interpretativa que realizan todos los jueces, inherente a tal función, es la razón de ser de la actividad jurisdiccional, en sede constitucional u ordinaria, y que tiene su fundamento en el principio de independencia consagrado por la Constitución en sus artículos 139°, inciso 2 (Poder Judicial) y 201° (Tribunal Constitucional). Sin la interpretación la actividad de los jueces estaría condenada al fracaso, pues la Constitución y la ley no pueden prever todos los casos posibles que presenta la realidad según cada época".

Para la materia tributaria, la jurisprudencia está manifiestamente establecida como fuente del Derecho Tributario por la Norma III del Código Tributario.[128] Si bien está claro que conformarán esta fuente del derecho las sentencias del Tribunal Constitucional[129] y del Poder Judicial, por disposición del propio Código Tributario se extiende tal naturaleza a las resoluciones del tribunal administrativo tributario (jurisprudencia administrativa o, como algunos prefieren denominar a estas resoluciones, precedentes administrativos).[130]

---

[128] No obstante, pese a esta expresa mención, su aceptación como fuente del Derecho no está generalizada. Por otro lado, a diferencia del desarrollo de las fuentes del procedimiento administrativo (numeral 2 del artículo V de la LPAG), el Código Tributario no hace distinción entre jurisprudencia y precedente administrativo.

[129] Veamos aquí los considerandos 42 y 43 de la STC N° 3741-2004-AA/TC: "42. La incorporación del precedente constitucional vinculante, en los términos en que precisa el Código Procesal Constitucional, genera por otro lado, la necesidad de distinguirlo de la jurisprudencia que emite este Tribunal. Las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, N° 28301, los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos. La jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho, a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo". "43. Por otro lado, con objeto de conferir mayor predecibilidad a la justicia constitucional, el legislador del Código Procesal Constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que "Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la Sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo (...)". De este modo, si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto".

[130] En cuanto a su importancia y aplicación en nuestra materia, como indica Cazorla Prieto

En efecto, el Código Tributario ha dispuesto que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas de acuerdo a lo establecido por sus artículos 102 y 154;[131] así, las resoluciones dictadas cumpliendo lo regulado por las referidas normas constituyen plenamente fuentes del Derecho Tributario.[132]

Las demás resoluciones del Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en lo tributario en nuestro país, aunque no tienen el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria (y por tanto podrían no ser consideradas en estricto como fuente del Derecho Tributario), habitualmente sirven como referenciales guías (o antecedentes) de actuación e interpretación para la Administración Tributaria,[133] para los deudores tributarios y para el propio Tribunal.

10. LAS RESOLUCIONES DE CARÁCTER GENERAL EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los órganos de la Administración Tributaria, dentro de los límites de sus facultades para regular fundamentalmente aspectos relativos a la relación entre

---

(2002: 142) para el ámbito español, adaptable a nuestro país, la jurisprudencia desempeña una función crucial en la construcción y aplicación del Derecho Tributario; las razones que abonan esto son la masificación de las relaciones tributarias, la complejidad de la materia, la configuración de los tribunales como último y generalizado valladar frente a una Administración Tributaria desbocada con más frecuencia de lo deseable.

Ampliando para nuestro ámbito, las resoluciones (básicamente del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal), más bien su publicidad (vía las páginas electrónicas de ambas instituciones), son de suma utilidad en la búsqueda de justicia tributaria, y, como indica Alva Matteucci (2010: 159-184), permiten además la materialización (aunque parcial, por la actuación de la propia Administración) del principio de predictibilidad.

[131] Sustancialmente, cuando: se interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de determinadas normas tributarias, apliquen la norma de mayor jerarquía, establezcan el criterio a seguir cuando existan fallos contradictorios o se cambie de criterio y, según la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas (de acuerdo con la Cuarta Disposición Complementaria y Final de la norma referida, mediante Decreto Supremo se establecerán los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente que pueda dar lugar a la publicación de una jurisprudencia de observancia obligatoria).

[132] Cabe precisar que la Resolución del Tribunal Fiscal dictada con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria que interpreta de modo expreso y con carácter general una norma, tiene tal fuerza que rige desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que dicho criterio es de aplicación para las actuaciones de la Administración Tributaria producidas desde la vigencia de la norma interpretada (RTF Nos. 178-5-2001, 3344-4-2002, 1501-3-2003, 6826-2-2003 y 7537-3-2007, entre otras).

[133] Es curiosa la actuación de la Administración al respecto; cuando les "conviene" las asumen como válidas y las aplican, incluso citándolas textualmente para sustentar sus actos administrativos; sin embargo, cuando no les beneficia o les afecta negativamente, manifiestan que las mismas (las citadas o invocadas por los administrados) no son de observancia obligatoria, y no las toman en cuenta. Tal situación está ocurriendo flagrantemente en la actualidad, por ejemplo, con las RTF Nos. 640-5-2001, 4318-5-2005 y 1104-2-2007, y los Informes Nos. 104-2007-SUNAT/2B0000 y 215-2007-SUNAT/2B0000, sobre el IGV (nacimiento de la obligación tributaria) en la venta de bien inmueble futuro.

el órgano y los administrados y al cumplimiento de sus funciones (obviamente sobre asuntos que no estén dentro de la reserva de ley), también pueden dictar resoluciones de carácter general[134] estableciendo deberes de los contribuyentes, responsables y terceros dentro de la competencia de cada entidad. Para tal efecto, los órganos de la Administración (SUNAT, Gobiernos Locales, etc.) sin duda deben de gozar de las atribuciones necesarias.[135]

Por otro lado, como ya se ha indicado, en nuestra materia el Código Tributario y otras leyes que tienen relación con la materia tributaria, remiten o delegan su desarrollo y/o reglamentación directamente (sin recurrir a los decretos supremos) a resoluciones de carácter general de la Administración Tributaria (en el caso de la SUNAT, a Resoluciones de Superintendencia[136]);[137] así, estas resoluciones deberán ser consideradas como normas reglamentarias (obviamente, con el rango pertinente).

Ahora bien, las resoluciones que contengan disposiciones procedimentales, reglamentarias y/o tributarias, según lo anotado en los párrafos precedentes, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.[138]

Las resoluciones que no tengan aquel objeto ni carácter no son fuente del Derecho Tributario, y tampoco requerirán publicación.[139]

---

[134] Es fundamental este carácter pues le otorgará la naturaleza de "norma" positiva, de aplicación y cumplimiento general; en caso contrario podríamos estar incluso frente a un acto administrativo.

[135] Por ejemplo, la Ley General de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (aprobada por el Decreto Legislativo N° 501), en su artículo 11 establece que la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, según artículo 2 de la Ley N° 29816) tiene facultad para dictar normas en materia tributaria; asimismo, el Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM [28.10.2002], en el inciso c) de su artículo 15 señala que la SUNAT está facultada para expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones en materia tributaria y aduanera; y en el inciso q) de su artículo 19, que el Superintendente Nacional de Administración Tributaria tiene, entre otras atribuciones: "Expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones generales en materia tributaria o aduanera, así como emitir pronunciamientos respecto a la interpretación y alcance de las normas referidas a éstas materias. Una vez publicados en el Diario Oficial, estos pronunciamientos serán de cumplimiento obligatorio".

[136] Como muestra notable tenemos a la Ley Marco de Comprobantes de Pago (Decreto Ley N° 25632) y al Reglamento de Comprobantes de Pago (el vigente, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT).

[137] Considerando la posibilidad de la aplicación supletoria del Código Tributario a la materia aduanera, corresponde recordar lo establecido por la Primera Disposición Complementaria y Final del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2009-EF: "La SUNAT aprobará los procedimientos, instructivos, circulares y otros documentos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en la Ley y el presente Reglamento. Todo documento emitido por la SUNAT, cualquiera sea su denominación, que constituya una norma exigible a los operadores de comercio exterior debe cumplir con el requisito de publicidad".

[138] Referencialmente, téngase en cuenta lo dispuesto por el artículo 94 del Código Tributario.

[139] Sin embargo, tales resoluciones (e incluso las circulares internas), pese a no estar publicadas, recurriendo a la aplicación del artículo VII de la Ley del Procedimiento Administrativo General, pueden ser invocadas por los administrados a su favor en cuanto tengan relación con deberes u obligaciones de los funcionarios frente a los administrados, y discutir la actuación de los servidores públicos que las afecten o incumplan.

11. LA DOCTRINA JURÍDICA

Se entiende por "doctrina todas las teorías y estudios científicos contenidos en libros, monografías, tratados, revistas, que contribuyen a la interpretación del derecho positivo y que guían las reformas de la legislación, así como son pauta para la aplicación del derecho" (Monroy Cabra 1998: 168).

No obstante su guía e importancia, esta fuente, tal como explica el maestro Eduardo García Máynez (2000: 76), en la medida en que "representa el resultado de una actividad especulativa de los particulares, sus conclusiones carecen de fuerza obligatoria, por grande que sea el prestigio de aquéllos o profunda la influencia que sus ideas ejerzan sobre el autor de la ley o las autoridades encargadas de aplicarla". En ese sentido, esta "fuente" no crea Derecho.

A pesar de ello, como precisa Menéndez Moreno (2002: 116), se le puede y debe reconocer cierta eficacia en la formación del Derecho, tanto en el sentido de que puede servir para interpretar el ordenamiento jurídico, como en el sentido de que indirectamente puede inspirar el contenido de futuras normas del ordenamiento. El Tribunal Constitucional, asumiendo la eficacia anotada, la reconoce como fuente del Derecho: "Si bien no podemos afirmar que esta fuente derive de la Constitución, el Tribunal Constitucional y los diversos niveles jerárquicos del Poder Judicial recurren a la doctrina, nacional y extranjera, para respaldar, ilustrar, aclarar o precisar los fundamentos jurídicos que respaldarán los fallos que se sustentan en la Constitución, en las normas aplicables al caso y en la jurisprudencia" (FJ. 45 de la STC N° 047-2004-AI/TC).

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;

c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;

d) Definir las infracciones y establecer sanciones;

e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,

f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas. (*)

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.(**)

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(**) *Párrafo incorporado por el Artículo 2° de la Ley N° 27335, publicada el 31 de julio de 2000.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (ámbito de aplicación); **III** (fuentes del Derecho Tributario); **VII** (reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios); **VIII, tercer párrafo** (en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones); **1°** (la obligación tributaria); **4°** (acreedor tributario); **6°** (prelación de deudas tributarias); **7°** (deudor tributario); **8°** (contribuyente); **9°** (responsable); **10°** (agente de retención o percepción); **27°** (extinción de la obligación tributaria); **41°** (condonación; por norma expresa con rango de ley); **62°** (facultad de fiscalización, se ejerce en forma discrecional); **82°** (facultad discrecional de sancionar); **92°** (derechos de los administrados); **109°, numeral 3** (nulidad de los actos: cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley); **112°** (procedimientos tributarios); **116°, numeral 2** (facultad del ejecutor de ordenar a su discreción las medidas cautelares); **164°** (concepto de infracción tributaria); **166°** (facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente); **192°** (facultad discrecional para denunciar delitos tributarios).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 24, inciso d) (principio de legalidad penal); **56°** (tratados aprobados por el Congreso); **74°** (potestad tributaria; principios de la imposición; principio de reserva de ley); **79°** (limitaciones del Congreso para regular determinados aspectos vinculados con la materia tributaria); **102°, numeral 1** (legislar: atribución del Congreso); **103°** (la Ley); **104°** (delegación de la facultad de legislar; decretos legislativos); **118°, numeral 20** (facultad del ejecutivo: regular las tarifas arancelarias); **139°, numeral 9** (inaplicabilidad por analogía de la ley penal); **195°, numeral 4** (potestad tributaria de las Municipalidades); **200°** (Garantías Constitucionales)

Código Penal: II (principio de legalidad).

Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas –Decreto Legislativo N° 183 [15.06.81], modificado por el D. Leg. N° 325 [30.01.85]: 5° (facultades y funciones del Ministerio de Economía y Finanzas).

Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada – Decreto Legislativo N° 757 [13.11.91]: 14° (alcances sobre el principio de legalidad tributaria).

Ley de Tributación Municipal –aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 [31.12.93] (TUO aprobado por D. S. 156-2004 [15.11.2004]): Título III (marco normativo para las contribuciones y tasas municipales).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: numeral 1.1 del artículo IV; y numeral 1 del artículo 230° (principio de legalidad).

Ley de Bases de la Descentralización –Ley N° 27783 [20.07.2002].

Ley Orgánica de Gobiernos Regionales –Ley N° 27867 [18.11.2002].

Ley Orgánica de Municipalidades –Ley N° 27972 [27.05.2003]: **9°, numeral 9** (corresponde al concejo municipal: crear, modificar, suprimir o exonerar contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos conforme a ley); **40°** (mediante ordenanzas se crean, modifican, suprimen o exoneran, los arbitrios, tasas, licencias, derechos y contribuciones, dentro de los límites establecidos por ley); **70°** (El sistema tributario de las municipalidades, se rige por la ley especial y el Código Tributario en la parte pertinente).

Ley de Descentralización Fiscal – Decreto Legislativo N° 955 [05.02.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El sentido del texto vigente viene desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859. Desde tal época ha recibido algunas modificaciones.

Con el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 se ha añadido al primer párrafo la frase "o por Decreto Legislativo, en caso de delegación". Desde este Código también se modificó en el inciso a), para evitar equívocos, el término "tasa" por el vocablo "alícuota". En la medida en que la Constitución de 1993 originalmente no establecía potestad tributaria alguna para los gobiernos regionales, desde este mismo Código dejó de regularse este aspecto (regulación que debe variarse luego de la modificación constitucional del artículo 74 de la Constitución vigente). Asimismo, por la modificación dada al tratamiento de la potestad tributaria en la Constitución, se precisó respecto a los municipios que sus facultades las deben ejercer "dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley".

También en esta línea se precisó que el decreto supremo que fija la cuantía de las tasas debía ser expedido con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros. Posteriormente, mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 953, se sustituyó el texto del cuarto párrafo del artículo, precisándose que el Decreto Supremo que fije la cuantía de las tasas deberá ser refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas (por tanto, ya no se exige, para estos efectos, el voto aprobatorio del Consejo de Ministros).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.	*Por Decreto Supremo expedido con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, se fija la cuantía de las tasas.*

Sobre la potestad tributaria de los gobiernos locales, de acuerdo con lo regulado por la Constitución respecto a la norma con rango de ley con que los gobiernos locales debían ejercer tal potestad (véase el tratamiento que se da a la ordenanza municipal en los artículos 32, numeral 3; 200, numeral 4; 203, numeral 5; de la Constitución), el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 precisó que es mediante ordenanzas (y no mediante edictos) que pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos.[140]

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley N° 27335 [31.07.2000], se incorporó el último párrafo del artículo; este párrafo se refiere a las bases para la actuación discrecional de la Administración Tributaria.

---

[140] Y así está ratificado en la Ley Orgánica de Municipalidades vigente.

2. LA POTESTAD TRIBUTARIA[141]

La historia de la humanidad nos ha informado que antes de que apareciera el Estado moderno las diferentes agrupaciones de seres humanos ya conocían diversas formas de "tributar". Los jefes, señores feudales o reyes, de acuerdo con la evolución de la sociedad,[142] ya exigían por relación de "poder" (ejemplo, imposición a los vencidos en contiendas bélicas o a los sometidos voluntariamente dentro de un territorio) o para el sostenimiento o seguridad del grupo, prestaciones diversas como "tributo". Si bien podía subyacer tras esta forma de exigir tributos el deber u obligación de los súbditos o pueblos vencidos de pagar al "jefe" o aportar, como una carga pública, al sostenimiento y mantenimiento del grupo o colectividad, se estaba a los designios casi siempre arbitrarios del soberano. En general se ha entendido que esta situación cambió radicalmente desde que en 1215, mediante la Carta Magna, Juan sin Tierra aceptó que el establecimiento de los impuestos debía hacerse con el consentimiento de los "afectados".

Con el advenimiento del Estado moderno esta posición se ha consolidado hasta hacer indiscutible la potestad tributaria que hoy conocemos. Dejó de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de un órgano, el Parlamento, al cual la Constitución limita (Martín Queralt 2001: 144). Así pues, el poder tributario "es la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos, en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades" (Cazorla Prieto 2002: 64). Como indica Martín Queralt (2001: 148), "no es sino el haz de facultades o potestades de que gozan los entes territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos".

---

[141] O poder tributario. Utilizamos la expresión potestad tributaria por su mención en nuestra Constitución y porque la doctrina nacional, a diferencia de otras, no hace distinción entre ambas expresiones. Es preciso advertir –para diferenciarla de la denominada potestad de imposición (poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o, como dicen Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril [2002: 34], el conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos) – que a la potestad tributaria también se la conoce como potestad normativa tributaria. Como se puede observar, la distinción propuesta es una opción (material, didáctica y operativa, para efectos del presente texto, sin que signifique nuestra afiliación a algún enfoque "dinámico") destinada a distinguir dos actividades diferentes (ambas sometidas a la Constitución), siguiendo lo desarrollado por la mayoría de la doctrina y jurisprudencia nacional (que califica como potestad tributaria a la potestad normativa tributaria). Esta precisión no es gratuita si consideramos que alguna doctrina entiende que la potestad o poder tributario es el mismo: en la creación y en la aplicación de aquel tributo creado (Montoya López [2007: 106] señala que el poder tributario "ha de ser entendido como la potestad para establecer, aplicar y recaudar tributos", "engloba una amplia gama de atribuciones que comprenden tanto la potestad normativa necesaria para la creación del tributo y la configuración de sus elementos esenciales, a fin de que en un momento posterior éste pueda traducirse en un ingreso para el ente público correspondiente, así como la aplicación práctica del mismo, a través de la liquidación, inspección y recaudación, por la Administración Tributaria competente mediante actos administrativos singulares, dictados en el curso de un procedimiento, y en el ejercicio de las correspondientes potestades tributarias").

[142] Incluso antes, cuando se ofrendaba a sus antepasados o dioses.

Grosso modo, y simplificando, la potestad tributaria (normativa) es la facultad, establecida por la Constitución,[143] de crear (modificar, suprimir, exonerar) tributos.

Ahora bien, esta potestad de crear tributos se manifiesta, y se agota,[144] cuando el Poder Legislativo (o el respectivo ente público a quien la Constitución le ha asignado la potestad) expide las leyes (o, tratándose de otros entes, la norma pertinente) que determinan qué hechos[145] son los que, al producirse en la realidad, generan la obligación tributaria.

Tiene como sustento mediato a la soberanía, que ostentándola el pueblo, ha sido delegada por sus representantes a la Constitución. Sainz de Bujanda (1993: 80) al comentar este punto nos recuerda que el pueblo soberano agota sus poderes una vez que aprueba la Constitución. "A partir de ese momento, entran en juego los poderes atribuidos al Estado en la forma en que hayan sido estructurados por la Constitución con el asentimiento del pueblo soberano y hasta tanto aquélla se modifique por los canales que ella misma prevé". Concluye señalando que de este modo el poder financiero, que incluye al poder tributario, que es atribución del pueblo, se traslada mediante la Constitución al Estado.[146]

De otro lado, tiene como sustento inmediato al poder de imperio estatal, poder inherente al poder de gobernar, atribuido por la Constitución al Estado, porque no hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado (García Belsunce 1982-a: 77). Plazas Vega (2000: 616), recordando que una de las manifestaciones del poder de imperio, en el ámbito de la hacienda pública, es el poder tributario, señala: "El poder tributario tiene su fundamento en el poder de imperio, en virtud del cual, en interés de los asociados, el Estado queda investido de la facultad de imponer

---

[143] Por tanto, debe entenderse que esta potestad está sometida primero a la Constitución.

[144] "La potestad tributaria termina, pues, con la creación del tributo, pero deja al Estado en la posibilidad de obtener los recursos que requiere para satisfacer las necesidades públicas, en la medida en que los ciudadanos realicen los hechos generadores de las obligaciones tributarias previstos en las leyes" (Araoz Villena 2006: 121).

[145] Hecho imponible o hipótesis de incidencia tributaria; en realidad, el tributo con sus elementos (como se verá en adelante), entre ellos los correspondientes a este hecho o hipótesis.

[146] Hay que apuntar, no obstante, que la nueva doctrina viene desestimando la vinculación entre potestad tributaria y soberanía. Se manifiesta que los fundamentos del poder tributario se definen en términos que no exigen poseer ni detentar un poder político soberano, y se sostiene como sus fundamentos los siguientes: 1. El fundamento económico-financiero, básicamente (aunque no exclusivamente) constituido por las necesidades financieras de los entes públicos, de acudir a prestaciones coactivas o, si se prefiere, no voluntarias, de los ciudadanos para obtener los ingresos precisos a financiación de los gastos públicos. 2. El fundamento político-social; la pretensión de establecer y recaudar tributos, aunque esté económicamente fundamentada en el sentido anterior, resulta inoperante sin un poder político (propio o ajeno) que respalde y, en su caso, defienda las pretensiones tributarias del ente público ante la sociedad civil. 3. El fundamento jurídico-positivo. Es preciso que las pretensiones tributarias del ente público sean recibidas en y sancionadas por el Ordenamiento Jurídico. Esto es, que el Derecho defina, por norma de rango constitucional, qué entes pueden ser los titulares de la potestad tributaria y en qué casos y con qué límites la tienen. Y luego, por leyes orgánicas y ordinarias, desarrolle y concrete su ejercicio. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril 2002: 35-36.)

reglas de forzoso acatamiento en el orden interno". Jarach (1969: 23), agregando otros elementos, anota, respecto a lo que denomina Poder Fiscal, lo siguiente: "El poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo".[147]

En nuestro país, de acuerdo con el artículo 74 de nuestra Constitución Política de 1993, quienes ostentan potestad tributaria, en general, son:

- El gobierno central: impuestos, contribuciones y tasas. Precisando,el Poder Legislativo: impuestos y contribuciones (lo ejerce mediante leyes); el Poder Ejecutivo: impuestos y contribuciones, en virtud de delegación de facultades por medio de decretos legislativos; y aranceles y tasas, mediante decreto supremo[148].
- Los gobiernos regionales: para determinados tributos –tasas y contribuciones– dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. Aun cuando no se ha definido con qué tipo de norma se ejercerá la potestad tributaria de los gobiernos regionales, consideramos (de acuerdo con el numeral 4 del artículo 200 de la Constitución y el artículo 38 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales) que debería de hacerse mediante ordenanzas regionales.
- Los gobiernos locales: para determinados tributos –tasas y contribuciones– dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley[149];[150]

---

[147] Esquematizando lo hasta aquí tratado, resulta de interés citar la definición que propone Celdeiro (2010: 32): es "la potestad inherente al Estado y fundamentada en el poder de imperio que dimana del mismo, para exigir contribuciones bajo las limitaciones impuestas por era constitucional y que se agota en el momento de la creación de la ley".

[148] Aunque recurriendo a una interpretación estrictamente literal del artículo 74 de nuestra Constitución queda la duda sobre la "intención" del legislador constituyente; en este sentido, pese a que puede entenderse que la salvedad contenida en el citado artículo "excluye" de la competencia (crear, modificar y derogar tasas y aranceles) al Poder Legislativo y la otorga al Ejecutivo (criterio mantenido por Hernández Berenguel [2008: 748-749], que asume que la frase "se regulan" es comprensiva de la frase "creación, modificación, supresión y exoneración", y se ha dictado así a fin de no repetir esta ultima), debemos admitir que el tema no resulta pacífico (aun cuando en la realidad se está entendiendo –y aplicando– como ya se ha manifestado; Fry Menache [2011: 591-604] hace un recuento de tal aplicación y cita diversas opiniones de la doctrina nacional, sentencias del Tribunal Constitucional y resoluciones del Tribunal Fiscal en este sentido); así, si bien el criterio aplicado tendría sustento en cuanto a las tasas (por sus características y naturaleza, pese a que para algunas tasas sea ineludible aludir a su vinculación legal con la Ley del Procedimiento Administrativo General y el TUPA) no lo tendría en cuanto a los aranceles en razón de que siendo impuestos, su creación, modificación y derogación se atendría a la Ley General de Aduanas y solo su regulación tarifaria se trasladaría al decreto supremo (siguiendo la perspectiva de López Espinoza [2010: 373-397]). A este respecto, además del trabajo de López, véase también el artículo "Potestad tributaria y tributos de la especie tasa" (Sotelo Castañeda 2005: 119-136).

[149] Véase las RTF Nos. 699-2-2007 y 4552-7-2009, entre otras.

[150] "En ese sentido, la potestad tributaria a los gobiernos locales y regionales, se encuentran

se ejerce mediante ordenanzas municipales.[151] Por cierto, los gobiernos locales distritales también gozan de potestad tributaria pero tutelada en la medida en que, de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades, sus ordenanzas, para su vigencia, deben ser ratificadas por el municipio provincial.[152]

Esta potestad tributaria no es ilimitada; la misma Constitución,[153] así como determina su nacimiento, fija sus límites (que también constituyen garantías para los contribuyentes);[154] dentro de estos límites constitucionales tenemos a los principios de la imposición tributaria (preceptos o postulados de indiscutible valor normativo, que guían y limitan el ejercicio de la potestad tributaria, y también la reglamentación, así como la aplicación de los tributos y las normas tributarias).[155]

---

limitadas inevitablemente por las actividades o servicios respecto de los cuales los gobiernos locales tienen competencia. Si no se ha reconocido competencia para brindar un servicio o realizar alguna actividad, como consecuencia inmediata no se podría crear algún tributo vinculado a los mismos" (Chiri Gutiérrez 2006: 9).

[151] Véase como complemento didáctico la RTF N° 2228-6-2005 (de observancia obligatoria) y como referencia también didáctica el siguiente considerando de la RTF N° 4552-7-2009: "Que como se advierte, si bien la Administración tiene facultad para crear contribuciones y tasas a través de ordenanzas, en el caso de autos la Administración pretende efectuar el cobro de una "deuda tributaria" sin sustentar la creación del tributo en una ordenanza, que constituye el instrumento legal adecuado para la creación del mismo para el caso de gobiernos locales; siendo insuficiente como sustento legal el artículo 3 de la Ley de Tributación Municipal y la alusión al contrato suscrito con la municipalidad distrital en el año 1995, el que fue luego suscrito con la Municipalidad Provincial de Urubamba".

[152] A este respecto, teniendo en cuenta que tanto la nueva ley orgánica como la anterior regulaban la misma exigencia, resulta de interés recordar que el Tribunal Constitucional ha establecido que no resulta contrario ni a la garantía institucional de la autonomía municipal, tampoco al principio de legalidad en materia tributaria, y que tal procedimiento (ratificación) resulta perfectamente acorde con lo establecido por la Constitución; asimismo, tal ratificación y su publicación son elementos de validez y vigencia (STC Nos. 0041-2004-AI/TC, 0053-2004-PI/TC y 0024-2008-PI/TC).

[153] Por cierto, "la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio (de) constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales" (FJ. 16 de la STC N° 2689-2004-AA/TC).

[154] "Siendo así, que con la consagración del Estado Constitucional de Derecho, las relaciones de poder se convierten en relaciones jurídicas, sometidas y limitadas a las disposiciones constitucionales en virtud de la defensa de los derechos fundamentales consagrados en ella, por lo que la Potestad Tributaria deja de ser discrecional e ilimitada para convertirse en el ejercicio de una facultad reglada y condicionada a principios que la Constitución instituye como fundamentos del Ordenamiento Jurídico, concibiéndose a la Potestad Tributaria, como una potestad absolutamente jurídica y constitucional" (Dávila Chávez 2008).

[155] Los FJ. 7 a 9 de la STC N° 606-2008-PA/TC, señalan: (7) "De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen". (8) "La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y

Sobre este punto, la segunda parte del segundo párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución textualmente señala:[156]

> *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.*

3. LA POTESTAD TRIBUTARIA, LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LA LEY Y EL ARTÍCULO 74 DE LA CONSTITUCIÓN

La vinculación entre la potestad tributaria y los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria es obvia; por tanto, siguiendo el criterio tradicional, podemos informar que su origen fue lo ocurrido en 1215,[157] ya referido (aunque este aspecto es discutido por la doctrina[158]).

---

en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad". (9) "Se debe señalar también que cuando la Constitución establece dichos principios como límites informadores del ejercicio de la potestad tributaria ha querido proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74° de la Ley Fundamental establece que "no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo". De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley -principio de legalidad-".

[156] FJ. 6 de la STC 4168-2006-PA/TC: "El artículo 74 de la Constitución, segundo párrafo, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los "principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad" [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7] [...]".

[157] Cabe precisar que algunos consideran que el origen del principio de legalidad, vinculado a la potestad tributaria, se remonta al 31 de marzo de 1091, "cuando Alfonso VI de España dirigió un documento al obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones y villanos, en el cual especificaba que lo imponía con el consentimiento de quienes habían de satisfacerlo. Se puede conjeturar que el consentimiento fue expresado en una reunión de la Curia Regia, en la cual se habría redactado el documento, y que posiblemente contó con la asistencia de villanos con carácter muy excepcional, por la gravedad de las circunstancias" (García Vizcaíno 2009: 365). Véase también el trabajo "La justificación de un Código Tributario" (Castillo Vargas 2009: 131).

[158] Eugenio Simón Acosta (2000: 12-14) sostiene que es equivocada la generalizada afirmación de que la reserva de ley se origina en la Edad Media; informa que el pueblo que soportaba los impuestos no estaba representado por quienes intervenían en las Cortes en nombre de las ciudades; los representados eran una clase privilegiada que habitualmente quedaba libre de las cargas que soportaban los "pecheros", a los que no se pedía consentimiento ninguno para someterlos a imposición. Se trataba, señala, simplemente de limitar los poderes del rey y no de garantizar la soberanía popular ni el consentimiento de los impuestos. Afirma: "La reser-

Con afán ilustrativo nos permitimos abundar en este planteamiento citando el recuento breve, pero elocuente, que sobre éste y otros hechos históricos vinculados con el poder tributario y el principio en comentario ha expuesto el profesor colombiano Mauricio Plazas Vega (2001: 20):

> "La célebre Carta Magna, del año 1215, que tuvieron que aceptar Juan Sin Tierra y Enrique III, en la cual se proclamó sin ambages que no pueden establecerse impuestos sin mediar el consentimiento popular a través de sus representantes; la adopción de una regla similar en beneficio de las Cortes en España, la cual incidió, tanto en la metrópoli como en las colonias de ultramar, en la exigencia popular de la votación de los tributos por los órganos de representación, como ocurrió con el rechazo del impuesto de la Armada de Barlovento; los grandes documentos sobre las libertades públicas que legara Inglaterra para la historia con motivo de la lucha parlamentaria contra los regímenes proabsolutistas, pero débiles, de los Estuardos, materializados en la Petition of Rights, de 1628, y el Bill of Rights, de 1688; las peticiones del pueblo francés al monarca en el sentido de convocar los Estados Generales y someter los impuestos a votación, como preámbulo de gran importancia para la revolución francesa; el fracaso de la Ley del Timbre (Stamp Act) y la reacción inmediata ante la Ley del té, como ejemplos de un contexto de rechazo a los tributos establecidos sin representación americana que fue determinante en la revolución y en la Independencia de los Estados Unidos, al amparo de una frase muy diciente de Sam Adams y su grupo de Los Hijos de la Libertad: "sólo a los americanos les es permitido exigir impuestos a los americanos". Todos esos antecedentes, enunciados como simples ejemplos que no desconocen muchos otros acontecimientos de similar alcance, explican el profundo contenido que subyace tras el principio nullum tributum sine lege y permiten afirmar que es en relación con esa regla fundamental que cabe abordar (...) el tema del poder tributario".

---

va de ley adquiere su sentido y función actuales en el Estado Constitucional liberal. Desde esta perspectiva, la reserva de ley no ha sufrido ni sufre hoy ninguna crisis. Sigue siendo lo que fue en su origen: garantía de seguridad y de libertad de los ciudadanos. Esta garantía no se funda en el origen más o menos democrático del Gobierno o del Parlamento, sino en el particular modo de funcionamiento de este último, que permite que sus decisiones y el proceso de su elaboración estén dotados de una publicidad y posibilidades de debate que no tienen los acuerdos de Gobierno". Concluye: "Desde esta perspectiva garantista del principio de reserva de ley, es fácil llegar a la conclusión de que la reserva de ley implica asimismo "tipicidad" del tributo. Cuando se dispone que sólo por ley se pueden establecer tributos, se presupone el principio de tipicidad, en cuya virtud los elementos esenciales del tributo tienen que estar expresamente definidos y predeterminados normativamente. En concreto, predeterminados por una norma con rango legal".

Véase también la disertación de Simón Acosta sobre la reserva de ley en la Edad Media y en las monarquías absolutas (en: "El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario" [2008: 558-563). Por cierto, el profesor refiere, asumiendo lo establecido por la Constitución española, que la reserva de ley es importante como "garantía de seguridad jurídica de los ciudadanos frente a eventuales injerencias de la Administración tributaria en sus derechos de libertad y propiedad" (Simón Acosta 2008: 568).

Así pues, desde esa época hasta ya establecida las bases del Estado moderno la lucha de los pueblos permitió generalizar y afirmar la idea de que no podía imponerse tributos sin el consentimiento de sus representantes (no taxation without representation). Como se sabe, el criterio de representación y consentimiento del pueblo se manifiesta en la existencia de un Parlamento o Poder Legislativo, al que, de acuerdo con la clásica división de poderes del Estado, le corresponde la facultad legislativa. En el sistema jurídico imperante en los países hispanoamericanos a fin de expresar esta posición se ha venido utilizando el aforismo nullum tributum sine lege: no hay tributo si es que previamente no ha sido establecido por ley.

Para enlazar la referencia fundamental del Parlamento con la reserva de ley, resulta pertinente reseñar aquí sus aproximaciones legitimantes expuestas por José Osvaldo Casás (1994: 163-166):

a) El consentimiento de los impuestos se ha transformado en una modalidad de autonormación que la sociedad se dicta por medio de sus representantes y en términos de voluntad general, lo que hace sostener categóricamente que en el Estado social y democrático de derecho la autoimposición es una realidad difícilmente refutable pues es fruto de la participación deliberada y responsable de ciudadanos libres, que no sólo eligen representantes en los órganos legislativos, sino que al seleccionarlos por sus propuestas, los habilitan para votar los recursos necesarios para el sostenimiento de la comunidad políticamente organizada, conforme a sus aspiraciones de equidad y justicia.

b) La separación de órganos y funciones sigue siendo, en el momento actual, un elemento más que reafirma el principio de reserva de ley en materia tributaria, evitando la tendencia al desborde y al exceso del Ejecutivo en general, y de la Administración Tributaria en particular.

c) La función garantista de la libertad y de la propiedad, que se le ha atribuido en un momento histórico, cobra sentido en la actualidad dado que la libertad y la propiedad son derechos naturales preexistentes a la aparición del Estado mismo. La tutela del derecho de propiedad frente a los desbordes y abusos de un fisco que a menudo se considera habilitado para dictar, interpretar, aplicar y ejecutar las normas tributarias sustantivas, reclama levantar un valladar infranqueable que habrá de tutelar, no sólo el derecho de propiedad sino lo que Linares Quintana dio en denominar la libertad fiscal.

d) La intervención de los órganos más genuinamente representativos de la voluntad general (Congreso), constituye igualmente una garantía de una acción legislativa comprometida en la búsqueda del bienestar general, de afianzamiento de la seguridad jurídica, y del perfeccionamiento del derecho. Afirma que esta regla permite afianzar la toma democrática de las grandes decisiones en el campo financiero, comprometiendo a la ciudadanía con las definiciones que se hayan adoptado.

e) "Igualmente la ley, por regla general, no se halla afectada en igual medida que el reglamento por una serie de vicios degradantes de los preceptos ju-

rídicos". Ello obedece a que la facilidad de emitir disposiciones de alcance general por el Ejecutivo o por la Administración Tributaria, las más de las veces se traduce en una proliferación normativa, caracterizada por su falta de claridad, precisión y estabilidad, en la cual se detectan cláusulas derogatorias confusas, reenvíos excesivos, disposiciones sobreabundantes y casuismo exagerado.

3.1. El Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley

Respecto a la denominación del principio en comentario, es atinente recordar la opinión de González y Lejeune (1997: 39-41): "En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de autoimposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara [...]". Más adelante, precisando que en el plano de la producción jurídica opera como una "norma sobre la normación" (frase feliz de M. S. Giannini), señalan que el principio de legalidad tributaria "cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es la parcela tributaria". Agregan: "Por su parte, el principio de legalidad tributaria en la esfera aplicativa, también conocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley".

En esta línea, nuestro Tribunal Constitucional (FJ. 32 de la STC N° 2302-2003-AA/TC; FJ. 18 de la STC N° 2689-2004-AA/TC; FJ. 9 de la STC N° 0042-2004-AI/TC) señala que no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. "Mientras que el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de *reserva de ley*, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias". Completa su criterio citando a Carlos De Cabo Martín: "mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora". "En materia tributaria, el *principio de legalidad* implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por

parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución".

Complementando lo anotado, en el FJ. 10 de la STC N° 0042-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional expresa:

> "En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.
>
> "A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation"; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.
>
> "Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos".

3.2. El Principio de Reserva de Ley y la creación[159] de tributos (alcances)

Luego de lo referido podemos anotar que, en lo tocante a la creación de tributos, está vigente en nuestro Derecho el principio de reserva de ley, en su modalidad de reserva de acto legislativo primario. En el ámbito de la creación del Derecho tiene el carácter de "norma sobre normación" recogido a nivel constitucional. En este orden de ideas, la reserva de ley hay que entenderla referida a la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 69).

En nuestro país, la norma constitucional que establece la potestad tributaria y el principio de reserva de ley es el artículo 74:[160]

> *Artículo 74°.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

---

[159] Aquí (Norma IV del Código Tributario y artículo 74 de la Constitución) nos referimos al tributo no en su acepción de prestación, como lo definíamos al comentar la Norma II, sino como norma jurídica o fenómeno normativo.

[160] Artículo modificado por el artículo único de la Ley de Reforma Constitucional N° 28390 [17.11.2004].

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. 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.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

De la norma citada se puede observar que nuestra Constitución, tanto porque expresamente señala que la creación, modificación o derogación de un tributo, o el establecimiento de una exoneración, será por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, cuanto porque no dispone qué elementos del tributo o de la obligación tributaria deban sujetarse a tal exigencia, establece para la materia tributaria, a diferencia de la reserva absoluta de ley –que vendría determinada por la regulación exclusiva por la ley de la totalidad de la materia (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 68)–, la denominada reserva de ley relativa (como llama el Tribunal Constitucional, reserva de acto legislativo: FJ. 12 de la STC N° 0042-2004-AI/TC).

Así, considerando lo apuntado, debe entenderse en principio que por la vigencia de la reserva de ley relativa, la creación de los tributos se realizará sólo por ley[161] o por decreto legislativo, en caso de delegación, concibiéndose que tal creación se hará mínimamente con sus elementos esenciales, constitutivos o configurantes: el hecho imponible (con sus componentes o elementos básicos), los sujetos, la base imponible y la tasa o alícuota.[162]

Resulta oportuno y de interés citar unas apreciaciones que sobre la creación del tributo, su estructura y elementos, hacen los profesores Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 32):

> En la ley que crea el tributo, éste se configura como un vínculo jurídico, esto es, como un deber; y específicamente como un deber de pagar.

---

[161] Téngase en cuenta que, como señala Valdés Costa (1996: 71), en "realidad el elemento esencial, de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir, la orden de éste de efectuar una prestación, o en otros términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado".

[162] O como indica el Tribunal Constitucional (FJ. 21 de la STC N° 2689-2004-AA/TC, FJ. 12 de la STC N° 0042-2004-AI/TC y FJ. 11 de la STC N° 606-2008-PA/TC): "[...], la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley–, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (Expediente N.° 2762-2002-AA/TC y N.° 3303-2003-AA/TC)".

a) Esto implica que estamos ante un deber "ex lege" y que, por tanto, el primer elemento del tributo que debe estar definido en la ley que lo establece y configura es el supuesto de hecho en virtud del cual éste será aplicado (el denominado hecho imponible).

b) Pero, a su vez, este deber de pagar sólo puede tener sentido si el hecho imponible, definido por la ley como fundamento del deber tributario, se selecciona como tal, por expresar (directa o indirectamente) una situación en la que existe una riqueza (un índice de capacidad económica); capacidad que es la que (directa o indirectamente, repetimos) en definitiva se pretende gravar, y que, por ello, se puede llamar muy correctamente objeto del tributo. Este es, pues, el segundo elemento que debe definirse, o en todo caso tomarse siempre en cuenta, por la ley.

c) Naturalmente, si, como hemos dicho, es esencial al tributo, como institución del Derecho, configurarse como un deber "ex lege", también la propia ley que lo crea o instituye ha de definir al sujeto deudor, ya sea a título de contribuyente (o deudor principal), ya sea como obligado por una responsabilidad solidaria o subsidiaria (de aquellos deudores principales), o incluso por otro título.

d) Pero si la ley establece un deudor tributario, es evidente que éste lo es frente a un ente público, que es, por tanto, el acreedor del tributo o sujeto activo con derecho a percibirlo. Cuarto elemento, pues, de la institución tributaria, que ha de ser definido, también, por la ley.

e) Naturalmente, el tributo se concreta en un pago de dinero, la prestación tributaria, cuya cuantía ha de determinarse, caso por caso, con arreglo a criterios de medida que la propia ley ha de especificar, y especifica con las denominaciones de "base imponible", "base liquidable" y tarifa y tipos impositivos. Quedando así concluida la configuración legal de la que hemos llamado estructura y elementos constitutivos del tributo como institución jurídica.

También conviene citar aquí las apreciaciones que al respecto da el profesor argentino José Osvaldo Casás (2003: 286-288):

> *LA "RESERVA DE LEY" Y LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TRIBUTO.* Sobre este punto, valga enfatizar que el principio de *reserva de ley* se proyecta sobre todos los elementos estructurales de la *hipótesis de incidencia tributaria*, es decir, tanto en el *material*, *personal* –éste, a veces, definido implícitamente–, *temporal*, *espacial*, como en el *cuantitativo* –más allá de que respecto a las alícuotas haya soluciones constitucionales y doctrinales que contemplan o propician su flexibilización–. Resumiendo, puntualicemos: *1)* la precisión en el *elemento material* del hecho generador cobra relieve en tanto la *reserva de ley* se correlaciona con el *principio de tipicidad* y la *regla de taxatividad*, que es su consecuencia, por lo que las leyes tributarias deben describir las *hipótesis de incidencia* mediante enunciaciones *taxationis causae* y no mediante enumeraciones *exemplicatio causae*; *2)* la solidaridad tributaria, salvo en el caso de pluralidad de contribuyentes abarcados por

la *hipótesis de incidencia*, no se presume y tiene estricto origen legal; *3)* la creación de agentes de retención y de percepción debe surgir siempre de la ley y la omisión que pueda experimentar ésta no puede ser suplida por el Poder Ejecutivo; *4)* el *elemento temporal* reviste particular significación y debe estar contemplado en la *hipótesis de incidencia*, al imbricarse con aspectos relevantes como los de entrada y expiración de la vigencia del tributo, retroactividad tributaria, momento de perfeccionamiento del hecho generador, ley aplicable, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, curso de los intereses moratorios o de la indexación, etc.; *5)* el establecimiento de anticipos, retenciones y percepciones por la Administración no puede ser objeto de decisiones discrecionales, por lo que la ley debe regular con la mayor precisión los márgenes dentro de los cuales puedan instrumentarse las medidas (porcentajes máximos, topes, etc.) para evitar que, a través de estas prestaciones independientes del gravamen que en definitiva deba ser oblado, se recree un sistema perverso que genere sistemática y crónicamente saldos a favor de los contribuyentes; *6)* el *elemento cuantificante* adquiere relevancia, ya que a partir de él es posible fijar el *quantum debeatur* correspondiente a cada hecho imponible efectivamente acaecido, lo que obliga a que la ley dé claras definiciones sobre la *base de cálculo* o *base imponible*, como a qué, como regla general, precise las *alícuotas* que conformarán la *tarifa*; *7)* cuando las *bases de cálculo* se enuncien mediante *conceptos jurídicos indeterminados*, la Administración, al interpretarlos, deberá hacerlo conforme a las reglas hermenéuticas que la ciencia jurídica preconiza, recurriendo, cuando sea necesario, a los procedimientos técnicos adecuados, ya que, de no ajustarse a los mismos, viciaría el acto de ilegalidad, y se abriría el camino a la interposición de los recursos administrativos y acciones jurisdiccionales que el ordenamiento contemple; *8)* las *alícuotas* o escalas que configuran la *tarifa*, constituyen una de las pocas regulaciones en las cuales se advierte consenso en admitir para determinados tributos –impuestos aduaneros e impuestos a los consumos– la posibilidad de habilitar a la Administración para su ajuste, dentro de una política legislativa claramente definida por vía de la denominada *delegación impropia; 9)* la actualización monetaria de los créditos tributarios del fisco y de los contribuyentes, así como el ajuste de los estados contables y de los diferentes conceptos con gravitación en la determinación tributaria, no contravienen el principio de *reserva de ley*, a condición de estar expresamente previstos en la ley, adoptar parámetros objetivos y precisar la periodicidad con que deben practicarse; *10)* las exenciones, exclusiones, beneficios y remisiones de deudas tributarias deben ser materia reservada a la ley. Más aún en aquellos países en los cuales los beneficios fiscales están sujetos a una *reserva de ley específica*, tal como ocurre en la Constitución española de 1978; *11)* en materia de deberes formales, la ley debe establecer, directa o indirectamente, los límites y criterios a desarrollar por la norma reglamentaria, pues tales deberes se concretan en verdaderas prestaciones personales, a menudo tanto o más gravosas que las patrimoniales, a lo que se suma la amenaza de severas sanciones de naturaleza penal para el caso de incumplimiento o incorrecto cumplimiento; *12)* los ilícitos y sanciones tributarias deben ser establecidos

siempre por ley por aplicación directa de la norma constitucional que consagra el principio de reserva de ley en materia penal, como lo ha reconocido la más calificada doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y *13)* es menester que en los ilícitos tributarios (fundamentalmente en los contravencionales) se abandone la difundida práctica consistente en la utilización de tipos abiertos o leyes penales en blanco, por afectarse, con su uso, los postulados básicos de un derecho penal garantista y democrático.

En nuestro país, Gamba Valega (2003: 223), sobre la creación del tributo, afirma "que para considerar verdaderamente que una norma ha creado o modificado un tributo, ésta debe incidir necesariamente en sus elementos de identidad y de entidad, o en aquellos que determinen su existencia y cuantía, de lo contrario no lo habría siquiera creado ni modificado". El autor, más adelante, añade: "Entre los primeros, se encontrarían aquellos elementos que permiten identificar a la prestación tributaria, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, los obligados tributarios a su pago y, las exoneraciones y beneficios fiscales que les afecta. Por su parte, los segundos serían los elementos cuantificadores de la prestación tributaria, es decir, aquellos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar, tales como, la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante".

Hay que precisar no obstante que estos elementos esenciales, constitutivos o configurantes -de identidad y de entidad- corresponden solo al plano horizontal de la reserva de ley. El doctor Gamba Valega (2003: 226-236) haciendo un puntual análisis sobre la reserva de ley tributaria, expresa una sustentada crítica a la percepción y aplicación de tal principio por nuestra doctrina, jurisprudencia y legislación tributaria, y expone para la comprensión más precisa del mismo un atributo no estudiado por nuestra doctrina y jurisprudencia nacional: la extensión vertical de la reserva de ley tributaria: la diferente densidad de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el principio. El referido autor, considerando que "así como la Constitución no exige a la ley que regule (horizontalmente) todos los elementos del tributo, tampoco le exige que predetermine (verticalmente) con una densidad de grado máximo todos los elementos del tributo amparados por el principio, pues en algunos casos bastará con que ésta fije los criterios para un posterior desarrollo normativo-reglamentario, siempre que éste se encuentre subordinado a la ley", desarrolla su planteamiento en cuatro aspectos: 1) La reserva de ley no excluye la posibilidad de que la Administración pueda intervenir en la predeterminación de los elementos cubiertos por el principio de reserva de ley mediante su potestad reglamentaria. 2) El grado de concreción exigible por la reserva de ley se encuentra supeditado a la naturaleza de la prestación de carácter público que se trate (impuestos, contribuciones y tasas). 3) Las exigencias de predeterminación de la reserva no sólo pueden variar en función de las diferentes categorías tributarias, sino también en razón de los diferentes elementos del tributo, atendiendo a una pluralidad de factores de diversa naturaleza de cada uno de ellos, "cuya fijación requiere en ocasiones, complejas operaciones técnicas". 4) Las exigencias de la reserva de ley deben ponderarse adecuadamente con la potestad tributaria de los demás entes del Estado, como por ejemplo, la de los gobiernos locales.

Por cierto, este planteamiento ya fue recogido por el Tribunal Constitucional; en efecto, en la STC N° 2762-2002-AA/TC, este Tribunal señaló en los fundamentos 8, 9, 10, 13, 14 y 16 lo siguiente:

> 8. Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, "[...] los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa" (Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A, 1976. Pág. 271).
>
> 9. Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical.
>
> 10. La reserva de ley, en su extensión horizontal, atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido vertical, al contenido material que debe recoger la ley de remisión. (Tornos Más, Joaquín. La relación entre la Ley y el Reglamento. En: Revista de Administración Pública. 100-102. Año 1993. Madrid. Pág. 471 -507). Asimismo, Gamba Valega se refiere al plano horizontal como aquel en el cual se deslindan los elementos que deben estar amparados por la reserva, y, al vertical, como el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley. (Gamba Valega, César. Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Paulo de Barros Carvalho. Editorial Palestra 2003. Pág. 201 y ss.)"
>
> [...]
>
> 13. Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla.

14. Queda, pues, establecido que todo análisis de conformidad constitucional, en casos similares, deberá partir de la respuesta a la siguiente pregunta: "¿Cuál debe ser el contenido de la ley o extensión del ámbito reservado, que permita satisfacer el mandato constitucional en el presente caso?".

[...]

16. Por consiguiente, cuando mediante la Constitución se ha determinado la actuación exclusiva de uno de los poderes del Estado (Legislativo), para que otro pueda actuar (Ejecutivo), será necesaria una autorización del poder originalmente llamado por la Constitución, cuya extensión estará limitada por el alcance del propio texto constitucional, y nunca a merced de la voluntad del poder determinado por la Constitución (Embid Irujo. En: R.V.A.P. Núm 29. 1991, Pág. 96.).

Con tales fundamentos, entre otros, se analizó el artículo 61 del TUO de la Ley del IGV e ISC ("Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los apéndices III y/o IV. [...]"), en virtud del cual se promulgó el Decreto Supremo N° 222-2001-EF, incrementándose el ISC sobre la importación de cigarrillos de tabaco negro y rubio de 100% al 125%, y se declaró fundada la acción de amparo, declarando inaplicable a la demandante el referido decreto supremo, fundamentalmente por considerar que:

20. Es evidente que el artículo 61°, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.

21. Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el *quántum* a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas *ad infinitum*.

Ahora bien, como se señala en la STC N° 6089-2006-PA/TC (FJ. 52 a 54), al desarrollar la doctrina jurisprudencial sobre el *Principio de Reserva de Ley según lo expuesto en las* SSTC Nos. 2762-2002-AA/TC, 2302-2003-AA/TC y 3303-2003-AA/TC, "el Tribunal Constitucional ha admitido la relativización de la reserva, en el entendido de que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar antitécnico e, incluso, inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal". "No obstante también fue claro en precisar que, aun en estos casos, la relativización de la materia no debe ni puede suponer jamás poner en riesgo su propia efectividad o

representar su vaciamiento total, mediante remisiones en blanco o sin parámetros suficientes a la norma reglamentaria. Evidentemente, la evaluación sobre qué debe entenderse por esa regulación mínima o suficiente, será una cuestión a ponderarse en cada caso, dependiendo del tipo de tributo y las circunstancias que lo rodeen, siendo imposible establecer, *a priori*, criterios estándares generalizados para todos los supuestos". "En todo caso cualquier consideración respecto a los parámetros "suficientes" deberá atender a que el objetivo es que la Administración tenga pautas claras de actuación evitando la discrecionalidad abierta, esto es, parámetros que sirvan justamente para controlar la legitimidad de su actuación".[163] Culmina señalando: "No debe olvidarse que la Reserva de Ley constituye un principio garante de la voluntad del ciudadano frente a exigencias de carácter tributario; de ahí que su inobservancia mediante habilitaciones o remisiones extremadamente abiertas a normas reglamentarias termine por exponer al ciudadano a la discrecionalidad de la Administración y, con ello, al riesgo de ser objeto de posibles actos de arbitrariedad".[164]

En esta misma sentencia (FJ. 56), el Tribunal Constitucional ha sentado que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo es, excepcionalmente, el Decreto Supremo y no la Resolución Administrativa, y ha precisado que con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la Administración Tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la Ley y, a modo de integración o complementariedad, en el Decreto Supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia Ley.[165]

---

[163] El FJ. 16 de la STC N° 1837-2009-PA/TC al respecto señala: "Así, toda delegación, para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse parametrada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos los elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria derivada, se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar mediante el principio de reserva de ley".

[164] La STC N° 1520-2004-AA/TC en sus fundamentos 3 y 4 señala: "3). Respecto al alegato de la recurrente sobre la vulneración de la reserva de ley, cabe señalar que en la STC 3303-2003-AA/TC (aportes por regulación), el Tribunal Constitucional precisó que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley. Asimismo, se indicó que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero que, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia". "4). Entonces, cuando el artículo 10° de la Ley N.° 27332 establece que: "Los Organismos Reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% (uno por ciento) del valor de la facturación anual, deducido del Impuesto general a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito. Este aporte será fijado, en cada caso, mediante Decreto Supremo (...)", se configura una remisión legal perfectamente admitida, pues no se trata de una habilitación en blanco al reglamento, sino que se permite regular a los organismos reguladores la alícuota -originalmente creada por Ley- únicamente bajo los parámetros que la propia ley le confiere; es decir, sin exceder del tope del 1%".

[165] Como ya se ha indicado, la RTF N° 416-1-2009 (sobre los aportes -contribuciones- a los organismos normativos y reguladores, por las actividades de control, regulación, supervisión o supervigilancia; Aporte al Sostenimiento de los Organismos Normativos, Reguladores y

El profesor Gamba Valega (2009: 45; 2011-a: 436), considerando estos antecedentes, ha concluido que la reserva de ley establecida en el artículo 74 de nuestra Constitución implica: "1°. Una obligación de carácter "positivo" dirigida al titular de la potestad "legislativa" para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente". "2°. Una obligación de tipo "negativo" mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión". "3°. Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional".

3.3. Otros aspectos del artículo 74 de la Constitución

El artículo 74 de la Constitución menciona a los decretos legislativos para el ejercicio de la potestad tributaria; nuestra Constitución, en su artículo 104, reconoce la posibilidad de que el Congreso delegue en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, norma con rango de ley, sobre la materia específica y por el plazo determinado, establecidos en la ley autoritativa; ley autoritativa que debe establecer con precisión y, si corresponde, con limitaciones expresas, la materia específica y un plazo determinado, y colocar en lo posible una valla para evitar la deslegalización "indebida" de materias reservadas a ley (téngase en cuenta la anotada extensión vertical de la reserva de ley). Cabe recordar que en nuestro país esta práctica se ha ido aceptando -aunque no sin haber sido considerada como una declinación del principio de legalidad-, en la medida en que la materia tributaria se confunde dentro de la dispersión de temas a tratar en el parlamento, el carácter complejo y técnico de la materia, materia no siempre bien comprendida por los representantes, la rapidez de la dinámica económica de la sociedad y la lentitud e incapacidad del parlamento para responder a ella, y las discusiones legislativas no siempre productivas.

Otros aspectos del mismo artículo 74 son algunas especificaciones sobre la potestad tributaria de los gobiernos regionales y los gobiernos locales; estos entes pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley (véase, en lo atinente a los gobiernos locales, lo señalado por el segundo párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario).

Fiscalizadores) estableció el criterio de observancia obligatoria siguiente: "No procede en el período de enero a diciembre de 1998, el cobro del aporte a los organismos normativos y reguladores establecido por el inciso g) del artículo 31° del Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, modificado por la Ley N° 26734, que participa de la naturaleza de contribución, a cargo de los concesionarios de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, cuya cuantía fue fijada por la Resolución Ministerial N° 524-97-EM/VME", en razón de que en lugar de regularse la cuantía del tributo vía Decreto Supremo se había hecho vía Resolución Ministerial.

Un asunto también referido a la potestad tributaria y el artículo 74 de la Constitución es que mediante esta norma se ha asignado la exclusividad de la regulación de algunas materias al Poder Ejecutivo[166]: las tasas y las tarifas arancelarias[167] se regulan por decreto supremo.

En esta parte es pertinente evocar algunas limitaciones establecidas por el propio artículo 74 de la Constitución: las leyes de presupuesto (véase la Norma V

---

[166] Aquí una reiteración: mantenemos lo anotado, aunque recurriendo a una interpretación estrictamente literal del artículo 74 de nuestra Constitución queda la duda sobre la "intención" del legislador constituyente; en este sentido, pese a que puede entenderse que la salvedad contenida en el citado artículo "excluye" de la competencia (crear, modificar y derogar tasas y aranceles) al Poder Legislativo y la otorga al Ejecutivo (criterio mantenido por Hernández Berenguel [2008: 748-749], que asume que la frase "se regulan" es comprensiva de la frase "creación, modificación, supresión y exoneración", y se ha dictado así a fin de no repetir esta ultima), debemos admitir que el tema no resulta pacífico (aun cuando en la realidad se está entendiendo –y aplicando– como ya se ha manifestado; Fry Menache [2011: 591-604] hace un recuento de tal aplicación y cita diversas opiniones de la doctrina nacional, sentencias del Tribunal Constitucional y resoluciones del Tribunal Fiscal en este sentido); así, si bien el criterio aplicado tendría sustento en cuanto a las tasas (por sus características y naturaleza, pese a que para algunas tasas sea ineludible aludir a su vinculación legal con la Ley del Procedimiento Administrativo General y el TUPA) no lo tendría en cuanto a los aranceles en razón de que siendo impuestos, su creación, modificación y derogación se atendría a la Ley General de Aduanas y solo su regulación tarifaria se trasladaría al decreto supremo (siguiendo la perspectiva de López Espinoza [2010: 373-397]).

[167] "Tal previsión constitucional está relacionada también con el artículo 118, inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias, según ha establecido este Colegiado en anterior oportunidad (STC N° 0012-2003-AI/TC). El hecho que la Constitución haya previsto ello, tiene su fundamento constitucional indudable, en primer lugar, en la complejidad y especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles" (FJ. 23 de la STC N° 2689-2004-AA/TC).
El Tribunal Fiscal en reiterados fallos ha asumido la validez de la regulación de la materia arancelaria mediante decreto supremo, y aplicable incluso por encima de lo regulado al respecto en una ley (entre otras, las RTF Nos. 6329-A-2003, 1015-A-2003, 544-A-2004, 664-A-2004, 11281-A-2007, 11286-A-2007, 4659-A-2008 y 4668-A-2008).
Sin perjuicio de lo anotado, resulta de interés recordar aquí lo resuelto por el Tribunal Constitucional, con criterios que superan la normativa constitucional y los principios tributarios, en la STC N° 3116-2009-PA/TC ("El Tribunal Constitucional, a través del presente fallo en mayoría, sostuvo que el artículo 2.° del Decreto Supremo N.° 158-2007-EF, que modificó de 12% a 0% las tasas de los derechos arancelarios ad valorem CIF de las sub-partidas nacionales 2523 10 00 00 cemento sin pulverizar y 2523 29 00 00 los demás, no cumple con la finalidad constitucional de los aranceles en una economía social de mercado, pues no persigue favorecer la producción nacional del cemento, proteger la industria nacional del cemento, promover la inversión nacional, o incentivar la competitividad de los productos nacionales". "No obstante ello, precisó que ello no implicaba sostener que el Presidente de la República, se encuentre impedido de reducir las tarifas arancelarias, por el contrario, constitucionalmente tiene la facultad de regular mediante decretos supremos las tarifas arancelarias (artículo 118°, inciso 20) de la Constitución); sin embargo, dicha regulación no puede afectar el principio de igualdad en materia económica ni desproteger a la inversión e industria nacional para favorecer a la inversión e industria extranjera". Sumilla publicada en Gaceta Constitucional, en la web del Tribunal Constitucional); y aunque su aclaración intenta desestimar sus argumentos iniciales, en sentencias posteriores (STC N° 05688-2009-PA/TC y STC N° 01405-2010-PA/TC) entendemos que el Tribunal ha reculado en cuanto a aquellos criterios.

del Código Tributario) y los decretos de urgencia[168] no pueden contener normas sobre materia tributaria.

Para complementar lo dispuesto por el artículo 74, también es oportuno recordar las limitaciones establecidas en el artículo 79 de la Constitución:

> *Los representantes ante el Congreso no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos, salvo en lo que se refiere a su presupuesto.*
>
> *El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.*
>
> *En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.*
>
> *Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.*[169]

Contra la violación del principio de reserva de ley u otro principio de la imposición, es posible, dependiendo de las normas, la interposición de la acción de inconstitucionalidad o la acción popular. "Los principios rectores de la tributación consagrados por la Constitución gozan de una eficacia principalmente derogatoria de las leyes que las contradigan, deben ser utilizados como parámetros para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, ya que es improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender el mandato al legislador en el que cada uno de los principios constitucionales se concreta" (Danós Ordóñez 1994: 135).

De otro lado, como se sabe, no procede la interposición de acción de amparo contra normas legales (aunque sí contra la amenaza cierta de la aplicación inminente de normas "autoaplicativas"[170] –en nuestra materia asunto de suma importancia, pues, como indica Hernández Berenguel [2009: 471], por sus características, entre ellas la exigencia tributaria de la autodeterminación, la mayoría de la normas

---

[168] Por el abuso de los decretos de urgencia para regular materia tributaria, permitido por la Constitución de 1979, la Constitución vigente, en contra de una mayoritaria posición de la doctrina y legislación comparada, dispuso drásticamente la imposibilidad de regular esta materia mediante tales normas.

[169] En este caso (último párrafo), como se ve y así se ha reconocido en las STC Nos. 2689-2004-AA/TC y 0016-2007-PI/TC, existe una reserva absoluta de ley. "En ese sentido, es claro que cuando las exoneraciones tributarias formen parte de un tratamiento tributario especial a una determinada zona del país, su modificación o eliminación queda comprendida bajo el principio de reserva de ley absoluta [...]" (FJ. 25 de la STC N° 0016-2007-PI/TC).

[170] Véase, entre otras, las STC Nos. 1311-2000-AA/TC, 2302-2003-AA/TC, 3283-2003-AA/TC, 4677-2004-AA/TC, 2724-2007-PA/TC, 1837-2009-PA/TC y 3116-2009-PA/TC, entre otras. Por otro lado, en la STC N° 606-2008-PA/TC podemos ver su aplicación: "[...], el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 178-2004-EF [...] tiene carácter autoaplicativo porque establece una tasa de 50% a los productos que son precisamente objeto de la actividad económica y comercial de la demandante. En este contexto, los efectos del decreto impugnado inciden directa e inmediatamente en la esfera subjetiva de la demandante. Siendo, entonces, una norma autoaplicativa, procede el amparo contra ella".

tributarias serían autoaplicativas), sin embargo, aun cuando se encuentra vigente para esta acción el modelo subsidiario o residual (numeral 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 28237), consideramos que sí se podría plantear contra actos o hechos concretos[171] que amenacen o violen algún derecho constitucional, que merezcan atención y solución idónea, urgente e inmediata, evaluándose por cierto que no exista una vía procedimental específica efectiva igualmente satisfactoria.

4. LA NORMA IV DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En consonancia parcial con lo dispuesto por el artículo 74 de la Constitución, los incisos a) y b) de la Norma IV del Código Tributario establecen con claridad que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede:[172]

a. *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.*

b. *Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.*

Inicialmente, siguiendo la explicación que solía dar la doctrina española sobre la regulación constitucional de la reserva de ley y su vinculación con el artículo 10 de la anterior Ley General Tributaria (de contenido similar a nuestra Norma IV), siendo que el artículo 74 de nuestra Constitución se limita formular el principio de reserva de ley, se podría sostener que la Norma IV, en sus incisos a) y b), la desarrolla señalando la línea divisoria entre las materias tributarias que han de ser regidas por normas primarias, de rango legal, y aquellas otras que pueden tener acceso a normas secundarias, de rango reglamentario;[173] de este modo, sin que la Norma IV formule por sí misma la reserva de ley (como principio ni como límite de la potestad tributaria), porque carece de rango constitucional, vendría a completar e interpretar las normas constitucionales, creando un grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable para que pueda desplegar eficacia operativa el expresado principio dentro de su modalidad más flexible (Sainz de Bujanda 1993: 103).

---

[171] El Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, ha dejado establecido que la facultad del Poder Judicial o del Tribunal Constitucional de no aplicar una norma por ser incompatible con la Constitución Política no puede ejercitarse en forma abstracta, sino como consecuencia de actos o hechos concretos contra los que, por violación o amenaza de violación de disposiciones o derechos constitucionales, se dirija la demanda de acuerdo con lo regulado por la Constitución (artículo 200) y el Código Procesal Constitucional.

[172] Aquí, aunque parezca inocuo hacerlo, debemos recordar lo que señala el tercer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario: "En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley".

[173] El profesor Fernández Cartagena (2005: 19) señala al respecto: "[...], la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario precisa el alcance del Principio de Reserva de Ley en materia tributaria, constituyéndose a la vez en una norma de desarrollo constitucional (del artículo 74°)". Iannacone Silva (2002: 20) es del mismo criterio.

No obstante, esta posición no ha sido asumida plenamente por la doctrina ni la jurisprudencia nacionales; por un lado algunos han considerado que la Norma IV contiene el principio de reserva de ley, extendiendo los demás aspectos –incisos c) al f)– a tal principio[174] (lo cual constituiría una invasión en el campo constitucional), y por otro lado, negando la posibilidad de que los incisos coincidentes con lo establecido por el artículo 74 de la Constitución lo completen e interpreten, algunos autores (Gamba Valega 2003: 241-243; Ruiz de Castilla Ponce de León 2005: 30; Bravo Cucci 2010: 119-125) afirman que la Norma IV regula la preferencia de ley.

Ahora bien, considerando que en general el principio de preferencia de ley en la práctica supone que, cuando una materia se regule simultáneamente por ley y por normas de rango inferior, se aplicará prioritariamente el contenido de la norma legal, aplicándose la norma de rango inferior sólo en lo que no contravenga el precepto legal (Menéndez Moreno 2002: 95) –por lo que obviamente tendría ligazón con el principio de jerarquía de normas–,[175] podemos sostener que la Norma IV del Código Tributario, en la medida en que no tiene rango constitucional, no contiene el principio de reserva de ley –aunque sí la completa e interpreta en sus incisos a) y b)– y sí el principio de preferencia de ley; o, por lo menos en este caso, la "reserva de ley" juega más bien como principio de preferencia de ley, pues es claro que una ley ordinaria no vincula al legislador de futuro (González; Lejeune 1997: 149); en tal virtud, el *Poder Ejecutivo* no podrá regular ninguno de los elementos recogidos en este precepto mientras no haya una deslegalización, constituyéndose así este principio en un límite al poder reglamentario.

En resumen, la Norma IV pretende establecer una "reserva de ley" sobre algunos elementos que ya están cubiertos por ella (hecho imponible, base, tasa o alícuota, exenciones) y otros que quedan fuera de ella pero que al estar atribuidos por una ley ordinaria (Código Tributario) al Poder Legislativo no pueden ser regulados por el Ejecutivo (Calvo Ortega 1997: 80). Tal regulación, como añade el

---

[174] Un claro ejemplo lo podemos ver en la absolución de consulta sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas sobre bancarización y sobre el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) realizada para el Ministerio de Economía y Finanzas por el doctor Marcial Rubio Correa (2004: 6-7): "El primer párrafo del artículo (74 de la Constitución) exige lo que se conoce técnicamente como el principio de reserva legal en materia tributaria y consiste en que el tributo sea creado por ley o decreto legislativo. En dicha norma deberán figurar todos los elementos esenciales del tributo según lo ha determinado el Código Tributario en la Norma IV de su Título Preliminar (...) Si alguno de estos elementos estuviera determinado en normas de rango inferior a las señaladas, se produciría una incompatibilidad entre dicha norma y el Código Tributario y, en consecuencia, aquélla sería contraria al orden jerárquico establecido en el artículo 51 de la Constitución. El principio de reserva legal en materia tributaria, desde el punto de vista constitucional, debe ser considerado con el contenido tanto de lo que señala el artículo 74 de la Constitución, como de lo que establece la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario pues está vigente y es congruente con la Constitución".

[175] Y en esta línea de pensamiento sería aplicable el drástico pronunciamiento de Mayer, citado por Mordeglia (2003: 94): "la voluntad estatal que se manifiesta en forma de ley prevalece jurídicamente sobre toda otra manifestación positiva estatal; la ley no puede ser derogada sino por otra ley, mientras que deroga o quita eficacia a todo lo que la contradice".

profesor Calvo Ortega, además produce un efecto psicológico beneficioso para la estabilidad normativa y frenan su modificación por el mismo legislador ordinario.

Así pues, de acuerdo con lo indicado, por el principio de preferencia de ley contenido en la Norma IV (aunque, como se ha indicado, algunos aspectos o elementos estén cubiertos con el manto de la reserva de ley constitucional -incisos a), b) y d)[176] de la Norma en comentario), sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede:

a. Crear, modificar y suprimir tributos. Dentro de esta posibilidad, al crearse el tributo, mediante la ley o la norma con rango equivalente, se debe señalar los elementos esenciales del mismo:
   - El hecho generador de la obligación tributaria (el núcleo del hecho imponible; fundamentalmente el aspecto material del tributo, es decir la situación, operación o el hecho que al acaecer en la realidad, en el lugar y el momento también descrito por la ley,[177] generará la obligación tributaria -véase el artículo 2 del Código Tributario).
   - La base para su cálculo y la alícuota (la base imponible[178] y la "tasa"[179] o alícuota; el aspecto mensurable del tributo).
   - El acreedor tributario (véase el artículo 4 del Código Tributario).
   - El deudor tributario (véase los artículos 7 y 8 del Código Tributario).
   - Los responsables (véase el artículo 9 del Código Tributario).
   - El agente de retención o percepción -estos sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.

b. Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios[180] (véase la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario).

---

[176] Por el principio de legalidad penal recogido por el inciso d) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución.

[177] Guiándose de lo regulado en el artículo 74 de la Constitución y la Norma IV del Código Tributario, uno de los considerandos de la RTF N° 6046-3-2004, de observancia obligatoria [07.09.2004], señaló: "Que de acuerdo con las normas antes expuestas, sólo por ley se podría establecer las reglas por las cuales se produce el cambio obligatorio del Régimen Especial al General, tal como lo ha considerado el legislador cuando las regula en el artículo 122 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que con ellas se define el momento a partir del cual los ingresos de un contribuyente calificarán como rentas de tercera categoría afectas al Régimen Especial y cuando se encontrarán gravadas por el Régimen General, es decir, se legisla el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria que sólo por ley podría ser objeto de modificación, y no mediante una disposición reglamentaria".

[178] Resulta de interés citar aquí el concepto de base imponible establecido en el numeral 1 del artículo 50 de la nueva Ley General Tributaria española: "La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible".

[179] Es sabido que a la alícuota también se le denomina genérica y comúnmente tasa; sin duda, en el presente caso no nos estamos refiriendo a la tasa como clase de tributo.

[180] FJ. 4 de la STC N° 02235-2009-PA/TC: "Esta capacidad de beneficiar a determinado sector de la sociedad se origina en la propia potestad tributaria que tiene el Estado, facultad que debe ser ejercida de conformidad con los principios establecidos en el artículo 74 de la Cons-

c. Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario. Se entiende que la finalidad de esta disposición es no dejar al arbitrio del Poder Ejecutivo la regulación del acceso de los deudores tributarios a la vía jurisdiccional y/o administrativa, e impedir el dictado de alguna eventual norma procedimental del Ejecutivo o de la Administración que limite la defensa de los derechos y garantías individuales.

d. Definir las infracciones y establecer sanciones (sin duda por la plena vigencia del principio de legalidad en materia infraccional y penal).

e. Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria.

f. Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en el Código.

En nuestra materia el aspecto que generó mayores conflictos en su aplicación fue el referido al aspecto mensurable del tributo;[181] sobre este punto resulta ilustrativo reseñar algunas resoluciones.

---

titución. Así, la imposición de los beneficios tributarios debe hacerse respetando los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria y de protección de los derechos fundamentales. Más aún, siendo estos beneficios auténticos privilegios tributarios, es evidente que pueden generar afectaciones al principio de igualdad tributaria. Y es que con tales beneficios se configura una excepción al deber de contribuir con los gastos públicos, que es una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 4 de la Constitución) [STC 004-2004-AI/TC, fundamento 9]". FJ. 6 de la STC N° 02235-2009-PA/TC: "[...] así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establezcan beneficios tributarios también deben hacerlo. Por lo que debe establecerse expresamente en qué consiste el beneficio tributario, a fin de no permitir que se delegue a la Administración la facultad de determinar ello".

La RTF N° 1071-3-97 resolvió un problema al respecto del siguiente modo: los requisitos de un régimen de beneficios tributarios no pueden estar regulados en una disposición de inferior rango, de conformidad con lo previsto en la Norma IV del Código Tributario; el decreto supremo reglamentario no puede en vía de interpretación crear un nuevo requisito de acogimiento ya que ello entra en flagrante contradicción con la norma citada y la Norma VIII del Título Preliminar. La RTF N° 727-2-2001, en la misma línea, estableció que si la ley no había dispuesto requisitos formales para obtener el derecho al reintegro tributario, una norma de menor jerarquía (en el caso una Resolución de Superintendencia), no puede limitar dicho derecho, más aún si no se delegó en esta norma la posibilidad de establecer requisitos adicionales para el goce del derecho al reintegro tributario.

[181] Aunque también se han presentado casos de inclusión, mediante decreto supremo, de determinados productos como bienes gravados con el ISC (véase por ejemplo las STC Nos. 1746-2003-AA/TC y 7365-2005-PA/TC), la creación de tributos sin cumplir con las exigencias constitucionales (STC N° 3303-2003-AA/TC, aportes al OSINERG), y la regulación de aspectos reservados a ley por normas de inferior jerarquía (STC N° 6089-2006-PA/TC, sobre el régimen de percepciones).

Otro supuesto también lo tenemos en la RTF N° 5835-1-2005, que ha establecido como criterio de observancia obligatoria lo siguiente: "El artículo 3° del Decreto Supremo N° 049-2002-AG, que aprueba el reglamento de la Ley N° 27360 - Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter constitutivo, vulnera el

- La RTF N° 556-1-97, recordando que sólo por ley o decreto legislativo se puede crear, modificar y suprimir tributos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, estableció que los trabajadores independientes no se encontraban obligados al pago de la contribución al FONAVI durante la vigencia de la Ley N° 26233, toda vez que no se había fijado de acuerdo a ley la base para el cálculo de tal contribución.
- La RTF N° 104-2-99, de observancia obligatoria [16.02.99], en razón de no haber sido establecida la alícuota o tasa del Impuesto a los Juegos para las máquinas tragamonedas, anteriormente vigente, por la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 y sí por la norma reglamentaria, Decreto Supremo N° 04-94-ITINCI, sin habilitación legal alguna, aplicando el artículo 102 del Código Tributario, resolvió en el sentido que no se podía determinar la cuantía del tributo ni exigir su pago.
- La RTF N° 214-2-99, también de observancia obligatoria [20.04.99], estableció que en el caso del Impuesto a los Juegos de Pimball, por no haber dispuesto por ley la alícuota de tal tributo (no fue dispuesto por la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 la tasa o alícuota que se debía aplicar a la base imponible del 3% de la UIT, entre el 10 de enero de 1994 y el 19 de junio de 1997, fecha en la que se promulga la Ley N° 26812), no se podía determinar la cuantía del tributo ni exigir su pago.
- De otro lado, como se sabe, el Decreto Supremo N° 095-96-EF (Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo sobre los juegos de azar y apuestas, aplicado anteriormente) aprobó los "montos fijos" mensuales aplicables por cada máquina tragamonedas. El Tribunal Fiscal ante la interposición de medios impugnatorios contra valores que pretendían la cobranza del tributo, mediante la RTF N° 300-1-98 (véase además el dictamen que la acompaña), si bien haciendo la atingencia de que no podía pronunciarse sobre la alegada inconstitucionalidad de regular vía decreto supremo un elemento del impuesto, resolvió señalando, en base a diversas normas habilitantes de la Ley del IGV e ISC (Decreto Legislativo N° 821), que los montos fijos aprobados por el Decreto Supremo N° 095-96-EF no generaban conflicto de normas. La Sala Corporativa Transitoria Especializada de Derecho Público, en posición contraria, en varios pronunciamientos, entre ellos el contenido en la Sentencia de fecha 27 de febrero de 1998 recaída en el Expediente N° 807-97-DP, publicada el 30 de abril de 1998, estableció que al "haberse fijado tasas y la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo en quince por ciento de la Unidad Impositiva Tributaria para

---

principio de legalidad, así como los alcances de los dispuesto en la Ley N° 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento".

cada máquina tragamonedas, mediante el Decreto Supremo N° 095-96-EF y no mediante Ley o Decreto Legislativo, es evidente que dicho Decreto Supremo resulta incompatible con lo dispuesto en el Artículo 74° de la Constitución y el Artículo cuarto del Título Preliminar del Código Tributario" (sic); en tal sentido, sin consentir ni evaluar la habilitación legal de la propia Ley del IGV e ISC, declaró inaplicable a la recurrente los incisos a) y b) del artículo 11 del Decreto Supremo referido, y dispuso que tal resolución sentaba precedente de observancia obligatoria. En esta misma línea, el Tribunal Constitucional en un caso similar (STC N° 022-2000-AA/TC; el mismo criterio aplicó en la STC N° 489-2000-AA/TC), señaló que el establecimiento de la alícuota del ISC a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N° 095-96-EF vulnera el principio de legalidad o de reserva de ley contemplado en el artículo 74 de la Constitución. En cada caso particular, cuando se contaba con una sentencia judicial en este sentido, el Tribunal Fiscal, en aplicación de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 139 de la Constitución, así como del primer párrafo del artículo 4 del TUO de la LOPJ, dio cumplimiento, estando obligado a ello, a lo resuelto por tales sentencias, en sus propios términos y sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances (Ejemplo: RTF N° 754-5-2001).

- El Tribunal Constitucional, ante una alegada incompatibilidad de la Ley N° 27796 con la Constitución y contraria a lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la STC N° 009-2001-AI/TC, y su resolución aclaratoria, mediante la STC N° 4227-2005-PA/TC, recordando que conforme a lo establecido por aquel Colegiado mediante la STC N° 0009-2001-AI/TC, el Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas resultaba inconstitucional en cuanto a la forma de determinación de la alícuota establecida en los artículos 38.1 y 39 de la Ley N° 27153, pues gravaba el 20% de la base imponible constituida por la ganancia bruta mensual, resultante entre el ingreso total percibido en un mes de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados en dicho mes, sin incluir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, como pago a cuenta del impuesto a la renta, señaló que dicha situación fue modificada mediante los artículos 17 y 18 de la Ley N° 27796, variándose de este modo la base imponible del citado tributo, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporándose la posibilidad de deducir gastos de mantenimiento, adecuándose a los criterios sentados por el Tribunal. De otro lado, de conformidad con lo establecido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, el Tribunal Constitucional declaró que la STC N° 4227-2005-PA/TC, que adquiere la autoridad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante. En consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N° 27796; de la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N° 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, y de

la Resolución de Superintendencia N° 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que el Tribunal Constitucional desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra la norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos son de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

- También las modificaciones de la tasa del ISC a determinados productos vía Decretos Supremos (véase las STC Nos. 2762-2002-AA/TC, 1551-2005-AA/TC y 5558-2006-AA/TC, entre otras).

5. LA DISCRECIONALIDAD

A la Norma bajo comentario, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley N° 27335 [31.07.2000], se ha añadido un párrafo referido a la facultad discrecional de la Administración Tributaria; textualmente el nuevo párrafo indica que 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".

Señala García de Enterría (1998-I: 444-445) que el ejercicio de las potestades regladas reduce a la Administración a la constatación del supuesto de hecho legalmente definido de manera completa y a aplicar en presencia del mismo lo que la propia ley ha determinado también agotadoramente. "Por diferencia con esa manera de actuar, el ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración comporta un elemento sustancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la Ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular. Ha de notarse, sin embargo, que esa estimación subjetiva no es una facultad extra-legal, que surja de un supuesto poder originario de la Administración, anterior o marginal al Derecho; es, por el contrario, una estimación cuya relevancia viene de haber sido llamada expresamente por la Ley que ha configurado la potestad y que se la ha atribuido a la Administración justamente con ese carácter. Por eso la discrecionalidad, frente a lo que pretendía la antigua doctrina, no es un supuesto de libertad de la Administración frente a la norma; más bien, por el contrario, la discrecionalidad es un caso típico de remisión legal: la norma remite parcialmente para completar el cuadro regulativo de la potestad y de sus condiciones de ejercicio a una estimación administrativa, sólo que no realizada [...] por vía normativa general, sino analíticamente, caso por caso, mediante una apreciación de circunstancias singulares, realizable a la vez que precede al proceso aplicativo".

Guiándose de la teoría administrativista, aplicable a todas las funciones tributarias que tienen este carácter, Tulio Rosembuj (1993: 51) sostiene que poder "discrecional es la ponderación comparativa de diversos intereses secundarios en orden a un interés primario, según juicio de oportunidad".

Se entiende, "en este sentido, que la discrecionalidad es un modo de actuar, derivado de una atribución que la norma hace a un órgano administrativo, para que, dentro del marco legalmente establecido, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o decisión que considere más conveniente para el interés público" (Uriol Egido 2002: 5).[182]

Terrones López (2010: 192), asumiendo que la discrecionalidad "consiste en la facultad de realizar elecciones entre diferentes alternativas con el objetivo de cumplir con una potestad que ha sido otorgada por el ordenamiento jurídico pero que no se encuentra íntegramente regulada por este", precisa que tal discrecionalidad "supondrá la posibilidad de que la Administración realice una 'valoración' o 'apreciación' pero siempre en función al 'interés público', en la medida que sólo sustentándose en éste es que el acto administrativo encontrará su plena validez y legitimidad".[183]

César Gamba (2000) ampliando refiere que nos encontraremos ante "una facultad discrecional en todos aquellos casos en los que el legislador atribuye una potestad a la Administración, sin predeterminar con exactitud el contenido exacto de la decisión o actuación administrativa en un supuesto determinado" o cuando "el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra claramente indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., en general cuando el Derecho no establece los

---

[182] La autora (Uriol Egido 2002: 51-52) más adelante advierte con razón que "no es interés público o general en el ámbito tributario el estricto y libre interés recaudatorio. No se puede identificar el interés general tributario con el interés recaudatorio sin límites, y desconectado de otros principios de justicia tributaria". El interés público se concreta en el ámbito del Derecho Tributario en la realización de los principios constitucionalmente reconocidos (para nuestro caso, los de igualdad, no confiscación o capacidad económica); añade que el interés recaudatorio está siempre y, en todo caso, supeditado al cumplimiento de tales principios materiales, y sin tener en cuenta los mismos, no puede la Administración proceder en su actuar, y menos proceder en el ejercicio de las facultades discrecionales. "De modo que, cuando motive la Administración, el acto discrecional deberá especificar que su actuación es racional, proporcionada, y que es la que más se ajusta al interés general, pero no porque ha logrado de forma eficaz una mayor o más rápida recaudación, sino porque ha tenido en cuenta además de los principios generales del Derecho, los principios anteriormente mencionados. Y ello podrá ser, por tanto, controlado por el Juez, que, en caso de que considere vulnerados los mismos, podrá proceder, en los términos indicados, a la anulación del acto".

[183] En la línea de lo anotado, Terrones López (2010: 192-193) amplía señalando que la valoración a la cual se refiere "consiste en la evaluación de los 'intereses secundarios', públicos o privados, que serán luego comparados con el 'interés primario' -esto es, el público-, el mismo que le viene dado a la Administración por el propio ordenamiento jurídico". Continúa: "A partir de esa ponderación -esto es, dar valor- o, mejor aún, de esa 'apreciación' del valor que tiene cada uno de los intereses secundarios, la Administración recién estará en condiciones de determinar qué intereses secundarios serán tomados en cuenta y cuáles serán desechados". "Bajo tal criterio, la discrecionalidad permitirá a la Administración determinar, cuál sería la decisión que mejor responde al interés público, previa comparación de los intereses secundarios existentes en virtud de los cuales se hará la respectiva valoración". La autora, en sus conclusiones, afirma que el legislador peruano ha optado por incorporar en nuestro ordenamiento la discrecionalidad en la aplicación de sanciones (Terrones López 2010: 208).

parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos" (Gamba Valega 2001: 108).

En este entender, en principio, la discrecionalidad será aplicada solo cuando no exista norma expresa o específica que regule una situación concreta[184] (aunque básicamente cuando así se faculte a la entidad administrativa[185]).[186]

Siguiendo este criterio, la facultad discrecional de la Administración Tributaria en algunos aspectos es de antigua data (véase los textos de nuestros anteriores Códigos y se observará que contienen respecto a la Administración, varias remisiones genéricas a las facultades de esta); no obstante, no es sino en la década del noventa (desde 1996, mediante el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816) que se la menciona expresamente en algunos artículos (62, 82, 116, numeral 2, 166 y 192), sin hacerlo en otros que también tienen las mismas características.[187] Esta situación fue criticada en la idea de que recién se la estaba concediendo, y que su supuesta novísima concesión abría más la brecha entre los derechos y garantías del contribuyente y las facultades de la Administración Tributaria, y permitiría una actuación arbitraria de los funcionarios de la Administración. Empero, como ya se ha indicado, el ejercicio discrecional de las facultades de la Administración ya existía, aunque con el tiempo se ha acentuado y ampliado, y si bien no se puede descartar de plano la posibilidad de una mala o indebida aplicación, o la desviación de poder o su utilización encubriendo algún acto arbitrario, evidentemente

---

[184] La RTF N° 1144-3-98 señaló: debe defenderse el principio de legalidad regulado en la Norma IV del Código Tributario; si bien es importante asegurar el cobro de la deuda por parte de la Administración, también lo es fortalecer las garantías de ley que asiste a todo contribuyente frente a la actuación de la Administración Tributaria y ello incluye el no desvirtuar lo establecido claramente por la norma tributaria; la discrecionalidad, en oposición a lo reglado, debe ser aplicada por la Administración únicamente cuando la norma no regula una situación determinada; así, no es dable encuadrar un hecho determinado en un supuesto distinto al que la norma claramente reguló.

[185] Un ejemplo: En la RTF N° 1406-5-2006, el Tribunal Fiscal señaló que de conformidad con el artículo 62 del Código Tributario, ésta es una facultad de la Administración que se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, esto es, optando por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley, por lo que corresponde a ella decidir su ejercicio a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios.

[186] En la STC N° 4168-2006-PA/TC se propone su aplicación con la debida motivación, a fin de distinguirla de la arbitrariedad.

[187] Ante la duda de si las potestades calificadas como discrecionales por el legislador son las únicas que gozan de la condición de discrecional o si por el contrario existen otras que aun cuando no hayan sido calificadas como discrecionales se ejercen como tales, Gamba Valega (2001: 120) precisa que como quiera que "la discrecionalidad se produce debido a una baja densidad en la programación de las actuaciones administrativas, realmente resulta irrelevante la calificación que de ellas efectúe el legislador, pues una potestad será discrecional cuando la norma no le indique a la Administración –ni tampoco al juzgador– cuál es el contenido concreto que debe tener la decisión en un supuesto determinado, independientemente de la utilización –o no– de la palabra "discrecional" en la norma habilitante". Concluye el mismo autor: "La consecuencia de ello no es otra que en nuestro Código Tributario se presentan potestades discrecionales con carácter expreso y tácito. A todas ellas, pues, les resulta de aplicación el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario".

prohibido, es razonable su existencia pero también la debida regulación de sus alcances, efectos y controles para un cabal entendimiento y aplicación.[188]

Así pues, el párrafo añadido a la Norma, siendo un precepto que reitera el norte de la discrecionalidad, sólo fija el marco genérico de la misma, resultando, en buena cuenta, una adición prescindible pues se entiende que la Administración, aun cuando no estuviera prescrito expresamente, actuará en todos los casos teniendo en cuenta, u optando por, el interés público[189] dentro del marco de la ley; como precisa García de Enterría (1998-I: 445) recordando lo señalado por la Exposición de motivos de la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa española, no hay discrecionalidad al margen de la Ley, sino justamente sólo en virtud de la Ley y en la medida en que la Ley haya dispuesto.[190]

Considerando la preocupación sobre el ejercicio de la discrecionalidad, Gamba Valega (2001: 112-113), ante la cuestión de cómo debe ejercitar la Administración sus potestades discrecionales, propone lo siguiente: "a. La actuación o decisión administrativa no puede obedecer a la mera voluntad del funcionario –"el mero por que sí" se encuentra vedado por el Derecho– si no que, por el contrario, la Administración debe aportar las razones o criterios que la llevaron a elegir o determinar la consecuencia jurídica, evitando así cualquier ejercicio arbitrario del poder". "b. Pero esto no es todo, sino que además, estas razones o criterios deben ser objetivos, razonables, racionales y proporcionados con el fin que se pretende alcanzar, así como deben ser aplicables a todos los sujetos que se encuentren en la misma condición, a fin de evitar cualquier discriminación en su aplicación". "c. Finalmente, la decisión administrativa así emitida debe respetar los elementos reglados de la potestad, así como sus hechos determinantes. Efectivamente, todas las potestades que se confieren a la Administración tienen elementos que son necesariamente reglados, tales como, la existencia misma de la potestad, su ex-

---

[188] Si bien el Código reconoce una facultad discrecional de la Administración Tributaria, "esta facultad no es absoluta, sino que se encuentra limitada por el propio ordenamiento jurídico, por criterios elementales de lógica y justicia, y por la aplicación de los principios que informan al Derecho tributario y de los Principios Generales de Derecho, cuyo incumplimiento determina que un acto administrativo efectuado al amparo de facultades discrecionales legalmente establecidas devengue en un acto arbitrario y, por tanto, ilegítimo" (Rojo Martínez 2006: 484). Más adelante, la autora precisa que siendo su carácter limitado y parcial, técnico e instrumental, debe estar referido, específicamente a cuestiones procedimentales de gestión tributaria y su ejercicio debe estar enmarcado en el principio de razonabilidad y limitado por la desviación de poder, asimismo propone el establecimiento de una "política institucional (al interior de la Administración Tributaria) que recoja las pautas básicas para el uso correcto de las facultades discrecionales, de uso obligatorio por parte de los administradores tributarios y de conocimiento de los administrativos; con los correspondientes niveles de responsabilidad funcional frente a su incumplimiento" (Rojo Martínez 2006: 488-489).

[189] "Dentro de las potestades, las de la Administración Pública son potestades-función, que se caracterizan por ejercerse en interés "de otro", esto es, no de quien la ejerce, sino del interés público o general" (Cosculluela Montaner 2003: 320). Sin duda, actuar de modo contrario está vedado.

[190] En esta línea es pertinente citar lo que establece la LPAG en el numeral 1.1 de su artículo IV: "Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y el derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas"...

tensión, su fin y la competencia del órgano de la Administración. De esta forma, la Administración no puede apartarse de estos elementos al ejercer sus potestades discrecionales. Adicionalmente, cabe resaltar un elemento reglado de importancia como es el fin de la potestad, sobre el que se ha desarrollado la técnica de control de la desviación de poder, de acuerdo con la cual, si el ordenamiento otorga determinadas potestades a la Administración para un fin determinado, se incurre en un vicio si ella se aparta del mismo, y, como tal, el acto debe ser anulado".

NORMA V: LEY DE PRESUPUESTO Y CRÉDITOS SUPLEMENTARIOS

La Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Otras normas

Constitución: 74°, tercer párrafo (las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria); **77°** (presupuesto de la República); **79°** (los congresistas no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos); **80°** (procedimiento de aprobación de la ley de presupuesto).

Ley General del Sistema Nacional Presupuestario –Ley N° 28411 [08.12.2004]: **Artículo XIII** (Exclusividad presupuestal. La Ley de Presupuesto del Sector Público contiene exclusivamente disposiciones de orden presupuestal).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 regulaba este aspecto en el primer párrafo de la Norma V; el segundo párrafo se refería a la prohibición, bajo responsabilidad del Ministro y los funcionarios que lo ordenen, de la exoneración de tributos (en resoluciones o contratos) no autorizada por ley.

Desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 esta Norma se ha mantenido tal como actualmente está.

2. PRESUPUESTO Y CRÉDITO SUPLEMENTARIO

2.1. Artículo 77 de la Constitución

El artículo 77 de la Constitución señala respecto del presupuesto:

La administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el Congreso. La estructura del presupuesto del sector público contiene dos secciones: Gobierno Central e instancias descentralizadas.

El presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización. Corresponden a las respectivas circunscripciones, conforme a ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de canon.

2.2. Ley de Presupuesto

Siguiendo lo propuesto por Palao Taboada, Menéndez Moreno (2002: 408) señala que desde el punto de vista económico el presupuesto "representa un plan de la actividad financiera y, por tanto, una ordenación de las necesidades públicas según su respectiva prioridad"; desde el punto de vista político, "supone la adopción de decisiones de gran trascendencia para los ciudadanos, y en definitiva para el propio Estado"; y desde el punto de vista jurídico, "significa que la actuación económica del ente público se encuentra sometida, vinculada a normas jurídicas".

Rodríguez Bereijo, citado por Plazas Vega (2000: 382), indica que el presupuesto es "el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos".

Sin dejar de lado estos criterios (que sustancialmente se encuentran referidos en el artículo 77 de la Constitución ya citado), el Glosario de Términos Económicos editado por el Banco Central de Reserva del Perú (1995: 121) señala que la Ley de Presupuesto es el dispositivo "legal que establece los niveles máximos de gastos de entidades del Estado, para un período determinado, generalmente un año".

2.3. Crédito suplementario

El Crédito Suplementario constituye "el mecanismo por el cual se incrementa el monto autorizado del presupuesto de ingresos y gastos del sector público" (Banco Central de Reserva del Perú 1995: 61).

El Crédito Suplementario, que es una excepción a la regla de la anualidad presupuestal porque no está previsto en la ley anual de presupuesto sino que es materia de ley posterior para el caso de insuficiencia de las apropiaciones inicialmente incluidas, busca aumentar el importe de una apropiación ya existente y no crear una nueva apropiación (Plazas Vega 2000: 450).

3. CONTENIDO DE LA NORMA V

La Norma en comentario establece la prohibición de que las normas que regulan el presupuesto de la República (mencionando expresamente a la Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y a las leyes que aprueban créditos suplementarios) contengan normas sobre materia tributaria.

Tal como hemos indicado dentro de las normas concordantes, el tercer párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución establece expresamente que las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.[191]

---

[191] Guiándose de las opiniones de Rubio Correa, Danós Ordóñez y Ochoa Cardich, Moreno de la Cruz (2006: 990-991) señala, respecto de esta norma, que son válidas y atendibles las siguientes razones: de seguridad y técnica legislativa "que tienen sustento en la vigencia temporal de las leyes de presupuesto"; el sistema de aprobación especial a que es sometida la ley de presupuesto ("que limita el debate parlamentario al establecer plazos para

Esta prohibición de rango constitucional, y legal, tal como está establecida, abarca en general toda la materia tributaria, y no solo los aspectos referidos al ejercicio de la potestad tributaria normativa (crear, modificar, suprimir tributos, o exonerar de estos).

Ahora bien, las normas presupuestales no solo son de distinta naturaleza material (mediante estas se establece los niveles de gasto del Estado teniendo en cuenta determinados ingresos ya previstos) que las normas tributarias (que regulan a los tributos como recursos legales para proveer de ingresos al Estado), sino que mediante las normas regulatorias del presupuesto el Poder Legislativo, autorizando el gasto, puede controlar –o sentar las bases del control– la labor administrativa del Poder Ejecutivo.

Considerando la disposición constitucional, y evidentemente por la naturaleza y características del presupuesto de la República, el artículo XIII de la Ley General del Sistema Nacional Presupuestario, prescribe que la Ley de Presupuesto del Sector Público contiene exclusivamente disposiciones de orden presupuestal. "En concreto se trata de preservar la especialidad del procedimiento parlamentario del presupuesto para el aspecto que lo motiva: la autorización anual de gastos y egresos del Estado, ya que la tramitación urgente, los plazos preclusivos, la restricción al debate parlamentario, y el predominio del parecer legislativo hacen poco apropiado para el pleno conocimiento y veredicto sobre aspectos diversos de interés público".[192]

NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior.
Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (principio de legalidad); **X** (vigencia de las normas tributarias).

Otras normas

Constitución: 56°, último párrafo (también deben ser aprobados por el Congreso los tratados que exigen modificación o derogación de alguna ley); **74°** (principio de legalidad tributaria); **103°** ("[...] La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad"); **204°**, primer párrafo ("La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto").

---

la presentación del proyecto de ley y su aprobación"); y, "la conservación de un sistema tributario ordenado".

[192] De los comentarios a la Norma VI de la derogada Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, de contenido similar al artículo XIII de la Ley General del Sistema Nacional Presupuestario (Morón Urbina 2001: 340).

Código Civil: I, dos primeros párrafos (La ley se deroga sólo por otra ley. La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla).

Código Procesal Constitucional –Ley N° 28237 [31.05.2004]: **81°** (efectos de la sentencia fundada en proceso de inconstitucionalidad).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto actual de la Norma, que se refiere genéricamente a la "norma tributaria", viene desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816.

Anteriormente, entre diciembre de 1992 y parte de abril de 1996, la Norma hablaba expresamente de la derogación o modificación del Código por otra ley, las leyes tributarias y sus reglamentos.

2. DEROGACIÓN Y MODIFICACIÓN DE NORMAS (LEGALES)[193]

Como es sabido, la vigencia de la ley (su vida o posible aplicación), se extiende desde el plazo para su efectividad señalado al promulgarla o desde su publicación (según nuestra regulación normativa) hasta que sea derogada expresa o tácitamente por otra posterior; hasta cumplir su finalidad, si por el contenido está limitada a determinadas circunstancias; o por el simple transcurso del tiempo, cuando se trata de un texto de temporalidad dispuesta en el mismo (Cabanellas 1994-VIII: 374).

Nuestra Constitución, en su artículo 103 (modificado por la Ley de Reforma N° 28389), establece que la ley se deroga sólo por otra ley y agrega que también queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

Ahora bien, en sencillo, la derogación constituye la cesación (supresión) de la vigencia de una norma legal existente;[194] en buena cuenta, la extinción de una norma.

---

[193] Como ya se dijo, sea "cual fuere su aspecto formal (constitución, ley, código, jurisprudencia, reglamento, directiva, o cualquiera otra), toda disposición adoptada por el poder, susceptible de imposición coactiva es una norma" (Diego Valadés 2005: 32). Sin embargo, la norma no es la disposición legal; las disposiciones legales o jurídicas –los textos– "son medios de manifestación de la norma"; "los textos son los significantes, mientras que las normas son los significados"; "los textos son los vehículos de una carga de sentido, pero la norma es el sentido del que el texto aparece cargado" (Diez-Picazo 1993: 94).

[194] Aquí hay tener muy en cuenta lo precisado por nuestro Tribunal Constitucional en la STC N° 0004-2004-AI/TC (acumulados) cuando indica que la norma "pierde vigencia con su derogación; empero, cabe señalar que las normas derogadas, de conformidad con la dogmática jurídica relativa a la aplicación de la ley en el tiempo, puede(n) tener efectos ultraactivos" (FJ. 2). No obstante, tal situación (que se entiende está referida a la aplicación de una norma en una época posterior a su derogatoria pero a períodos en los que estuvo en vigencia) no califica como aplicación o vigencia ultraactiva de la norma derogada (véase al respecto la Norma X, vigencia de las normas tributarias y los apuntes sobre los efectos de las normas tributarias en el tiempo).

Señala Cárdenas Quirós (1999: 39) que la "derogación total o abrogación se producirá cuando la supresión afecta completamente a una norma. La derogación parcial o derogación propiamente dicha, en cambio, la afecta sólo en parte, conservando vigencia en lo restante".[195]

Si bien la doctrina, como se ha visto, hace la distinción entre derogación y abrogación, en nuestro sistema u ordenamiento jurídico, desde nuestra Constitución, se utiliza (tanto para la total como para la parcial, recurriendo a la típica derogatio) el término derogación.

En la modificación ("[...] dejar sin efecto una parte de la ley a efectos de remplazarla con otro texto normativo" [García Toma 2007: 241), además de la supresión de una norma anterior se realiza la sustitución de ella.[196] "Al igual que en la derogación, la modificación puede ser total o parcial. La primera, implicará la sustitución completa de una norma anterior por otra. La segunda, en cambio, afecta a la norma precedente, sólo en algunas partes" (Cárdenas Quiroz 1999: 82).

3. DEROGACIÓN Y MODIFICACIÓN EXPRESA DE NORMAS TRIBUTARIAS

En la derogación expresa existe una manifestación de voluntad concreta y expresa de cesar los efectos jurídicos de una norma (Espinoza Espinoza 2003: 47). "El acto de derogación expresa constituye aquella modalidad de ejercicio de la potestad legislativa por la que se produce el efecto derogatorio en virtud de una disposición legal ad hoc. Lo más característico de la derogación expresa es, sin duda, que la disposición legal derogatoria persigue directa e inmediatamente la finalidad de producir el efecto derogatorio" (Diez-Picazo 1990: 109). En la modificación expresa existe, pues, una manifestación de voluntad concreta y expresa de sustituir una norma con otra.

La primera parte de la Norma VI, bajo comentario, siguiendo la línea general trazada por la Constitución y el Código Civil[197], prescribe que las normas (legales) tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma[198] del mismo rango o jerarquía superior. Así pues, nuestro Código ha dispuesto que la derogación o modificación de las normas tributarias (por normas tributarias o no, aunque sí de rango similar o superior) se realice de manera expresa, es decir indicando taxativa y explícitamente, de modo claro y preciso, la norma o normas tributarias (o con contenido tributario) que se derogan o modifican.

---

[195] En el mismo sentido, García Toma (2007: 240-241).

[196] Por sus efectos, y su forma, en la modificación también hay derogación.

[197] El texto de la Norma VI, a diferencia de lo regulado por la Constitución y el Código Civil que utilizan el término "ley" (aunque, claro, en estos casos no se refieren a la ley solo en su sentido formal sino en general a la ley en sentido material, por su contenido, incluyéndose a todo tipo de normas, disposiciones o textos legales), regula la derogación o modificación de las "normas" tributarias, entendiéndose más claramente de este modo que se refiere a normas legales de diverso rango, las mismas que solo serán derogadas o modificadas por normas de igual o superior rango.

[198] No necesariamente tributaria.

No obstante, la disposición bajo comentario, tan alabada y recomendada[199], cuyo objetivo no sólo es mantener el ordenamiento jurídico, en especial el tributario,[200] sino otorgar certidumbre sobre la vigencia de las diversas normas (y de los tributos), es decir dar seguridad jurídica y actuar como garantía de los deudores tributarios (máxime si tenemos en cuenta que esta materia es una de las más dinámicas y cambiantes), habitualmente, de modo lamentable, no es cumplida.

En efecto, sin cumplir con lo dispuesto por la Norma VI, y sin que exista medio para variar este talante (tal como se puede ver de la usual forma de dictar las normas en general –también las tributarias– de nuestros representantes y demás "legisladores", y de la "aceptación" establecida por los tribunales, incluido el Tribunal Fiscal –como se observará más adelante), nuestros legisladores en no pocos casos recurren para derogar o modificar, a frases o fórmulas genéricas ("Deróganse las disposiciones que se opongan a lo dispuesto en la presente Ley"), y en muchos casos incluso sin siquiera indicar alguna fórmula genérica. En buena cuenta, se acude a la derogación o modificación tácita (pues es obvio que las formas de derogación señaladas no pueden considerarse expresas en la medida en que no existe indicación taxativa de las normas que específicamente se derogan o modifican),[201] y por tanto incumplen lo señalado en la norma bajo comentario.

Cabe anotar, sin embargo, que, por un lado, este incumplimiento no invalida la "nueva" norma ni la hace ineficaz, y por el otro, en virtud de su interpretación, lo dispuesto en la Norma bajo comentario resulta ser una recomendación técnica al legislador.[202] Sobre este último punto, ya es una regla lo dispuesto por la RTF N° 16002 de 05.08.80, de observancia obligatoria, que considera que la Norma está dirigida al legislador, y que el hecho de que éste no la haya tomado en cuenta para la dación de una ley, no enerva la obligación de la autoridad u órgano resolutor de aplicarla al caso concreto.[203]

---

[199] Rubio Correa (1996: 30) y Cárdenas Quirós (1999: 47-48), por ejemplo, consideran saludables y virtuosos dispositivos de esta clase.

[200] Téngase en cuenta su importancia cuando se deroga o modifica normas tributarias al dictarse normas de carácter general o especial ajeno a lo tributario.

[201] Situación de cuidado si tenemos en cuenta la relación existente entre las normas tributarias y sus reglamentos con la costumbre nacional de desarrollar estos con tardanza. En este sentido, aunque la costumbre también ha generalizado la idea de que las normas reglamentarias anteriores siguen vigentes (mientras no se dicte la nueva regulación reglamentaria) en lo que no sea incompatible (o no se oponga a) con la nueva regulación, se genera un problema cuando en estos casos no se declara expresamente tal vigencia.

[202] Criterio ostensible tratándose de leyes (rango similar al del Código Tributario), y desde que la Norma VI no hace referencia a los efectos en caso de incumplimiento de su disposición. Sin embargo, ¿ocurre lo mismo con las normas –con contenido tributario– de menor rango?

[203] Aquí es de interés recordar lo resuelto por, entre otras, la RTF N° 2053-5-2002: ante la alegación de la recurrente en el sentido que una Ley (N° 24625, sobre inafectación de las pensiones, derogada tácitamente) seguía vigente porque no había sido derogada expresamente, como indica la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, el Tribunal Fiscal, recurriendo a lo establecido por la RTF N° 16002, señaló que el hecho que el legislador no haya tomado en cuenta dicha norma para la dación de una ley, no enerva la obligación de la autoridad u órgano resolutor de aplicarla al caso concreto (similar criterio ya se había establecido en entre otras en la RTF N° 1101-1-2001). En la RTF N° 2251-4-2002 se hizo mayor precisión al indicarse además que lo expresado en la Norma VI sólo es una recomendación

4. DEROGACIÓN DE OTRAS NORMAS POR NORMAS TRIBUTARIAS

La segunda parte de la Norma VI establece que toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma (es decir, con contenido tributario o no), deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica.

Se trata, pues, de otra recomendación al legislador (en este caso al legislador "tributario"); por un lado, complementa la primera parte y por otro (en la medida en que se puede ingresar a otros ámbitos) pretende razonablemente mantener el ordenamiento jurídico vigente.[204]

5. OTRAS FORMAS DE DEROGACIÓN O MODIFICACIÓN (TÁCITA Y ORGÁNICA O INTEGRAL)

Ya se ha mencionado que en materia tributaria (materia especial) en muchos casos se aplica, y es válida, la derogación o modificación tácita.[205]

La derogación tácita consiste en la derogación de la norma por existir incompatibilidad absoluta entre una ley (léase, en general, norma jurídica o legal) anterior y otra posterior (de igual o mayor rango que la anterior), sin que haya manifestación o indicación de la supresión de la norma legal anterior.[206]

---

dirigida al legislador, no siendo posible que las leyes que se apartan de la misma sean corregidas por las autoridades que deben cumplir con aplicarlas a los casos concretos.
No obstante, de modo curioso, en la RTF Nos 10898-A-2010 se señala: "[...], no puede afirmarse que el artículo 168 del mismo Código se encuentra derogado por el Decreto Legislativo N° 1029, que a su vez modifica la Ley N° 274444, en la medida que de acuerdo a la Norma VI del Título Preliminar de dicho Código las normas tributarias sólo se derogan por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía mayor, lo que no ha ocurrido en el presente caso". En la RTF N° 2505-5-2011, si bien se indica: "Que en relación con lo señalado por la impugnante acerca de que la Resolución de Superintendencia, N° 156-2003/SUNAT, que establece los datos que debe contener el manifiesto de pasajeros, ha quedado tácitamente derogada, se debe tener presente que de acuerdo con lo establecido por la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior, agregando que toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico indicando expresamente la norma que deroga o modifica"; también se precisa: "Que por su parte el artículo I del Título Preliminar del Código Civil, aplicable supletoriamente al caso de autos en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que la derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla, por lo que, en el caso de autos, al no verificarse alguno de los supuestos descritos, ni haberse producido derogación expresa sobre la norma aludida, lo argumentado por la recurrente debe ser desestimado".

[204] Con lo que, por ejemplo, se evitaría eventuales antinomias.

[205] Para su validación se ha recurrido al artículo I del Título Preliminar del Código Civil, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (Ej. RTF N° 2505-5-2011).

[206] Véase como muestra las RTF Nos. 4218-1-2006 y 6137-3-2007.

Nuestro Código Civil considera además a otro modo de derogación tácita: cuando la materia de la norma anterior es íntegramente regulada por la nueva norma (Rubio Correa 1996: 30).[207] Téngase en cuenta, empero, que nuestro Tribunal Constitucional no considera a esta forma de derogación como una derogación tácita; veamos al respecto los fundamentos 3 y 4 de la STC N° 033-2004-AI/TC (interpuesto por más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N° 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804):

> 3. La Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804, que creó el AAIR para generadores de renta de tercera categoría, estuvo vigente a partir del 2 de agosto del 2002 y desplegó sus efectos concretos, pues así se estableció en la propia norma, recién a partir del 1 de enero de 2003, extendiéndose su periodo de duración hasta el 21 de diciembre de 2003, oportunidad en que se promulgó el Decreto Legislativo N.° 945, que incorporó el artículo 125° al TUO del IR y reguló de forma íntegra la misma materia abordada en la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804.
>
> 4. En cuanto a tal punto, este Colegiado estima pertinente puntualizar que en el supuesto presentado no nos encontramos ante una derogatoria tácita –como lo plantea el representante del Congreso– sino ante una derogación por nueva regulación integral de la materia, supuesto en el cual: "[...] el objeto derogado no es la norma jurídica sino el texto legal, de modo que no se plantean problemas de operatividad del efecto derogatorio como cesación de vigencia" [Diez Picazo, Luis María. La Derogación de las Leyes. Editorial Civitas. S.A. Madrid. 1990, pág. 292]. Es decir, nos encontramos ante normas que al contener semejante regulación pierden la característica de incompatibilidad, propia de la derogatoria tácita, pero que sin duda la conservan en lo que atañe a la oposición existente entre los textos legales propiamente dichos.
>
> Lo dicho permite afirmar que las relaciones jurídicas que surgieron por la aplicación de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804, mientras se encontró vigente, pueden verse afectadas por una posible sentencia estimatoria de este Colegiado, al versar sobre materia tributaria, de modo que se torna necesario pronunciarse respecto a las consecuencias jurídicas originadas durante la vigencia de la citada norma de conformidad a lo establecido por su Ley Orgánica. Así, no puede considerarse que la derogatoria producida implique una sustracción de la materia, más aún cuando el mismo supuesto de hecho viene siendo regulado por otra norma,

[207] Algunos autores a esta derogación le agregan el adjetivo orgánica, y se produce "cuando una ley disciplina toda la materia regulada por una o varias leyes precedentes, aunque no haya incompatibilidad entre las disposiciones de estas y las de la nueva" (Monroy Cabra 1998: 137).

lo que, en definitiva, denota la continuidad de los efectos en el tiempo de la norma tildada de inconstitucional.

6. CESE DE LA VIGENCIA DE LAS NORMAS TEMPORALES

Tratándose de normas temporales ("leyes que fijan un período de vigencia determinado y, en consecuencia, autolimitan su vigencia temporal" [Martín, Lozano, Tejerizo y Casado 2007: 180]), en éstas normalmente ya se indica su fecha de "derogación", es decir su fecha de término de vigencia; obviamente en estos casos no será necesario dictar otra ley que la derogue.

Por otro lado, también puede ocurrir el cese de las normas, cuando estas por su contenido hayan sido limitadas a determinadas circunstancias, por haberse cumplido la finalidad para la cual fueron aprobadas.

7. PLAZO DE LAS EXONERACIONES O BENEFICIOS TEMPORALES

El inciso c) de la vigente Norma VII señala que el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario no podrá exceder de tres (03) años, y que toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años. Vencido tal plazo, salvo que se prorrogue expresamente (inciso g) de la Norma VII), se entiende que la exoneración, incentivo o beneficio tributario cesa.

8. SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Como ya se dijo, el artículo 103 de nuestra Constitución, prescribiendo que la ley se deroga sólo por otra ley, añade que también queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 204 de la Constitución, señala:

> *La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto.*
>
> *No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.*

Al respecto, los artículos 81 y 83 del Código Procesal Constitucional, prescriben:

> ***Artículo 81°.-** Efectos de la Sentencia fundada*
>
> *Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el Diario Oficial El Peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación.*
>
> *Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74° de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera*

expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia.

Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de acción popular podrán determinar la nulidad, con efecto retroactivo, de las normas impugnadas. En tal supuesto, la sentencia determinará sus alcances en el tiempo. Tienen efectos generales y se publican en el Diario Oficial El Peruano.

***Artículo 83°.-** Efectos de la irretroactividad*

Las sentencias declaratorias de ilegalidad o inconstitucionalidad no conceden derecho a reabrir procesos concluidos en los que se hayan aplicado las normas declaradas inconstitucionales, salvo en las materias previstas en el segundo párrafo del artículo 103° y último párrafo del artículo 74° de la Constitución.

Por la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma no recobran vigencia las disposiciones legales que ella hubiera derogado.

Adrián Coripuna (2007: 10-11), citando el FJ. 2 de la STC N° 004-2004-AI/TC, señala al respecto: "En el caso peruano, conforme se desprende del artículo 204 de la Constitución, la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley no tiene efectos retroactivos, es decir, tal declaración no constituye un pronunciamiento declarativo en el que precisamente sólo se declara la nulidad, sino un pronunciamiento constitutivo en el que se declara la anulabilidad de la ley, la misma que deja de surtir efectos a partir de su declaratoria de inconstitucionalidad. Como lo ha sostenido el Tribunal Constitucional, "[c]onstatada la invalidez de la ley, por su incompatibilidad con la Carta Fundamental, corresponderá declarar su inconstitucionalidad, cesando sus efectos a partir del día siguiente al de la publicación de la sentencia (...) que así lo declarase (artículo 204° de la Constitución), quedando impedida su aplicación a los hechos iniciados mientras tuvo efecto, siempre que estos no hubiesen concluido, y, en su caso, podrá permitirse la revisión de procesos fenecidos en los que fue aplicada la norma, si es que ésta versaba sobre materia penal o tributaria (...). En suma, la declaración de inconstitucionalidad, a diferencia de la derogación, anula por completo la capacidad regulativa de las normas declaradas inconstitucionales". Agrega Adrián (2007: 11), citando a Carpio Marcos, que en otras palabras, la expresión "dejar sin efecto" refleja "la imposibilidad de aplicación presente y futura de la norma declarada inconstitucional, pero también su expulsión del ordenamiento jurídico".

El Tribunal Constitucional, en tales casos, incluso cuando se encontraban vigentes disposiciones similares a los artículos 81 y 83 del Código Procesal Constitucional (artículos 36 y 40 de la Ley N° 26435), en las sentencias sobre materia tributaria vinculadas al artículo 74 de la Constitución, dictó –aunque no de modo uniforme– las correspondientes reglas referidas a los efectos de su decisión en el tiempo (verbi gratia: STC Nos. 0009-2001-AI/TC, 0004-2004-AI/TC, 0033-2004-AI/TC, 0041-2004-AI/TC, 0053-2004-PI/TC, 0016-2007-PI/TC, cuyo contenido sugerimos revisar), no obstante, como indica Adrián (2007: 13), "en los primeros años de efectivo funcionamiento del Tribunal, éste no ha tomado en considera-

ción de modo destacado la diferente tipología de sentencias que sobre el tema han desarrollado otros Tribunales Constitucionales, sino que se ha ubicado en un esquema formalista en el que sólo se optaba por una sentencia estimatoria o una desestimatoria de la demanda de inconstitucionalidad, sin mayor análisis sobre los efectos presentes, futuros o pasados de sus decisiones".[208]

9. LA "DEROGACIÓN" Y LAS ANTINOMIAS

Nuestro Tribunal Constitucional (FJ. 4 de la STC 005-2003-AI/TC) define a la *antinomia* "como aquella situación en que dos normas pertenecientes al mismo orden jurídico y con la misma jerarquía normativa, son incompatibles entre sí, debido a que tienen el mismo ámbito de validez". Por su parte, Guastini (2000: 71) señala que puede definirse una "*antinomia*" en uno u otro de los modos siguientes: "*a)* en un sistema jurídico, existe una antinomia siempre que un determinado comportamiento esté deónticamente calificado de dos modos incompatibles en dos diversas normas pertenecientes al sistema, o *b)* en un sistema jurídico, existe una antinomia siempre que para un determinado supuesto de hecho estén previstas dos consecuencias jurídicas incompatibles por dos normas diversas pertenecientes al sistema". Y luego agrega que "el sistema jurídico presenta una antinomia cada vez que un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema". No hay duda de que tales eventuales *antinomias* deben ser resueltas;[209]

---

[208] A fin de ampliar estos aspectos, véase el artículo "La vigencia en el tiempo de las declaratorias de inconstitucionalidad en materia tributaria" (Iannacone Silva 2011: 383-433).

[209] En el FJ. 54 de la STC N° 047-2004-AI/TC se cita a los siguientes principios para la resolución de antinomias:

a) Principio de plazo de validez
Esta regla señala que la norma tiene vigencia permanente hasta que otro precepto de su mismo o mayor nivel la modifique o derogue, salvo que el propio texto hubiere establecido un plazo fijo de validez.
Excepcionalmente, puede presentarse el caso que una norma quede sin valor legal alguno, como consecuencia de una sentencia que declara su inconstitucionalidad.
Este principio se sustenta en lo dispuesto por el artículo 103° de la Constitución y en el artículo 1° del Título Preliminar del Código Civil, que señalan que: "La ley solo se deroga por otra ley".

b) Principio de posterioridad
Esta regla dispone que una norma anterior en el tiempo queda derogada por la expedición de otra con fecha posterior. Ello presume que cuando dos normas del mismo nivel tienen mandatos contradictorios o alternativos, primará la de ulterior vigencia en el tiempo. Dicho concepto se sustenta en el artículo 103° de la Constitución y en el artículo 1° del Título Preliminar del Código Civil.

c) Principio de especificidad
Esta regla dispone que un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima esta en su campo específico.
En suma, se aplica la regla de lex posteriori generalis non derogat priori especialis (la ley posterior general no deroga a la anterior especial).
Este criterio surge de conformidad con lo dispuesto en el inciso 8) del artículo 139 de la Constitución y en el artículo 8° del Título Preliminar del Código Civil, que dan fuerza de ley a los principios generales del derecho en los casos de lagunas normativas.

una forma de hacerlo es recurriendo al "esquema" de la derogación.[210]

Sobre este aspecto, es usual tener en cuenta los criterios jerárquico (*lex superior derogat inferiori*), cronológico (*lex posterior derogat priori*) y de especialidad (*lex specialis derogat generali*);[211] asimismo, si surgieran conflictos en la aplicación de estos criterios, se suele atender a lo siguiente: ante un conflicto entre el criterio jerárquico y el cronológico, prevalece el jerárquico; ante un conflicto entre el criterio cronológico y de especialidad, prima el de especialidad; y ante un conflicto entre el criterio jerárquico y el de especialidad, prevalece el jerárquico -aunque en este

---

d) Principio de favorabilidad
Es una regla solo aplicable a materias de carácter penal, y supone aplicar la norma que más favorezca al reo. Este criterio surge de lo dispuesto en el artículo 103° de la Constitución.

e) Principio de envío
Esta regla es aplicable en los casos de ausencia de regulación de un hecho, por parte de una norma que debió contemplarlo. Ante ello, se permite o faculta accionar a otro precepto que sí lo prevé. Debe advertirse que este principio solo se cumple cuando una norma se remite expresamente a otra, para cubrir su falta de regulación. Es el caso de las normas del Título Preliminar del Código Civil.

f) Principio de subsidiariedad
Esta es una regla por la cual un hecho se encuentra transitoria o provisionalmente regulado por una norma, hasta que se dicte o entre en vigencia otra que tendrá un plazo de vida indeterminado.

g) Principio de complementariedad
Esta regla es aplicable cuando un hecho se encuentra regido parcialmente por una norma que requiere completarse con otra, para cubrir o llenar la regulación de manera integral. Es el caso de la relación existente entre una ley y su reglamento.

h) Principio de suplementariedad
Esta regla es aplicable cuando un hecho se encuentra regulado por una norma base, que otra posteriormente amplía y consolida. En puridad, el segundo precepto abarcará al primero sin suprimirlo. Tal el caso de lo establecido en el artículo 25° de la Constitución que señala que la jornada ordinaria de trabajo fijada en ocho horas diarias o de cuarenta y ocho horas semanales, puede ser reducida por convenio colectivo o por ley.

i) Principio de ultractividad expresa
Esta regla es aplicable cuando el legislador determina de manera expresa que recobra vigencia una norma que anteriormente hubiere quedado sin efecto.
En este sentido, la parte in fine del artículo 1° del Título Preliminar del Código Civil la ha recogido con suma claridad.

j) Principio de competencia excluyente
Esta regla es aplicable cuando un órgano con facultades legislativas regula un ámbito material de validez, el cual, por mandato expreso de la Constitución o una ley orgánica, comprende única y exclusivamente a dicho ente legisferante.
Dicho principio se aplica de conformidad con lo dispuesto en el inciso 8) del artículo 139° de la Constitución y en el artículo 8° del Título Preliminar.

[210] "Para resolver una antinomia hay que 'eliminar' una de las dos normas en conflicto (o quizá, ambas)" (Guastini 2000: 72).

[211] No obstante, cabe aclarar que los "criterios lex superior y lex specialis, aun cuando sirven para establecer preferencia entre normas incompatibles, no suelen considerarse como productores de la derogación de normas si no operan junto con el de ley posterior" (Guarinoni 2006: 78).

último caso no existe una regla general consolidada[212]– (Bobbio 1999: 184-205; Pérez Royo 2000: 54-55).

Como referencia didáctica resulta de interés reseñar aquí la RTF N° 6906-1-2008, de observancia obligatoria (aunque para una mejor apreciación sugerimos revisar su contenido): conflicto entre el inciso d) del artículo 17 de la Ley de Tributación Municipal y el artículo 76 de la Ley General de Minería, sobre el régimen de afectación al Impuesto Predial de los predios ubicados en concesiones mineras. El Tribunal Fiscal desarrolló que las antinomias se presentan cuando existe contradicción entre distintas normas que pertenecen a un mismo sistema jurídico; la antinomia es total cuando las normas que entran en contradicción comparten el mismo ámbito de aplicación material, temporal y personal; es parcial si no comparten la totalidad de dichos ámbitos; asimismo, la antinomia es aparente cuando finalmente encierra un problema de validez de alguna de las normas en conflicto y es real cuando el conflicto se presenta entre dos normas válidas del sistema. Al respecto, existen criterios que permiten dar una respuesta a la interrogante vinculada con el marco normativo aplicable a un supuesto concreto; de acuerdo con el criterio *jerárquico*, en caso se observe que dos normas regulan el mismo supuesto, prevalecerá la norma de rango superior (se trata de un conflicto aparente pues existe un problema de validez de la norma de rango inferior que contradice a la norma de rango superior); el criterio de *competencia* se vincula con la existencia de un orden articulado y coordinado de competencias básicas que tiene como origen la Constitución,

---

[212] Al respecto, véase las RTF Nos. 4659-A-2008, 4660-A-2008, 4665-A-2008, 4668-A-2008, entre otras; en estas se resolvió en el sentido siguiente: "Se confirma la resolución ficta denegatoria que desestima la solicitud de devolución de tributos pagados en exceso (derecho variable adicional, impuesto general a las ventas e impuesto de promoción municipal) determinados por la Aduana en la importación realizada mediante las Declaraciones Única de Aduanas, por cuanto en aplicación del artículo 74 y el numeral 20 del artículo 118 de la Constitución de 1993, del tercer párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, del criterio de especialidad, y en estricto seguimiento del sentido de los reiterados fallos expedidos por esta instancia corresponde que se aplique el segundo párrafo del texto original del artículo 8 del Decreto Supremo N° 115-2001-EF (norma especial que tiene la forma y jerarquía adecuada según la Constitución) por sobre lo regulado en el artículo 12 de la Ley General de Aduanas aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 809 (norma de alcance general), y en consecuencia los derechos variables adicionales correspondientes sean calculados conforme a la Tabla Aduanera aprobada por el Decreto Supremo N° 115-2001-EF". Por cierto, en las RTF Nos. 8827-A-2008, 8832-A-2008, 8834-A-2008, 8842-A-2008, entre otras, se siguió en la misma línea, pero con un voto singular: "Coincide en el fallo discrepando con los argumentos jurídicos. Señala no se aprecia de autos que la inaplicación del artículo 12 de la Ley General de Aduanas tenga que ver con un asunto de competencia en materia arancelaria, suscitado entre dicho artículo (que no regula aranceles o tarifas arancelarias) y el Decreto Supremo N° 115-2001-EF, y que por ello se deban invocar y aplicar los artículos 74 y 118 numeral 20 de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, por ello no resulta necesario analizar una supuesta contradicción entre el referido artículo 12 con otra norma de menor jerarquía, dado que el asunto referido a considerar como parámetro la fecha de embarque o la de la numeración de la declaración de importación, ya ha sido dilucidado en la Resolución N° 02364-A-2007" (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal).

se trata de una distribución de competencias entre los distintos órganos hecha por ésta, el principio de competencia señala que la norma válida será aquella que emana de la autoridad o funcionario que ha recibido la atribución para tal efecto (se trata de otra antinomia aparente, pues la norma dictada por un órgano incompetente es inválida de raíz pues se estaría ante un caso de invalidez del acto normativo que dio origen a la norma, el cual es anterior a ella; es por esto que la norma que es incompetente es inválida independientemente de que entre o no en contradicción con otra norma); el criterio *cronológico* es aquél según el cual entre dos normas incompatibles prevalece la posterior, bajo el supuesto de que dos actos de voluntad legislativa, es válido el último en el tiempo, y se concreta en la derogación de la norma anterior (criterio recogido en el Artículo I del Código Civil y resuelve antinomias reales en las que no hay duda respecto de la validez y competencia de las normas puestas en juego); el criterio de *especialidad* establece que una ley especial debe prevalecer sobre la ley general, debe prevalecer aquella que tenga un ámbito de regulación más restringido o cuyo supuesto de hecho constituya una precisión o especificación en relación con el de la otra (resuelve antinomias reales). Puede suceder que en ciertos casos resulte de aplicación más de un criterio y que cada uno conduzca a una solución diferente: antinomia de segundo grado o jerarquización de criterios; de estos, el conflicto entre el criterio de especialidad y cronológico tiene lugar cuando una norma anterior especial es incompatible con una norma posterior general, situación en la cual el aforismo "ley general posterior no deroga una ley especial anterior" resulta refutable pues opera como una presunción hermenéutica que puede ser destruida por una clara voluntad legislativa en sentido contrario; el problema se evidencia cuando no existe una derogación expresa de la norma anterior por la norma posterior, verificándose un supuesto de incompatibilidad entre ellas o de regulación integral de la materia por la última norma; luego de hacer un análisis de la norma especial,[213] el Tribunal en el caso (norma anterior especial que es incompatible con una norma posterior general), estableció (considerando exigencias de orden lógico y sistemático): "A efecto de determinar el régimen de afectación al Impuesto Predial de los predios comprendidos o ubicados en concesiones mineras, resulta de aplicación el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo

[213] Señala la RTF que por "ley especial se entiende a aquella norma que substrae de otra norma parte de la materia regulada o supuesto de hecho para someterla a una regulación diferente. Se trata de la existencia de una regla más amplia, que abarca un cierto género, a una regla menos amplia que abarca una especie de ese género, y que corresponde a un proceso de diferenciación de las categorías. Así, la noción de ley especial denota una tendencia a la concreción o singularización en la regulación de supuestos de hecho, representando una excepción con respecto a otra de alcance más general con la que se le compara". Agrega: "Que en ese sentido, la relación entre norma especial y norma general se puede apreciar en el hecho de que, si la norma especial no existiera o si desapareciera, su supuesto de hecho quedaría incluido en el de la norma general. Cabe anotar que no existe en puridad la "ley especial", lo que es especial es su contenido (norma jurídica) –parcial o total– y en ese sentido, la especialidad de la norma puede darse sólo respecto de parte de su contenido".

N° 014-92-EM, publicado el 3 de junio de 1992, precisado por Decreto Legislativo N° 868, régimen que se mantiene vigente a la fecha".

NORMA VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS (*)

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente.

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa.

b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.

f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79° de la Constitución Política del Perú.

g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos,

administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.

h) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.

(*) *Norma incorporada por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1117 (publicado el 7 de julio de 2012), y vigente desde el 8 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

III (fuentes del Derecho Tributario); **IV**, inciso b (principio de legalidad; reserva de ley en materia de concesión de exoneraciones y beneficios tributarios); **VIII** (interpretación de normas tributarias); **X** (vigencia de las normas tributarias); **XII** (cómputo de plazos); **XIII** (exoneración a diplomáticos y otros).

Otras normas

Constitución: 74° (reserva de ley); **79°** (limitaciones del Congreso para regular determinados aspectos vinculados a la materia tributaria).

Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal aprobado por Ley N° 27245 [27.12.99].

Decreto Legislativo N° 1117 [07.07.2012]: Única Disposición Complementaria Transitoria.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Hasta antes de la entrada en vigor del Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, se regulaba un plazo de cinco años; luego se varió a uno de tres años (cabe recordar que el Código Tributario de 1966 consideró como plazo un año).

Mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 953, se sustituyó la antigua Norma VII, de un solo párrafo. Con la nueva disposición, además de modificar el epígrafe se añadió un conjunto de reglas que debían de ser cumplidas en el proceso de aprobación y promulgación de normas que contengan beneficios o exoneraciones tributarias; además señaló normas especiales para el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto a la Renta, y reiteró el plazo para los casos de exoneraciones y beneficios dictados sin indicar el plazo.

Posteriormente, mediante la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 977 (Ley Marco para la Dación de exoneraciones,

incentivos o beneficios tributarios, publicada el 15 de marzo de 2007; por cierto, esta norma establecía un plazo de seis años),[214] se derogó la anterior Norma VII.

Como ya se ha anotado, la Norma VII vigente fue (re)incorporada por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1117.

2. EXONERACIÓN, INCENTIVOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

En nuestra materia es usual que se apliquen (vía normas de promoción) tratamientos preferenciales y diferenciados[215] (alícuotas menores, exoneraciones, reintegros, devoluciones, reembolsos, subvenciones, deducciones, desgravaciones, bonificaciones, subsidios, franquicias, etc.[216]) que, respondiendo a finalidades extrafiscales de estímulo, fomento, promoción o desarrollo (también se presentan en casos de apoyo por emergencia o desastre) de determinadas actividades, sectores sociales o zonas geográficas, son concedidos u otorgados por ley, normalmente con carácter temporal. A estos tratamientos, en común y genéricamente, se les suele denominar beneficios tributarios, y si bien se ubican dentro del fenómeno tributario, financieramente, por su finalidad, deberían ser considerados como medidas de gasto (gastos tributarios o fiscales: monto de ingresos que el fisco deja de percibir por aquellos tratamientos "especiales").

2.1. La exoneración

La *exoneración* –también denominada, en otros países, exención– es la hipótesis neutralizante de la configuración del hecho imponible, de modo tal que por su existencia se evita o impide el nacimiento de la obli-

---

[214] Como se sabe, el Tribunal Constitucional (STC N° 0016-2007-PI/TC) declaró posteriormente la inconstitucionalidad del Decreto Legislativo N° 977; asimismo, declaró la vacatio de la sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia, respetando la interpretación del Tribunal Constitucional del último párrafo del artículo 79 de la Constitución. Posteriormente, mediante la Ley N° 29742 [09.07.2011] se derogó formalmente el Decreto Legislativo N° 977.

[215] O, como se indica en el artículo 79 de la Constitución, tratamientos tributarios especiales. Siguiendo al Tribunal Constitucional, aquí una precisión: "no existe identidad entre 'exoneraciones tributarias' y 'tratamiento tributario especial', ya que si bien existe relación entre ellas, no necesariamente se asimilan y no pueden ser utilizadas de manera indistinta. Las exoneraciones tributarias siempre forman parte de un tratamiento tributario especial, pero no todo tratamiento tributario especial necesariamente comprende exoneraciones tributarias" [FJ. 24 de la STC N° 0016-2007-PI/TC]).

[216] Por cierto, dentro de este contexto, algunas veces incluso se han dado condonaciones. Ejemplo: la RTF N° 8303-2-2001 resolvió un caso de confusión entre condonación y exoneración: Se indica que el beneficio concedido a favor de los damnificados del Fenómeno del Niño es, en realidad, una condonación y no una exoneración, como equivocadamente señala el texto de la Ordenanza que la estableció, en la medida en que tal beneficio está referido a deuda tributaria (por arbitrios) ya generada y vencida de determinados sujetos por su condición de damnificados.

gación tributaria (García Vizcaíno 2009: 431)[217]. En este sentido, sin duda, la exoneración es distinta de la inafectación o la inmunidad tributaria[218]

[217] García Vizcaíno (2009: 431) para graficar esta situación explica que las exenciones obran como una tijera que corta los hilos que unen los hechos imponibles con la obligación tributaria; y precisa que en "las exenciones, la tijera corta todos los hilos, operando como una hipótesis neutralizante total, aunque sólo respecto del supuesto exento y por el tributo de que se trate".
Nuestro Tribunal Constitucional señala que "pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal" (FJ. 18 de la STC N° 0016-2007-PI/TC).

[218] A fin de distinguir la inafectación de la exoneración, podemos decir que en la exoneración se ha "configurado" o "producido" el hecho imponible, en la inafectación no. La RTF N° 559-4-97 señaló "que la "inafectación" se refiere a una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (hipótesis de incidencia), en tanto que el término "exoneración" se refiere a que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo". Para ampliar sobre estos aspectos, véase las STC Nos. 7533-2006-PA/TC (FJ. 27 y 28) y 8391-2006-PA/TC (FJ. 24 a 39). En sencillo, estarán inafectas (no afectas) las personas, bienes u operaciones cuando se encuentren fuera del ámbito de aplicación del tributo. "La no sujeción al impuesto viene configurada por la falta de realización del hecho imponible. En este caso, la persona (por cuanto no se puede hablar propiamente de sujeto pasivo) no entra a realizar la conducta tipificada por la ley y que daría lugar al nacimiento de la obligación tributaria" (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril 2002: 112). Entendiéndose que normalmente las inafectaciones no merecerán mención especial en la ley en razón de que justamente están fuera del ámbito de la misma, en algunos casos de inafectación resultará necesaria su mención en la ley, considerando que muchas veces se incluyen entre estos –por cuestiones de política fiscal u otros fines extrafiscales– algunos supuestos que no califican estrictamente como inafectacciones, pero que por su mención en la ley ya calificarían (véase como ejemplos lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta [que regula a los que no son sujetos pasivos del impuesto y a los ingresos inafectos del impuesto] y en el artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo [conceptos no gravados] –a esta no sujeción algunos la denominan "inafectación legal"), o sencillamente como una mención de los supuestos de no sujeción para "completar" la determinación del hecho imponible; se ha dicho al respecto que tales supuestos sirven para la delimitación negativa del hecho imponible, "advirtiendo sobre lo que no es o no integra el hecho imponible de un determinado tributo. Estos supuestos de no sujeción se explicitan en la Ley porque se trata de supuestos lo suficientemente próximos al hecho imponible como para que resulte conveniente y clarificadora una referencia a los mismos" (Menéndez Moreno 2002: 205). "La justificación de este proceder reside en razones didácticas, aclaratorias, informativas y hasta sistematizadoras, todas ellas fundamentales en un ordenamiento tributario tan complejo como el que padecemos" (Cazorla Prieto 2002: 333). En ese sentido, aun cuando se hace referencia a la Norma VII anterior, resulta vigente el criterio establecido en el Informe N° 266-2005-SUNAT/2B0000: "1. La inafectación del Impuesto a la Renta contenida en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley de Comunidades Campesinas se encuentra vigente, no resultando de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario". "2. Déjese sin efecto el criterio contenido en los Oficios N° 071-96-I2-0000 y N° 023-2000-K00000, según el cual la inafectación del Impuesto a la Renta aplicable a las comunidades campesinas, sus empresas comunales, las empresas multicomunales y otras formas asociativas, contenida en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley de Comunidades Campesinas fue suprimida por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 618, vigente a partir del 1.1.1991".

(casos, estos últimos, a los que no cabe aplicar la Norma VII)[219].

En nuestro país, con criterio simplificador, algunos consideran la exoneración como la liberación o dispensa, normalmente temporal, del pago de un tributo (del cumplimiento de la prestación tributaria) por disposición legal; en este caso, configurándose en la realidad el hecho imponible, por diversas razones se exime expresamente por ley de manera temporal -reiteramos- del pago del tributo.

Como ejemplo claro de exoneración en nuestra legislación tributaria tenemos a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del IGV: "Están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los apéndices I y II [...]". El Apéndice I señala expresamente las operaciones exoneradas del IGV y el Apéndice II señala los servicios exonerados del IGV. Ahora bien, como se dijo, la exoneración es temporal, y habitualmente la ley que la concede indica el plazo de vigencia de la misma; siguiendo el ejemplo citado, recuérdese que el artículo 7 de la Ley del IGV, sustituido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 965 [24.12.2006], establecía expresamente que las exoneraciones contenidas en los apéndices I y II de la referida ley tendrían vigencia hasta el 31 de diciembre de 2009, y luego dicho artículo fue sustituido por el artículo único de la Ley N° 29491 [31.12.2009], vigente a partir del 1 de enero de 2010, estableciéndose que las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tendrán vigencia hasta el 30 de junio de 2010. Posteriormente, mediante Ley N° 29546 [29.06.2010] el primer párrafo del artículo 7 ya referido fue modificado con el siguiente texto: "Las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012".

2.2. Incentivos tributarios

Se entiende por *incentivos tributarios*, aquellos tratamientos normativos destinados a estimular (o *desestimular*) a los deudores tributarios a la realización de determinados actos (que directa o indirectamente deberían beneficiar a la sociedad o al Estado o deberían tener efectos con beneficios sociales).

De otro lado, se conoce por inmunidad tributaria a la inafectación que por encontrarse consagrada en la Constitución restringe la potestad tributaria del legislador, en determinados casos. La inmunidad tributaria es la limitación impuesta a los titulares de poder tributario para que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos en atención a razones de orden social, económicas, o por otras que considere atendibles (Danós Ordóñez 1994: 142). El ejemplo más visible lo tenemos en lo dispuesto por el artículo 19 de nuestra Constitución Política de 1993 ("Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo o indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural [...]"). "Dicho artículo contiene una norma de inmunidad en materia tributaria -distinta a la contemplada en el artículo 32 de la anterior Constitución Política-, según la cual ningún órgano de gobierno con poder tributario puede imponer impuestos directos o indirectos que afecten los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural de universidades, institutos superiores y demás centros educativos" (Liu Arévalo 2001: 71). Véase al respecto las STC Nos. 1271-2006-AA/TC, 3444-2004-AA/TC y 8391-2006-PA/TC.

[219] Para muestra véase la RTF N° 636-1-2003.

Los incentivos ya sean en forma de estímulo o desestímulo, constituyen modalidades de frecuente uso, como instrumento de política económica en general y de política fiscal en particular, reconociendo la importancia que los mismos pueden adoptar a los fines de promover, entre otros objetivos, el ahorro, la inversión, la productividad (por ejemplo de la tierra agrícola), la descentralización geográfica de ciertas actividades y la lucha contra la inflación[220].

Es habitual que se den fundamentalmente con reducción de costos o incremento de ganancias artificialmente; por ejemplo, con ventajas –"créditos"– tributarias a la reinversión de utilidades; este ejemplo está dentro del esquema de incentivo general a la inversión, que también se puede dar en forma de deducciones en la base imponible del impuesto a la renta de los montos invertidos o de una parte de ellos; concebido como parte de la política fiscal de un país, el incentivo se puede presentar también como incentivos a la exportación, al desarrollo industrial, incentivos regionales o incentivos al aumento de empleo de mano de obra (Balzarotti 2003: 284-288).

2.3. Beneficios tributarios

Si bien es cierto que genéricamente se hace usual, por su carácter, llamar beneficios a todos los tratamientos diferenciados que "beneficien" a los contribuyentes,[221] en nuestro entorno se entiende por *beneficios tributarios*, básicamente, aquellos tratamientos normativos mediante los cuales se disminuye o reduce la base imponible o la tasa (alícuota) de algún tributo.[222]

Así, los beneficios fiscales son minoraciones incentivadoras basadas en razones ajenas al fundamento del tributo, que producen esencialmente una dispensa parcial de la obligación tributaria. El empleo de beneficios fiscales se fundamenta en la causa final del Estado, es decir, en el bien común, entendido éste como el conjunto de condiciones que favorecen el desarrollo de las personas en sociedad. Por tanto los beneficios fiscales no significan agravio constitucional, siempre que estén fundados en otros principios o derechos de igual rango jurídico[223].

---

[220] Primer considerando de la resolución de las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario –ILADT (Tema 2: Los incentivos tributarios al desarrollo económico, Venezuela, 1975).

[221] "[...] los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales, normalmente están obligadas a tributar [...]" (FJ. 12 de la STC N° 10138-2005-PC/TC). Asimismo, "los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración" (STC N° 0041-2005-PI/TC).

[222] Siguiendo el símil de García Vizcaíno (2009: 431), en los beneficios tributarios son cortados algunos hilos –no todos–, de modo que la hipótesis neutralizante es parcial, con la consecuencia de que la obligación tributaria nace, pero por un importe menor o con un plazo mayor para su pago.

[223] Segundo considerando de la resolución de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario –ILADT (Tema 1: Medidas fiscales para el desarrollo económico, 2002).

3. REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Los tres últimos párrafos del artículo 79 de la Constitución señalan, primero, que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo; segundo, que en cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas; y, tercero, que sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.[224]

Como se sabe, de acuerdo con el artículo 73 del Reglamento del Congreso de la República, el procedimiento legislativo se desarrolla por lo menos en las siguientes etapas: a) iniciativa legislativa; b) estudio en comisiones; c) publicación de los dictámenes en el Portal del Congreso, o en la Gaceta del Congreso o en el Diario Oficial El Peruano; d) debate en el Pleno; e) aprobación por doble votación; y f) promulgación. A su vez, el primer párrafo del artículo 75 señala, como requisitos generales de las proposiciones de ley, que estas deben contener una exposición de motivos donde se expresen sus fundamentos, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis costo-beneficio de la futura norma legal incluido, cuando corresponda, un comentario sobre su incidencia ambiental. De ser el caso, la fórmula legal respectiva que estará dividida en títulos, capítulos, secciones y artículos. Estos requisitos sólo pueden ser dispensados por motivos excepcionales.

Ahora bien, con la incorporación de la Norma VII, bajo comentario, dispuesta por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1117, siguiendo en principio lo establecido por la Constitución y el Reglamento del Congreso de la República, se ha incorporado un conjunto de reglas que deberán ser cumplidas en la dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.[225]

3.1. Sustento: exposición de motivos

El inciso a) establece que la dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más

---

[224] Con lo cual, queda claro que en cuanto a estos aspectos no cabe la delegación de facultades al Ejecutivo; existe una reserva absoluta de ley (STC Nos. 2689-2004-AA/TC y 0016-2007-PI/TC).

[225] En la exposición de motivos se señala que siendo, en general, que las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios constituyen instrumentos de política económica que generan un menor flujo de ingresos tributarios para el Estado, se precisa que la sustentación implica un análisis cuantitativo que justifique la recaudación dejada de percibir por este ente.

idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente.

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa.

3.2. Consonancia con las normas vinculadas a las finanzas públicas

De acuerdo con el inciso b), la dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual[226] (aprobado periódicamente de acuerdo con el capítulo III de la Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal –Ley N° 27245 [27.12.99], modificada parcialmente) u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

3.3. Objetivos, beneficiarios y plazos de vigencia

El inciso c), en concordancia con el inciso a), establece que el articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida y los sujetos beneficiarios; es decir, la exoneración, incentivo o beneficio debe ser expreso, tanto en sus alcances como en sus efectos.

Respecto de los plazos de vigencia, el literal c) señala que la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y precisa el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (3) años. Por cierto, la segunda parte del literal en reseña indica expresamente: "Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años".[227]

---

[226] "El MMM es el documento más relevante que el Gobierno del Perú emite en materia económica. El MMM contiene las proyecciones macroeconómicas para los tres años siguientes, el año para el cual se esta elaborando el presupuesto y los dos años siguientes. Dichas proyecciones son revisadas por el Banco Central de Reserva del Perú (BCRP). Asimismo, se analizan y evalúan las principales medidas de política económica y social implementadas para alcanzar los objetivos trazados por la administración vigente". "El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) es el responsable de la elaboración y publicación del MMM". "Se publica dos veces al año. La primera, antes del último día hábil del mes de mayo de cada año el Consejo de Ministros deberá aprobarlo en sesión y publicarlo dentro de los dos días hábiles siguientes. La segunda edición en los últimos años viene siendo publicada entre la última semana de agosto y la primera semana de setiembre de cada año, en este caso no existe un límite legal establecido para su aprobación por parte del Consejo de Ministros". http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1116&Itemid=100233&lang=es (consulta: 06.07.2012).

[227] Uno de sus propósitos es impedir que los incentivos o beneficios otorgados con carácter de estímulo o apoyo temporal resulten rigiendo más del tiempo conveniente (la RTF N° 977-4-97 aplicó el criterio indicado, el mismo que había sido establecido por la RTF N° 13043 de 04.08.77).

3.4. Informe del Ministerio de Economía y Finanzas

En concordancia con el artículo 79 de la Constitución, el inciso d) señala que para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

3.5. Inicio de vigencia de la norma que otorga exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios

El inciso e) se refiere a la entrada en vigencia de la norma que otorga exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios: será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación (se entiende esta precisión por cuestiones de previsión presupuestal), salvo disposición contraria de la misma norma (por ejemplo, por cuestiones de emergencia nacional).

3.6. Tratamiento tributario especial para una determinada zona del país

De conformidad con el artículo 79 de la Constitución Política del Perú, sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país (inciso f) de la Norma bajo comentario).

3.7. Prórroga del plazo de vigencia

De acuerdo con la primera parte del inciso g), se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

La segunda parte del literal g), establece que para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

El tercer párrafo del inciso en comentario precisa, razonablemente, que la Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. En ese sentido, también se precisa, no hay prórroga tácita.

3.8. Plazos para las exoneraciones del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta

El inciso h) de la Norma VII prescribe que la ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I (operaciones exoneradas) y II (servicios exonerados) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 (exoneraciones) de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez (como usualmente viene ocurriendo).

4. APLICACIÓN DE LAS REGLAS PARA EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS

La Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1117 ha establecido lo siguiente:

La Norma VII del Código Tributario incorporada por el presente Decreto Legislativo, resulta de aplicación a las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios que hayan sido concedidos sin señalar plazo de vigencia y que se encuentren vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la presente norma legal.

En el caso de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios cuyo plazo supletorio de tres (3) años previsto en la citada Norma VII hubiese vencido o venza antes del 31 de diciembre de 2012, mantendrán su vigencia hasta la referida fecha.

De acuerdo con esta disposición se entiende que no será de aplicación para las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios que hayan sido concedidos con un plazo expreso de vigencia (ejemplo, los beneficios de la Amazonía).

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS (*)

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

(*) *Norma modificada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012, y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

III (fuentes del Derecho Tributario); **IV** (potestad tributaria y principio de legalidad); **VII** (reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios); **IX** (aplicación supletoria de los principios del Derecho); **XVI** (calificación, elusión de normas tributarias y simulación); **93°** (consultas institucionales); **154°** (jurisprudencia de observancia obligatoria; Resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias); **170°** (improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones por interpretación equivocada).

Otras normas

Constitución: 74° (principio de legalidad); **102°, numeral 1** (la interpretación de leyes como atribución del Congreso); **139°, numeral 9** (inaplicabilidad por analogía de la ley penal).

Código Civil: IV ("La ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía").

Código Penal: III (inaplicabilidad por analogía de la ley penal).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: **numeral 2 del artículo IV** (los principios como criterio interpretativo); **numeral 3 del artículo V** (fuentes para interpretar).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Hasta la vigencia del Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, el contenido de la norma era sólo el primero y el último párrafo.

En el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 se incluyó el segundo párrafo con un texto mucho más amplio que el vigente; en este se aplicaba en la primera parte el término imperativo "atenderá".

Con la modificación del total de la Norma dispuesta por la Ley N° 26663, en el primer párrafo se modificó la frase "[...] admitidos en Derecho" por el de "[...] admitidos por el Derecho"; además retiró la segunda parte en el párrafo segundo ("Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real") y alteró la primera parte de este párrafo cambiando el término "atenderá" por la expresión menos imprecisa "[...] tomará en cuenta [...]".

En virtud del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, se modificó la Norma en comentario (el anterior segundo párrafo fue trasladado a la Norma XVI):

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.	*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.*

2. PRIMER PÁRRAFO DE LA NORMA VIII

La sumilla de la Norma VIII indica: "interpretación de normas tributarias"; a su vez, el primer párrafo, refiriéndose a la aplicación de las normas tributarias, hace mención expresa de los "métodos de interpretación admitidos por el Derecho". En ese sentido, resulta necesario precisar qué debe entenderse aquí por norma tributaria y vincularla con la interpretación jurídica y sus "métodos".

2.1. Las normas tributarias

Como hemos adelantado, sea "cual fuere su aspecto formal (constitución, ley, código, jurisprudencia, reglamento, directiva, o cualquiera otra), toda disposición adoptada por el poder, susceptible de imposición coactiva es una norma" (Valadés 2005: 32). Ahora bien, asumiendo que la norma jurídica "es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento" (Rubio Correa 2009: 76), se entiende (siguiendo a Diez-Picazo [1993: 94]) que la norma en sí misma no es la disposición legal; que las disposiciones legales o jurídicas –los textos– "son medios de manifestación de la norma"; que "los textos son los significantes, mientras que las normas son los significados"; que "los textos son los vehículos de una carga de sentido, pero la norma es el sentido del que el texto aparece cargado". Así pues, no debemos confundir las "expresiones que usa el legislador para promulgar una norma con el significado de esas expresiones" (Navarro 2005: 103). Ampliando este tema, como propone Guastini (2011: 136): "disposición" es cada enunciado que forme parte de un documento normativo, es decir, cada enunciado del discurso de fuentes; a su vez, "norma" es "cada enunciado que constituya el sentido o significado atribuido (por alguien) a una disposición (o a un fragmento de disposición, o a una combinación de disposiciones, o a una combinación de fragmentos de disposiciones)"; así, como el autor completa: "la disposición es (parte de) un texto aún por interpretar; la norma es (parte de) un texto interpretado".[228]

Cuando la sumilla general de la Norma VIII habla de normas tributarias deberíamos entender genéricamente que se está refiriendo a las normas en sentido formal, a los textos normativos, a todas las disposiciones legales con contenido tributario. Sin embargo, si tenemos en cuenta la especificación del título y su relación con la razón de su regulación particular (en la Norma sub examen y más precisamente en su primer párrafo: "aplicar las normas tributarias"), debemos entender que cuando se menciona a las "normas tributarias" se está refiriendo a las disposiciones normativas vinculadas al tributo (creación, modificación, extinción y su regulación directamente vinculada).[229]

---

[228] Este criterio fue aplicado en la STC N° 0010-2002-AI/TC.

[229] En la línea anotada, y sin perjuicio de la distinción que sobre disposición y norma se ha efectuado, resulta de interés referir la precisión clasificatoria que hace Bravo Cucci (2010: 164-165): norma tributaria en sentido estricto "es aquella que marca el núcleo del tributo (utilizando el término aquí en su acepción de norma jurídica), vale decir, es aquella que define la propia incidencia tributaria, y que dispone que ante la ocurrencia de un hecho imponible, se genere como consecuencia, la obligación de pagar una suma de dinero con carácter definitivo, vale decir, la obligación de cumplir con la prestación tributaria"; asimismo, norma tributaria en sentido amplio es "aquella norma que disciplina el fenómeno tributario, y todas las manifestaciones que ello conlleva, sin restringirnos a la norma que establece la obligación tributaria. En ese esquema, cuando nos referimos a norma tributarias en sentido amplio, lo estamos haciendo respecto de aquellas que disponen deberes formales, infracciones y sanciones tributarias, exoneraciones y beneficios tributarios, anticipos impositivos, entre otros supuestos".

2.2. La interpretación jurídica y sus métodos

Sobre la interpretación (de las leyes) se han dado diversas definiciones; no obstante, si bien poco a poco se ha ido restringiendo sus alcances, también se ha mantenido la idea de que se trata de una labor cognoscitiva destinada a buscar el sentido y alcance de una disposición normativa con el fin de trasladar el Derecho vigente a la realidad[230] (García Novoa [2000] sobre la opinión de Betti).[231]

Habiéndose ya precisado que lo que se interpretan son los textos normativos o las disposiciones legales contenidas en un texto,[232] podemos afirmar que interpretar es asignarle o atribuirle[233] sentido[234] o significado[235] a un texto normativo[236].

---

[230] No hay que olvidar que, como recuerda Rodríguez Grez (1995: 51), "la interpretación es un camino o una vía, para aplicar la norma general y abstracta a los casos concretos y particulares que son en definitiva, los que interesa resolver".

[231] Por ello se decía sin ambages que para aplicar las leyes se tenía que "desentrañar" o "descubrir" su significado ("Interpretar es desentrañar el significado de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos; por ello tiene significación" [García Máynez 2000: 325]); no olvidemos que en común, siguiendo lo señalado por el Diccionario de la RAE, se asume que interpretar es explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto.

[232] Aquí resulta de interés observar como referencia didáctica lo establecido por el numeral 2 del artículo 12 de la LGT española: "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

[233] Para tal proceso no es incompatible averiguar, buscar, desentrañar o descubrir el sentido o significado del texto; con lo cual, para nuestro país y en las circunstancias actuales, no descartamos la utilidad del clásico enfoque formal de interpretación.

[234] "Interpretar consiste en determinar o asignar un sentido a ciertos signos, expresiones o palabras, a fin de hacerlos "comprender" dentro de un determinado objeto. En este contexto, el sentido de algo es siempre incorporado mediante la interpretación, no se busca ni se desentraña, e interpretar deviene en declarar el sentido de una cosa (pues no existe un sentido objetivo dentro de la norma, sino uno que se le atribuye y que es derivado de una compleja constelación de significados)" (García Toma 2007: 385).

[235] "Interpretar es, en efecto, atribuir sentido o significado a un texto normativo. No puede haber norma sin previa actividad interpretativa; ni puede hablarse ya de una disposición (sino de norma) para referirse al resultado de dicha actividad o proceso. Desde el punto de vista de la interpretación, las disposiciones constituyen su objeto y las normas su resultado" (Díaz Revorio 2003: 52).

[236] "Siendo la norma tributaria, como otras normas jurídicas, una estructura lógico-jurídica revestida por signos lingüísticos, su interpretación es la averiguación del significado de tales signos o, lo que es lo mismo, el resultado de atribuirles valores. La interpretación es un proceso a través del cual la norma jurídica se revela al intérprete" (Bravo Cucci 2002: 21). El mismo profesor Bravo, siguiendo lo propuesto por De Barros Carvalho, precisa que la interpretación presupone tres ángulos de análisis: "a) el plano del soporte físico o el de la literalidad textual; b) el plano de los significados o el del contenido de los enunciados (vistos estos aisladamente); y, c) el plano de las significaciones normativas. Sólo recién en el último de los planos es que la norma jurídica se revela al intérprete como expresión completa de significación lógico-jurídica, en tanto en esa etapa se agrupan los significados de los enunciados, los que son asignados a los aspectos de la hipótesis de incidencia y de la consecuencia normativa, según correspondan, lo que permite acceder al sentido completo de la norma tributaria".

Por otro lado, si bien la doctrina ha desarrollado diversos criterios para calificar y clasificar[237] sus métodos;[238] de los usualmente conocidos y utilizados (por la doctrina y jurisprudencia nacionales) podemos referir los siguientes: literal (sentido o significado de las palabras), gramatical (estructura gramatical o formal), ratio legis (razón de ser), lógico (reglas lógicas y razón), sistemático (ubicación, relación, comparación: ordenamiento jurídico); histórico (antecedentes), sociológico (realidad social), teleológico (espíritu y finalidad); etc. Ahora bien, no existe un método de interpretación superior o prevalente; no obstante, podemos afirmar que no siempre se puede dar por concluida la empresa si sólo se ha realizado la básica interpretación literal-gramatical;[239] debe, para efectos más satisfactorios, recurrirse a varios de los métodos permitidos, combinándolos armónicamente, sin perder de vista la orientación de los principios y disposiciones constitucionales; un buen procedimiento de interpretación, de acuerdo con el doctor Rubio Correa (2003: 133), aplica "en cada caso, todos los métodos de interpretación, es decir, utiliza todas la variables a disposición. Entonces, compara resultados interpretativos y busca un significado consistente".[240]

---

[237] Por cierto, la doctrina habla (combinándolos, excluyendo o incluyendo; no hay acuerdo sobre la tipología y clasificación) de diversas escuelas, teorías, cánones, criterios, elementos, métodos... todos útiles y admitidos por el Derecho.

[238] "Cuando hablamos de método nos referimos a los caminos, los procedimientos o las reglas que nos conducen a la obtención de un resultado, que explica una realidad que constituye el objeto del conocimiento" (Tarsitano 2008: 859).

[239] Lo dicho no pretende restarle importancia, máxime si puede resultar esencial en la recurrente (en nuestra materia) interpretación estricta.

[240] Resulta interesante recordar aquí lo resumido por el profesor Eusebio González (2003: 492) como principios interpretativos ampliamente aceptados: 1) Vinculación del intérprete a la letra de la Ley, mas no plenamente, es decir, vinculación en sentido crítico. 2) Reconstrucción objetiva del significado de la norma a través de su valoración histórica, teleológica y sistemática. 3) Corrección e integración de la norma, en su caso, si los resultados obtenidos en la fase interpretativa anterior fueran contradictorios. Luego precisa (González 2003: 497): "La mayor parte de la doctrina está de acuerdo, con ligeros matices, en que la interpretación de las leyes debe estar presidida por un método ecléctico, que requiere utilizar una pluralidad de datos e instrumentos: a') En primer lugar, debe tomarse como dato la propia ley. Pero teniendo en cuenta que su puro sentido gramatical no basta, aunque sea claro. b') En segundo lugar, debe utilizarse por el intérprete el dato lógico, relacionando en abstracto las diversas partes de la norma y aplicando los conocidos aforismos y reglas lógicas de interpretación acuñados por la práctica jurídica. c') Asimismo, en derecho tributario es especialmente importante el dato teleológico, constituido por los fines que el legislador se propuso alcanzar con el precepto. d') Naturalmente, debe también utilizarse el dato histórico en la interpretación de la ley fiscal, analizando las circunstancias de lugar y de tiempo en que la ley se promulgó y la génesis de su elaboración". También es de interés lo anotado por el doctor Domingo García Belaúnde (1995: 191), quien no habla de métodos y que para esquematizar la labor interpretativa rescata los elementos de Savigny (gramatical, lógico, histórico y sistemático) y precisa que estos son producto de una secuencia de menos a más. "Primero se analiza el gramatical, luego el lógico; de ambos debe salir una posibilidad a manera de hipótesis de trabajo. De aquí se sigue adelante viendo el histórico y terminando en el sistemático. Todos deben ser combinados armoniosamente para obtener una interpretación coherente, adecuada para los fines de la seguridad y paz que persigue el orden jurídico. Aún más, en caso de existir más de una interpretación, debe buscarse la que mejor se oriente a los fines que se buscan". Y concluye. "Por tanto, en la interpretación no hay métodos, hay elementos que se conjugan, se armonizan, para dar un resultado. La manera como ellos se apoyan mu-

2.3. Interpretación y aplicación de las normas tributarias

Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto precedentemente, a fin de aplicar[241] las disposiciones legales con contenido tributario (todas, aunque para el presente caso, como se ha anotado, esencialmente las "normas" que regulan los tributos), se podrá usar todos los métodos de interpretación jurídica.

Así, nuestro Código Tributario, de acuerdo con la doctrina tributaria vigente, con este primer párrafo (cuyo sentido viene desde nuestro primer Código) zanja alguna eventual discusión generada por las diversas teorías[242] o criterios[243] que sobre la interpretación de la norma tributaria históricamente se habían planteado y que antaño venían acompañando a nuestra materia.

Las normas legales tributarias no son distintas de las demás normas de nuestro ordenamiento jurídico;[244] en tal sentido, para su interpretación se puede utilizar cualquiera de los métodos admitidos por el Derecho. "No hay ninguna especialidad en la interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se interpretan como cualquier otra norma jurídica, por la sencilla razón de que son normas jurídicas" (Eusebio González 2000). Así pues, toda la teoría general de la interpretación de las normas es íntegramente trasladable al Derecho Tributario.

3. SEGUNDO PÁRRAFO DE LA NORMA VIII

El vigente segundo párrafo de la Norma VIII prescribe en principio la prohibición de la denominada interpretación por analogía de las normas tributarias[245] (o más sencillamente, la exclusión de la ampliación del hecho imponible por vía analógica).[246]

---

tuamente para llegar a su objetivo, es el verdadero método de la interpretación".

[241] Efectivizar su "mandato". Por cierto, como se podrá ver, la disposición normativa o "norma" (cuya existencia y validez se ha verificado) no se aplica por sí misma; requiere ser previamente "interpretada".

[242] Por ejemplo las que planteaban los propulsores de la interpretación funcional o de la que se fundamenta en la realidad económica o de las doctrinas causalistas.

[243] Entre otros, los contenidos en los brocardos in dubio contra fiscum o in dubio pro contribuyente, e in dubio pro fisco, o en los planteamientos referidos a que para la materia tributaria eran admisibles métodos especiales o solo algunos métodos de interpretación, por la consideración de la ley tributaria (y el tributo) como odiosa, etc.

[244] Como ya se adelantó, durante cierto tiempo a las normas tributarias no les fue reconocida su naturaleza jurídica; se las consideraba normas sólo en sentido formal; fue Ezio Vanoni quien permitió atribuir la plena juridicidad de tales normas; desde aquella época (años 30) se concluyó en que la norma tributaria es una norma general y abstracta, provista de sanción para el caso de incumplimiento y que tutela un interés, el interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines, bien entendido que interés del Estado e interés general de sus miembros son, al menos en hipótesis, la misma cosa. Así la consideración de la ley tributaria como norma excepcional no tiene ya sentido alguno, pues la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria; no es ni más ni menos que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico, sino una norma jurídica ordinaria más (Checa González 1998: 20-21).

[245] Obsérvese que caso distinto es el de la aplicación de la integración de la ley, en supuestos permitidos, regulado en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

[246] Véase un ejemplo de su aplicación por el Tribunal Constitucional en la STC N° 2235-2009-PA/TC.

Así, básicamente por el principio de legalidad o de reserva de ley, fundamento de ineludible atención en materia tributaria[247] (y sancionatoria), y también por el de seguridad jurídica, resulta claro -y lo manifiesta expresamente el segundo párrafo de la Norma bajo comentario- que en vía de interpretación no podrá:

- crearse tributos,[248]
- establecerse sanciones,
- concederse exoneraciones,[249]
- ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados por ley.[250]

A este respecto, algunos apuntes adicionales.

---

[247] Dino Jarach (1998: 167) señalaba sobre este tema lo siguiente: "El principio de legalidad implica que no se puede por medio de la hermenéutica suplir los esquemas del legislador, mediante la creación interpretativa, incluyendo en la ley, lo que la ley misma no ha previsto como caso particular".

[248] RTF N° 2994-5-2007: "Que de las definiciones expuestas se aprecia que el remolcador o tracto camión está diseñado únicamente para arrastrar o tirar (remolcar) semiremolques mediante un sistema mecánico denominado tornamesa o quinta rueda y, por tanto, cuenta con un diseño, estructura y uso distinto al camión, recibiendo a nivel de la legislación de la materia un tratamiento distinto, por lo que no se puede entender que cuando la Ley de Tributación Municipal incluye como sujetos pasivos a los propietarios de camiones, también incluye a los que son de remolcadores, hacerlo implicaría infringir lo dispuesto por la Norma VIII del título Preliminar del Código Tributario, que señala que en vía de interpretación no se podrán crear tributos".

[249] La jurisprudencia reconoce que en este caso la interpretación debe ser estricta (Krause Murguiondo [2000: 56] expresa que por interpretación estricta o declarativa debe entenderse "aquella interpretación que se ajusta al significado literal 'normal o natural' de las palabras usadas por la norma jurídica") o restrictiva (García Belsunce [1982-b: 135], a diferencia de lo opinado por Jarach -en cuanto éste sostiene que interpretación restrictiva quiere decir prohibición de interpretación ampliatoria o extensiva-, señala que debe entenderse por "interpretación restrictiva aquella que atribuye a la norma un alcance más restringido que aquel que aparecería, prima facie, de la expresión adoptada"). Véase la STC N° 0042-2004-AI/TC. El Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones ha establecido que las normas que regulan beneficios tributarios, es decir excepciones al régimen general, deben ser interpretadas en forma estricta y teniendo en cuenta el principio de legalidad (por ejemplo, las RTF Nos. 774-3-98 y 8945-5-2001); también en reiterada jurisprudencia, ha establecido que las disposiciones sobre exoneraciones y beneficios son taxativas y deben ser interpretadas de forma restrictiva (RTF N° 16706 de 14.09.81, de observancia obligatoria: siendo las deducciones de carácter taxativo, no pueden ampliarse o utilizar la analogía para ampliar su campo de aplicación; RTF N° 507-3-97: la resolución indicada, además de reiterar que en vía de interpretación no pueden concederse beneficios tributarios, precisa que las normas sobre beneficios tributarios deben ser interpretadas en forma restrictiva; RTF N° 152-3-98: las exoneraciones por su carácter excepcional deben ser interpretadas restrictivamente; en el mismo sentido, la RTF N° 606-3-2000). El Poder Judicial, en la Sentencia de Casación 106-2009-Lima, también ha seguido dicho razonamiento (AELE, Análisis Tributario N° 272, setiembre 2010, página 6).

[250] Por cierto, asumimos que en este caso se trata de disposiciones tributarias vinculadas directa o indirectamente al hecho imponible. Algunos ejemplos se pueden ver en las RTF Nos. 254-1-97, 1070-3-97, 658-4-97, 705-3-2000, 9165-4-2001, 6537-5-2003, 4504-1-2006, 3495-7-2008, 7110-10-2010, entre otras.

García Belsunce (1982-b: 141-142), sosteniendo que la interpretación extensiva significa ceñirse a la norma jurídica, pero interpretarla de acuerdo con sus propósitos, con sus fines, según la voluntad o intención del legislador, buscando desentrañar la ratio legis y llegar a una interpretación lógica y razonable –el que según nosotros es posible de aplicar a la mayoría de normas tributarias–, admite la diferencia entre ésta y la denominada interpretación analógica, y la explica del siguiente modo: "Admitimos la diferencia, en razón de que en la interpretación extensiva, la extensión deriva de un criterio que resulta de la norma misma, mientras que en la analogía la extensión resulta de un principio que está fuera de la norma. El procedimiento analógico consiste en la extensión de un precepto de la ley a un caso no comprendido en la misma, pero que tiene una relación de afinidad tal, que hace suponer por aplicación de un principio lógico, que a igual premisa debe corresponder igual consecuencia y que tal habría sido la voluntad del legislador". "Si bien las dos formas de interpretación se entrelazan en la aplicación práctica tan profundamente que es difícil establecer dónde termina una y comienza la otra, hay interpretación extensiva cuando un determinado hecho cae bajo la norma expresa de la ley, si bien la forma usada no corresponde a la comprensión literal del precepto jurídico y, en cambio, hay interpretación analógica, cuando si bien la relación a regular no cae bajo la norma expresa, entra no obstante bajo el mismo principio de derecho revelado en aquella norma. En un caso el intérprete remedia la deficiente formulación de la ley; en el otro, completa un precepto jurídico, es decir, integra la norma jurídica".

"Lo que sí está claro es que la interpretación extensiva, a diferencia de la analogía, no da lugar a la entrada de un elemento normativo nuevo, como es la aplicación de una norma que no estaba pensada para el caso, sino para otro semejante. En la interpretación extensiva, lo único que hay es una pretensión de averiguar el ámbito semántico de la norma interpretada, y el posterior resultado que lleva a entender que ese ámbito es más amplio que el que se deriva de una interpretación literal o estricta de la norma" (García Novoa 2000).

Si bien, como indica Araoz Villena (2006-a: 198-199), la analogía tiene un fundamento lógico "no puede ser confundida con el método lógico de interpretación cuando éste concluye con un resultado extensivo de la fórmula legal, pues en la interpretación extensiva el hecho al cual se le aplica la ley está comprendido en ésta, aunque la fórmula gramatical de la norma diga menos que su verdadero sentido y alcance. En tal virtud, en la interpretación con resultado extensivo, buscando más allá del texto gramatical de la norma jurídica, recurriendo a su espíritu o a la sistemática que está representada por el resto del ordenamiento jurídico que atañe al caso, se encuentra el verdadero sentido y alcance de dicha norma. La interpretación con resultado extensivo no puede desbordar, sin embargo, tales límites del método de interpretación lógico, o sea, el espíritu de la ley y la sistemática jurídica. Más allá de estos límites se encuentra la analogía, en virtud de la que la norma se aplica a los supuestos de hecho que no están regulados por ella por tener una notoria afinidad con los hechos que sí están regulados". En esta línea, sostiene que considerando el primer párrafo de la Norma VIII, es admisible en materia tributaria la interpretación lógica con resultado extensivo y que el tercer párrafo sólo prohíbe la aplicación de la analogía y no la aplicación de la interpretación extensiva (Araoz Villena 2006-a: 200).

Con la modificación de la Norma VIII se agregó en el párrafo en comentario, respecto del texto anterior, una precisión ("Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo") que puede confundir desde que podría entenderse que en virtud de la Norma XVI sí es posible la vedada ampliación del hecho imponible por vía analógica (extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley), y también lo contrario: que cuando la SUNAT aplique las normas de calificación, elusión de normas tributarias o simulación, no puede afectar lo dispuesto en la Norma VIII. No obstante, consideramos que finalmente es una norma cuya pretensión es ser una afirmación categórica: que lo establecido en la Norma XVI no colisiona con lo dispuesto por el segundo párrafo de la Norma VIII (y aunque resulta discutible [más en cuanto a su calidad de norma antielusiva], veremos sus alcances reales en su aplicación por parte de la Administración [o sus funcionarios]).

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.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

I (contenido); **III** (fuentes del Derecho Tributario); **VIII, tercer párrafo** (interpretación de normas tributarias); **95°** (deficiencia o falta de precisión normativa); **128°** (defecto o deficiencia de la ley); **162°, segundo párrafo** (aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General).

Otras normas

Constitución: 74° (principios de la imposición); **139°, numeral 8** (principios de la función jurisdiccional; no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley; en tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario); **139°, numeral 9** (inaplicabilidad por analogía de la ley penal).

Código Civil: IV ("La ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía"); **VIII** ("Los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos, deben aplicar los principios generales del derecho y, preferentemente, los que inspiran el derecho peruano"); **IX** (aplicación supletoria del Código Civil).

Código Procesal Civil: Primera Disposición Final (aplicación supletoria del Código Procesal Civil a los demás ordenamientos procesales).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: **I** (ámbito de aplicación de la ley); **II** (contenido); **IV** (principios del procedimiento administrativo); **VIII** (Deficiencia de fuentes); **Tercera Disposición Complementaria y Final** (integración de procedimientos especiales).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Al texto heredado de nuestro primer Código, mediante el aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, se le precisó primero la referencia o aplicación en

general a las normas tributarias y se añadió que en defecto del Código y otras normas tributarias se podrá aplicar normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

2. ASPECTOS GENERALES DE LA NORMA IX

La teoría general del Derecho ha propuesto, y el Derecho positivo ha aceptado, determinadas reglas de aseguramiento de la plenitud jurídica[251] (García Toma 2007: 235-236); así, para tal efecto, se recurre en principio a las reglas de enlace, de exclusión[252] y de competencia[253], y se apela a la integración de la ley vía la aplicación de la analogía o los principios generales del derecho.

En nuestra rama, como no podía ser de modo distinto[254], también se acepta el empleo de las reglas de aseguramiento de la plenitud jurídica;[255] una manera patente es mediante la aplicación de normas o disposiciones de otras ramas del Derecho, es decir la integración de la ley (a fin de resolver o corregir los defectos o deficiencias de los que puede adolecer el ordenamiento jurídico o legal positivo tributario –esencialmente por lagunas[256]). En ese sentido, la Norma bajo comentario textualmente señala:

---

[251] "Con la palabra plenitud del ordenamiento jurídico se entiende la exigencia de que en el ordenamiento exista un mandato idóneo para la composición o solución de cualquier conflicto de intereses que se plantea en la sociedad jurídicamente ordenada" (Carnelutti 2006: 118).

[252] Por ejemplo la regla contenida en el inciso a) del numeral 24 del artículo 2 de nuestra Constitución ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe"), aplicable para todos los ciudadanos.

[253] En esta línea, la regla de que los funcionarios públicos solo pueden hacer lo que expresamente se les ha atribuido como facultad o asignado como responsabilidad.

[254] No hay duda de que para la materia tributaria, aun cuando un buen grupo asuma su autonomía plena como rama del Derecho, y que en tal virtud tenga principios, normas y conceptos propios, diferentes a los de otras materias jurídicas, es aplicable la frase de D'amelio (citado por García Belsunce [1982-c: 27]): "la autonomía de una rama del derecho no puede excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, de las cuales necesita para vivir".

[255] Aquí resulta pertinente recordar que, siguiendo con lo regulado por el numeral 8 del artículo 139 de nuestra Constitución, el artículo 128 del Código Tributario dispone que los "órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley".

[256] Guastini (2000: 81-82) indica que la laguna puede definirse de uno de los siguientes modos: "a) en un sistema jurídico, existe una laguna siempre que un determinado comportamiento no este deónticamente calificado de modo alguno por una norma jurídica perteneciente al sistema, o b) en un sistema jurídico, existe una laguna siempre que para un determinado supuesto de hecho no esté prevista alguna consecuencia jurídica por una norma perteneciente al sistema". En nuestro país, Rubio Correa (2009: 261) señala que la laguna puede ser definida como "aquel suceso para el que no existe norma jurídica aplicable, pero que se considera que debiera estar regulado por el sistema jurídico. Estrictamente hablando, el suceso que da origen a la laguna no está previsto en ninguno de los supuestos existentes en las normas vigentes del sistema jurídico, o puede ocurrir también que, a la consecuencia prevista, deba añadirse otra no prevista para el mismo supuesto". El profesor García Toma (2007: 487-497) a este respecto efectúa un listado de situaciones (y los desarrolla) en las cuales existen lagunas: a) cuando hay falta de ley; b) cuando la ley solo plantea una orientación genérica; c) cuando existe la regulación jurídica de una materia, pero sin que la ley contenga una norma que cubra alguna de sus áreas de conflicto coexistencial; d) cuando la ley deviene inaplicable por abarcar casos o acarrear consecuencias que el legislador no habría ordenado

- En primer lugar, que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias[257] podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.[258] Así, en las condiciones indicadas[259] se puede recurrir a cualquier norma ajena a nuestra materia.[260]

  En este punto nos permitimos una precisión sobre el Código Civil: si bien se recurre habitualmente a las disposiciones de este código (ej. artículo I del Título Preliminar: derogación tácita [RTF N° 2505-5-2011]; artículos 98 y 110, sobre asociaciones [RTF Nos. 9625-4-2004]; artículo 949, transferencia de bien inmueble [RTF N° 5845-11-2011]; artículo 1224 [RTF Nos. 297-2-96, 265-2-97, 361-2-97 y 400-6-97]; artículo 1267, sobre pago indebido [RTF N° 873-5-97]; artículo 1316: fuerza mayor (RTF N° 5592-4-2011); artículo 2004: los plazos de caducidad los fija la ley [RTF N° 1574-3-2009]), entendemos que no solo es por la aplicación de lo dispuesto en la Norma bajo comentario sino también por lo establecido en el artículo IX del Título Preliminar del Código Civil: "Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza". [261]

---

de haber conocido aquellas o sospechado estas; e) cuando dos leyes, sin referencia alguna entre sí, se contradicen, con lo que se hacen recíprocamente ineficaces; f) cuando debido a nuevas circunstancias surgen cuestiones que el legislador no tuvo oportunidad de prever en la ley dictada, por lo que literalmente no están comprendidas en ella, aunque por su finalidad pudieron estarlo de haberse conocido anteladamente; y g) cuando los alcances de una ley no producen efectos jurídicos por razones de ocio legislativo.
Ahora bien, distinguiendo las lagunas de los problemas de interpretación o de calificación de los supuestos de hecho, una laguna "no puede ser colmada más que integrando el ordenamiento, o sea, añadiéndole una norma nueva (implícita), que conecta una determinada consecuencia jurídica a un supuesto de hecho no previsto" (Guastini 2000: 69).

[257] Obviamente, entre normas tributarias cabe la autointegración.

[258] No obstante, hay que distinguir entre esta aplicación y la que se hace por la remisión o incorporación en las normas tributarias de conceptos, institutos o figuras de otros ordenamientos sectoriales. En estos supuestos, más que suplir la falta lo que hacen estas normas es complementar la norma tributaria que las invoca expresamente, sin definirlos (Calvo Ortega 2004: 31); esto se hace normalmente vía la interpretación sistemática; un ejemplo: cuando el Código habla de "liquidación de sociedades" o "reorganización de sociedades" (artículo 17), tenemos que "completar" o interpretar la norma con aquellos institutos regulados en la Ley General de Sociedades.

[259] Que no se opongan o desnaturalicen el sentido del código o de las normas con contenido tributario.

[260] A fin de ser aplicada por analogía o supletoriamente.
Una precisión: la aplicación supletoria es usualmente expresada en la propia norma a suplir (ej. la Ley General de Aduanas respecto al Código Tributario), o en la norma que cumplirá tal función, en determinados ámbitos (ej. Artículo IX del Código Civil; Primera Disposición Final del Código Procesal Civil; Tercera Disposición Complementaria y Final de la LPAG).

[261] Tal aplicación, como ya se ha visto, será posible siempre y cuando se cumplan las condiciones para la analogía o la supletoriedad (en la RTF N° 763-9-2011 el contribuyente pretendió la aplicación del artículo 1561 del Código Civil por encima de lo establecido en las disposiciones que regulan el fraccionamiento tributario y la pérdida de dicho beneficio).

Otra precisión. Como se sabe, en las relaciones entre la Administración y los administrados es de suma importancia lo establecido por el Código Tributario (además, porque las regula mediante procedimientos especiales); no obstante, existe otra ley que también es importante, y es aplicable como norma general a los procedimientos que surjan de aquellas relaciones: la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG). Ésta será, sin duda como norma general o común a los procedimientos administrativos, de aplicación a las relaciones cuyos procedimientos no están normados por el Código; no obstante, estando regulados algunos procedimientos específicos (especiales) en nuestro Código Tributario (Cobranza Coactiva, Contencioso-Tributario, No Contencioso: procedimientos tributarios) no cabe aplicar la LPAG en lugar de estos procedimientos especiales (por la singularidad de su materia); la LPAG, en virtud de lo dispuesto por el numeral 2 del Artículo II de su Título Preliminar, sólo será aplicable supletoriamente (como norma procedimental general que cubre una laguna de la norma procedimental especial) en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto (con este sustento es normal, por ejemplo, observar que se aplique de la LPAG el artículo 13, sobre los alcances de la nulidad,[262] el artículo 149 para la acumulación de expedientes, el artículo 201, sobre corrección de errores materiales o aritméticos, o el artículo 213 para dar el trámite pertinente a algún escrito o recurso cuando el recurrente ha incurrido en error al calificarlo); aquella aplicación, consonante con la Norma IX del Código, se presenta por la vigencia de la Tercera Disposición Complementaria y Final de la LPAG: "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".[263]

Situación parecida, en lo atinente, también se puede dar con el Código Procesal Civil (por lo establecido en su Primera Disposición Final).

- En segundo lugar, que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho tributario, o en su defecto los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho.

---

[262] Véase un ejemplo de su aplicación en la RTF 4765-10-2011.

[263] Véase como ejemplos lo aplicado en las RTF Nos. 1588-2-2002 y 5645-5-2003; también la RTF N° 5580-5-2006, que estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria: "En el caso que la notificación de un acto de la Administración exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, será de aplicación el numeral 24.2 del artículo 24 de la Ley de Procedimiento Administrativo General aprobada por Ley N° 27444, según el cual, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar el vencimiento del plazo que corresponda, por lo que la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna".
Por otro lado, tal como ocurre con el Código Civil, la aplicación de la LPAG será posible siempre y cuando se cumplan las condiciones para la analogía o la supletoriedad (RTF N° 6677-1-2011: el recurrente pretendió la aplicación de un plazo establecido en el artículo 24 de la LPAG y no el establecido en el artículo 104 del Código Tributario).

3. LA ANALOGÍA

La analogía consiste en aplicar a un caso concreto, no normado, una norma jurídica que rija un caso similar.[264]

A este procedimiento se denomina *analogía legis*. Ahora bien, este procedimiento requiere que los casos, o hechos, sean semejantes; así (tomando en cuenta la estructura de la norma: supuesto, nexo y consecuencia), se aplicará la consecuencia de una norma a un caso cuyo supuesto no sea el planteado hipotéticamente en la norma por el legislador pero que en esencia sea semejante. Diez-Picazo (1993: 281) presenta el siguiente esquema: "1°) Norma: Si es S debe ser C; 2°) Caso: H no es igual a S pero es semejante a S; 3°) Conclusión: Para H debe ser C".

Por otro lado, también existe el procedimiento denominado *analogía iuris*; por medio de éste se obtiene "una nueva regla para un caso no previsto, no ya por la regla que se refiere a un caso individual, como sucede con la *analogía legis*, sino por todo el sistema o por una parte del sistema, es decir que este procedimiento no difiere del que se emplea cuando se recurre a los principios generales del derecho" (Bobbio 1999: 236). Diez-Picazo (1993: 281) esboza el esquema de la *analogía iuris* de la siguiente manera: "1°) Dadas las normas n1, n2, n3, puede inducirse un principio general N, según el cual si es S debe ser C, 2°) es así que el caso planteado H es igual a S, luego 3°) para H debe ser C".

Diez-Picazo y Gullón (1994-I: 185), precisando, señalan: "La distinción entre uno y otro tipo de procedimientos analógicos se puede trazar diciendo que la analogía legis procede lógicamente de lo particular a lo particular, mientras que en la analogía iuris se procede primero desde lo particular a una abstracción (lo general) y luego aplica lo general obtenido a lo particular".

Aquí hay que tener en cuenta, como advierte Eusebio González (2003: 498), que "la esencia del procedimiento analógico no estriba en la semejanza de los supuestos de hecho, regulado el uno y por regular el otro, sino en la razón de esa semejanza, que posibilita, aconseja o fuerza -según el tenor del precepto- la aplicación al supuesto no expresamente regulado de los principios ordenadores extraídos del supuesto regulado".

El profesor Rubio Correa (2003: 158-159) nos informa que las analogías dentro del Derecho tienen cuatro formas: *a pari* (a igual razón igual derecho), *ab maioris ad minus* (quien puede lo más puede lo menos), *ab minoris ad maius* (quien no puede lo menos no puede lo más), *a fortiori* (si A puede y B tiene mayor razón que A para poder, entonces B puede).

---

[264] "Es decir, va más allá (anà) del pensamiento legislativo (lógos), ya que consiste en aplicar a un caso concreto, no previsto en las normas jurídicas, una disposición que rija un caso similar, al considerarse que ambos se encuentran gobernados por el mismo interés, razón o finalidad" (García Vizcaíno 2009: 252).

4. LA ANALOGÍA Y LA MATERIA TRIBUTARIA

Respecto a su aplicación en el Derecho Tributario, aun cuando en sus alcances todavía existe alguna discusión, la mayoría acepta la posibilidad de la integración mediante la analogía en la parte atinente a los aspectos vinculados a las funciones y facultades de la Administración (es decir en el campo de lo que en nuestro ámbito se ha venido denominando Derecho Tributario Formal o Administrativo) y a los procedimientos (considerados en el denominado Derecho Tributario procesal); pero no en lo relacionado con los aspectos del Derecho Tributario material o sustantivo (en este caso, en aquellos que aluden o tienen una directa vinculación con los elementos esenciales del tributo, el hecho imponible y obviamente con las exoneraciones)[265] como tampoco en lo referido a las infracciones y sanciones tributarias; en buena cuenta, no es aplicable en los aspectos tributarios reservados constitucionalmente a ley o que se encuentren dentro del principio de reserva de ley o de legalidad.[266]

5. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Los principios generales del derecho se pueden definir como "conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, subconjuntos, conjuntos y del propio Derecho como totalidad. Pueden estar recogidos o no en la legislación, pero el que no lo estén no es óbice para su existencia y funcionamiento" (Rubio Correa 2009: 284). También puede decirse que "tales principios no pueden ser otros que los principios fundamentales de la misma legislación positiva, que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas, de los cuales deben deducirse exclusivamente en fuerza de la abstracción" (Coviello 2007: 116). Así pues, los principios generales del derecho "no son más que las normas fundamentales o generalísimas del sistema, a partir de las cuales se puede deducir la solución de un problema no regulado expresamente en las diferentes normas que coexisten en un momento dado en el ordenamiento jurídico" (Pérez Royo 2000: 57).

---

[265] "En materia tributaria sólo se está obligado por lo expresamente establecido en la ley, porque así lo imponen 'las reglas de tipicidad cerrada, de determinación y de exclusivismo que presiden la elaboración de las normas tributarias materiales positivas' [...]. Cuando no hay gravamen, porque no se tipifica un determinado presupuesto de hecho como generador de la obligación tributaria, ni siquiera a través de un 'hecho imponible suplementario' –Ersatztatbestände–, estaremos ante lo que TIPKE-LANG llaman 'vacíos legales conscientes' –Bewusste Gesetzeslücken [...]; esto es, supuestos en los cuales hay que presumir que el legislador no quiso gravar. Y respecto a estos 'vacíos' no existiría una laguna cuya integración resultase obligada a partir de los principios del estado de Derecho" (García Novoa 2000).

[266] Chávez Gonzáles (2003: 210) nos informa al respecto que en la RTF N° 7363 de 24.07.72. se "estableció que es procedente el uso de la analogía para suplir la ausencia de regulación de aspectos sustantivos y formales de la norma tributaria, siempre que con ello no se viole el principio de legalidad".

En esa línea, se admite efectivamente llenar vacíos en las normas legales vinculadas al Derecho Tributario material pero no para "crear" tributos (véase la nota al pie anterior) ni para "colmar" la estructura de los tributos o de la obligación tributaria.

Nuestro Tribunal Constitucional (FJ. Nos. 42 y 43 de la STC N° 047-2004-AI/TC), ha señalado que la noción principios generales de derecho "alude a la pluralidad de postulados o proporciones con sentido y proyección normativa o deontológica que, por tales, constituyen parte de núcleo central el sistema jurídico. Insertados de manera expresa o tácita dentro de aquél, están destinados a asegurar la verificación preceptiva de los valores o postulados ético-políticos, así como las proporciones de carácter técnico-jurídico". Agrega que estos principios generales, "en relación a las normas y a los valores, han adquirido gran importancia para la interpretación jurídica, además de su indispensable aplicación para fines de integración jurídica. En ese contexto, un sector importante de la doctrina considera que los principios generales también pueden ser considerados como normas, aun cuando en algunos casos los principios no sean expresos. Hay casos en que los principios adoptan expresamente la estructura jurídica de normas; por ejemplo, cuando el principio es incorporado a la disposición o texto normativo. En esa línea se ha sostenido que los principios son una clase de norma".[267]

6. LOS PRINCIPIOS Y LA MATERIA TRIBUTARIA

En una materia especial y autónoma (en su sustancia) como la tributaria, sin duda existen principios que rigen la rama del Derecho que la estudia (Derecho Tributario). Estos se fueron formando con la influencia del Derecho en general y del Derecho Constitucional, Administrativo, Financiero y Civil, en particular, sin descartar el influjo de las especialidades vinculadas (la economía y la contabilidad).

Como lo permite lo dispuesto por la norma bajo comentario (supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho), se recurre a ellos sólo de manera supletoria, a fin de completar nuestro ordenamiento tributario y/o resolver conflictos que por vacíos o deficiencia de la ley se puedan generar.

Al igual que en el caso de la analogía, los principios, como integradores del Derecho, no serán aplicables en los aspectos tributarios reservados constitucionalmente a ley o que se encuentren dentro del principio de legalidad. No obstante, por la vigencia del Estado Constitucional de Derecho, en virtud de la constitucionalidad de algunos principios, eventualmente aquella limitación podría ponerse en entredicho.

Para nuestra materia, sin ser exhaustivos, los tribunales judiciales y administrativos, aparte de los ya conocidos principios de la imposición (legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad), han aplicado también otros principios: capacidad contributiva, justicia, equidad, generalidad, seguridad jurídica, certeza, economía procesal, solidaridad...; asimismo, algunos de los principios detallados en la LPAG;[268] también se ha aplicado como principios, entre otros, el respeto

[267] Criterio no compartido por todos; algunos (por ejemplo el profesor Leisser León) asumen que los principios no son fuentes de Derecho sino sólo un recurso argumentativo.

[268] Luego de enlistar un conjunto no taxativo de principios, el numeral 2 del artículo IV de la LPAG, prescribe: "Los principios señalados servirán también de criterio interpretativo para

de la jerarquía de las normas, la irretroactividad de las normas y los derechos fundamentales de la persona.

NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

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.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso. (*)

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

(*) *Párrafo modificado por la Primera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 26777, publicada el 3 de mayo de 1997.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

III (fuentes del Derecho Tributario); **IV** (principio de legalidad – reserva de ley); **VI** (modificación y derogación de normas tributarias); **VII, inciso e)** (vigencia de normas sobre exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **10°** (designación de agentes de retención o percepción); **154°** (jurisprudencia de observancia obligatoria); **168°** (irretroactividad de las normas sancionatorias).

Otras normas

Constitución: 51° (la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado); **74°, tercer párrafo, fragmento** ("Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación"); **103°** ("[...] 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"); **109°** ("La ley 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").

Código Civil: III ("La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú").

---

resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo". Véase al respecto su aplicación en la RTF N° 1179-1-2004, de observancia obligatoria [05.04.2004].

Código Procesal Civil: Segunda Disposición Final ("Las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite. Sin embargo, 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").

Código Procesal Constitucional –Ley N° 28237 [31.05.2004]: **81°** (efectos de la sentencia fundada en proceso de inconstitucionalidad); **83°** (efectos de la irretroactividad).

Ley Orgánica del Poder Ejecutivo –Ley N° 29158 [20.12.2007]: **11°, numeral** 1 (vigencia de los decretos legislativos sobre tributos de periodicidad anual); **11°, numeral 3** (vigencia de los decretos supremos).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: **Primera Disposición Transitoria** (regulación transitoria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Esta norma fue adecuada a lo dispuesto por la Constitución de 1993 (desde el texto del Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773); hasta antes de su vigencia, de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución de 1979, considerando un período de vacatio legis, las leyes tributarias regían desde el décimo sexto día de su publicación.

El segundo párrafo en la década del noventa recibió dos modificaciones. La primera por el artículo 1 de la Ley N° 26414 y la segunda por la Ley N° 26777. Cabe referir que la primera incluyó la excepción a la regla referida a la entrada en vigencia de normas sobre tributos de periodicidad anual, considerando en esta a la designación de los agentes de retención o percepción; la segunda modificación añadió como excepción a las leyes que suprimen los tributos de periodicidad anual.

2. LA VIGENCIA DE LAS NORMAS LEGALES

Señala Cabanellas (1994-VIII: 374) que la vigencia implica "obligatoriedad de un precepto legislativo o de la orden de una competente autoridad", y explica que la vigencia de la ley–su vida o posible aplicación– se extiende desde el plazo para su efectividad señalado al promulgarla (debemos agregar: o desde su publicación, según nuestra regulación normativa) hasta que sea derogada expresa o tácitamente por otra posterior; hasta cumplir su finalidad, si por el contenido está limitada a determinadas circunstancias; o por el simple transcurso del tiempo, cuando se trata de un texto de temporalidad dispuesta en el mismo.

Vinculando lo reseñado con la vigencia y la fuerza y efectos de las normas,[269] corresponde recordar lo establecido por la Constitución en su artículo 103 (modificado por la Ley de Reforma N° 28389):

---

[269] El profesor Rubio Correa (2005: 9), reseñando las STC Nos. 0014-2003-AI/TC y 0021-2003-AI/TC, señala que para el Tribunal Constitucional, "la vigencia de una norma jurídica depende de que haya sido aprobada y promulgada por los órganos competentes, y que haya sido publicada cumpliendo el mandato del artículo 51 de la Constitución. Sólo entonces, la norma será también eficaz. De esta manera, el efecto práctico de la vigencia de una norma es su eficacia. Que una norma sea eficaz quiere decir que es de cumplimiento exigible, es decir, que debe ser aplicada como un mandato dentro del Derecho".

[...] 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 [...]

3. VIGENCIA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

3.1. Regla general

En consonancia con los artículos 51 (que establece que la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado) y 109 ("La ley 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")[270] de la Constitución,[271] la Norma bajo comentario prescribe claramente que las leyes tributarias (sea que regulen aspectos sustantivos, formales o procesales) rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial[272], salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte.[273]

3.2. Leyes relativas a tributos de periodicidad[274] anual

Una excepción a aquella regla general está dada para *las leyes relativas a tributos de periodicidad anual* (por ejemplo, el Impuesto a la Renta).

Como ya se sabe, la segunda parte del tercer párrafo del artículo 74 de la Constitución señala que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación (publicación).[275]

---

[270] Por el principio de publicidad de las normas se asume el conocimiento público de las mismas desde su publicación, y en esa medida no cabe invocar su ignorancia como justificante de su incumplimiento. (RTF N° 761-9-2011).

[271] Segunda parte del FJ. 3 de la STC N° 0021-2003-AI/TC: "[...], tal como se desprende de una interpretación sistemática del artículo 51°, in fine, y del artículo 109° de la Constitución, la publicación determina la eficacia, vigencia y obligatoriedad de la norma, pero no determina su constitución, pues ésta tiene lugar con la sanción del órgano que ejerce potestades legislativas".

[272] "[...] Sobre el particular debe considerarse que en el contexto de un Estado de Derecho como el que fundamenta nuestro ordenamiento jurídico (artículo 3, 43, de la Constitución), el requisito de publicidad de la normas constituye un elemento constitutivo de su propia vigencia. Conforme a ello se tiene que una norma "no publicada" es por definición una norma "no vigente", "no existente" y, por lo tanto, no genera ningún efecto" (FJ. 15 de la STC N° 6402-2007-PA/TC).

[273] Obviamente, el mismo esquema es aplicable para los decretos legislativos; incluyendo la excepción sobre tributos de periodicidad anual (véase el numeral 1 del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo).

[274] "En los tributos de carácter periódico, la realización del hecho imponible requiere de un período de tiempo, de forma tal que mientras no concluya ese período no se puede afirmar o negar que haya nacido la obligación tributaria" (Hernández Berenguel 2008: 739). En estos tributos la situación que se describe en el hecho imponible tiende a reiterarse o prolongarse en el tiempo, y el "hecho de que no puedan circunscribirse a un espacio temporal concreto obliga al legislador a fijar una unidad de tiempo que permita cuantificar la prestación tributaria que surge de su realización" (Collado Yurrita; Luchena Mozo 2007: 159).

[275] Cabe anotar que si bien es cierto que el artículo 74 de nuestra Constitución prescribe que estas leyes rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación (acto for-

Apunta Talledo Mazú (S/F: 11) que esta "norma es una salvaguarda para los contribuyentes. Evita que en el curso de un período anual se cree o incremente tributos, los cuales, si bien han de devengarse al término del período, pueden resultar gravando bienes o ingresos adquiridos en dicho período pero en un momento anterior a esa creación o incremento".

En consonancia con dicha disposición, el segundo párrafo de la Norma en comentario señala que tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la norma IV de este Título Preliminar (crear y modificar tributos; señalar los elementos constitutivos del tributo: el hecho generador de la obligación tributaria; la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario),[276] las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario (es decir, a partir del primero de enero del año siguiente a su publicación).[277]

Ahora bien, respecto de lo establecido por Constitución se puede observar que el segundo párrafo de la Norma X del Código Tributario hace una precisión (especifica los elementos esenciales del tributo) pero también restringe los alcances del artículo 74 cuando señala una excepción: *a excepción de las normas sobre supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción,* las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia (sin duda, de acuerdo con la normativa vigente, en este último caso para la designación de los agentes), es decir, desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial. Rubio Correa (2003: 65), explicando esta regulación, anota que la interpretación específica que realiza el legislador en la Norma X sobre el artículo 74 de la Constitución, es completamente razonable porque, en el primer caso (el de la supresión del tributo) opera a favor del contribuyente que

---

mal de mandar que se publique y cumpla), teniendo en cuenta que para su obligatoriedad y para que entre en vigencia la norma legal debe ser publicada en el Diario Oficial (artículos 51 y 109 de la Constitución), consideramos que, aun cuando la publicación pueda ser asumida como parte del proceso de promulgación, se debe entender más directamente que las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario de su publicación. Véase como referencia el FJ. 15 de la STC N° 6402-2007-PA/TC.

[276] La SUNAT en el oficio N° 034-2004-SUNAT/2B0000, de 16.03.2004, precisa: "[...], la disposición del TUO del Código Tributario contenida en el segundo párrafo de la Norma X de su Título Preliminar, en el sentido que tratándose de leyes que señalan, entre otros, la base para el cálculo de la obligación tributaria de tributos de periodicidad anual, rigen desde el primer día del siguiente año calendario al de su publicación, no se refiere a las normas de carácter reglamentario –más aún cuando únicamente desarrollan lo ya previsto en la ley–, sino sólo a las leyes y decretos legislativos que regulan los aspectos a que se refiere el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del TUO Código del Tributario".

[277] El Tribunal Fiscal (RTF N° 584-4-2001), ante un caso referido a la aplicación de un Decreto Legislativo (N° 842, publicado el 30.08.96) que derogaba una norma (el Decreto Legislativo N° 704) que permitía la llevanza de la contabilidad en moneda extranjera, sin reconocer tal facultad a futuro, asumiendo que la forma de llevar los libros del recurrente (en moneda extranjera) afectaba la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, considerando lo dispuesto por la Norma X del Código Tributario resolvió en el sentido que resultaba arreglado a ley que el recurrente haya llevado su contabilidad por ese año (1996) de acuerdo con la norma derogada; en buena cuenta, resolvió que el Decreto Legislativo N° 842, en tal caso y aspecto, entrara en vigencia recién el 1 de enero del año siguiente a su publicación.

es al que protegen estas disposiciones y, en el segundo caso (agente de retención o percepción), la modificación es solamente de procedimiento, no afectando a la obligación que el contribuyente tiene de pagar el tributo del caso.

3.3. Exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios

Otra excepción a la regla general la tenemos en el inciso e) de la vigente Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario:

> *Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.*

3.4. Ratificación de ordenanzas

De otro lado, como es sabido, de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades, las ordenanzas sobre materia tributaria expedidas por municipios distritales para su vigencia requieren de ratificación y publicación del acuerdo. A este respecto, el Tribunal Constitucional en la STC N° 0053-2004-PI/TC, en cuanto a la validez y vigencia de las ordenanzas, reiterando las conclusiones expuestas en la STC N° 0041-2004-AI/TC, señaló como reglas de observancia obligatoria:

- La ratificación es un requisito esencial para la validez de la ordenanza que crea arbitrios
- La publicación del Acuerdo de Concejo Provincial que ratifica, es un requisito para su vigencia.
- El plazo del artículo 69-A de la Ley de Tributación Municipal, es el plazo razonable para la ratificación y publicación del Acuerdo de Concejo que ratifica la ordenanza.
- Sólo a partir del día siguiente de la publicación de dicho acuerdo dentro del plazo, la municipalidad distrital se encuentra legitimada para cobrar arbitrios.
- En caso que no se haya cumplido con ratificar (requisito de validez) y publicar (requisito de vigencia) una ordenanza dentro del plazo previsto, corresponde la aplicación del artículo 69-B de la Ley de Tributación Municipal; en consecuencia, el arbitrio se cobrará en base a la ordenanza válida y vigente del año fiscal anterior reajustada con el índice de precios al consumidor.
- Si la norma del año anterior no cuenta con los requisitos de validez y vigencia, deberá retrotraerse hasta encontrar una norma que reúna tales requisitos y sirva de base de cálculo.

4. VIGENCIA DE LOS REGLAMENTOS TRIBUTARIOS

El tercer párrafo de la Norma X señala: "Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento".

De acuerdo con la primera parte del párrafo trascrito, los reglamentos que desarrollan una ley, llamados reglamentos ejecutivos o subordinados, rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Esto, obviamente ideal, puede suceder cuando habiéndose promulgado y publicado previamente la ley, ésta aún no ha entrado en vigor. Si bien esta situación en nuestro país no es común, ocurriría si habiéndose promulgado y publicado una ley en esta se dispone la postergación de su vigencia hasta determinada fecha futura, y antes de esa fecha se aprueba y publica su reglamento; puede también ocurrir, tratándose de normas que regulan tributos de periodicidad anual, cuando habiéndose dictado (promulgado y publicado) una ley para que entre en vigencia el futuro 1 de enero, entre la fecha de publicación de la ley pero antes de su entrada en vigencia se publique su reglamento; en tal caso, éste no entrará en vigencia sino hasta el 1 de enero, fecha de entrada en vigor de la ley reglamentada.

Si el reglamento ejecutivo o subordinado se ha promulgado (y publicado) después de la entrada en vigor de la ley reglamentada (situación que habitualmente se presenta), rige desde el día siguiente al de la publicación del reglamento ("siendo esta regla de aplicación tanto para las normas reglamentarias originales como para sus modificatorias" [Talledo Mazú S/F: 14]), salvo disposición contraria del propio reglamento (es obvio que esta precisión se refiere a una eventual postergación o diferimiento de la vigencia o aplicación de la norma reglamentaria -o algunos aspectos de ésta- y no a la posibilidad de la aplicación retroactiva de la misma).[278]

De otro lado, aun cuando no está regulado específicamente por la Norma en comentario, se entiende que los reglamentos autónomos o independientes se someten a la regla general: entrarán en vigencia desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la propia norma que puede postergar su vigencia en todo o en parte.

---

[278] A este respecto, un caso interesante de recordar es el referido a la definición y el establecimiento de requisitos para las mermas y desmedros mediante un reglamento y su pretendida aplicación retroactiva. En efecto, mediante el artículo 10 del Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el inciso c) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta; a su vez, la Primera Disposición Final y Transitoria del mismo decreto señaló que las modificaciones introducidas por dicha norma al reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta serían de aplicación a partir del ejercicio gravable de 1999. No obstante, el Tribunal Fiscal, mediante las Resoluciones N° 3722-2-2004 y 6972-4-2004, estableció que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, que precisó qué debe entenderse por merma y desmedro y cómo debe acreditarse la primera, recién entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2000, por lo que no correspondía su aplicación al ejercicio 1999.
Un problema similar su generó respecto a la asistencia técnica con la aprobación del Decreto Supremo Nº 086-2004-EF [04.07.2004], que incorporó el artículo 4-A al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, se "resolvió" con la Sétima Disposición Transitoria del citado decreto al disponerse una regularización retroactiva sin aplicarse intereses ni multas, aplicándose el artículo 170 del Código Tributario.

5. VIGENCIA DE LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN

El último párrafo de la Norma en comentario prescribe que las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.[279]

Como se sabe, estas resoluciones son fuente del Derecho Tributario (sea como resoluciones reglamentarias o resoluciones que establezcan deberes de los contribuyentes, responsables y terceros dentro de la competencia de cada entidad); como tales, regirán desde el día siguiente de su publicación, salvo disposición contraria de la propia norma que puede postergar su vigencia en todo o en parte.

6. VIGENCIA DE LAS NORMAS INTERPRETATIVAS

Las normas interpretativas (cuya existencia como tales está tradicionalmente vinculada a la "interpretación auténtica"[280] por el Congreso;[281] podemos esquemáticamente ampliar como tal a la interpretación del Poder Ejecutivo o la Administración Tributaria de las normas dictadas por cada cual, con normas del mismo rango, o con normas reglamentarias interpretativas), surtirán sus efectos desde la vigencia de la norma interpretada -salvo que la propia norma interpretativa disponga algo distinto-, sin que por ello se esté incurriendo en aplicación retroactiva de la norma.[282]

Marcial Rubio (1999-4: 164), sobre la interpretación que hace el Congreso, por cierto aplicable a la interpretación de otros órganos respecto de sus propias normas, afirma que "se entiende como válida desde el momento en que entró en vigencia la ley interpretada, es decir, que la ley que interpreta a una anterior, rige desde que aquella entró en vigencia, no desde que ella misma entra. En otras palabras, la interpretación de la ley funciona retroactivamente pero en verdad no

---

[279] Si se emiten resoluciones que no contengan disposiciones de aquel tipo, no requieren publicación (RTF N° 209-5-99: las Resoluciones de Superintendencia que tratan sobre aspectos relacionados con la gestión institucional -en el caso, regulaciones de la organización interna de la Administración Tributaria- no requieren de publicación).

[280] "Solo la interpretación "auténtica", que procede de la misma fuente de donde deriva su objeto, o sea, del órgano al cual está atribuido el poder normativo, gracias a la fuerza vinculante que posee, puede satisfacer la exigencia de imponer al intérprete el verdadero significado de entre los diversos que el texto expresa" (Amatucci 2001: 615).

[281] Aun cuando se está poniendo en discusión su conexión facultativa para dictar normas interpretativas, debemos recordar que el numeral 1 del artículo 102 de la Constitución señala que son atribuciones del Congreso: "Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes". (Subrayado nuestro.)

[282] Por cierto, sin establecerse como normas, se ha entendido que tienen el mismo efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal que, dictadas con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, interpretan de modo expreso y con carácter general una norma (artículo 154 del Código Tributario); en este sentido, el criterio establecido por el Tribunal rige desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que dicho criterio es de aplicación para las actuaciones de la Administración Tributaria producidas desde la vigencia de la norma interpretada (entre otras, las RTF Nos. 178-5-2001, 3344-4-2002, 1501-3-2003, 6826-2-2003 y 7537-3-2007).

es retroactiva porque ese significado siempre estuvo en la norma originalmente aprobada".

Como ejemplo de su aplicación reseñamos lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 566-2-97 (criterio similar fue aplicado en la RTF N° 804-3-98): El Tribunal ha señalado acerca del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 883, disposición que "precisó" algunos aspectos del numeral 10 del Apéndice V del Decreto Legislativo N° 775 (sobre servicios que conformaban el paquete turístico), que constituye una norma interpretativa, y como tal tiene carácter declarativo, por lo que surte efecto desde la vigencia del dispositivo legal interpretado, aun cuando se hubiere expedido con posterioridad a la dación de la norma interpretada, salvo disposición expresa en contrario; como quiera que las normas citadas no establecieron la fecha a partir de la cual surtiría efecto la interpretación, deben aplicarse desde la vigencia de la ley interpretada, por lo que habiendo sido derogada la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 821 por el Decreto Legislativo N° 883, procede aplicar este último dispositivo desde el 1 de enero de 1994, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 775.[283]

---

[283] Veamos el contexto legal de esta RTF para mostrar, como lo hizo el profesor Morón Urbina (2006: 381-383), la eventual afectación del principio de seguridad jurídica con normas interpretativas.

El numeral 10 del Apéndice V (como operaciones consideradas como exportación de servicios) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Legislativo N° 775 [31.12.93], señalaba: "Servicios prestados por operadores turísticos en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior". Ante lo amplio e impreciso de tal disposición, la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 821 [23.04.96] señaló:

"Tercera.- Precísase que el numeral 10 del Apéndice V del Decreto Legislativo N° 775 - Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se refería a los servicios de mediación y/u organización de servicios turísticos que prestan los operadores domiciliados en favor de los operadores no domiciliados.

Los servicios de mediación y/u organización de servicios turísticos no incluyen los servicios de transporte, hospedaje y alimentación, entre otros, materia de dicha mediación u organización.

Por Decreto Supremo se establecerá el procedimiento para calcular el monto del servicio de mediación y/u organización antes indicado.

Lo dispuesto en el artículo 170 del Código Tributario será de aplicación a las deudas tributarias originadas en la prestación de los servicios antes indicados, en tanto el pago del tributo se haga efectivo dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Supremo mencionado en el párrafo anterior".

Con posterioridad a esta norma interpretativa, se aprobó el Decreto Legislativo N° 883 en cuyo artículo 1 señalaba otra Interpretación del mismo numeral 10 de apéndice V del Decreto Legislativo N° 775:

"Artículo 1°.- Precísase que el numeral 10 del Apéndice V del Decreto Legislativo N° 775 - Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se refería a todos los servicios que conforman el paquete turístico, tales como: servicios de transporte, hospedaje, alimentación, mediación y/u organización, que prestan y transfieren los operadores turísticos domiciliados en favor de los operadores turísticos no domiciliados, no siendo de aplicación en estos casos lo dispuesto en el inciso d) del Artículo 9 del Decreto Supremo N° 29-94-EF. Derógase la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 821".

En esta línea, una "ley es interpretativa o aclaratoria cuando su contenido sirve para aclarar el sentido de un precedente. Este tipo de normas, válidamente emitidas, no son propiamente retroactivas, en la medida en que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con ésta. Por ello, no basta que el legislador califique a una norma de interpretativa; será necesario, además, analizar el contenido de la ley misma y, a partir de ello, establecer su verdadera naturaleza aclaratoria o retroactiva" (Cores Ferradas; Bardales Castro 2006: 47). Así, no hay duda de que estas normas, por su carácter declarativo, deben ser efectivamente interpretativas (y no normas modificatorias, normas innovativas). Si la ley no interpreta ni aclara el sentido de una ley anterior, "sino que la dota de un nuevo contenido, entonces, estaremos frente a una aplicación retroactiva, proscrita por nuestro ordenamiento" (Cores Ferradas; Bardales Castro 2006: 44).

Un asunto que complementará lo anotado es lo resuelto por el Tribunal Constitucional mediante la STC N° 0002-2006-PI/TC[284] (que sugerimos revisar).

7. APUNTES SOBRE LOS EFECTOS DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

Respecto a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, de acuerdo con el artículo 103 de la Constitución, sin duda que aquellas, sea cual fuera su rango, y sean normas de naturaleza sustancial (material o sustantiva) o procesal (o adjetivas), "rigen para

---

Morón Urbina (2006: 381-383) concluye al respecto: "Como se puede apreciar, se trata evidentemente de una manipulación del sentido interpretativo de la ley, para excluir -primero- y luego, incluir los supuestos de transporte, hospedaje, alimentación, mediación y organización de operadores turísticos domiciliados dentro de un régimen de inafectación del impuesto. No obstante la evidencia de este empleo arbitrario de la categoría de la ley interpretativa el Tribunal Fiscal convalidó ambas "interpretaciones" del legislador, [...]".

Otra posición crítica, y razonable, respecto de las normas interpretativas la sostienen las profesoras Chiri Gutiérrez y Olano Silva (2006: 329-361) en el artículo "La interpretación de la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional. El mito de la interpretación formal: ¿Normas interpretativas?".

[284] Cabe anotar que en el FJ. 20 de esta sentencia, el Tribunal señala: "Las normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el Legislador, generalmente, utiliza palabras como "interprétese", "aclárese" o "precísese". El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas -la interpretada y la interpretativa- están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada". Y en el FJ. 23 indica tres elementos que identifican el contenido de una norma interpretativa: "Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material". (Sentencia C-245/02, emitida por la Corte Constitucional de Colombia).

el futuro", rigen para todos los hechos o actos que se produzcan a partir de su entrada en vigencia; es decir, no tienen fuerza ni efectos retroactivos[285]; tampoco ultraactivos[286].

Ahora bien, tal como expresamente lo anota el artículo 103 de la Constitución, la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes; así se ha plasmado legalmente la teoría de los hechos cumplidos, y en su virtud el principio de aplicación inmediata de las normas. A esta aplicación el maestro Rubio Correa (1997: 23) la define como "aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigor y aquél en que es derogada o modificada". Se estaría ante esta aplicación si la nueva norma modificara o suprimiera las consecuencias jurídicas del hecho a partir de su entrada en

---

[285] La 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" (Rubio Correa 1997: 23).
A este respecto, véase como ejemplo lo resuelto mediante la RTF N° 2364-A-2007 [10.04.2007], que estableció como criterio de observancia obligatoria lo siguiente: "No procede aplicar la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo N° 153-2002-EF, dado que al disponer que las Tablas aprobadas por el Decreto Supremo N° 001-2002-EF resultan aplicables a las importaciones efectuadas entre el 1 de julio al 26 de setiembre de 2002 -fecha de expedición del Decreto Supremo N° 153-2002-EF- importa un mandato que resulta contrario al principio de irretroactividad de las leyes previsto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú. Asimismo, no procede la aplicación del inciso f) del artículo 3 de la Circular N° INTA-CR.62-2002, pues excede lo establecido por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 115-2001-EF, dispositivo que regula el sistema de franja de precios".
Sin perjuicio de aquel criterio, es de interés tener en cuenta el trabajo del profesor Chávez Gonzales (2010: 3-7), en cuyo desarrollo cita como ejemplos lo resuelto vía la STC N° 3595-2006-PA/TC y las leyes Nos. 29214 y 29215, y su conclusión: "El principio de retroactividad de la ley tributaria es admitida implícitamente por el artículo 103 y el artículo 74 de la Constitución Política de 1993 siempre que respete los principios tributarios constitucionales [y] tenga por fin restablecer el respeto de estos principios ante una ley anterior que los vulneró o producir efectos favorables en los contribuyentes".

[286] Como enseña el profesor Rubio Correa (1997: 23), la aplicación ultraactiva de una norma "es aquella que se hace a los 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".
Hay que anotar, no obstante, que en nuestra materia pueden presentarse casos de aplicación ultraactiva: por ejemplo, en los convenios de estabilidad tributaria; o en supuestos particulares de normas procesales -para determinados hechos, actos o procedimientos, iniciados con la norma derogada; en buena cuenta, como régimen transitorio (véase la última parte del presente apartado)-.
Por otro lado, por la aplicación de una norma en una época posterior a su derogatoria pero a períodos en los que estuvo en vigencia (situación que ocurre a menudo en materia tributaria en la medida en que, por ejemplo, la Administración aplicará al norma a situaciones de hecho en el período en que nacieron o se devengaron, aun cuando la norma posteriormente haya sido derogada), el Tribunal Constitucional ha asumido que tal norma tiene efectos ultraactivos (STC N° 0004-2004-AI/TC [acumulados]); no obstante, como el propio Rubio Correa (1997: 23) precisa, en el supuesto reseñado lo que sucede es la plena aplicación inmediata de la norma: a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigor y aquél en que es derogada o modificada.

vigor o desde ese momento le asignara una nueva consecuencia jurídica (Talledo S/F: 14.2).[287]

Nuestro Tribunal Constitucional, a este respecto (ratificando el criterio de 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 N° 0606-2004-AA/TC), 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 (STC N° 0002-2006-AI/TC).[288]

De otro lado, señala García Novoa (2000-a: 166) que uno de los requisitos básicos de la certeza de las normas positivas es que las mismas existan con carácter previo a la producción de los hechos que regulan; lo que se ha venido a denominar *preordenamiento normativo o predeterminación normativa*; añade el autor que consecuencia directa de esta existencia previa será la necesidad de que su vigencia formal se inicie antes de la realización de los presupuestos de hecho que la misma norma contempla.

Así pues, dentro de este criterio, por el principio jurídico de temporalidad de la ley (el cual es recogido como precepto constitucional en cuanto a la vigencia de la ley), vinculando la entrada en vigencia de una norma legal con sus efectos, ha de aplicarse la legislación vigente en la oportunidad en que nace la obligación tributaria por haberse realizado el hecho imponible; como dice Villegas (2002: 243): "[...], la ley que debe regir las relaciones jurídicas entre fisco y contribuyente es aquella que estaba vigente al momento de acaecer el hecho imponible, [...]".[289]

---

[287] Conforme a lo establecido por los artículos 103 y 109 de nuestra Constitución y la Norma X del Código Tributario, las normas se aplican a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia. Véase como ejemplos de esta aplicación lo resuelto en las RTF Nos. 6389-5-2003, 403-A-2004, 9050-5-2004, 097-4-2005, 5424-1-2005, 4609-1-2006, 2993-5-2007, 7957-A-2007, 4659-A-2008, 4844-7-2008, 6014-4-2008, 6403-5-2008, entre muchas otras.

[288] En nuestra materia, el Tribunal Fiscal ha aplicado este criterio recurriendo al artículo III del Título Preliminar Código Civil en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Código Tributario (RTF Nos. 4451-7-2010, 1229-7-2010, 12817-11-2010 y 2464-10-2011).
Por otro lado, en alguna ocasión la "nueva" norma dispuso expresamente su aplicación y alcances (Ej. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 981 -que modificó el Código Tributario- dispuso la aplicación inmediata de las disposiciones contenidas en el mismo referidas a la compensación, facultades de fiscalización, notificaciones, nulidad de actos, procedimiento de cobranza coactiva, reclamaciones, solicitudes no contenciosas y comiso, a los procedimientos que a la fecha de su vigencia se encontrasen en trámite. RTF N° 12110-4-2010).

[289] En esta línea de pensamiento (reiteramos, de acuerdo al principio jurídico de temporalidad de la ley), por ejemplo, no se puede determinar la cuantía de la obligación de un contribuyente respecto de un tributo, mediante la aplicación de una norma legal que al momento de devengarse la referida obligación no se encontraba en vigencia, siendo necesario aplicar, en la determinación aludida, la norma que se encontraba en vigencia en la época del devengo (RTF N° 289-3-98). Dentro del mismo esquema se resolvió en la RTF N° 253-2-2001 (siguiendo lo establecido por las RTF Nos. 1256-3-96, 472-3-98, 723-1-98 y 1041-4-99): en el caso se trató de la aplicación del artículo 67 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 cuando correspondía aplicar, por el principio indicado, el artículo 67 del

En tal sentido, se entiende que, por ejemplo, tratándose de tributos cuyo hecho imponible es de realización inmediata, la ley que regula su creación o modificación, afectará a todos los hechos que ocurran desde el día de su entrada en vigencia (en nuestro ordenamiento, en general, desde el día siguiente al de su publicación), en adelante, hasta su derogación o modificación; así también ocurre en los tributos de concreción permanente;[290] del mismo modo, tratándose de tributos cuyo hecho imponible es de realización periódica (caso en el cual la ley que regula su creación o modificación precisará expresamente el momento del devengo del tributo), por ejemplo, de un tributo de periodicidad anual, afectará en general a los "hechos" que acaezcan desde el primer día del año calendario siguiente al de su publicación (desde el día de su entrada en vigencia), en adelante.[291]

---

aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, y si bien en ambos casos se trata de la presunción por omisión en el registro de compras, los procedimientos para su aplicación son diferentes. En este sentido, habiéndose dictado mediante el Decreto Legislativo N° 941 diversas modificaciones al Código Tributario, incluyendo nuevos procedimientos de determinación sobre base presunta, de acuerdo con el mismo principio jurídico seguido en la RTF N° 289-3-98, no cabe aplicar las modificaciones ni las inclusiones establecidas por el Decreto Legislativo N° 941 a obligaciones tributarias cuyo devengo ocurrió antes de la entrada en vigencia de tal norma (RTF N° 5995-3-2004).

[290] Veamos un caso relacionado con el Impuesto al Patrimonio Vehicular. RTF N° 6389-5-2003: el recurrente sostenía que el impuesto no le afectaba pues los vehículos habían sido adquiridos cuando se encontraba en vigencia la norma que establecía que para efectos del tributo se tomaba en consideración la fecha de fabricación, por lo que al periodo acotado los tres años que establece la ley para el gravamen ya se habían superado; la Ley N° 27616, publicada el 29.12.2001 y vigente, por disposición de la propia ley, desde el 1 de enero de 2002, modificó la LTM estableciendo que el plazo de tres años se computa desde la primera inscripción en el registro de propiedad vehicular; el Tribunal, asumiendo la aplicación inmediata de la norma (aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia), y teniendo en cuenta que el carácter de sujeto pasivo del impuesto se atribuye con arreglo a la situación jurídica configurada al 1 de enero del año a que corresponda la obligación, concluyo: "[...], al 1 de enero de 2002 la norma aplicable era el artículo 30 de la Ley de Tributación Municipal, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27616, por lo que al haberse inscrito los vehículos de la recurrente de Placas de Rodaje (...) el 22 de febrero de 1999 y 10 de octubre de 2001, estaba obligada al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular por el ejercicio 2002, no existiendo en tal supuesto aplicación retroactiva como erróneamente señala [...]". Similar criterio se siguió, entre otras, en las RTF Nos. 7155-4-2003, 097-4-2005, 5424-1-2005, 4609-1-2006, 4451-7-2010, 1229-7-2010, 12817-11-2010.

[291] RTF N° 6014-4-2008 (de la sumilla publicada en la web del Tribunal fiscal): "[...] en el presente caso la pérdida tributaria reparada para el ejercicio 2001 se originó en la fusión por absorción celebrada en diciembre de 2000, hecho cuya realización se dio con una normatividad que permitía el ejercicio de una facultad -la imputación y arrastre de tales pérdidas-, sin embargo, posteriormente fue modificada prohibiéndose su empleo. En tal sentido, de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico y el principio de aplicación inmediata de las normas, la prohibición de la facultad de imputar pérdidas tributarias provenientes de un proceso de reorganización de sociedades o empresas debe aplicarse a los hechos ocurridos, así como a las consecuencias de hechos anteriores que se producen a partir de la vigencia de la norma que dispuso tal impedimento, por lo tanto la modificación introducida por la Ley N° 27356, vigente desde el 1 de enero de 2001, resulta aplicable a la imputación de las pérdidas tributarias transferidas que se pretendían aplicar para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001".

De acuerdo con lo expuesto, la aplicación de una norma derogada a hechos o situaciones que ocurrieron cuando estaba en vigencia, sin duda no es aplicación ultraactiva de la norma. ¿Cómo considerar entonces al efecto de una norma ya derogada en relación con situaciones fácticas ocurridas durante su vigencia?: "una norma derogada no tiene *vigencia* luego de su derogación, pero mantiene su *vigor* respecto de los hechos ocurridos durante su vigencia" (Bravo Cucci 2010: 186). En el supuesto anotado lo que ha ocurrido es la plena aplicación inmediata de la norma: a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigor y aquél en que es derogada o modificada (Rubio Correa 2007: 23).[292]

Un apunte adicional sobre normas procesales implicadas en materia tributaria.

Como ya se ha dicho, las normas procesales rigen para todos los hechos o actos que se produzcan a partir de su entrada en vigencia; no obstante, "este principio, aparentemente sólido, se resiente cuando se trata de identificar la norma aplicable a un hecho iniciado durante la vigencia de la norma derogada, pero que sus consecuencias se producen bajo la vigencia de la nueva" (Monroy Gálvez 1996: 157); en el presente caso, en los procesos o procedimientos en trámite. En general, para estos supuestos (y con mayor razón cuando existen reformas o modificaciones sustanciales a lo regulado por la norma derogada), se recurre a dictar en la propia norma derogatoria disposiciones transitorias o un régimen transitorio a fin de no afectar el desarrollo procesal ni el derecho al debido proceso (en caso contrario, se debería aplicar sin más la nueva norma desde la vigencia[293]); así ocurrió con la entrada en vigencia de nuestro actual Código Procesal Civil, y se resolvió con su Segunda Disposición Final ("Las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite. Sin embargo, 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");[294]

---

[292] "El derecho aplicable a los tributos es el vigente en el momento del devengo, es decir, cuando se produjo la situación sujeta al tributo, pese a que dicha norma haya sido posteriormente derogada" (Menéndez Moreno 2002: 132); en ese sentido, la norma derogada expresa o tácitamente será aplicable a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su derogación (Martín Queralt; Lozano Serrano; Tejerizo López; Casado Ollero 2007: 187).

[293] Si no se dictasen este tipo de normas, se debería aplicar la "nueva" norma desde el día siguiente de su publicación (RTF N° 7819-2-2001).

[294] El Tribunal Fiscal, recurriendo a la Norma IX del Código Tributario, tuvo en cuenta lo dispuesto por los artículos 103 de la Constitución, III del Título Preliminar del Código Civil y la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil, para establecer mediante el Acuerdo de Sala Plena 2003-12 de fecha 14 de junio de 2003 (según la transcripción realizada en la RTF N° 3590-6-2003, de observancia obligatoria [02.07.2003]) una modificación en sus criterios (establecidos por las RTF Nos. 029-4-99, 055-2-99, 070-1-99) en la aplicación de aquella disposición final: "En ese orden de ideas, la Segunda Disposición Complementaria y Final del Código Procesal Civil, establece que las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite. Sin embargo, dicha norma establece una excepción, en el sentido que 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 hubieren empezado". "Los recursos de apelación a que nos referimos en la presente, son aquellos que se presentaron cuando el artículo 96° de

también con la modificación del Código Tributario por el Decreto legislativo N° 981 (la Primera Disposición Complementaria Transitoria de este Decreto Legislativo estableció la aplicación inmediata de las disposiciones contenidas en el mismo referidas a la compensación, facultades de fiscalización, notificaciones, nulidad de actos, procedimiento de cobranza coactiva, reclamaciones, solicitudes no contenciosas y comiso, a los procedimientos que a la fecha de su vigencia se encontrasen en trámite).

NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CODIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS 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.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

7° (deudor tributario); **11° a 15°** (disposiciones sobre el domicilio fiscal); **21°** (capacidad tributaria).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 11 (derecho a elegir su lugar de residencia, a transitar por el territorio nacional y a salir de él y entrar en él); **54°** (territorio del Estado); **55°** (tratados).

Código Civil: 33° ("El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar"); **34°** (facultad de designar domicilio especial para la ejecución de actos jurídicos).

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF [08.12.2004]: **7°** (sujetos considerados domiciliados en el país).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: **403°, numeral 3** (sucursal de una sociedad constituida y con domicilio en el extranjero; domicilio en el país, representante legal, poderes, sometimiento a las leyes peruanas para responder por las obligaciones que contraiga la sucursal en el país).

---

la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 23853, tenía plena vigencia y no había sufrido modificatoria alguna. Es decir, aquellos recursos que a la fecha de vigencia de la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, y por consiguiente de la supresión del artículo 96° de la ley anterior, se encontraban pendientes de resolución ante las municipalidades provinciales o ante el Tribunal Fiscal por haber sido elevados directamente por las municipalidades distritales, cuando éstos últimos debieron ser elevados previamente a las municipalidades provinciales. También se incluyen los recursos de apelación que a la fecha de vigencia de la citada ley, están pendientes de elevación por parte de las municipalidades distritales". "En tales casos, resulta aplicable la excepción de las reglas de competencia y los medios impugnatorios prevista en la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil y, en consecuencia, corresponde a las municipalidades provinciales resolver las apelaciones formuladas contra resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro de un procedimiento contencioso y que se encontrasen en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972".

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

En la década pasada, salvo el tratamiento por separado (Normas XIII y XIV)[295] y con mínimas variaciones que le daba el TUO de 1990 (Decreto Supremo N° 218-90-EF), en vigor hasta el 30 de noviembre de 1992, el texto de la Norma en los Códigos vigentes desde el día siguiente de la fecha indicada no ha sufrido alteraciones.

2. SOMETIMIENTO A LA CONSTITUCIÓN Y A LAS LEYES

Todos los ciudadanos tienen el deber de honrar al Perú (y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación: artículo 38 de la Constitución).[296] En esa línea, todas las personas, como no podía ser de otra forma, estarán sometidas a la Constitución y al ordenamiento jurídico, y, cuando corresponda, a las normas de carácter tributario (de acuerdo con lo establecido, además, por la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, sea como deudores tributarios, como administrados o, en lo pertinente, como ciudadanos).[297]

3. APLICACIÓN TERRITORIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

En principio, y con criterio general, el ámbito espacial de aplicación del Código Tributario y demás normas tributarias es el territorio nacional, sus aguas y aires jurisdiccionales.[298] Es obvio que este tema, no tocado actualmente por el Código, deberá ser evaluado con las normas que regulan los tributos en específico (por ejemplo, los domiciliados, tratándose del Impuesto a la Renta, tributarán también por sus rentas de fuente mundial, incluyéndose las rentas de fuente extranjera), los tratados y los convenios (por ejemplo, los suscritos para evitar la doble imposición).

---

[295] Por cierto, en la Norma XII del primer Código (1966) se regulaba el ámbito espacial de las normas tributarias.

[296] Recordemos que todos (ciudadanos y poderes públicos) estamos sometidos a las disposiciones constitucionales y las demás del ordenamiento jurídico nacional; sin perjuicio de lo anotado, por su importancia en la relación entre la Administración y los administrados, también cabe recordar la vigencia de los principios de libertad (por el que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe) y legalidad (por el que, considerando preliminarmente lo señalado por el artículo 1.1 de la LPAG ["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 les fueron conferidas"], los poderes públicos pueden ejecutar solo lo que les está expresamente permitido).

[297] Véase la RTF N° 1212-3-2000.

[298] Recuérdese que el primer párrafo del artículo 54 de nuestra Constitución señala: "El territorio del Estado es inalienable e inviolable. Comprende el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que los cubre".

4. FACTORES DE CONEXIÓN, VINCULACIÓN O SUJECIÓN

Wolf, citado por María del Carmen y Javier Tovar Gil (1987: 55-56), define a los puntos de contacto o factores de conexión como las "circunstancias que pueden servir de criterios para la determinación del derecho aplicable". Los autores referidos, guiándose de la clasificación de Miaja de la Muela, señalan que los factores de conexión pueden ser personales (nacionalidad, domicilio, residencia habitual, estancia en el territorio del país), reales (lugar de situación de un bien mueble o inmueble, pabellón de una nave), relación a los actos (lugar de realización de un acto, lugar del cumplimiento de una obligación, lugar de tramitación de un proceso), y voluntarios (lugar elegido por las partes).

Villegas (2002: 613-616), con una visión ajustada a la potestad tributaria,[299] señala: "La sujeción a la potestad tributaria de los distintos Estados puede determinarse por distintas circunstancias (nacionalidad, domicilio, lugar de radicación de los bienes, lugar donde se desarrolla actividad productiva, lugar donde se produce la contratación, sede central de la empresa, etc.), que son tomadas por los Estados como suficientemente relevantes para justificar que ellos se transformen en receptores de impuestos ante el acaecimiento de diversos hechos que se consideran como imponibles y sujetos a la potestad tributaria de los mencionados países". Este autor señala como los criterios de atribución de potestad tributaria a los siguientes: nacionalidad, domicilio, residencia, establecimiento permanente y fuente.

Al respecto cabe indicar que el legislador puede utilizar cualquier criterio de vinculación, incluso dos o más de ellos.

5. PERSONAS (DOMICILIADAS Y NO DOMICILIADAS) SOMETIDAS A LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La Norma bajo comentario considera en principio como factor de conexión o sujeción base al domicilio, y para establecer qué sujetos se encuentran sometidos a las normas tributarias, regula precisando dos supuestos iniciales: sujetos domiciliados y no domiciliados en el Perú.

Nuestra legislación dispone taxativamente que todas las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros (obsérvese que el criterio de la nacionalidad no tiene relevancia para determinar la sujeción de las personas a las normas tributarias), domiciliados en el Perú,[300] están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código, en las leyes y en los reglamentos tributarios. En este caso opera, como se puede ver, un factor de conexión "personal".

---

[299] Sin duda de su materialización se irradia también la potestad de imposición (digamos, sujeción al poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, al conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación de los tributos).

[300] Esencialmente sobre la base de lo normado por la Constitución, el Código Civil y la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de los sujetos no domiciliados en el Perú, se ha considerado otros factores de conexión: real, de la fuente o por el lugar del acto. Así, el Código dispone que también están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Tributario y en las leyes y reglamentos tributarios,[301] las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros (tampoco tiene relevancia la nacionalidad) no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país.

Sin duda, se aplicará la sujeción conforme a lo regulado en la ley tributaria para cada caso.

6. DOMICILIADOS EN EL PAÍS DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Para una visión más general del criterio de domicilio nos permitimos citar el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta (texto vigente desde el 01.01.2007, de acuerdo con la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 970):

> ***Artículo** 7°.- Se consideran domiciliadas en el país:*
>
> *a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.*
>
> *b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.*
>
> *c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.*
>
> *d) Las personas jurídicas constituidas en el país.*
>
> *e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.*

---

[301] Obviamente respecto de obligaciones y deberes que estrictamente les correspondan. La RTF N° 9763-5-2001 reseña el caso de una empresa no domiciliada que había adquirido en el país bienes de una empresa domiciliada, y a fin de que efectúe el traslado interno de los mismos hasta Tacna, para luego proceder a exportarlo, había contratado a una empresa de transportes, la que en la ejecución del traslado había sido intervenida por la SUNAT y como consecuencia se había sancionado con el comiso de los bienes por haberse "remitido" los mismos sin el documento correspondiente; como quiera que la sancionada se trataba de una empresa no domiciliada la misma que, considerando la norma XI del Código Tributario, para el caso no se encontraba sometida al cumplimiento de las obligaciones del Reglamento de Comprobantes de Pago, se estableció que no había incurrido en la infracción determinada por la Administración, por lo que se revocó la sanción impuesta.

f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.

g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Sétima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros-Ley Nº 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.

h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14º de la Ley, constituidas o establecidas en el país.

Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que para el efecto señale el reglamento. En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Las disposiciones sobre domicilio, contenidas en este capítulo, no modifican las normas sobre domicilio fiscal contenidas en el Código Tributario.

7. DOMICILIO FISCAL

Debemos advertir que el domicilio como factor de conexión es distinto del domicilio fiscal, derecho y obligación del deudor tributario (regulado por el artículo 11 del Código). Por esta razón resulta pertinente la disposición final del segundo párrafo de la Norma bajo comentario cuando dispone que los no domiciliados, para los efectos establecidos en la ley, y sin dejar de ser "no domiciliados" en el Perú, deberán constituir domicilio fiscal en el país o nombrar representante con domicilio en el país.

NORMA XII: CÓMPUTO DE PLAZOS

Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.

b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente. En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Otras normas

Código Civil: 183° (cómputo de plazos de acuerdo al calendario gregoriano).

Código Procesal Civil: 147° (cómputo de los plazos procesales).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: **Título II, Capítulo IV** (Plazos y Términos).

Resolución Administrativa N° 1325-CME-PJ [13.11.2000]: Aprueba el Cuadro General de Términos de la Distancia.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

En virtud de la modificación dispuesta al aprobarse el nuevo Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 816, se varió, respecto al regulado mediante los aprobados por el Decreto Ley N° 25859 y el Decreto Legislativo N° 773, la estructura y en algo el contenido de la Norma bajo comentario. Actualmente, desde tal modificación, la Norma XII se mantiene sin alteración.

2. CÓMPUTO DE PLAZOS[302]

El cómputo de plazos en materia tributaria es de capital importancia por la perentoriedad de los mismos y los efectos que los vencimientos generan.

La Norma bajo comentario señala algunas reglas básicas para la aplicación del cómputo de los plazos establecidos en las normas tributarias (Código Tributario, leyes y reglamentos sobre tributos, obligaciones, beneficios, procedimientos, etc.), sin perjuicio de los términos de vencimiento –o cómputo de plazos– señalados en leyes especiales.[303]

[302] En la medida en que tanto nuestra normativa como en el lenguaje común se utiliza, a veces indistintamente, los vocablos plazo y término, resulta necesario precisarlos citando la posición del profesor Gálvez Rosasco (2005: 169). El "plazo puede entenderse como el espacio de tiempo entre dos momentos. Esto es, la extensión temporal que se verifica entre un momento inicial y un momento final". "El término, en cambio, se verifica en un momento preciso, en una hora o fecha determinada; no tiene duración cuantificable como en el caso del plazo, siendo utilizado más bien, como punto de inicio y de finalización de este". "En este sentido, el plazo puede ser definido como el espacio de tiempo que media entre dos términos. Un término inicial y un término final".

[303] Por ejemplo, los días calendario a que hace referencia la Ley de Tributación Municipal, para algunos aspectos específicos (se entiende no vinculados a la obligación tributaria sustancial ni a los deberes tributarios).

Su texto se ha adecuado a lo regulado por el Código Civil; así, computándose el plazo de acuerdo al calendario gregoriano,[304] se aplica las unidades de medición en días, meses y años.[305]

2.1. Los expresados en meses y años

Cuando el plazo es fijado en meses o años se computa de fecha a fecha, concluyendo el día igual al del mes o año que inició, completando el número de meses o años fijados para el lapso.

En estos casos, en el transcurso, obviamente, no tiene relevancia el cómputo de días hábiles. No obstante, tratándose del vencimiento sí se debería tener en cuenta este detalle, de acuerdo con el segundo párrafo de la Norma bajo examen.

2.2. Los expresados en días

Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días[306] hábiles consecutivos (así lo precisa el Código Tributario y concuerda con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 134 de la Ley de Procedimiento Administrativo General).[307]

En estos casos, se excluirán del cómputo aquellos días no laborables del servicio (sábados y domingos) y los feriados no laborables de orden regional[308] o nacional.[309]

Como se dijo, para el cómputo de los plazos establecidos en las normas tributarias, aquellos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles; así,

---

[304] Sobre este calendario véase la explicación que da la profesora Robles Moreno (2007: 210) en su artículo "El cómputo de plazos en materia tributaria, a propósito de la norma XII del Título Preliminar del Código Tributario".

[305] Aunque no existiría impedimento para señalar plazos en horas, aplicando su equivalencia en días. Véase las RTF Nos. 4267-1-2009, 4695-5-2009 y 4738-7-2009.

[306] El Tribunal Fiscal, en la medida en que la normativa no indica el cómputo de plazos en horas, considerando la norma bajo comentario ha admitido su equivalente en horas: 24 por día (RTF Nos. 4206-1-2009 y 4738-7-2009).

[307] Hay, como se sabe, casos especiales (por ejemplo, el día comercial del artículo 68 del Código, luego de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 941, lo que, dicho sea de paso, resolvió el problema que generaba la frase "días hábiles comerciales" del texto modificado [v.g. RTF N° 12170-2-2007]).

[308] Véase como ejemplo las RTF Nos. 11493-2-2008, 1108-2-2009, 2918-4-2009 y 14660-9-2010.

[309] Aquí hay que tener cuidado con los días declarados periódicamente como no laborables en el Sector Público, por el Ejecutivo vía Decretos Supremos de la Presidencia del Consejo de Ministros (se dice que con el fin de dinamizar la economía, promover el turismo interno, la recreación y el descanso de los trabajadores), pues, de acuerdo con lo que señala la propia normativa que las declara, se ha dispuesto que para fines tributarios dichos días serán considerados hábiles (como ejemplo véase el artículo 1 del Decreto Supremo N° 099-2011-PCM [29.12.2011]). Cabe indicar, además, que la RTF N° 1754-5-2002 se ha pronunciado en ese sentido: Mediante Decreto Supremo se puede declarar días feriados; en su interpretación se debe tener en consideración el tenor completo de tal norma. En el caso, si bien es cierto que se declaró un determinado día como feriado no laborable, también lo es que la misma norma estableció que para todos los fines tributarios este día sería considerado hábil. Similar criterio se siguió en la RTF N° 2170-3-2008.

debe entenderse que los plazos otorgados por la Administración no están referidos a horas específicas.[310]

Por otro lado, como es sabido, mediante el Decreto de urgencia N° 099-2009 [22.10.2009] se dispuso como días hábiles para el cómputo de determinados plazos administrativos (en entidades del Poder Ejecutivo y los Gobiernos Regionales y Locales) a los días sábados, domingos y feriados no laborables (aplicable a los cómputos de plazos en beneficio de los derechos de los administrados). Al respecto cabe indicar que la misma norma ha establecido, por un lado, que en ningún caso la norma será aplicable en el cómputo de plazo de la Administración para resolver recursos impugnativos ni para la realización de actuaciones procedimentales de notificación personal a los administrados, actuaciones coactivas o de ejecución forzosa, ni para el cómputo de plazos para formular recursos administrativos, salvo lo dispuesto en leyes especiales; y por otro, ha precisado que el citado decreto de urgencia no es de aplicación a las entidades competentes para llevar a cabo procesos jurisdiccionales y constitucionales, a los plazos vinculados a sus procesos, así como tampoco a los procedimientos administrativos de cualquier índole a cargo de las administraciones tributarias, los que se rigen por la correspondiente normativa de la materia.

3. INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO

Los plazos, salvo obviamente los que tengan expresa mención legal o administrativa sobre el momento de inicio (Ej. para el cómputo del término prescriptorio: 1 de enero -artículo 44 del Código Tributario) y los fijados o establecidos en meses y años (como se ha dicho, se computa de fecha a fecha, concluyendo el día igual al del mes o año que inició),[311] tendrán como inicio de su cómputo el día hábil siguiente de aquel en que se practique la notificación, se publique la norma (cuidado, aquí no nos estamos refiriendo al inicio de vigencia de las normas legales) o se realice el acto (por ejemplo en el caso de actas probatorias).

4. VENCIMIENTO DEL PLAZO

Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si este día es inhábil, el vencimiento del plazo se entenderá prorrogado hasta el primer día hábil siguiente.[312]

---

[310] En el caso resuelto mediante la RTF N° 1904-1-2002, habiéndose requerido a un deudor la exhibición de diversa documentación e información indicándole una fecha y hora determinada para tal diligencia, el recurrente en la fecha indicada, aunque en hora posterior, presentó lo requerido por mesa de partes; no obstante, el representante de la Administración al acudir al domicilio fiscal del deudor tributario señaló en los cierres y resultados que no se había cumplido con lo solicitado; el Tribunal, asumiendo lo expuesto anteriormente y lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 62 del Código respecto los plazos (en días hábiles), concluyó que la Administración al momento de emitir los resultados de los requerimientos infringió el debido procedimiento.

[311] Véase la RTF N° 4105-4-2007.

[312] Véase las RTF Nos. 2177-A-2006, 5012-2-2008 y 11493-2-2008.

Si en el mes de vencimiento *no hubiera día igual* a aquel en que comenzó el cómputo, el plazo se cumple el último día de dicho mes.[313] Si este último día es inhábil, el plazo se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente (en este caso será normalmente el primer día hábil del siguiente mes).

En todos los casos (como criterio general), los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.[314] No obstante, tratándose de términos de vencimiento específicos (dictados, por ejemplo, por leyes especiales), el atinente será el de la norma particular (y no cabrá prórroga).

La norma también precisa que en aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable, éste se considerará inhábil.[315]

Como referencia resulta de interés reseñar algunos casos específicos en los que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre los vencimientos:

- Respecto a los plazos establecidos en años: el término prescriptorio corre desde el 1 de enero de un determinado año (Ej. 1 de enero de 1994) y se computa hasta el 1 de enero de cuatro (1 de enero de 1998), seis (1 de enero del año 2000) o diez (1 de enero del 2004) años después, según corresponda; sin embargo, teniendo en cuenta que los términos o plazos que vencieran en día inhábil se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente (y el 1 de enero es inhábil por ser feriado), el término prescriptorio se habrá de prorrogar hasta el día 2 de enero. (Véase la RTF N° 862-2-2004 y 3348-5-2006). Así se resolvió, entre otras, en la RTF N° 836-3-99; en el caso, teniendo en consideración lo anterior, habiéndose notificado una resolución de determinación el 31 de diciembre de 1997, en la medida en que tal acto se produjo dentro del plazo de prescripción, se considera que se produjo la "interrupción" de la prescripción. Otro caso parecido es el resuelto vía la RTF N° 8930-2-2001: considerando lo estipulado en la Norma XII del Código Tributario, si el plazo de pres-

[313] V.g.: Si una resolución que resuelve una reclamación ha sido notificada un 30 de mayo, y no ha sido impugnada oportunamente (dentro de los quince días hábiles después de notificada), de acuerdo con el artículo 146 del Código Tributario, el deudor tributario puede todavía apelarla (acreditando la cancelación de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha del pago) dentro del término (sería mejor referirse al plazo) de seis meses contados a partir del día siguiente de la notificación (es decir, desde el 31 de mayo); así, teóricamente, se podrá interponer la apelación hasta el día 31 de seis meses después, noviembre, empero siendo que este mes no tiene día 31, se deberá considerar, en virtud de la norma en comentario, que el plazo para apelar vencerá el 30 de noviembre.

[314] En este texto aparentemente se manifiesta una reiteración innecesaria para el cómputo de plazos en días; en efecto, si el inciso b) del artículo señala expresamente que los "plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles" se asume sin problemas que este día inhábil (el de vencimiento) no se considerará para el cómputo con lo que de todos modos el plazo se cumplirá el siguiente hábil; no obstante, el criterio es precisar la oportunidad del vencimiento en la circunstancia general especificada.

[315] Obsérvese este detalle: sólo cuando este "medio día" sea día de vencimiento se considerará inhábil; en otros casos se computará como hábil. Véase las RTF Nos. 6911-5-2006, 864-2-2007, 4232-4-2007, 2647-3-2008, 315-4-2010 y 2998-10-2011.

cripción vencía el 1 de enero de 1998, día inhábil para la Administración, debía prorrogarse hasta el día 2 de enero del mismo año; en el caso, como quiera que la notificación de la liquidación de cobranza se efectuó este día, se ha verificado que se ha realizado dentro del término de prescripción, por lo que con el acto de notificación se ha "interrumpido" el cómputo de la prescripción. Criterio similar se aplicó en la RTF N° 11179-7-2008 (no obstante, mereció un voto discrepante: no se asumió como válido el criterio indicado tratándose de plazos de prescripción).

- Si bien es cierto que la Norma XII del Código Tributario prescribe las reglas para computar los plazos establecidos en las normas tributarias, también lo es que dicho precepto legal no contempla los casos de desastres naturales. En virtud de la equidad como principio general del Derecho, no puede establecerse como días inhábiles únicamente, como la SUNAT menciona, aquéllos en los que sus oficinas no atendieron al público en determinada ciudad, desde que, dada la magnitud de los desastres acontecidos en dicha ciudad, no se está contemplando los días en los que la generalidad de los deudores tributarios pertenecientes a la Intendencia de la SUNAT de la referida ciudad no pudieron movilizarse a tales oficinas y así cumplir con los trámites en forma oportuna; corresponde a Defensa Civil determinar los días inhábiles en dicha ciudad por efecto de las inundaciones ocurridas en la misma. En el caso (RTF N° 901-3-98), por tales consideraciones se declaró nula la resolución de la Administración que había declarado inadmisible un recurso extemporáneo que sólo consideró inhábiles algunos días, y se dispuso que la Administración emita un nuevo pronunciamiento previo informe de la entidad encargada de defensa civil en la localidad en mención.
- La paralización de labores de la Administración (o, eventualmente, de las entidades del sistema financiero y bancario), sea en acatamiento de "paros" o por decisión unilateral de la entidad o de sus funcionarios, puede determinar la variación del cómputo del plazo, máxime si tal día es el de vencimiento (RTF Nos. 016-2-98, 271-2-98, 254-2-98); tales hechos no solo deben ser invocados sino además deben ser probados (véase la RTF N° 2262-5-2010). No obstante, lo anotado anteriormente debe ser tomado con cuidado pues de un tiempo a esta parte la Administración, pese a aquellas incidencias, dispone la atención al público. En esta línea, es ilustrativo lo expuesto en un considerando de la RTF N° 11424-4-2010: "[...], con relación a lo afirmado por la recurrente en cuanto a que durante los días 21, 22 y 23 de junio de 2005 la atención al público en la Oficina Zonal Juliaca [...] no se realizó con normalidad debido a un paro de trasportistas en el departamento de Puno, y en tal sentido, dichos días no deben considerarse para el cómputo de los plazos, cabe indicar que según lo prescrito en el numeral 136.1 del artículo 136 de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...], los plazos fijados por norma expresa son improrrogables, salvo disposición habilitante en contrario, siendo el caso que no existe en nuestro ordenamiento norma alguna que haya declarado días no laborales las citadas fechas, más aún cuando la Administración ha demostrado que durante las mismas la atención se desarrolló con normalidad, a través de los reportes de la documentación presentada por diversos contribuyentes [...]".

5. TÉRMINO DE LA DISTANCIA

El artículo 135 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, establece:

Artículo 135°.- Término de la distancia

135.1 Al cómputo de los plazos establecidos en el procedimiento administrativo, se agrega el término de la distancia previsto entre el lugar de domicilio del administrado dentro del territorio nacional y el lugar de la unidad de recepción más cercana a aquél facultado para llevar a cabo la respectiva actuación.

135.2 El cuadro de términos de la distancia es aprobado por la autoridad competente.

En nuestra materia,[316] la disposición señalada es aplicable y así se ha reconocido desde antaño (aplicando el artículo 50 del TUO de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, aprobado por Decreto Supremo N° 02-94-JUS).

La SUNAT, mediante el Informe N° 224-2006-SUNAT/2B0000, asumiendo su aplicación, estableció como criterio para casos determinados, lo siguiente:

> A fin de establecer el término de la distancia en los casos que se notifique a un contribuyente cuando su domicilio fiscal se encuentra en un distrito que no es capital de provincia y no existe en dicha provincia una oficina de la Administración Tributaria, al término entre el distrito y la capital de provincia, se sumará el término entre la capital de provincia y la capital del departamento en la cual se encuentra la oficina más cercana de la Administración Tributaria. El resultado de dicha suma se considerará el término de la distancia aplicable.

A su vez, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia estableció que el término de la distancia "solo" debía ser computado cuando en el lugar en que se notifica al contribuyente no exista oficina de la Administración[317] (o del Tribunal Fiscal), caso en el cual, este término de la distancia (de acuerdo al Cuadro General de Términos de la Distancia aprobado por la Comisión Ejecutiva del Poder Judicial), debía agregarse al plazo normal o al estipulado.[318]

Su aplicación debe ser razonable y no arbitraria. En ese sentido, en principio, en los casos en que sea aplicable este término de la distancia, se sugiere que se invoque el mismo pues puede ocurrir que ni la Administración ni el Tribunal Fiscal apliquen de oficio el cómputo (en el caso resuelto en la RTF N° 4093-1-2006,

---

[316] Cabe indicar que el Código Tributario vigente lo regula expresamente para determinados casos (artículos 62, numeral 4, y 104).

[317] Hay que tener en cuenta que debe tratarse de la misma entidad, pese a que pudiera tratarse de dos distintos sub órganos (tributos internos y aduanas) dentro de la misma (RTF N° 2644-A-2009).

[318] RTF Nos. 831-1-96, 653-2-97, 1183-5-97, 114-4-2000, 1231-2-2000, 693-3-2003, 1482-5-2003, 8698-4-2004, 073-2-2005, 5538-2-2005, 2416-4-2006, 6401-2-2006, 787-2-2007, 1171-5-2007, 9491-5-2008, 002-5-2009, 2075-2-2009, 154-7-2010, 484-4-2010, 6755-5-2011, entre otras.

siendo evidente la necesidad de la aplicación del término –el escrito fue presentado por un contribuyente domiciliado en el Cusco en las oficinas del Tribunal en Lima–, el Tribunal Fiscal se hizo de la vista gorda para no admitir una solicitud de ampliación).

Asimismo, los criterios a aplicar deben ser debidamente evaluados; al respecto véase estos dos casos: mientras que en la RTF N° 2559-5-2007, el Tribunal Fiscal consideró que no era aplicable el término de la distancia por cuanto el domicilio fiscal de la recurrente se ubicaba en el distrito de Paucarpata, distrito que pertenece a la provincia de Arequipa, donde se encuentra ubicada la sede de la Intendencia Regional Arequipa,[319] en la RTF N° 787-2-2007 el Tribunal señaló: "Que estando al referido criterio, teniendo en cuenta que el domicilio fiscal de la quejosa se encuentra ubicado en Lurín (...) y que los recursos de reclamación deben de ser presentados en las oficinas de la Administración, es decir, en Av. Garcilaso de la Vega N° 1472, Cercado, corresponde aplicar el término de la distancia y añadir un (1) día al plazo señalado en el Código Tributario, de conformidad con el Cuadro General de Términos de la Distancia aprobado mediante Resolución Administrativa N° 1325-CME-PJ [...]".

De otro lado, dentro de los supuestos que razonablemente no son de aplicación tenemos:

(i) Considerando que aquel término será de aplicación cuando el contribuyente se vea en la necesidad u obligación de recurrir a dichas oficinas (de la Administración o del Tribunal Fiscal), el Tribunal señaló que tal situación no se da si al recurrente se le requiere la exhibición de documentación en su propio domicilio fiscal.[320]

(ii) El término de la distancia no será de aplicación tratándose de la presentación de declaraciones juradas, toda vez que existe un cronograma para dicha presentación que permite a los deudores tributarios tomar conocimiento de la indicada obligación en forma anticipada.[321]

NORMA XIII: EXONERACIONES A DIPLOMÁTICOS Y OTROS

Las exoneraciones tributarias en favor de funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros, y de funcionarios de organismos internacionales, en ningún caso incluyen tributos que gravan las actividades económicas particulares que pudieran realizar.

[319] Con similar criterio se resolvió en la RTF N° 7932-1-2007 (domicilio fiscal en Sunampe, distrito de la provincia de Chincha, y en ésta existía una oficina de la SUNAT).

[320] RTF Nos. 479-4-99 y 150-4-2000.

[321] RTF Nos. 895-3-2001, 1834-3-2002 y 5061-3-2003.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (principio de legalidad); **VII** (reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios).

Otras normas

Constitución: 55° (tratados); **74°** (principio de legalidad).

Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas aprobado por el Decreto Ley N° 17243 [30.11.68].

Reglamento sobre Inmunidades y Privilegios Diplomáticos aprobado por el Decreto Supremo N° 007-82-RE [12.07.82].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 (entró en vigor el 1 de diciembre de 1992) la Norma bajo estudio, con un texto más imperativo respecto a los anteriores, se mantiene sin variaciones.

2. EXONERACIONES A DIPLOMÁTICOS Y OTROS

La norma en comentario precisa que si bien nuestro país reconoce el principio de reciprocidad estricta para otorgar exoneraciones tributarias en favor de funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros, y de funcionarios de organismos internacionales, estas exoneraciones en ningún caso incluyen tributos que gravan las actividades económicas particulares que pudieran realizar estos, pues las exoneraciones se entiende que son otorgadas a los diplomáticos y los funcionarios para sus labores y funciones diplomáticas o de los organismos internacionales.

En este sentido, por ejemplo, si un funcionario realiza actividades empresariales particulares, por éstas deberá cumplir con las obligaciones tributarias que se generen.

3. TRIBUTOS INDIRECTOS

De otro lado, resulta oportuno recordar que el artículo 34 de la Convención de Viena, concordante con el artículo 35 del Reglamento sobre Inmunidades y Privilegios Diplomáticos, precisa que a los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios, no les son aplicables las exoneraciones diplomáticas (Ejemplo, IGV que les trasladan en el precio de los bienes o servicios a estos organismos las empresas sujetas al impuesto). Así, cuando los agentes diplomáticos no forman parte de la relación jurídica, por no ser sujetos del impuesto, las exoneraciones diplomáticas no les son aplicables, pues el hecho que los organismos diplomáticos paguen el impuesto por efecto de la traslación, no las convierte en sujetos pasivos del tributo.

NORMA XIV: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

ANTECEDENTES

Desde la década del noventa, el texto de la Norma XIV se mantiene sin alteraciones.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

83° (obligación de los órganos de la Administración Tributaria de preparar los proyectos de reglamentos de las leyes tributarias de su competencia); **95°** (deficiencia y falta de precisión normativa: proyecto de ley o de reglamento); **101°, numeral 7** (atribución del Tribunal Fiscal de proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera).

Otras normas

Constitución: 74° (principio de legalidad y reserva de la ley); **79°, segundo párrafo** ("El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del poder Ejecutivo"); **79°, tercer párrafo** ("En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas"); **107°** (iniciativa de ley); **118°, numeral 8** (facultad de ejecutivo de reglamentar las leyes); **119°** (dirección y gestión de los asuntos que competen a cada cartera ministerial); **120°** (exigencia del refrendo ministerial en los actos del Presidente).

Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas –Decreto Legislativo N° 183 [15.06.81], modificado por el D. Leg. 325 [30.01.85]: **5°** (facultades y funciones del Ministerio de Economía y Finanzas).

Ley Orgánica del Poder Ejecutivo –Ley N° 29158 [20.12.2007]: **22° y 23°** (los Ministerios: definición, constitución y funciones); 1ª D. F., **numeral 4** (Ministerio de Economía y Finanzas).

NORMA XV: UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA

La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador.
También podrá ser utilizada para aplicar sanciones, determinar obligaciones contables, inscribirse en el registro de contribuyentes y otras obligaciones formales.
El valor de la UIT será determinado mediante Decreto Supremo, considerando los supuestos macroeconómicos.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Decreto Supremo N° 023-96-EF [19.02.96]: Normas para la aplicación de la Unidad Impositiva Tributaria.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Si bien anteriormente la UIT ya se había utilizado para otros fines, fue mediante el Decreto Legislativo N° 510 [10.02.89] que se estableció su aplicación como índice de referencia en las normas tributarias; su determinación era mensual, vía Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas, y se tomaba como base la variación acumulada del índice de precios al consumidor. De acuerdo con

lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 307-91-EF [31.12.91], su aplicación se dejó en suspenso por el ejercicio gravable de 1992, y se estableció para tal período la Unidad de Referencia Tributaria (S/. 1 040.00).

La UIT recién fue incorporada en el Título Preliminar del Código mediante el Decreto Legislativo N° 769 [31.03.92], que modificó el Código (TUO de 1990) y que en su Primera Disposición Final dispuso su aplicación a partir del 1 de enero de 1993; cabe precisar que esta UIT debía ser determinada en la Ley de Financiamiento. No obstante, esta Norma como tal no fue utilizada pues el 1 de diciembre de 1992 entró en vigencia el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 que dispuso que el valor de la UIT sería determinado mediante Resolución Ministerial del Ministerio de Economía y Finanzas. Así se hizo por el año 1993.

Actualmente, el texto vigente (con la exigencia de la determinación de la UIT vía Decreto Supremo) se mantiene sin alteraciones desde su modificación con el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773.

2. UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA (UIT) DESDE 1994

AÑO / PERÍODO	DISPOSICIÓN	FECHA / PUBLICACIÓN	MONTO S/.
1994	D. S. N° 168-93-EF	[01.01.94]	1,700
1995	D. S. N° 178-94-EF	[01.01.95]	2,000
1996 (enero)	D. S. N° 178-94-EF	[01.01.95]	2,000
1996	D. S. N° 012-96-EF	[01.02.96]	2,200
1997	D. S. N° 134-96-EF	[31.12.96]	2,400
1998	D. S. N° 177-97-EF	[30.12.97]	2,600
1999	D. S. N° 123-98-EF	[30.12.98]	2,800
2000	D. S. N° 191-99-EF	[31.12.99]	2,900
2001	D. S. N° 145-2000-EF	[27.12.2000]	3,000
2002	D. S. N° 241-2001-EF	[29.12.2001]	3,100
2003	D. S. N° 191-2002-EF	[18.12.2002]	3,100
2004	D. S. N° 192-2003-EF	[27.12.2003]	3,200
2005	D. S. N° 177-2004-EF	[07.12.2004]	3,300
2006	D. S. N° 176-2005-EF	[16.12.2005]	3,400
2007	D. S. N° 213-2006-EF	[28.12.2006]	3,450
2008	D. S. N° 209-2007-EF	[22.12.2007]	3,500
2009	D. S. N° 169-2008-EF	[25.12.2008]	3,550
2010	D. S. N° 311-2009-EF	[30.12.2009]	3,600
2011	D. S. N° 252-2010-EF	[11.12.2010]	3,600
2012	D. S. N° 233-2011-EF	[21.12.2011]	3,650

3. APLICACIÓN

Respecto a su aplicación, como referencia (en relación con el Código Tributario, el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, tributos municipales y otros), tenemos el interesante resumen: "Sobre la Unidad Impositiva Tributaria 2012" publicado en Informe Tributario N° 247 (AELE, Lima, diciembre de 2011, pp. 4 y 5).

NORMA XVI: CALIFICACIÓN. ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN(*)

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. (**)

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

(*) *Norma incorporada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012, y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

(**) *Párrafo según Fe de Erratas [31.07.2012].*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

III (fuentes del Derecho Tributario); **IV** (potestad tributaria y principio de legalidad); **VII** (reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios); **VIII** (interpretación de normas tributarias, segundo párrafo); **IX** (aplicación supletoria de los principios del Derecho); **1° y 2°** (obligación tributaria, nacimiento, hecho imponible); **50°** (competencia de la SUNAT); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **84°** (orientación al contribuyente).

Otras normas

Constitución: 74° (principio de legalidad); **139°, numeral 9** (inaplicabilidad por analogía de la ley penal).

Código Civil: IV ("La ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía").

Código Penal: III (inaplicabilidad por analogía de la ley penal).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se ha adelantado, la presente norma ha sido incorporada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121. Su texto incluye (como primer párrafo) el segundo párrafo de la antigua Norma VIII.

2. ASPECTOS GENERALES DE LA NORMA XVI

2.1. Cuestiones previas

La primera parte de la norma en comentario fue incorporada como párrafo segundo de la Norma VIII por el Decreto Legislativo N° 816. Su intempestiva incorporación expresa fue con un amplio texto,[322] que fue criticado. Las críticas no amainaron con su posterior modificación (vía la Ley N° 26663), sin embargo así fue aplicándose con diversa suerte por la SUNAT, y así se mantiene ahora como primer párrafo de la norma en comento. En ese sentido, el vigente primer párrafo de Norma XVI tiene ya antecedentes de aplicación (puede verse en las múltiples resoluciones que el Tribunal Fiscal ha dictado al respecto), y con el último párrafo se ha precisado aún más. No obstante, los demás párrafos son nuevos en su normativa pero corresponden a una antigua pretensión: luchar contra la elusión tributaria.

La doctrina (y no sólo la jurídica) ya se ha encargado ampliamente de distinguir la evasión tributaria de la elusión; sin embargo, la naturaleza y alcances de esta última siempre ha estado en discusión. Empezando, para la Administración

[322] "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real".

Tributaria y algunos autores la elusión no es lícita, para otros autores y algunos asesores de empresas (y, si se quiere, para algunas empresas), la elusión es una acción lícita, aunque para sustentar este aserto prefieren no denominarla elusión sino incorporarla dentro de la economía de opción[323] (o como un esquema normal dentro de la planificación tributaria), que sí es legal y lícita (con lo que indirectamente, cuando la invocan, reconocen que la elusión en sí misma no es tan lícita). No obstante, y aquí viene la segunda discusión, no se ha definido claramente los límites de la elusión; en ese sentido, como un acercamiento preliminar necesario, consideramos aplicables los criterios de García Novoa (2004-a: 122): "La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria, de modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libertad de configuración negocial, que abarcará la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, será necesario, como dice la AN en sentencia de 5 de marzo de 1997 'evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda, de hecho, desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias'".

Pues bien –con la verificación de que en la actualidad la elusión siguen siendo un problema y una lacra que enfrentar y resolver–, en la discusión teórica y jurisprudencial sobre el fraude a la ley, la elusión, los actos o negocios anómalos,

---

[323] Tovar Mendoza (1995: 205), apunta que en nuestro sistema jurídico es viable pagar montos menores por tributos recurriendo a la economía de opción; en estos casos, señala, el contribuyente ante diversas alternativas contempladas en las normas puede optar por la alternativa que más le beneficie; añade que esta opción implica utilizar los beneficios y regímenes especiales que permite la ley, para acogerse a una forma especial de determinar su obligación tributaria; concluye: "No estamos frente al uso indebido de figuras jurídicas con el fin de reducir los tributos, sino que nos encontramos ante el uso legal de formas alternas de tributación". Rosembuj (1999: 68-69) anota que la expresión economía de opción en España procede de Larraz; refiere que este autor, asumiendo que en este caso de ningún modo se da simulación, señala que la economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, que a veces la ofrece explícitamente, y que en dichos casos no se operan deformaciones anómalas del negocio jurídico ni se viola el espíritu de la ley. Tulio Rosembuj precisa que la "economía de opción es ineludible: está en la ley y en la aplicación correcta de la misma, extrae sus ventajas para el contrato en curso; supone crear situaciones de ventaja cuyas alternativas ofrece el ordenamiento jurídico. Es la configuración por parte del legislador de oportunidades tributarias que, expresadas en lenguaje técnico, suponen siempre, para el que elige, la renuncia o pérdida de otras posibilidades, todas ellas lícitas". En estos casos, como concluye Albiñana, citado por Rosembuj, es lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte menos coste tributario, ya que la ley le ofrece tal opción. "En una primera definición podemos entender por economía de opción aquellas situaciones en las que el sujeto pasivo, ante diversas alternativas, elige la de menor coste tributario sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de las posibilidades de conformación jurídica. El sujeto elige, aunque sea por motivos fiscales, llevar a cabo una operación y no otra. Ello ocurrirá así en el supuesto de economías de opción que aparezcan explícitamente expresadas en el ordenamiento, típicas. Se tratará entonces de "alternativas" u "opciones" tipificadas. Sin embargo, creemos que también podemos hablar de "economías de opción implícitas", en todos aquellos casos en que el legislador, habiendo podido gravar un determinado acto o negocio, no lo ha gravado. En un ordenamiento configurado por obligaciones tasadas de dar como es el tributario, la regla debe ser la economía de opción, pues el contribuyente, a la hora de planificar su actividad económica, debe tener derecho a situarse en zonas en las que la tributación no haya llegado" (García Novoa 2000).

indirectos, impropios, artificiosos, fiduciarios, simulados; y las cláusulas antielusivas, antielusorias o antiabuso, en el Perú hemos pasado de una guía argentina (la modificación de la Norma VIII con el Decreto Legislativo N° 816, semejante al artículo 12 [artículo 2 en el TO de 1998] de la Ley de Procedimiento Tributario argentino) a las bases de la lucha contra el fraude a la ley y la elusión de la Ley General Tributaria española (con el Decreto Legislativo N° 1121) para dictar la Norma XVI[324] (con criterio semejante a lo normado en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT española), que contiene una cláusula antielusiva general.

2.2. Entidad autorizada para aplicar la Norma XVI

El texto de la disposición en comentario precisa que la entidad autorizada para aplicar la Norma XVI es la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.

2.3. La Norma XVI y el segundo párrafo de la Norma VIII

Como se sabe, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha establecido que en "vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley", y como quiera que en la aplicación de la Norma XVI hay el riesgo de incurrir en tal práctica se ha incorporado el siguiente aserto: "Lo dispuesto en la Norma XVI

---

[324] Que ya antes de su aprobación había generado discusión. En efecto, el profesor Luna-Victoria León (2012), comentando el proyecto en su blog, señaló que "cobrar tributos sobre la base de los hechos económicos reales y no a partir de las formas previstas en los contratos" era un error de apreciación; y defendía el planeamiento tributario que aprovecha beneficios que la misma ley ha concedido, y que en ella "no hay ocultamiento ni simulación"; aseveraba que lo que hay es una discrepancia sobre cómo calificar al contrato en cuestión, para lo cual sostiene que si bien antes era fácil (dice que en la época de la carreta los contratos tenían nombre, estaban ordenaditos y de memoria recitábamos cuáles eran las características que los definían), hoy el asunto es bien diferente: los negocios se celebran con mucha velocidad, cambian de forma a cada rato, tanta que los nuevos contratos no pueden ser fácilmente codificados en los tipos legales prexistentes; son bastardos legales, el derecho no los reconoce ni los grava, porque no se adecúa con suficiente rapidez. Concluía señalando que se trataba de un problema de creación legal y de calificación de hechos, nada que ver con el engaño del fraude fiscal, y proponía como solución que el Gobierno: (a) elimine todos los beneficios tributarios para que no sea posible ningún planeamiento tributario; o (b) perfeccione su técnica legislativa para diseñar tipos legales modernos, que incluyan todas las operaciones económicamente similares; o (c) responda rápidamente para gravar los nuevos contratos tan pronto aparecen.
Posteriormente, ni se diga. Muchos expertos en planificación tributaria han elevado su voz de protesta (que se abre la posibilidad de la actuación arbitraria de la Administración; que es un ilegal cheque en blanco a la SUNAT; que genera inseguridad jurídica e incertidumbre en los inversionistas, a la par que les desincentiva; que es inconstitucional por violar los principios de legalidad y reserva de ley...), y han lanzando como admonición que será derogada o declarada inconstitucional.
En todo caso, si bien el riesgo de mal uso por los funcionarios de las facultades contenidas en la Norma XVI siempre es latente, sería ideal tener en cuenta la exposición de motivos de su incorporación.

no afecta lo señalado en el presente párrafo" (que en verdad, de por sí, no tiene los efectos que pretende).

2.4. La Norma XVI y la orientación al contribuyente

El segundo párrafo del artículo 84 del Código, por sus implicancias, señala que la "*SUNAT podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles*".

3. CALIFICACIÓN Y SIMULACIÓN

La Norma en comentario, en su primer párrafo, establece un mecanismo (o facultad) legal para calificar[325] y recalificar los hechos reales (para establecer un hecho imponible –materialización de la "hipótesis de incidencia tributaria"– que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria o determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible).[326] Esquematizando, su utilización se dará cuando la SUNAT, luego de la pertinente investigación y análisis, evalúe los hechos considerando la causa-fin del negocio o acto, aplique la norma que "tipifica" un hecho imponible (el hecho imponible abstracto o la hipótesis de incidencia tributaria) al hecho efectivamente realizado (verificado desde el punto de vista económico), perseguido o establecido –desechándose los no realizados o los aparentemente realizados–,[327]

---

[325] Téngase en cuenta que la determinación del hecho imponible requiere normalmente de una previa calificación de los hechos efectivamente realizados u ocurridos; luego de tal calificación se procederá a la subsunción dentro de la abstracción (hipótesis de incidencia tributaria) que contiene la ley tributaria, y de verificarse ésta se determinará, si cabe, el hecho imponible. En efecto, usualmente antes de interpretar la norma debe efectuarse la calificación de los hechos o situaciones ocurridas en la vida real a las resultan aplicables las correspondientes normas tributarias (Menéndez Moreno 2006: 81).
Calificar será, así, caracterizar en términos jurídico-tributarios "situaciones de la vida real determinantes de la capacidad económica, ya se trate de hechos, actos o negocios jurídicos" (Eseverri 2006: 63-64).
No obstante, hay que precisar que no se trata de interpretar y calificar la naturaleza o validez de las fuentes de obligaciones (contratos).

[326] El Tribunal Fiscal lo ha entendido así cuando en las RTF Nos. 590-2-2003 y 7448-2-2003, entre otras, señala que dicha disposición incorpora el criterio de la realidad económica (aunque esta supuesta incorporación suena discutible) no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes, acreditándolo plenamente.
"Que en tal sentido, si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia, para lo cual es necesario que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y el artículo 197° del Código Procesal Civil". RTF N° 6983-5-2006.

[327] La RTF N° 6686-4-2004 señaló que la "referida regulación que recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la fa-

en cuanto se identifique (y califique) que este hecho real y efectivo es el hecho hipotético contemplado en la ley;[328] la operación económica-real (calificada de acuerdo a su verdadera naturaleza) por encima de la figura o forma (jurídica) utilizada[329].[330] Será, pues, un instrumento en manos de la SUNAT "para evitar

---

cultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si estos, se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquellos constituyen hechos imponibles;" agregó que "la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados".

[328] Ejemplo. RTF N° 215-4-2009: la recurrente trató de darle formalmente al negocio que realizó con los propietarios de las unidades vehiculares, la apariencia de una prestación de servicios de transporte público de pasajeros –operación exonerada–, sin embargo ello no corresponde a la realidad económica, toda vez que la recurrente no ha abonado suma alguna a los propietarios de las unidades vehiculares por el uso de sus vehículos y la utilización de su personal –conductores–, sino que por el contrario son dichos propietarios quienes le abonaron a la recurrente pagos bajo la denominación de "gastos administrativos" a efectos de contar con la autorización para prestar el servicio de transporte público en las rutas cuya titularidad de la concesión era de la recurrente, lo que evidencia que el negocio que efectivamente se realizó fue la cesión de ruta –operación gravada–.

[329] Un caso sencillo de modelo: relación laboral cubierta como contrato de locación de servicios (RTF N° 5301-4-2002).

[330] Tal como se encuentra redactada la Norma, pareciera acercarse al principio de la realidad económica (o criterio económico, vinculado al método de la interpretación económica que tuvo su origen en el Ordenamiento Tributario alemán de 1919 [bajo la inspiración de Enno Becker, se incluyó en su artículo 4 que en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias –Fernández Cartagena 1992: 123–]; no obstante, hay que advertir que el texto de la Norma no se refiere a este método de interpretación) propulsado como uno de los pilares de la autonomía tributaria, sustentado en la consideración del hecho imponible como un hecho de naturaleza económica (Rosembuj [1999: 193], en un resumen concluyente de la posición de uno de los que impulsó tal criterio en Latinoamérica, señala: "Jarach lleva a la máxima coherencia la descripción del principio de la realidad económica como núcleo dogmático de la autonomía jurídica tributaria, lo cual implica aplicar el impuesto a la relación económica subyacente prescindiendo de las formas jurídicas, toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente". Téngase en cuenta que Dino Jarach [1996: 143-144] señalaba que el criterio económico tenía como fundamento la naturaleza del hecho imponible y decía: "Éste, desde el punto de vista dogmático-formal, es siempre un hecho y nunca un negocio, es decir, que no se reconoce a la voluntad de las partes más que una influencia indirecta sobre el nacimiento de la obligación impositiva; desde el punto de vista dogmático-substancial es un hecho de naturaleza económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de capacidad contributiva". Jarach [1996: 150-151], más adelante, en la misma línea, sostiene: "Lo que es relevante para el derecho impositivo es el hecho económico, la intentio facti, o, para usar una expresión empleada en la jurisprudencia norteamericana, "business purpose". Si las formas jurídicas corresponden a una intentio juris, que influye sobre la disciplina del derecho privado orientándola en dirección diferente de la que sin manifestación de voluntad habría sido dada por el derecho objetivo, las formas jurídicas elegidas son indiferentes para el derecho impositivo; admitir lo contrario chocaría contra la naturaleza del hecho imponible, que es económica y no jurídica, y además contra la fuente de la relación impositiva, que es exclusivamente la ley y no la manifestación de voluntad de las partes").

prácticas anómalas de los ciudadanos contribuyentes, desplegadas con el único objetivo de eludir el pago de tributos" (Eseverri 2006: 66).

Complementando, el último párrafo de la Norma señala que en "caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados". No se precisa la simulación, y se deja al criterio jurídico general; en ese sentido, distinguiéndose de la elusión como tal, en la simulación el elemento primordial es de carácter subjetivo: que "la voluntad querida por las partes al celebrar un acto o contrato no es aquella que expresa el contenido del contrato celebrado [...] Así pues, la simulación consiste en la utilización de *negocios jurídicos* solo *aparentes* en tanto que se encubre el *ánimo* de realizar un *negocio diverso -simulación relativa-* o de *no celebrar negocio alguno -simulación absoluta*" (Patón García 2007:147).

4. ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

El segundo párrafo de la Norma XVI señala expresamente que en caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Como se observa, si bien la actuación de la Administración se asume como entendida, definir los alcances de la elusión es la cuestión a precisar; en nuestro país no hay una definición legal, tampoco doctrinaria clara o aceptada; en esa línea, pese a que en las XXIV Jornadas del ILADT se ha considerado como lícita a la elusión, la definición que se propuso en esta resulta útil: "La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario". El profesor Zuzunaga del Pino lo define como el comportamiento del obligado "consistente en evitar el presupuesto de la obligación tributaria o disminuir la carga a través de un medio jurídicamente anómalo". Luque Bustamante (2012: 19) lo configura como fraude a la ley tributaria: "Esta figura implica la consecución de una ventaja fiscal mediante un acto jurídico impropio para obtener un resultado negocial, siendo la razón para no usar el acto usual, precisamente, la ventaja tributaria".

Ampliando los alcances de lo anotado, el tercer párrafo vincula el criterio preliminar con el efecto directo: "Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos";[331]

[331] "Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de

luego agrega: "mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente (y simultánea) las siguientes circunstancias": (i) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y (ii), que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. Completa la disposición señalando que en tal situación, la SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios. Todo esto debidamente sustentado por la Administración.

El profesor Zuzunaga del Pino precisa aquí que la Administración debe demostrar en forma concurrente que el contribuyente no aprueba: a) Test de propiedad (carácter artificial o impropio de la operación); b) Test de relevancia jurídico-económica (no hay ventaja distinta a la tributaria).

De lo anotado, no se advierte una exigencia subjetiva: la probanza de la intención o ánimo de eludir.

No obstante, y es lo más criticado, se han incorporado términos jurídicos indeterminados (actos artificiosos o impropios) que serán materia justamente de "interpretación" previa de parte de la Administración; en este sentido, pareciera no ser suficiente la sustentación debida de la SUNAT, lo que por lo menos generará controversia permanente.

Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso". Penúltimo párrafo de la norma.

CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO

Libro Primero

La Obligación Tributaria

TITULO I
DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1°.- CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (principio de legalidad – reserva de ley); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria); **4°** (acreedor tributario); **7°** (deudor tributario); **8°** (contribuyente); **9°** (responsable); **10°** (agentes de retención o percepción); **25°** (transmisión de la obligación tributaria); **27°** (extinción de la obligación tributaria); **114°** (cobranza coactiva como facultad de la Administración Tributaria).

Otras normas

Constitución: 74° (principio de legalidad).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000:

La obligación tributaria o relación jurídico tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a ésta.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 1 no ha variado.

2. LA OBLIGACIÓN

Es inevitable acercarnos a la obligación tributaria haciendo referencia de la obligación en general. Los profesores Osterling Parodi y Castillo Freyre (2008: 65)

señalan que la obligación "constituye una relación jurídica que liga a dos o más personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, debe cumplir una prestación a favor de la otra, llamada acreedor, para satisfacer un interés de este último digno de protección". Y agregan: "Dentro de esa relación jurídica corresponde al acreedor el 'poder' o 'derecho de crédito' para exigir la prestación. Si el deudor, vinculado en tal forma, no cumple con la prestación, o la cumple parcial, tardía o defectuosamente, por razones a él imputables, responde con sus bienes de dicho incumplimiento, en razón del elemento coercitivo previsto en la ley".

Si bien es cierto que la obligación tributaria mantiene identidad estructural con esta concepción de la obligación (civil, privada) es de indicar que también tiene diferencias sustanciales. Así, tanto en una como en otra encontramos dos sujetos: acreedor y deudor, y un objeto, pero entre ambas existen diferencias; entre otras: la obligación tributaria es de Derecho público; la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley, en cambio la obligación de Derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley y del delito; en la obligación tributaria el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado, y en la obligación de Derecho privado el acreedor puede ser un particular o una entidad; en la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar, y en la obligación de Derecho privado el objeto puede ser de dar, hacer y de no hacer (Margáin Manautou 1996: 245-246).

Aquí, como enlace entre ambas "obligaciones", resulta pertinente citar a Luchena Mozo (2007: 178): "Si con el término 'obligación' se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona -acreedor- tiene un derecho -llamado derecho de crédito-, que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última -deudor- soporta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento -deber de prestación-, la 'obligación tributaria principal' será el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo".

3. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA[1]

Nuestro Código, en la disposición en comentario, prescribe: "La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente".

Sobre este tema, Dino Jarach (1996: 73) señala que la "obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud

---

[1] Por los fines del presente libro, no vamos a entrar en la discusión teórica derivada de la oposición de los enfoques estático, funcional o dinámico del Derecho Tributario respecto de esta obligación, ni sobre las apreciaciones teóricas y prácticas que resultan de las expresiones relación tributaria y obligación tributaria (aunque convendrá tener como referencia la siguiente definición: "Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos" [numeral 1 del artículo 17 de la Ley General Tributaria española]); nos limitamos a explicar, siguiendo lo establecido en nuestro ordenamiento tributario (fundamentalmente en el Libro Primero del

de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley". Jarach, completando este aserto, agrega: "Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible".

Villegas (2002: 318-319), quien denomina a esta obligación relación jurídica tributaria principal, indica que es "el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago". Aplicando conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, a fin de completar la configuración de este concepto, el profesor argentino nos guía indicando que esta relación jurídica puede ser definida en un doble sentido: "a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago)" y "b) Como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación, integran la consecuencia jurídica de haberse producido el hecho imponible". Añade que, atento a tal concepto, es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan la obligación tributaria –denominada por Villegas, como hemos adelantado, relación jurídica tributaria principal–, encontrando en ellas dos partes diferenciadas: "1) el supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna aplicable el mandato de pago tributario, y 2) el mencionado mandato, conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización".

Partiendo del concepto de tributo del Código Tributario Nacional de Brasil, De Barros Carvalho (2008: 85) señala que obligación tributaria significa el vínculo abstracto en que una persona, llamada sujeto activo, tiene el derecho subjetivo de exigir de otra, denominada sujeto pasivo, el cumplimiento de prestación de corte patrimonial, derivada de la aplicación de la norma jurídica tributaria.

A su vez, Sevillano Chávez (2011: 315) define a la obligación tributaria (principal) como "el vínculo jurídico cuya fuente es la ley que sanciona que, ante la ocurrencia en la realidad de los hechos por ella previstos surja como consecuencia un mandato de que se pague una determinada cantidad a título de tributo".

Código Tributario), la obligación tributaria propiamente dicha (también denominada obligación tributaria principal), asumiendo que para que nazca ésta es suficiente el acaecimiento del hecho previsto en la ley como "generador" de dicha obligación, y que la determinación es un acto declarativo del nacimiento de la misma. Y para tratar las demás "relaciones" u "obligaciones" (esencialmente formales), que usualmente se derivan de aquella obligación tributaria principal (o están vinculadas), recurriremos al esquema de la potestad de imposición: poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o, como dicen Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 34), el conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos (opción material, didáctica y operativa para efectos del presente texto).

De lo reseñado en los párrafos anteriores, resulta:

- La obligación tributaria es una obligación de Derecho público. Aquella naturaleza aparece inmediatamente desde que todo tributo tiene su fundamento jurídico en el poder tributario y el básico[2] ius imperium del Estado; su ejercicio por el Estado determina la producción de normas vinculadas a la obligación tributaria y sus efectos; así pues, por antonomasia, es una obligación de Derecho público.

  En este sentido, tanto su contenido como su régimen jurídico quedan al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello su mayor diferencia con las obligaciones de Derecho privado; como proyección de la nota anterior, es la misma ley la que establece taxativamente las modalidades y cuantía del crédito tributario, regulando de modo exhaustivo cualquier incidencia que pudiera afectarle (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero 2007: 259); de manera que así como la voluntad de las partes no influye para el nacimiento de la relación tributaria, tampoco lo puede hacer en su desarrollo y régimen jurídico, siendo de previsión legal todos sus extremos, de ahí la nota de indisponibilidad de la obligación tributaria.

  El propio concepto de obligación tributaria del Código puntualiza la innegable naturaleza de ésta de ser una obligación de Derecho público; entendemos que lo hace además en orden a enfatizar una de sus fundamentales diferencias respecto a la obligación civil, privada, con la que como se ha indicado mantiene identidad estructural, y cuyas diferencias, como precisa Villegas (2002: 318), surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada.

- La obligación tributaria es de naturaleza obligacional y personal; se establece entre el acreedor (sujeto activo -el Estado como fisco-) y el deudor (a quien corresponderá adjudicarle el hecho imponible previsto en la ley o hacerlo responsable de él); el artículo lo señala expresamente: "[...] es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario [...]".[3]

---

[2] Lo cual nos obliga admitir que existen, además, otros fundamentos y principios.

[3] "De aquí se deduce que no hay, desde un punto de vista estrictamente jurídico, impuestos reales -o sea, que recaigan sobre una cosa- [...]" (Martín; Rodríguez Usé 1995: 148). Alguna teoría, sin embargo, señala que en el caso de tributos aduaneros e inmobiliarios la carga fiscal o la deuda recae sobre bienes determinados. En este punto, los autores citados señalan: "Si tradicionalmente se ha clasificado determinados tributos -p.ej., aduaneros o impuestos inmobiliarios- como gravámenes reales, ello se debe sólo a que la legislación pertinente establece privilegios especiales para asegurar su cobro. En consecuencia, la obligación tributaria consiste siempre en un vínculo jurídico personal, el cual, aun en los casos de los impuestos mencionados, no pierde dicho carácter". (Martín; Rodríguez Usé 1995: 149). A fin de precisar esta característica, el Modelo de Código Tributario OEA/BID, en la segunda parte del artículo 18 prescribe, respecto a la obligación tributaria, que: "Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales".

Esta naturaleza explica también un elemento esencial: el vínculo jurídico (vínculo obligacional) entre el sujeto con derecho de crédito (derecho subjetivo del sujeto activo de exigir la prestación) y el sujeto titular del deber de prestación (deber jurídico de cumplir la prestación: débito) (De Barros Carvalho 2008: 75).

- La obligación tributaria es una obligación ex lege. La fuente de la obligación tributaria es la ley; la voluntad jurídica de las personas no puede generarla. Ahora bien, teniendo en cuenta que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación, el único mecanismo para el nacimiento de la obligación tributaria es la realización del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su existencia; así, independientemente de la voluntad de las partes, y si bien el particular es libre para realizar o no el hecho descrito en la ley, la obligación tributaria surgirá una vez lo realice éste, de acuerdo con la voluntad y el mandato de la ley.
- La obligación tributaria es una obligación de dar o dicho con mayor precisión, la obligación tributaria tiene por objeto una prestación de dar (el tributo: prestación pecuniaria obligatoria, derivada de la realización de un supuesto de hecho, establecida por ley y cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines) a favor de un ente público: el objeto de esta prestación es dar una suma de dinero.
- Tomando los dos aspectos anotados precedentemente (obligación ex lege y su objeto), debe entenderse que tal obligación es exigible coactivamente[4] (además de ser uno de los pilares sobre los que se asienta la facultad de autotutela que contiene la facultad de cobranza coactiva de obligaciones tributarias impagas).
- La obligación tributaria es una relación de derecho y no de poder. La potestad tributaria (poder de crear tributos, en cuyo esquema el ciudadano podría ser considerado como "súbdito") se agota con la emisión de la ley. En la obligación tributaria el Estado como fisco, prescinde de su poder de imperio, es sólo un acreedor (que pretende el cobro de lo que le es adeudado), sometido, al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquella le conceda expresamente (Valdés Costa 1996: 296). En este caso, señala Villegas (2002: 319), la diferencia con los acreedores en general, es que la acreencia de éstos "surge princi-

[4] Es coactiva en virtud de la ley (o, como se complementa en la RTF N° 5754-3-2002, que la coacción constituye un elemento esencial del tributo, "es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio"). "Toda prestación realizada a través de un cauce jurídico es coactiva en el sentido de que la coactividad entendida como obligatoriedad es lo que convierte a una prestación en objeto de un vínculo jurídico" (García Novoa 2005: 256). Empero, como el propio autor precisa, "la coactividad a que nos referimos es la que viene determinada por la decisión unilateral de los poderes públicos de hacer que se cumpla el deber de contribuir".

palmente del acuerdo previo de voluntades con sus deudores. En cambio, el acreedor "fisco" primero actúa en un plano de supremacía atribuyendo a las personas obligaciones que éstas no asumieron espontáneamente, y luego produce una mutación convirtiéndose en el polo positivo de una relación jurídica en cuyo polo negativo es ubicado un sujeto pasivo". Esa relación es de derecho y no de fuerza.

4. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Considerando lo expuesto, y sin olvidar la ligazón o vínculo obligacional propio, podemos anotar que los elementos de la obligación tributaria son los sujetos y el objeto:[5]

- El sujeto activo (titular de la pretensión, del crédito tributario; titular del derecho de crédito; el acreedor, aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria; el Estado; el gobierno central, los gobiernos regionales, los gobiernos locales y otras entidades de derecho público).[6]
- El sujeto pasivo (titular del deber de prestación; el deudor tributario; la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable[7]).
- El objeto (la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo; el tributo a pagar; nuestro Código señala que la obligación tiene como objeto "el cumplimiento de la prestación tributaria").

Es necesario mencionar aquí, aunque no como elemento de la obligación tributaria ya constituida (obligación a la que estamos haciendo mención en éste y en los precedentes apartados), al hecho imponible como elemento constitutivo (como que permite su nacimiento; véase los comentarios del artículo 2) de la obligación tributaria.[8]

---

[5] Ferreiro Lapatza (2001: 45); De Barros Carvalho (2008: 75); García Vizcaíno (2009: 420).

[6] Cabe apuntar que en las relaciones jurídico-tributarias que se generen, por haberse delegado, atribuido o encomendado la potestad de imposición (poder-deber de aplicar los tributos) usualmente participará "por el" sujeto activo o acreedor tributario la Administración Tributaria que corresponda.

[7] Obviamente, en este caso el responsable no como titular del hecho imponible (véase los comentarios de los artículos 2 y 9 del Código).

[8] A fin de precisar este criterio nos permitimos citar a Ferreiro Lapatza (2001: 45): "Resulta así que la obligación tributaria nace y se configura en cada caso, y en este sentido se constituye, en función de estos elementos: objeto del tributo; elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible; base y tipo de gravamen. Estos son, en consecuencia, los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Los elementos, repetimos, que determinan el nacimiento y la configuración de cada obligación tributaria y que, en este sentido, constituyen, componen, configuran, forman o 'dan el ser' a la citada obligación". A renglón seguido, el mismo autor señala: "Tales elementos constitutivos de la obligación tributaria no pueden, claro está, confundirse con los elementos de la obligación tributaria ya constituida acuñados por la doctrina tradicional en la teoría general de las obligaciones en torno a los conceptos de vínculo obligacional, sujetos y objeto de la obligación".

5. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LOS DEBERES TRIBUTARIOS U OBLIGACIONES FORMALES

Como quiera que la doctrina ha planteado diversas teorías sobre los alcances de la obligación tributaria, es necesario anotar para el presente texto que la obligación tributaria propiamente dicha, la obligación tributaria por antonomasia, regulada en el Libro Primero de nuestro Código Tributario (incluyendo "otras obligaciones materiales" -por ejemplo, los anticipos, pagos a cuenta e intereses-), es la que hemos configurado en los apartados precedentes. Hay que anotar que algunos también la denominan obligación tributaria sustancial o principal, relación tributaria o relación jurídica tributaria principal.[9]

Ahora bien, las demás "relaciones" u "obligaciones", regladas básicamente en el Libro Segundo del Código Tributario, que tienen un carácter no pecuniario, y que usualmente están vinculadas o atañidas, directa o indirectamente, a la obligación tributaria (a fin de garantizar o facilitar su gestión) y a la aplicación de los tributos -potestad de imposición-, o al simple cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que establecen diversos deberes, con contenido o prestaciones -de hacer, no hacer o soportar- distintas del de la obligación tributaria[10] (disposiciones aplicables incluso a sujetos exonerados o inafectos, casos en los cuales en principio no se configuraría una obligación tributaria como tal), serán denominadas en el presente texto deberes tributarios: deberes formales que nacen de presupuestos de hecho concretos, que tienen su propia sustantividad, régimen y vida jurídica (contenido, cumplimiento y extinción),[11] y cuyo fundamento se encuentra también en el deber de contribuir y en el principio de solidaridad tributaria.[12]

---

[9] La nueva Ley General Tributaria española, a diferencia de nuestro ordenamiento, sí precisa los alcances de la relación jurídico-tributaria en su artículo 17:

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.
2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.
3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.
4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Y en su artículo 19 indica que la "obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria".

[10] Declaraciones y comunicaciones, libros y registros, inscribirse en el RUC, soportar la fiscalización, etc.

[11] De acuerdo con Calvo Ortega, citado por Vega Herrero y Muñoz del Castillo (2004: 108).

[12] "En el Estado Social y Democrático de Derecho la tributación se basa en el principio de solidaridad, que se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política, en virtud del cual la figura impositiva se flexibiliza y adapta a las necesidades sociales, pues a través de ésta el Estado logrará sus fines". "En esta clase de Estado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar tributos sino también a los deberes de colaboración con la Administración Tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas." FJ.

Sin duda, estos deberes además de diferenciarse de la obligación tributaria por su contenido, presentan un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible (Lago Montero 1998: 24). En algún momento, sin que esto nos lleve a contradicción o confusión, por la propia nominación de nuestro Código Tributario, también serán llamados obligaciones formales u obligaciones tributarias formales (la disparidad con la que la doctrina y la legislación ha utilizado ambos términos –obligación y deber– ha llevado a muchos autores y legislaciones a recurrir al término genérico de "prestación", que no sería sino su contenido u objeto).

6. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA DEUDA TRIBUTARIA

A diferencia de la obligación tributaria (ya descrita), la deuda tributaria es la "suma adeudada al acreedor tributario por tributos, multas, el interés moratorio, el interés de fraccionamiento o aplazamiento" (Talledo Mazú S/F: 87); vinculándolo con el objeto de la obligación tributaria, viene a ser la prestación (o cuota tributaria) más sus intereses.

Artículo 2°.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (tributos); **IV** (reserva de ley; el hecho generador de la obligación tributaria); **XI** (personas sometidas al Código Tributario y otras normas tributarias); **1°** (la obligación tributaria); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 2 se mantiene sin modificaciones.

2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

No existe ninguna obligación tributaria que no nazca de la realización (materialización) de un hecho imponible (Soler 2002: 166).

---

5 y 6 de la STC N° 0002-2006-PI/TC. Sobre este punto, también véase las STC Nos. 0004-2004-AI/TC y 6089-2006-PA/TC (en cuyo FJ. 21 se señala "En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas".)

Sainz de Bujanda (1993: 196), advirtiendo que el proceso generador de la obligación tributaria coincide plenamente con el de la obligación ex lege, indica: "realizado el supuesto previsto en la norma (en nuestro caso, el hecho imponible), se produce el efecto jurídico (nacimiento de la obligación), sin intervención de la voluntad humana".

Héctor Villegas (2002: 318), como ya referimos al comentar el artículo 1, expresaba que en la estructura lógica de las normas que regulan la denominada por él relación jurídica tributaria principal –obligación tributaria–, se puede encontrar dos partes diferenciadas: "1) el supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna aplicable el mandato de pago tributario, y 2) el mencionado mandato, conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización".

Al respecto, el artículo 2 de nuestro Código Tributario prescribe: "La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación".

Esquematizando, para el nacimiento de la obligación tributaria deben coincidir dos elementos:

i. La descripción legal de un hecho, el hecho previsto en la ley, el supuesto previsto en la norma o la hipótesis legal condicionante ("hipótesis de incidencia tributaria" o "hecho imponible abstracto").

ii. La realización, materialización, acaecimiento de dicho supuesto de hecho tributario, que correspondiendo rigurosamente a su descripción legal genere la obligación tributaria ("hecho imponible concreto").

En el momento en que ocurra o se realice lo expresado en el punto ii., nace la obligación tributaria como tal.[13]

De acuerdo con lo señalado hasta aquí, considerando la terminología del artículo 2, podemos anotar:

- la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador[14] de dicha obligación;[15]

---

[13] En fin, en este momento se "genera" el derecho de crédito del acreedor tributario.

[14] El profesor Sanabria Ortiz (1999: 46), siguiendo lo expresado por nuestro Código Tributario (artículo 2), habla del hecho generador y lo define: "El 'Hecho Generador' configura la forma externa o jurídica que está prevista en el 'Hecho Imponible' o 'Hipótesis de Incidencia Tributaria'".

[15] Sin duda debe compatibilizarse con las normas específicas de cada tributo (pues no siempre se vincula estrictamente a la ocurrencia del aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria). Por ejemplo, con el artículo 4 de la Ley del IGV e ISC y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta. Complementando, a fin de precisar más el ejemplo, citemos las conclusiones del Informe N° 021-2006-SUNAT/2B0000:

1. Tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del IGV, se origina en cualquiera de las siguientes oportunidades, dependiendo de cuál ocurra primero:

a.- Fecha en que se percibe la retribución o ingreso, entendiéndose como tal, la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

- para que nazca la obligación tributaria es suficiente el acaecimiento del hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación; el único mecanismo para el nacimiento de la obligación tributaria es la realización o el acaecimiento del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su existencia.[16]

Ahora bien, como ya hemos perfilado anteriormente, al hablar de la descripción legal de un hecho, del hecho previsto en la ley, del supuesto previsto en la norma, de la hipótesis legal condicionante, o igualmente del presupuesto de hecho, nos estamos refiriendo a la hipótesis de incidencia tributaria o hecho imponible abstracto (o simplemente hecho imponible); veamos en adelante tales expresiones.

3. LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA O HECHO IMPONIBLE

3.1. La hipótesis de incidencia tributaria

El maestro brasileño Geraldo Ataliba (2011: 71) señala que "la hipótesis de incidencia tributaria es la hipótesis de la ley tributaria. Es la descripción genérica y abstracta de un hecho. Es la conceptuación (concepto legal) de un hecho: mero diseño contenido en un acto legislativo".

Ataliba (2011: 64), criticando la confusión terminológica consistente en designar dos realidades distintas por el mismo nombre, sostiene que una cosa es la descripción legal, hipotética de un hecho, estado de un hecho o conjunto de circunstancias de un hecho, a lo que denomina "hipótesis de incidencia", y otra cosa es el "hecho imponible": el hecho efectivamente acontecido, en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia.

---

b. Fecha en que se emita el comprobante de pago, entendiéndose como tal, la fecha en que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5° del RCP éste debe ser emitido; o, la fecha en que efectivamente se emita; lo que ocurra primero.

2. Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.

[16] Para complementar didácticamente este aserto nos permitimos citar el FJ. 9 de la STC N° 1993-2008-PA/TC: "En tal sentido, pretender la nulidad de los hechos generadores de la hipótesis de incidencia tributaria sería como pretender que este Colegiado detenga el paso de los días mediante un proceso constitucional, pues los hechos o situaciones sobre los que incide la norma tributaria no son actos jurídicos propios y puros como argumenta Frecuencia Latina, sino más bien situaciones "jurígenas" debidamente constatadas en el marco del procedimiento tributario, como es el hecho generador de riqueza o de utilidades sobre los que recae un impuesto como la renta. En tal sentido como lo ha precisado la doctrina, los criterios para la determinación de la hipótesis de incidencia tributaria son básicamente: 1) el material, esto es, qué hecho o situación fáctica debe ocurrir o realizarse; 2) el personal, esto es, quién debe realizar o generar tal hipótesis; 3) el espacial, es decir, en qué circunscripción o espacio territorial debe realizarse el hecho generador; y finalmente 4) el temporal, es decir, cuándo debe ocurrir el hecho previsto en la norma tributaria".

Luego, Ataliba (2011: 83) afirma concluyentemente: "El hecho imponible es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia legal- da nacimiento a la obligación tributaria". Y agrega: "Cada hecho imponible determina el nacimiento de una obligación tributaria".

3.2. El hecho imponible[17]

En la teoría y la legislación española y argentina, fuentes de la nuestra en muchos aspectos, se ha asentado el criterio de nombrar al supuesto de hecho tributario, o presupuesto de hecho tributario definido en la ley, como hecho imponible.

Esta denominación, acuñada por Jarach, aun cuando ya es conocida la crítica que sobre ella ha planteado Ataliba, se sigue aplicando. Villegas (2002: 351), por ejemplo, señala que seguirá utilizando la expresión hecho imponible para denominar la hipótesis legal tributaria condicionante, y hablará en cambio de "hecho imponible realizado", cuando ello sea necesario para indicar que se está refiriendo al hecho ocurrido o a la situación producida, hipotéticamente descriptos por el legislador. Dino Jarach (1996-a: 381), por su parte, sin dudar de la razonabilidad de distinguir dos conceptos con nombres distintos a fin de evitar confusiones, señaló: "Este peligro de confusión no es muy grave, porque el distingo que no se efectúa en el nombre, se verifica, en cambio en el adjetivo. En efecto, se dirá hecho imponible abstracto y hecho imponible concreto. Sin embargo, creemos que la denominación única para los dos conceptos es conveniente. En efecto, desde el punto de vista conceptual es mucho mejor la denominación única porque permite la identificación dialéctica entre el hecho imponible abstracto según la definición de la ley y el hecho imponible concreto como espejo de esa imagen. Esta utilización anfibológica del concepto legal y abstracto con el fenómeno real y concreto no se verifica solo en el derecho tributario. Por el contrario, se trata de un fenómeno general. En el derecho privado, por ejemplo, se habla de contrato de compraventa refiriéndose tanto a la institución abstracta del Código Civil o Comercial, como a los negocios concretos que se realizan en el mercado y que reflejan la figura legal del contrato respectivo. Nos parece indudable que ningún jurista soñaría siquiera con crear dos vocablos distintos para la compra venta como modelo legal y para las compra-ventas reales que se verifican en determinado tiempo y lugar".

Así pues, Villegas (2002: 348) conceptúa al hecho imponible como el "acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal". Añade este autor: "Como cualquier otra norma jurídica, la reguladora de obligaciones que instituye el tributo presenta

---

[17] Sergio De la Garza (1983: 398), sobre la denominación hecho imponible hace el siguiente comentario: "[...] creemos que el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, puede recibir el nombre genérico de hecho tributario, a fin de comprender las tres especies de tributos, ya estudiados, pues el nombre "hecho imponible" se refiere más bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho (tasa) y de la contribución especial".

una estructura lógica basada en un supuesto de hecho al que asocia determinados efectos en caso de configurarse tal hecho en la realidad".

Por su parte, Sainz de Bujanda (citado por Ferreiro Lapatza [2001: 51]) lo define como "un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".

La nueva Ley General Tributaria española (Ley 58/2003), en su artículo 20.1, señala: "El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal".

Bajo este juicio podemos decir, también, que el hecho imponible constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria.

3.3. Hipótesis de incidencia tributaria o hecho imponible

No obstante lo inobjetable de la concepción de la distinción que señala Ataliba, para efectos del presente texto, aceptaremos ambos términos (hipótesis de incidencia tributaria y hecho imponible) para referirnos al supuesto de hecho tributario o presupuesto de hecho tributario definido en la ley.

4. ASPECTOS DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA O HECHO IMPONIBLE

La hipótesis de incidencia tributaria, el hecho imponible o, como señala el artículo 2 del Código Tributario, "el hecho previsto en la ley", debe estar descrito por la norma (ley o norma de rango equivalente) de manera precisa y completa de modo tal que permita conocer con exactitud y certeza qué hechos, cuando ocurran en la realidad (o cuando la ley diga cuándo se considera ocurrido), generan obligaciones tributarias.

En este caso nos estamos refiriendo a los aspectos (algunos denominan elementos) de la hipótesis de incidencia tributaria o hecho imponible: material (u objetivo), personal (o subjetivo), temporal y espacial;[18] así, el supuesto de hecho hipotéticamente previsto en la ley (hipótesis de incidencia tributaria o el hecho imponible abstracto) debe estar integrado (o debe contener), de modo ineludible, por todos estos aspectos (su regulación específica, como se puede observar por ejemplo en las leyes que norman el Impuesto General a las Ventas o el Impuesto a la Renta, para ser completa, precisa y certera, requiere de varios y diversos artículos)[19].

---

[18] O como indica el Tribunal Constitucional (resumen de la STC N° 1993-2008-PA/TC): criterio material —> qué; criterio personal —> quién; criterio espacial —> donde; criterio temporal —> cuándo.

[19] Por cierto, hay que tener en cuenta que en algunos casos, como ya se ha adelantado, por la amplitud de lo dispuesto en el artículo 2 en comentario ("... cuando se realiza el hecho previsto en la ley...") las normas que regulan cada tributo establecen el nacimiento de la obli-

Ahora bien, la materialización o acaecimiento en la realidad de aquel supuesto de hecho configurado en la ley para generar la obligación tributaria (hecho imponible concreto) debe realizarse o configurarse, también de modo ineludible, en todos sus aspectos regulados. En este sentido, el efecto jurídico no se producirá si alguno de estos aspectos no se concreta; todos deben concurrir para que pueda afirmarse que el hecho imponible se ha verificado, dando origen a la obligación tributaria (Soler 2002: 179).[20]

4.1. Aspecto material (u objetivo)

En lo atinente a este tema, Villegas (2002: 353) señala:

> Consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible.
>
> El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal).
>
> Este elemento siempre presupone un verbo (es un "hacer", "dar", "transferir", "entregar", "recibir", "ser", "estar", "permanecer", "adquirir", "vender", "comprar", "escriturar", "ganar", "importar", etcétera).

El maestro Sainz de Bujanda (1993: 202), a título orientador, propone el siguiente esquema de supuestos:

- Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado, consiguientemente, en figura jurídica dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como "hecho imponible" por obra de la ley tributaria.
- Un estado, situación o cualidad de la persona.
- La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.

En nuestro país, el profesor Medrano Cornejo (2008: 102) refiere a la "circunstancia, situación, acto o conjunto de actos contemplados en la Ley, tales como la

---

gación tributaria sin que coincida estrictamente con la ocurrencia material de la hipótesis de incidencia tributaria (véase como ejemplo algunos supuestos del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo).

[20] Véase como ejemplo la RTF N° 1869-1-2006.

obtención de una renta, la tenencia de un patrimonio, la enajenación de un bien mueble, la transferencia de un inmueble, la herencia de determinados activos, etc."[21]

4.2. Aspecto personal (o subjetivo)

Señala Villegas (2002: 355) que el aspecto o elemento personal está dado por aquella persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descripta al definir la ley el elemento material, a la que denomina "destinatario legal tributario".

Consiste en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 109). Así pues, siguiendo la explicación didáctica de la doctora García Vizcaíno (2009: 424), es el protagonista del hecho imponible.

En esta línea, el hecho imponible debe contener los datos necesarios para individualizar a la persona (o sujeto) que debe encuadrarse en una de las situaciones previstas por la norma como hipótesis condicionante.[22]

4.3. Aspecto temporal

El aspecto temporal es "el indicador del momento en que se configura, o el legislador tiene por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el 'aspecto material' del hecho imponible" (Villegas 2002: 361).[23]

Ataliba (2011: 120-121) precisa que el aspecto temporal tiene la propiedad de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (acontecido, realizado) un hecho imponible. Así, el legislador establece (de modo explícito o implícito) este momento (si lo omite, en principio debe entenderse que será el momento en que ocurre o acontece el hecho material descrito).[24]

---

[21] Hay que anotar, aunque de modo referencial, que el aspecto material del hecho imponible nos remite, como es de verse, a manifestaciones de riqueza (rentas, patrimonio, consumo) y a capacidad económica o contributiva, que, como se sabe, configuran el objeto "económico" del tributo (esencialmente del impuesto). En clave referencial en la medida en que, por los esquemas legales a aplicar, si bien se tomará en cuenta aquel objeto no en todos los casos se vinculará (directamente) el aspecto material con el "económicamente afectado" (por ejemplo, el incidido económicamente en el IGV: el consumidor final).

[22] "Resulta necesario que el legislador incluya en la fórmula a un sujeto que se relacione con el elemento objetivo, de modo que la ocurrencia de éste determine que dicho sujeto resulte obligado al pago del tributo dispuesto por la ley" (Medrano Cornejo 2008: 107).

[23] Téngase en cuenta aquí que, como señala García Novoa (2000-a: 166), uno de los requisitos básicos de la certeza de las normas positivas es que las mismas existan con carácter previo a la producción de los hechos que regulan; lo que se ha venido a denominar preordenamiento normativo o predeterminación normativa; añade el autor que consecuencia directa de esta existencia previa será la necesidad de que su vigencia formal se inicie antes de la realización de los presupuestos de hecho que la misma norma contempla.

[24] "En este apartado es necesario distinguir entre hechos imponibles instantáneos que se realizan, y por tanto el tributo se devenga o nace la obligación tributaria correspondiente, en un instante de tiempo preciso y breve, y hechos imponibles periódicos, en los que, por el contrario, el cumplimiento del hecho imponible en cuestión se proyecta durante un plazo de tiempo dilatado. En este caso puede ocurrir que sólo a la conclusión del período temporal

4.4. Aspecto espacial

El aspecto espacial "indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descriptos por el aspecto material, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida tal situación" (Villegas 2002: 359).

Se designa como aspecto espacial –precisa Ataliba (2011: 133-134)– a la indicación de circunstancias de lugar, contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia, relevante para la configuración del hecho imponible.

Será relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y del criterio de domicilio; y en el ámbito interno, deslindando eventualmente competencias de los diversos gobiernos locales o gobiernos regionales (Martín Queralt; Lozano Serrano; Poveda Blanco 2003: 122).

Precisando, Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 110-111) proponen una clasificación de interés considerando los impuestos:

> En los impuestos personales, es decir, aquellos que son configurados en relación a una persona [...], el elemento espacial suele ser definido atendiendo a la residencia del contribuyente.

---

fijado se considere realizado el hecho imponible o devengado el tributo, o bien que el cumplimiento de tal hecho imponible se fraccione en distintas etapas y se vaya así realizando paulatinamente" (Cazorla Prieto 2002: 330). Si bien en ambos casos se establecerá el hecho imponible, y su realización determinará el nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de hechos imponibles periódicos (por ejemplo, la obtención de la renta) se ha creado la ficción de fraccionar esa continuidad en períodos impositivos o tributarios, entendiéndose que en cada uno de ellos se realizará íntegramente el hecho imponible y surge la obligación tributaria con autonomía e independencia respecto a las de períodos anteriores y posteriores; así, en los periódicos se hará inevitable el señalamiento expreso y preciso del devengo (momento en que por entenderse realizado el presupuesto de hecho, se considera nacida la obligación tributaria) por la ley (Martín Queralt; Lozano Serrano; Poveda Blanco 2003: 123). Talledo Mazú (S/F: 88-88.1) habla de hechos imponibles de realización inmediata o periódica. Indica que en los hechos imponibles de realización inmediata el devengo del tributo se produce en el instante de realización del hecho gravado (pone como ejemplos al impuesto de alcabala y al impuesto a los espectáculos públicos no deportivos; a la licencia). Y en los hechos imponibles de realización periódica la obligación surge cada cierto período; el tributo queda así devengado respecto de determinado período; el devengo ocurre en la oportunidad o fecha prefijada en la ley a ese fin (como ejemplos señala al impuesto a la renta, al impuesto predial –periodicidad anual– y al impuesto general a las ventas –mensual–). Luego, Talledo Mazú (S/F: 88.1) precisa que en algunos de estos tributos para que la obligación se devengue en las oportunidades prefijadas, la situación gravada debe haberse verificado en un momento del período al que corresponde el tributo (Impuesto a la Renta: obtención de la renta en el período gravado); en otros, el devengo ocurre al configurarse la situación gravada en la oportunidad prefijada en la ley para ese fin (Impuesto predial o a la propiedad vehicular: ser propietario al inicio de cada año). Cabe precisar, en relación con el IGV, atendiendo lo expuesto por García Vizcaíno (2009: 427), que es un impuesto de verificación instantánea en virtud de la expresa mención del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; no obstante, por razones de simplificación recaudatoria, la norma jurídica reúne los hechos imponibles en un solo momento mensual.

> En los impuestos reales o de producto, el criterio dominante es el de la territorialidad [...], según el cual se gravarán solamente los rendimientos que procedan de cosas y actividades situadas en el país.
>
> En los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial, el elemento espacial es el lugar de la formalización del acto o contrato, el lugar donde está situado el bien cuya transmisión se grava, [...] Rige también el principio de territorialidad.
>
> En otros impuestos, se combinan y acumulan varios de los criterios citados.

4.5. Otros elementos

De acuerdo con lo expuesto, asumimos que dentro de la hipótesis (hecho imponible) en estricto no están descriptos el sujeto activo, los sujetos pasivos ni los elementos de mensuración (base imponible o alícuota), en la medida en que estos elementos o aspectos no están en la "condición" sino en la "consecuencia" de la realización de la hipótesis, consistente en el mandato de pago conectado al hecho imponible como efecto jurídico de su realización.

Queda claro, pues, que el hecho imponible es un concepto distinto –y por tanto no se les puede confundir– de la obligación tributaria o del tributo.[25]

5. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Finalmente, por ser importante y necesario distinguir ambos asuntos (nacimiento y determinación), teniendo en cuenta lo anotado en los párrafos anteriores, debemos señalar que la determinación de la obligación tributaria, acto importantísimo pero totalmente distinto y normalmente posterior, practicado por el deudor tributario, la Administración o ambos, de acuerdo con nuestra legislación, tiene el carácter de acto declarativo del nacimiento de la obligación tributaria.

No obstante, como sostiene Villegas (2002: 400-401), si bien es cierto que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible; es decir, el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produce el hecho imponible nace realmente la obligación tributaria.

---

[25] Respecto a la obligación tributaria y sus elementos véase lo dispuesto (y los comentarios) en los artículos 1 y 2 del Código Tributario. Sobre el tributo, por un lado tenemos al tributo como objeto de la obligación –la prestación tributaria; véase la Norma II–; por el otro está el tributo como instituto jurídico, como norma jurídica o como fenómeno normativo (en este caso, como se sabe, en virtud del principio de reserva de ley, al crearse el "tributo" deberá señalarse, entre otros aspectos, sus elementos esenciales o constitutivos: el hecho imponible, los sujetos del tributo, su objeto y el aspecto mensurable del tributo –la base imponible y la alícuota o tasa– [véase la Norma IV]).

Artículo 3°.- EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es exigible:

1. **Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.**
   Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo. (*)
2. **Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.**

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XII (cómputo de plazos); **1°** (la obligación tributaria); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **33°** (interés moratorio); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **60°** (inicio de la determinación de la obligación tributaria); **88°** (la declaración tributaria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, el texto del artículo 3 se mantiene casi sin modificaciones. El segundo párrafo fue sustituido por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 953; manteniendo la primera parte, se compatibilizó la norma con lo dispuesto por el inciso e) del artículo 29 del Código, precisándose la exigibilidad de la obligación tributaria de los tributos que graven importaciones.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.	*Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código.*

2. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Por esta exigibilidad, el acreedor tributario, o la entidad (la Administración Tributaria) a la que se ha delegado, atribuido o encomendado lo que convenimos

por denominar la potestad de imposición, está legalmente facultado para "exigir" al deudor tributario el cumplimiento de la prestación (el pago del tributo) objeto de la obligación tributaria.[26]

Con esta premisa debemos señalar, de acuerdo con nuestra regulación, que el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad son dos hechos y etapas diferentes, y como tal ocurren en momentos distintos; mientras que la obligación tributaria nace cuando acontece el hecho previsto en la ley (hipótesis de incidencia tributaria o hecho imponible) como generador de dicha obligación, esta obligación tendrá la calidad de exigible desde alguno de los momentos indicados en el artículo 3 del Código Tributario.

Considerando el contenido del referido artículo, se puede decir que materialmente la obligación tributaria será exigible luego de que se la determine (como deber del contribuyente o como facultad del Estado), o se venza el plazo para tal acto[27] o para el pago (satisfacción de la obligación tributaria); esto, fundamentalmente, en la medida en que la determinación brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. De este modo se la ha procedimentalizado en las normas del Código Tributario, en general, y en las normas que regulan cada tributo, en particular.

Así pues, en nuestra legislación, el artículo 3 del Código Tributario establece genéricamente el momento desde el cual la obligación tributaria es exigible (es decir, adquiere la calidad de exigible).[28] Sin dar mayor precisión que su eventual dependencia de la determinación o del plazo para tal acto y el pago, dispone que la prestación tributaria es exigible desde:

- el día siguiente al vencimiento de un plazo establecido para la determinación;
- el día siguiente al vencimiento de un plazo establecido para la determinación coincidente con el plazo para el pago;
- el día siguiente al vencimiento de un plazo establecido para el pago, luego o posteriormente a su determinación;
- dieciséis días después del nacimiento de la obligación tributaria;
- la oportunidad prevista en normas especiales, tratándose de tributos que graven la importación.

---

[26] En ese sentido, resulta razonable lo anotado por el profesor Sanabria Ortiz (1999: 204): "La obligación tributaria es exigible cuando vencido el plazo fijado por ley, el deudor tributario no ha cumplido con la obligación tributaria".

[27] Aunque, como se verá, de todos modos se requiere de la determinación para la efectiva exigibilidad de la obligación tributaria.

[28] El considerando siete de la RTF N° 869-2-2001 nos lo recuerda operativamente: "Que el artículo 3° del Código Tributario, establece que tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la obligación tributaria será exigible desde el día siguiente del plazo fijado por el artículo 29° de dicho Código, en tal sentido, en el caso del Impuesto General a las Ventas correspondiente a diciembre de 1992, la deuda adquirió la condición de exigible a partir del 19 de enero de 1993".

El referido artículo, además, hace coincidir tal exigibilidad (de la obligación tributaria) con la exigibilidad de la deuda tributaria (es decir, la prestación más sus intereses). Como quiera que según lo dispuesto por el Código la exigibilidad de la obligación es desde el día siguiente del vencimiento del plazo legal para la determinación, normalmente también vencimiento del plazo para el pago del tributo, la afirmación anterior resulta inobjetable en la medida en que desde ese mismo "día siguiente" ya se computan los intereses de ley y por tanto ya existe deuda tributaria[29] (aun cuando esta exista solo potencialmente, y requiera de la determinación para que se perfeccione). Por esta razón se puede decir, de acuerdo con Soler (2002: 184), que la "deuda" es exigible desde el instante en que el Estado, titular del crédito, está facultado para exigir su cumplimiento.[30]

3. LA DETERMINACIÓN SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

De acuerdo con Giuliani Fonrouge (2001-I: 537), la "determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación". Ahora bien, como ya se ha dicho, la determinación de la obligación tributaria, si bien es importante, pues la perfecciona y le brinda eficacia, tiene el carácter de acto declarativo del nacimiento de la obligación tributaria.

El artículo 59 de nuestro Código establece que la determinación de la obligación tributaria es el acto por el cual el deudor (autodeterminación, vía declaraciones tributarias determinativas) verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; asimismo, respecto a la Administración Tributaria, es el acto por el cual verifica (en ejercicio de su facultad de fiscalización, dentro de los procedimientos respectivos) la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. En esta línea, el artículo 60 dispone que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario; 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria (por lo que aquella autodeterminación no es definitiva), la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada[31], emitiendo

---

[29] Obsérvese que en la RTF N° 869-2-2001, luego de referir a la obligación tributaria, se dice que "la deuda adquirió la condición de exigible" a partir del día siguiente del plazo fijado por el artículo 29 del Código Tributario, en el entendido que desde este día no solo se cuenta con el monto del tributo insoluto sino también con intereses.

[30] Sin duda una excepción a lo anotado se da en los casos de algunas tasas (derechos) cuyo nacimiento de la obligación tributaria se presenta en simultáneo con su exigibilidad.

[31] No obstante, nosotros consideramos que luego de un procedimiento de verificación o fiscalización de todas maneras se debe emitir una resolución de determinación, aun cuando no

la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa (artículo 61 del Código Tributario).

4. LA EXIGIBILIDAD Y LA DETERMINACIÓN POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

4.1. La autodeterminación

La autodeterminación es el acto por el cual el propio deudor tributario (contribuyente o responsable) determina y liquida el cuantum de la prestación tributaria. Como se ha adelantado, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 61 del Código Tributario, esta determinación no es definitiva[32] en la medida en que está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla.

Este acto, autodeterminación, extendido en nuestros países, se ejecuta normalmente vía las declaraciones tributarias o declaraciones juradas (formularios o PDT's, en nuestra actual terminología) que, como deberes establecidos legalmente, los deudores están en la responsabilidad de cumplir. Hay que precisar, no obstante, que la presentación de la declaración y la determinación de la obligación tributaria son dos actos distintos; puede suceder, por ejemplo, que habiéndose presentado la declaración no se haya realizado la respectiva determinación.

Ahora bien, el que el deudor no cumpla con determinar la obligación, no implica que la obligación no sea exigible (aunque sin eficacia) desde el vencimiento del plazo establecido para la autodeterminación; del mismo modo, su omisión o su incompleta o imperfecta realización, no serán óbice para que, cuando la obligación tributaria nacida sea exigible (aunque sea potencialmente), la Administración, ejerciendo la facultad de fiscalización, determine la deuda en virtud de lo dispuesto por el artículo 60 y siguientes del Código Tributario.[33] Por cierto, antes de tener tal obligación la calidad de exigible según el artículo 3 del Código, la Administración, respecto de ésta, no podrá ejercitar sus facultades de determinación ni de fiscalización.

Como se sabe, de conformidad con el primer párrafo del numeral 1 del artículo en comentario, si se ha establecido la autodeterminación, la obligación

---

se haya detectado o verificado omisión o inexactitud en la información proporcionada por el contribuyente.

[32] Aunque suene a una verdad de Perogrullo, y en la realidad ya resulte inocuo decirlo, hay que indicar que esta determinación será definitiva cuando prescriba la acción de la Administración Tributaria para "determinar" aquella obligación tributaria autodeterminada (es decir, para emitir una resolución de determinación respecto del periodo o tributo de que se trate).

[33] De acuerdo con la RTF N° 8818-5-2008, una vez que la obligación tributaria es exigible, la Administración está facultada para exigir su cumplimiento y, por tanto, a realizar la fiscalización respectiva, teniendo como límite el plazo de prescripción, pues en tal supuesto, el deudor podría oponer como medio de defensa tal situación; así, no es correcto asumir que cuando aún no se ha iniciado el cómputo del término prescriptorio, la Administración no puede fiscalizar.

tributaria es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento para tal determinación; habitualmente aquel vencimiento coincide con el vencimiento del cumplimiento de la prestación (vencimiento para el pago). Excepcionalmente, cuando la obligación tributaria deba ser determinada por el deudor tributario y no se ha establecido el plazo, será exigible a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.

4.2. La autodeterminación y los tributos administrados por la SUNAT

Para los tributos administrados por la SUNAT[34] (tributos internos), se ha establecido la autodeterminación. En tal sentido, los alcances generales expuestos en el apartado anterior, les son aplicables.

Con estos preceptos, el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 3 dispone que tratándose de estos tributos, la obligación tributaria es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el artículo 29 de este Código, o, tratándose de tributos que graven la importación, en la oportunidad prevista en las normas especiales que regulan la misma.

El artículo 29 regula, entre otros aspectos, el plazo para el pago; así, este artículo hace coincidir en general el plazo legal máximo para el pago "voluntario" con el plazo límite para la presentación de la declaración y la realización de la respectiva autodeterminación. El quinto párrafo del artículo en mención señala con amplitud lo siguiente:

> *Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:*
>
> *a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.*
>
> *b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.*
>
> *c) Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.*
>
> *d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.*
>
> *e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.*

El sexto párrafo faculta a la SUNAT a establecer, tal como en realidad sucede desde tiempo atrás vía Resoluciones de Superintendencia, cronogramas

---

[34] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (según artículo 2 de la Ley N° 29816).

de pagos y declaración para que estos se realicen dentro de los seis días hábiles anteriores o seis días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago.

5. LA EXIGIBILIDAD Y LA DETERMINACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN

El numeral 2 del artículo 3 del Código Tributario señala el momento en que la obligación tributaria es exigible cuando la determinación sea de cargo de la Administración Tributaria (por ejemplo, para el caso de los arbitrios municipales o de la contribución de mejoras).

Obsérvese que en este caso no se trata de una determinación facultativa (determinación de oficio que puede darse en virtud de los artículos 61, 62 y 63 del Código Tributario) sino de una determinación obligatoria establecida como un deber de la Administración dispuesto por una norma legal, habitualmente la norma que crea o regula el tributo.

Así, en estos supuestos, es requisito ineludible para su exigibilidad la determinación de la obligación tributaria; en esta línea, la obligación tributaria es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. Si la resolución no señala plazo para el pago de la deuda tributaria, será exigible a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.

6. DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

Si bien es cierto que el texto del artículo hace coincidir, como ya se anotó, la exigibilidad de la obligación tributaria con la exigibilidad de la deuda tributaria, no podemos ampliar esta coincidencia a la deuda exigible en cobranza coactiva.

En efecto, procedimentalmente este estadio es a todas luces posterior y requiere, de acuerdo con el artículo 115 del Código, de un acto administrativo (materializado en un documento; resolución de determinación, de multa, orden de pago u otras resoluciones o actos debidamente notificados) en el que conste la deuda expedita para ejecutarse, es decir libre para exigirse vía cobranza coactiva.

7. EFECTOS DEL CUMPLIMIENTO OPORTUNO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Si la obligación se cumple plenamente antes o el mismo día del vencimiento de los plazos indicados en el artículo bajo estudio (es decir antes de que la obligación sea legalmente exigible por la Administración), la obligación tributaria quedará extinguida; en caso contrario, desde el día siguiente del vencimiento, día desde el que legalmente la obligación sería exigible, hasta el día del pago se computarán los intereses moratorios correspondientes.

Artículo 4°.- ACREEDOR TRIBUTARIO

Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.
El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (tributos); **IV**, inciso a) (reserva de ley; señalamiento del acreedor tributario); **1°** (la obligación tributaria); **5°** (concurrencia de acreedores); **6°** (privilegio de la deuda tributaria).

Otras normas

Constitución: 74° (reserva de ley); **118°, numeral 17** (administración de la hacienda pública); **193°** (bienes y rentas de las Municipalidades).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, el contenido del artículo 4 se mantiene sin modificaciones.

2. EL ACREEDOR TRIBUTARIO

De acuerdo con la naturaleza obligacional y personal de la "obligación tributaria", el acreedor tributario es el sujeto activo de ésta; como ya se indicó, es el sujeto que ha devenido en el polo positivo de una relación jurídica en cuyo polo negativo es ubicado un sujeto pasivo.

En este sentido, queda claro que el acreedor tributario es el ente público beneficiario de la prestación; es el titular del derecho de crédito; es el titular de la pretensión, del crédito tributario; "es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria". Como tal, de acuerdo con el principio de legalidad y de reserva de ley, al crearse el tributo (como instituto jurídico o fenómeno normativo), debe ser señalado por ley.

El acreedor tributario siempre es el Estado (o un ente público); este, en su papel de fisco (o hacienda pública), actúa, principalmente, por medio de órganos que se hallan en la esfera de los distintos poderes ejecutivos (García Vizcaíno 2009: 434). Nuestro Código Tributario (artículo 4), especificando, señala que son acreedores el gobierno central, los gobiernos regionales, los gobiernos locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente[35].

[35] ONP, ESSALUD, SENATI, SENCICO, CONASEV, SBS, INDECOPI, OSITRAN, OSINERGMIN...

3. EL ACREEDOR TRIBUTARIO Y LA POTESTAD TRIBUTARIA

Es necesario distinguir entre el ente público como titular de la potestad tributaria y el propio o diferente ente público como titular del derecho de crédito en la relación jurídica que se origina con el acaecimiento del hecho imponible previsto en la propia norma.

En efecto, el sujeto activo de la potestad tributaria (o poder tributario o potestad normativa tributaria) es el que por la Constitución tiene la facultad de crear, modificar, suprimir tributos o exonerar de ellos (véase los comentarios de la Norma IV del Código Tributario); en cambio el acreedor tributario es, como precisa el artículo 4 del Código, "aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria", es decir la entidad con derecho a percibir la prestación (por ejemplo, dentro del gobierno central, la hacienda pública "administrada" por el Poder Ejecutivo), que puede coincidir con el sujeto activo de la potestad tributaria (para algunos tributos; por ejemplo las tasas dentro del gobierno central: el Poder Ejecutivo), pero no siempre ni de modo ineludible.

De acuerdo con nuestra legislación, algunas entidades pueden ser acreedoras de determinados tributos respecto de los cuales no gozan de potestad tributaria; por ejemplo: las municipalidades, ostentando potestad tributaria para crear y regular tasas y contribuciones, no tiene potestad para crear y regular impuestos, sin embargo son acreedoras de algunos impuestos (los impuestos municipales regulados por la Ley de Tributación Municipal); otro ejemplo similar que se puede inferir del propio artículo es el caso de los gobierno regionales: estos, de acuerdo con la modificación del artículo 74 de la Constitución, detentando potestad tributaria para tasas y contribuciones, no tienen potestad tributaria para crear impuestos pero sí podrían ser acreedores tributarios de este tipo de tributos.

4. EL ACREEDOR TRIBUTARIO Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En contra de lo indicado genéricamente en el artículo en comentario, se estuvo haciendo común señalar que el sujeto activo de la obligación tributaria, o sujeto activo del tributo, es la Administración Tributaria, ente dotado con personalidad jurídica, y no el Estado.[36]

No obstante, asumiendo estrictamente lo estipulado por el artículo 1 del Código Tributario, y siguiendo aquí a González y Lejeune (1997: 215-218), nosotros consideramos que la Administración Tributaria es, o puede ser, solo sujeto activo de las potestades administrativas encuadradas en la denominada potestad de imposición, pero el sujeto activo del derecho de crédito tributario, con derecho a la

[36] Puede que haya abonado a este criterio errado el texto del primer párrafo del artículo 11 de la anterior Ley General de Aduanas ("En la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, ADUANAS [...]"). La Ley General de Aduanas vigente (artículo 139) ha corregido tal situación ("En la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, el Gobierno Central. [...]").

prestación tributaria, lo es el Estado, como persona jurídica, titular de la Hacienda Pública estatal; en base a este precepto y por vía de metonimia puede decirse que el derecho de crédito tributario, pertenece a la Hacienda Pública (no a la Administración Tributaria, para el caso, por ejemplo, la SUNAT), o al Tesoro Público (pese a que ni la "Hacienda Pública" ni el Tesoro Público, gocen de personalidad jurídica independiente del Estado).

5. EL ACREEDOR TRIBUTARIO, LA POTESTAD DE IMPOSICIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La potestad de imposición (como ya se ha dicho, poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos [Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 34]) le "pertenece" al acreedor tributario. Empero, puede ser "encomendada" a determinada Administración Tributaria, y también puede atribuirse o disponerse, por ley, a entidades especializadas (creadas para tal fin; es el caso de la SUNAT,[37] para los tributos internos y los derechos arancelarios). A estas entidades públicas, encargadas, delegadas, atribuidas o encomendadas de ejercer la potestad de imposición (gozando de las pertinentes potestades administrativas; véase el numeral 7 del artículo I de la Ley del Procedimiento Administrativo General), y por ende la función tributaria (la actividad que se despliega para obtener el recaudo tributario), nuestro Código las trata directamente como Administración Tributaria y las regula básicamente en su Libro Segundo.

De lo indicado, y de su aplicación en la realidad, salta a la vista que correspondiéndole la potestad de imposición al acreedor tributario, y si bien en muchos casos confluyen en el mismo sujeto las calidades de acreedor tributario y administrador tributario (como ocurre en los casos de la mayoría de Municipalidades u otros entes estatales en relación a tasas que administran), no siempre es el acreedor quien directamente ejerce aquella potestad de imposición.

---

[37] Como es sabido, la hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria es un Organismo Técnico Especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas; ahora bien, de acuerdo con el artículo 33 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, aprobado por Ley N° 29158, los "Organismos Técnicos Especializados se crean, por excepción, cuando existe la necesidad de: 1. Planificar y supervisar, o ejecutar y controlar políticas de Estado de largo plazo, de carácter multisectorial o intergubernamental que requieren un alto grado de independencia funcional. 2. Establecer instancias funcionalmente independientes que otorgan o reconocen derechos de los particulares, para el ingreso a mercados o el desarrollo de actividades económicas; que resulten oponibles a otros sujetos de los sectores Público o Privado".

Artículo 5°.- CONCURRENCIA DE ACREEDORES

Cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (tributos); **4°** (acreedor tributario); **6°** (prelación de deudas tributarias); **50°** (competencia de la SUNAT); **52°** (competencia de los gobiernos locales).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 5 se mantiene sin modificaciones.

2. CONCURRENCIA DE ACREEDORES TRIBUTARIOS

El artículo en comentario señala expresamente que cuando varias entidades públicas[38] sean acreedores tributarios[39] de un mismo deudor[40] y la suma (debe entenderse que no cualquier suma sino la suma total del patrimonio del deudor, cuando aquel se está realizando o liquidando) no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria (la de todos los acreedores, por todas sus deudas: tributo, multa e intereses), aquellos acreedores (o quienes ejercen por ellos la potestad de imposición) concurrirán o concursarán en igualdad de condiciones, en forma proporcional a sus respectivas acreencias.

En este caso, no existe preferencia ni orden de prelación entre los acreedores tributarios (aunque hay salvedades, en relación a determinados tributos de acuerdo con lo regulado por la Ley General del Sistema Concursal).

Es indudable que resulta razonable la concurrencia, de modo proporcional a sus acreencias, de los diversos acreedores tributarios; se garantiza que, existiendo todavía una suma, aunque esta sea mínima, nadie se quede sin cobrar. De esta manera, por lo menos teóricamente, no se discrimina y no se perjudica ni beneficia a nadie, como sí podía suceder antaño con el orden de prelación existente en aquella época.[41]

---

[38] Es decir, no solamente el gobierno central, gobiernos regionales o locales, sino también los otros entes públicos establecidos por ley como acreedores tributarios.

[39] Cabe reiterar: solo por acreencias de naturaleza tributaria.

[40] Deudor tributario: contribuyente o responsable.

[41] Resulta interesante recordar que nuestro primer Código originalmente sí prescribía al respecto un orden de prelación en caso de concurrencia de acreedores tributarios; el orden era el siguiente: gobierno central, concejos departamentales, concejos municipales y organismos del sub-sector público independiente.

Así, en el supuesto establecido (concurrencia de varios acreedores tributarios; un deudor; una suma que no alcanza a cubrir la totalidad de la deuda tributaria) participarán en igualdad de condiciones, con la única salvedad de que lo hacen en proporción a sus acreencias; obviamente, a más acreencia más participación. Obsérvese que si bien no se habla de la antigüedad de sus acreencias, sí se menciona en general a las deudas, sean estas por tributo, multas o intereses, entendiéndose que los intereses moratorios determinarán, de acuerdo al tiempo transcurrido, de modo equivalente el incremento de sus acreencias.

3. CONCURRENCIA DE ACREEDORES

La concurrencia de acreedores tributarios con otro tipo de acreedores se encuentra regulada en el artículo 6; y si bien existe prelación respecto de éstos, hay limitaciones expresas, las mismas que, considerándose el contenido del artículo 5, determinarán un orden particular.

Artículo 6°.- PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurran con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el Artículo 30° del Decreto Ley N° 25897; alimentos; e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro. (*)

La Administración Tributaria podrá solicitar a los Registros la inscripción de Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago o Resoluciones de Multa, la misma que deberá anotarse a simple solicitud de la Administración, obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido en el presente artículo.

Los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV, inciso e) (reserva de ley sobre privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria); **4°** (acreedor tributario); **5°** (concurrencia de acreedores); **28°** (componentes de la deuda tributaria); **119°**, inciso c) (suspensión o conclusión del procedimiento de Cobranza Coactiva para sujetos que se encuentren en Procedimiento Concursal); Primera Disposición Final (aplicación y preferencia de las normas de la Ley de Reestructuración Patrimonial).

Otras normas

Constitución: 24°, segundo párrafo (prioridad de las remuneraciones y beneficios sociales).

Código Civil: 472° a **487°** (alimentos); **1068°** (preferencia del acreedor prendario; prenda inscrita); **1112°** a **1114°** (rango de las hipotecas).

Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones –TUO aprobado por el D. S. N° 054-97-EF [14.05.97]: **30°** (aportes de los trabajadores dependientes).

Ley General del Sistema Concursal –Ley N° 27809 [08.08.2002]: **42°** (orden de preferencia); **48°** (participación del acreedor tributario en Junta); Segunda Disposición Final (aplicación preferente).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 196-2007-SUNAT/2B0000:

El pago de las obligaciones tributarias de las empresas pertenecientes a la actividad empresarial del Estado comprendidas en la modalidad de disolución y liquidación regulada en el literal d) del artículo 2° del Decreto Legislativo N° 674 – Ley de Promoción de la Inversión Privada en las Empresas del Estado y su reglamento, no se rige por el orden de prelación previsto en el artículo 42° de la Ley General del Sistema Concursal, sino por el regulado en el artículo 6° del Código Tributario.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo 6 del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, era parco; trataba de modo directo, con un texto distinto, solo lo que contiene el primer párrafo actual.

El texto vigente viene desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773; respecto del anterior, los privilegios de la deuda por tributos son más explícitos; además concede otras garantías.

El primer párrafo fue sustituido por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 953; se agrega dentro de la prelación anterior a los créditos tributarios a las aportaciones impagas al SPAFP y SNP:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurran con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el Artículo 30° del Decreto Ley N° 25897; alimentos; e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro.	*Las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurran con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, alimentos, hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro.*

2. PRIVILEGIO SOBRE LOS BIENES DEL DEUDOR Y PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

El artículo 6 del Código Tributario dispone, por la naturaleza de la obligación tributaria, que la deuda que resulte de ella (deudas por tributos: tributo o cuota más intereses;[42] vencidas y no satisfechas en su oportunidad -exigibles-, que corresponda a cualquier acreedor tributario), tenga privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario (sea contribuyente o responsable, según corresponda). Asimismo, establece la prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurran con otros acreedores (no tributarios),[43] salvo lo expresamente dispuesto por el artículo.

El fundamento de tal privilegio fiscal radica en el interés público, tutelado por la norma tributaria, siendo aquél una institución de derecho público (García Vizcaíno 2009: 521). La profesora Chau Quispe (2008: 50) precisa: "Creemos que el privilegio del acreedor tributario para ser satisfecho antes que otros a quienes la ley no le reconoce un lugar preferente y que está plasmada en el primer párrafo del artículo 6 en comentario, se enmarca dentro de un concepto de garantía en sentido amplio pues constituye una protección para que el titular del crédito pueda en la etapa de recaudación, lograr recuperar el adeudo y, por la forma en que opera, resulta acertada la calificación que Ana Muñoz le asigna como garantía procedimental, toda vez que se acciona cuando existe un procedimiento de cobro".

En cuanto al derecho de prelación general, manifestado en el derecho del acreedor tributario de ser pagado con preferencia respecto de otros acreedores ("derecho de prioridad para el cobro o efectividad de ciertos créditos frente a otros" [Menéndez Moreno 2002: 275]),[44] hay que precisar que se materializa en un concurso de acreedores sobre el producto de lo obtenido por la realización (vía proceso de liquidación) de los bienes del deudor tributario.[45] En caso no exista concurrencia de acreedores el privilegio inicial (sobre todos los bienes del deudor) no será perturbado; así, el derecho o privilegio de prelación tiene su máxima

---

[42] Literalmente se podría asumir que se restringe a las deudas "por tributos" (la doctrina también hace una interpretación restrictiva al respecto), empero considerando el contenido de la deuda tributaria regulada por el artículo 28 del Código, se está entendiendo que se trata de deudas tributarias en general, incluyendo a los intereses y a las multas tributarias; así también está regulado en la Ley General del Sistema Concursal.

[43] Si se trata de (o se incluye un) concurso de acreedores tributarios (cuyas acreencias respecto de otros deudores es prevalente), téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 5 del Código.

[44] Al respecto, uno de los considerandos de la RTF N° 1748-5-2006, señala: "Que la prelación establece el orden en el cobro entre los distintos créditos concurrentes contra un mismo deudor, habiéndose concedido a la acreencia tributaria, una posición privilegiada en nuestro ordenamiento con relación a los demás créditos, [...] Este privilegio general, constituye una cualidad del crédito que lo sitúa en una posición de mejor derecho para cobrar con preferencia a otros acreedores del producto de la realización del patrimonio del deudor".

[45] Talledo Mazú (S/F: 179-180) anota que el privilegio "opera aun cuando el crédito tributario haya nacido o vencido, o haya sido notificado, con posterioridad al nacimiento o vencimiento del otro crédito; o aunque el otro acreedor haya trabado embargo antes que el acreedor tributario sobre el bien objeto de remate, e inclusive aunque el acreedor tributario no haya trabado embargo sobre dicho bien".

aplicación en los procesos concursales (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero 2007: 508).

Nuestra jurisprudencia si bien no es taxativa ha considerado el mismo criterio; en efecto, en diversas resoluciones ha admitido la concurrencia de acreedores y la circunstancia de que los activos de la empresa deudora no alcancen para cubrir la totalidad de los pasivos existentes, "lo que sólo puede ser determinado en un proceso de liquidación de la empresa, no durante la realización de operaciones ordinarias" (RTF Nos. 4682-1-2007, 9429-1-2008, 2738-3-2009, 8177-9-2010, 2341-9-2011, entre otras).

2.1. No prelación de deudas tributarias sobre determinados créditos

La salvedad anotada en el primer párrafo se refiere a la no prelación de la deuda tributaria sobre otros acreedores con créditos básicamente no tributarios,[46] considerando el origen de sus créditos; a saber:

- por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores;[47]
- por las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el artículo 30 del Decreto Ley N° 25897;
- por alimentos;
- por hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro.

El fundamento de la prelación, de origen constitucional y legal, se encuentra en el respeto de los derechos laborales (y sociales), la protección de la familia (mandatos judiciales para la atención de alimentos) y la seguridad jurídica (ésta a fin de no lesionar el tráfico jurídico basado, en gran parte, en la fe pública registral [Calvo Ortega 1997: 232]).

La labor de la Administración Tributaria en el ejercicio del privilegio general de las deudas tributarias, debe enmarcarse inexorablemente dentro de las limita-

---

[46] Solo de los créditos expresamente señalados en la norma. Véase como ejemplo las siguientes situaciones. (1) RTF N° 1827-2-2002: en esta se señaló textualmente que la deuda tributaria goza del privilegio general y tiene prelación sobre las demás obligaciones con excepción del pago de remuneraciones, beneficios sociales, alimentos, hipotecas o cualquier otro derecho real inscrito, no estando el pago de la renta por el alquiler del inmueble dentro de ninguna de estas categorías, por lo que prima la deuda tributaria. (2) La SUNAT, en la conclusión 2 del Informe N° 264-2002-SUNAT/K00000, señaló que el embargo dictado por un Ejecutor Coactivo tendrá prelación frente a la indemnización por daños y perjuicios (acreencia de carácter civil) dictada por un juez en un proceso penal por delito de defraudación tributaria.

[47] Recordemos, en lo referido a los créditos laborales, que la Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 856 ya había dispuesto la adecuación del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 al orden de prioridad de los créditos laborales establecido por los artículos 1 y 2 del indicado Decreto Legislativo N° 856.

ciones y excepciones establecidas expresamente por el artículo, la Constitución, el Código y otras disposiciones. El acto del funcionario de la Administración o alguna acción de la Administración que se "haga pagar" o ejecute alguna medida cautelar trabada contra el deudor actuando ilegalmente (es decir, sin acatar lo dispuesto por el Código u otras leyes especiales), es nulo[48] y por tanto puede ser declarado como tal, además de eventualmente acarrear responsabilidad.

2.2. Apunte sobre las remuneraciones y beneficios sociales adeudados a trabajadores y el artículo 6 del Código

En la realidad, la limitación a la prelación tributaria invocando la prioridad laboral (sustentándola inclusive en el artículo 24 de nuestra Constitución) ha pretendido ser aplicada en situaciones ajenas (o cuya vinculación no fue probada)[49] a la regulada por el artículo 6 del Código, algunas veces con el afán de evitar el pago de otras deudas,[50] y en otras disponiendo (jueces laborales) indebidamente de los bienes o montos obtenidos por embargos o remates de la Administración Tributaria (Iannacone Silva 2002: 71).

Sin embargo, como se ha indicado, la prelación y sus limitaciones se materializa en un concurso de acreedores, y normalmente sobre el producto de lo obtenido por la realización (vía proceso de liquidación) de los bienes del deudor tributario. En esa línea, nuestro Tribunal Fiscal ha asumido reiteradamente, sobre las deudas laborales y su aplicación particular, lo siguiente:

> Que respecto a lo alegado en el sentido que no procede la cobranza de la deuda acotada, ya que en virtud a lo dispuesto en el artículo 6° del Código Tributario las deudas laborales tienen prelación sobre las tributarias, cabe precisar que dicha norma no resulta aplicable al caso de autos, habida cuenta que la concurrencia a que se refiere dicha norma implica: i) que debe existir una deuda exigible no cancelada

---

[48] La RTF N° 979-3-97 declaró nula una resolución de la Administración Tributaria por prescindir del procedimiento legal establecido al aplicar una Nota de Crédito Negociable contra deudas tributarias, sin tener en cuenta que la empresa se encontraba en proceso de liquidación extrajudicial (de acuerdo con la Ley de Reestructuración Empresarial), a efectos del orden de preferencia de pagos establecido en las normas aplicables (a las deudas tributarias le dan el cuarto grado), y sin demostrar que las deudas de tercer orden de preferencia se encuentren canceladas.

[49] En un caso de embargo sobre bienes y derechos de titularidad de un deudor tributario, ante la alegación referida a que se le había embargado acreencias suyas destinadas íntegramente al pago de remuneraciones y beneficios sociales de sus trabajadores, el Tribunal Fiscal señaló que no se había acreditado tal situación ni que tales acreencias sean el único ingreso o fondo con el que dispone para satisfacer sus obligaciones de índole laboral, a efectos que sea de aplicación el artículo 6 del Código Tributario (RTF N° 834-5-2006). Similar criterio se aplicó en la RTF N° 605-3-2010.

[50] RTF N° 1282-4-2002: ante el alegato de un contribuyente en el sentido que el segundo párrafo del referido artículo 24 de la Constitución Política del Estado ampara el pago de las obligaciones laborales de manera prioritaria frente a otras obligaciones como las tributarias, el Tribunal Fiscal se pronunció estableciendo que tal argumento carece de validez pues si bien el artículo 24 referido establece un orden de prelación y la preferencia para el pago de las deudas de origen laboral, en modo alguno autoriza el no pago de las demás obligaciones como en este caso las tributarias.

a los trabajadores de una empresa, reconocida por el deudor, o declarada luego de haberse seguido los procedimientos administrativos o judiciales correspondientes, hecho no demostrado en el mencionado caso, y ii) que los activos de la empresa deudora no alcanzasen para cubrir la totalidad de los pasivos existentes, hecho que sólo puede ser determinado en un proceso de liquidación de la empresa, no durante la realización de operaciones ordinarias, hecho tampoco acreditado en el caso de autos, ya que de lo contrario, cualquier deudor podría excusarse de cumplir con sus obligaciones, no sólo las de carácter tributario, sino de cualquier naturaleza, por el simple hecho de tener trabajadores contratados a los que eventualmente pudiera adeudar cualquier concepto remunerativo. (RTF N° 4682-1-2007).

Este criterio sigue aplicándose (RTF Nos. 9429-1-2008, 2738-3-2009, 2833-5-2009, 9397-5-2009, 10604-1-2009, 507-5-2010, 3862-4-2010, 5394-4-2010, 8177-9-2010, 9162-4-2010, 9590-4-2010, 2341-9-2011, 3411-3-2011, 4854-4-2011, entre otras).

2.3. Efectos directos, invocación y declaración del derecho de prelación

El efecto general de la prelación es, como ya se ha informado, el de ser pagado con preferencia respecto de otros acreedores. En esa línea, el tercer párrafo del artículo en comentario precisa que la preferencia de los créditos, tributarios o no tributarios, implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido en el mismo artículo.

De otro lado, de acuerdo con la última parte del artículo en comentario, los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.[51] En virtud de este precepto, el acreedor tributario o los otros acreedores cuyos créditos tienen preferencia (por estos, incluso el deudor tributario[52]), pueden invocarlos y puede ser declarado en cualquier momento (es decir, en cualquier estadio procesal o procedimental, jurisdiccional o administrativo),[53] sin dejar de

---

[51] Obsérvese que el sentido del párrafo es amplio y genérico; no obstante, como ya se ha adelantado, se entiende que para su aplicación debe haber necesariamente "concurso" o concurrencia de acreedores y alguna forma de "liquidación" (o alguna situación en la que los activos no puedan cubrir las deudas); normalmente, no se presentaría en una empresa en curso y con actividades normales.

[52] En efecto, incluso el deudor puede informar (pero también debe acreditar) de la existencia de acreencias preferentes. La RTF N° 855-2-2001, en un caso de embargo en forma de retención, resolvió, ante la solicitud de la deudora de aplicar la prelación de deudas, que no habiéndose señalado otras acreencias cuyo pago fuera preferente, proseguir con la cobranza y ejecución.

[53] Resulta de interés citar aquí las conclusiones 2 y 3 del Informe N° 166-2001-SUNAT/K00000: "2. Si bien los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento, el mandato judicial notificado con posterioridad a la culminación del procedimiento de cobranza coactiva, en el cual ya se efectuó la imputación correspondiente dándose por extinguida la deuda tributaria, no obliga a la Administración Tributaria -que ya vio satisfecha su acreencia- a poner a disposición del tercero los bienes, valores y fondos que sirvieron para hacerse cobro; toda vez que en este supuesto no resulta de aplicación la concurrencia de acreedores prevista en el artículo 6° del TUO del Código Tributario". "3. Si por el contrario, el mandato judicial es notificado antes que se haga efectiva la extinción de la deuda tributaria mediante la ejecución forzada, estaremos ante un supuesto de concurrencia de deudas, siendo de aplicación el orden de prelación a que se refiere el artículo 6° del TUO del Código Tributario, por lo que prevalecerá la acreencia por beneficios sociales sobre la deuda tributaria".

considerar lo dispuesto expresamente por normas especiales (por ejemplo, la Ley General del Sistema Concursal).

3. LA INSCRIPCIÓN DE VALORES EN LOS REGISTROS[54]

El segundo párrafo del artículo bajo comentario, señala la facultad de la Administración Tributaria (prerrogativa particular, según Lourdes Chau [2008: 58]) de solicitar a los registros la inscripción (se asemeja más a una anotación preventiva, empero sin sus efectos) de resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa;[55] las mismas deberán inscribirse (anotarse) a simple solicitud de la Administración,[56] obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro: publicidad jurídica, oponibilidad erga omnes y prioridad de rango (RTF N° 6375-2-2005), buscando con ello que el crédito tributario tenga una mayor protección pues le permite tener una mejor posición ante un tercero que pueda inscribir, con posterioridad, algún derecho real en el registro (RTF N° 1748-5-2006). Como expresa Talledo Mazú (S/F: 180), el crédito tributario gozará de prelación sobre cualquier otro con garantía inscrita (hipoteca, prenda jurídica) si la resolución en que consta la deuda tributaria queda inscrita antes que la garantía del otro crédito.

Por cierto, para solicitar la inscripción no es necesario que existan otros acreedores que concurran con la Administración al cobro de las deudas del deudor tributario (RTF N° 6375-2-2005), aunque su utilidad se verá ciertamente cuando concurra con otros acreedores.

Se constituye así en una garantía del crédito tributario, que le permitiría a la Administración asegurar (limitadamente) la efectividad del mismo.

De otro lado, esta anotación es un mecanismo diferente de las medidas cautelares previas (lo que no quiere decir que respecto de los valores en inscripción, cuando medie alguna causal habilitante para tales medidas, la Administración vía el Ejecutor Coactivo no pueda imponerlas) y también del registro de embargo en

---

[54] La profesora Chau Quispe (2008: 60-62), luego de un análisis ponderado, pone reparos a su aplicación en la medida en que podría asimilarse en sus efectos a las medidas cautelares previas (que se deben dictar cumpliendo exigencias legales precisas), y, advirtiendo de la afectación al patrimonio del deudor y al tráfico patrimonial, plantea optar por una interpretación que de mejor manera compatibilice la prerrogativa del fisco para proteger su crédito tributario y el derecho del administrado de no ver limitado su derecho de propiedad innecesariamente. Concluye señalando que conviene repensar si es que no está ya lo suficientemente protegida la acreencia tributaria con la posibilidad que tiene la Administración para trabar medidas cautelares previas y por tanto no se justifique la existencia de la inscripción de los valores en los registros.

[55] Si bien no se precisa la condición de los valores (si corresponden a deudas exigibles en cobranza coactiva o no), debemos entender que se trata de valores aún no exigibles coactivamente (aunque sí exigibles en los términos del artículo 3 del Código), pues si fueran exigibles en cobranza coactiva la Administración estaría habilitada para trabar medidas cautelares y ejecutarlas, y no tendría sentido la regulación del segundo párrafo del artículo 6 en comentario.

[56] Téngase en cuenta esta precisión; la facultad está regulada como otorgada a la Administración Tributaria en general; no se vincula a alguna actuación del Ejecutor Coactivo.

forma de inscripción en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y evidentemente tiene distintos efectos.

En este sentido, no es suficiente esta inscripción para ejecutar, rematar o cobrarse por esta vía (que solo se dará en un procedimiento de cobranza coactiva y con deudas exigibles en tal procedimiento) pues la inscripción solo otorga prioridad en el tiempo en concurrencia de acreedores.[57]

4. ORDEN DE PREFERENCIA DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN LA LEY GENERAL DEL SISTEMA CONCURSAL

Un aspecto particular a tener en cuenta habitualmente en estos casos es lo regulado por la Ley General del Sistema Concursal (LGSC). Al respecto, la Primera Disposición Final del Código Tributario prescribe:

> *Tratándose de deudores en proceso de reestructuración patrimonial, procedimiento simplificado, concurso preventivo, disolución y liquidación, y concurso de acreedores, las deudas tributarias se sujetarán a los acuerdos adoptados por la Junta de Acreedores de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Ley de Reestructuración Patrimonial.*
>
> *En cualquier caso de incompatibilidad entre una disposición contenida en el presente Código y una disposición contenida en la Ley de Reestructuración Patrimonial, se preferirá la norma contenida en la Ley de Reestructuración Patrimonial, en tanto norma especial aplicable a los casos de procesos de reestructuración patrimonial, procedimiento simplificado, concurso preventivo, disolución y liquidación y concurso de acreedores.* [58]

Por su parte, la Segunda Disposición Final (aplicación preferente) de la Ley N° 27809 (LGSC) señala:

> *En la tramitación de procedimientos concursales, la Ley es de aplicación preferente a las normas del Código Civil, del Código Procesal Civil, del Código Tributario, de la Ley General de Sociedades, de la Ley de Títulos Valores, del Código de Comercio, de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y de todas las demás normas que en situaciones normales rigen y regulan la actividad de los agentes del mercado.*

Ahora bien, la regla de acuerdo con el artículo 42 de la LGSC (modificado por el artículo 15 del Decreto Legislativo N° 1050 [27.06.2008]) es que los créditos

---

[57] Tal como indica el Tribunal Fiscal (RTF N° 1748-5-2006), una vez que la facultad de inscribir ha sido conferida dentro del marco regulatorio de la concurrencia de acreedores, la preferencia del acreedor tributario se reconocerá sólo si en el momento en que tal figura se presenta, existe una deuda que tiene el carácter de exigible coactivamente y, por tanto, puede asumirse con certeza que existe tal acreedor tributario.

[58] Cuando se hace referencia a la Ley de Restructuración Patrimonial debe entenderse a la Ley General del Sistema Concursal.

tributarios se encuentren comprendidos en el cuarto orden de preferencia. No obstante, debemos anotar que determinados créditos tributarios se encuentran en el primero (los aportes impagos a la ONP, son, además de laborales, también créditos tributarios); por otro lado, algunos créditos tributarios pueden establecerse como de tercer orden (los garantizados con hipoteca, prenda o que respecto de ellos se haya trabado medida cautelar sobre bienes del deudor) y otros, en virtud del literal d) del numeral 48.3 del artículo 48 de la LGSC, pueden pasar al quinto rango.

Veamos qué establecen estas disposiciones especiales:

Artículo 42°.- *Orden de preferencia*

42.1. En los procedimientos de disolución y liquidación, el orden de preferencia en el pago de los créditos es el siguiente:

Primero: *Remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, aportes impagos al Sistema Privado de Pensiones o a los regímenes previsionales administrados por la Oficina de Normalización Previsional, la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador u otros regímenes previsionales creados por ley, así como los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran originarse. Los aportes impagos al Sistema Privado de Pensiones incluyen los conceptos a que se refiere el Artículo 30 del Decreto Ley N° 25897, con excepción de las comisiones cobradas por la administración de los fondos privados de pensiones.*

Segundo: *Los créditos alimentarios.*

Tercero: *Los créditos garantizados con hipoteca, garantía inmobiliaria, anticresis, warrants, derecho de retención o medidas cautelares que recaigan sobre bienes del deudor, siempre que la garantía correspondiente haya sido constituida o la medida cautelar correspondiente haya sido trabada con anterioridad a la fecha de publicación a que se refiere el Artículo 32°. Las citadas garantías o gravámenes, de ser el caso, deberán estar inscritas en el registro antes de dicha fecha, para ser oponibles a la masa de acreedores. Estos créditos mantienen el presente orden de preferencia aun cuando los bienes que los garantizan sean vendidos o adjudicados para cancelar créditos de órdenes anteriores, pero sólo hasta el monto de realización o adjudicación del bien que garantizaba los créditos.*

Cuarto: *Los créditos de origen tributario del Estado, incluidos los del Seguro Social de Salud – ESSALUD, sean tributos, multas, intereses, moras, costas y recargos.*

Quinto: *Los créditos no comprendidos en los órdenes precedentes; y la parte de los créditos tributarios que, conforme al literal d) del numeral 48.3 del Artículo 48°, sean transferidos del cuarto al quinto orden; y el saldo de los créditos del tercer orden que excedieran del valor de realización o adjudicación del bien que garantizaba dichos créditos.*

42.2. Cualquier pago efectuado por el deudor a alguno de sus acreedores, en ejecución del Plan de Reestructuración o el Convenio de Liquidación,

será imputado, en primer lugar, a las deudas por concepto de capital luego a gastos e intereses, en ese orden.[59]

***Artículo 48°**.- Participación del acreedor tributario en Junta*

48.1. Cuando se someta a la Junta la decisión del destino del deudor, aprobación del Plan de Reestructuración, Convenio de Liquidación o Acuerdo Global de Refinanciación, así como sus modificaciones el representante de los créditos de origen tributario deberá pronunciarse, bajo responsabilidad administrativa, sobre los temas propuestos.

48.2. Si tuviese una posición contraria a la continuación de actividades del deudor, a la aprobación del Plan de Reestructuración o del Acuerdo Global de Refinanciación, su voto deberá estar fundamentado, lo que se tendrá por cumplido con su sola adhesión a la posición coincidente con su voto, debiendo dejar constancia de ello en el acta. La omisión de fundamentación no producirá la nulidad del acuerdo.

48.3. Los acuerdos adoptados por la Junta son oponibles a los créditos de origen tributario en las mismas condiciones aplicables a la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos. Los casos de discrepancia acerca de cuáles son esas condiciones serán resueltos por la Comisión. Sin perjuicio de otras preferencias y privilegios establecidos para los créditos tributarios, se observarán las condiciones siguientes:

a) Los créditos de origen tributario, calculados hasta el momento de la publicación a que hace referencia el Artículo 32°, no devengarán ni generarán moras, recargos ni multas por falta de pago.

b) La tasa de interés compensatorio de la reprogramación de créditos será la que la Junta apruebe para la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos.

c) El plazo de la reprogramación de los créditos no podrá exceder del plazo que sea aprobado para la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos.

d) No serán capitalizados ni condonados los créditos. No obstante pasará al quinto orden de preferencia la parte de los créditos de origen tributario que, encontrándose en el cuarto orden de preferencia, sea equivalente al porcentaje promedio capitalizado o condonado por los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos.

---

[59] Numeral precisado por el artículo 2 de la Resolución N° 1364-2005-TDC-INDECOPI [21.01.2006].

Artículo 7°.- DEUDOR TRIBUTARIO

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (reserva de ley; señalamiento del deudor tributario); **1°** (la obligación tributaria); **8°** (contribuyente); **9°** (responsable); **10°** (agente de retención o percepción); **16° a 19°** (sobre responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **28°** (componentes de la deuda tributaria); **30°** (obligados al pago); **87°** a **91°** (obligaciones de los administrados).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde nuestro primer Código de 1966, salvo la mínima diferencia en la ubicación del término "es" que no modifica en esencia el concepto, la definición de deudor tributario se mantiene. El texto tal como se encuentra actualmente, viene desde mayo de 1992.

2. DEUDOR TRIBUTARIO

Como señala el artículo, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente (artículo 8) o responsable (artículo 9). Es el "obligado tributario", por la obligación o deuda principal.

Por la naturaleza obligacional y personal de la obligación tributaria, concepto ya expuesto anteriormente, el deudor tributario resulta ser el sujeto pasivo de ésta, por estar a él referido el mandato de pago tributario. Y si bien aquí se podría asumir que nos estamos refiriendo al contribuyente, tal como indica Sainz de Bujanda (1993: 221), "en sentido jurídico amplio son sujetos pasivos todas las personas que de uno u otro modo vienen obligadas al pago del tributo; en sentido técnico estricto son sujetos pasivos los que se definen como tales por la ley". Ampliando, Bocchiardo (2003: 143), sirviéndose de Giuliani Fonrouge, dice que "es 'la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal (contribuyente), o un tercero', a quien la ley designa como sujeto pasivo, pudiendo o no coincidir con el sujeto pasivo del tributo".

Así, nuestra norma general tributaria considera deudor tributario a todas aquellas personas (naturales, jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades conyugales, entes colectivos y otros; puede ser deudor tributario cualquier sujeto con capacidad tributaria –véase el artículo 21 del Código Tributario) que están obligadas legalmente a cumplir la prestación tributaria.

En este orden de ideas, además de los deudores por deuda propia, también llamados sujetos pasivos principales (contribuyentes), se considera como deudor

tributario a los deudores por deuda ajena o sujetos pasivos por adeudo ajeno (responsables).

Ahora bien, este deudor tributario, de acuerdo con el principio de reserva de ley, al crearse el tributo (como instituto jurídico o fenómeno normativo), debe ser señalado por ley. Precisando, hay que anotar que el contribuyente puede estar expresamente establecido en la ley o puede surgir implícitamente de ella; no obstante, el responsable es tal sólo en virtud de una expresa disposición legal (Jarach 1996-a: 391).[60]

3. DEUDOR "TRIBUTARIO" POR DEUDAS NO DERIVADAS DE LA "OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"

Ya se ha hecho habitual que cuando se trata de deberes tributarios (u obligaciones formales) se señale genéricamente como deudores tributarios a todos los sujetos (sean o no sujetos pasivos de la obligación tributaria) que en la práctica se ubican en una posición de sujeción frente a las facultades de la Administración. Así, tanto los "verdaderos" deudores tributarios como todas las demás personas (incluidos los terceros ajenos a la obligación tributaria), estando sometidas a las normas tributarias (Norma XI del Código Tributario), estarán sujetos al cumplimiento de los deberes tributarios u obligaciones formales que las leyes y reglamentos tributarios establezcan, en lo que les sea atinente.[61]

---

[60] Obsérvese que, tal como ha señalado la RTF N° 9615-2-2001, el inscribirse en los padrones del RUC y el solicitar y obtener autorización para imprimir comprobantes de pago no determina que el inscrito sea sujeto pasivo de un determinado tributo; tal condición surge cuando se verifica en la realidad el hecho generador de la obligación tributaria, el hecho imponible o la materialización de la hipótesis de incidencia tributaria. En la RTF N° 5689-3-2005, el Tribunal Fiscal, ante la argumentación de una quejosa de que había dejado de ser deudora tributaria por haberse dado de baja su RUC, precisó que "la condición de deudor tributario no se adquiere por el hecho de tener una inscripción vigente en el registro de contribuyentes que lleva la Administración Tributaria, sino en la medida que se esté en alguno de los supuestos que obligan al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable".
De otro lado, el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 7611-5-2004, indicando que la cobranza coactiva debe dirigirse contra el deudor tributario y no contra terceros, precisó que aun cuando un tercero (quejoso) se haya comprometido a cancelar la deuda, ello no le otorga la calidad de deudor tributario pues ésta sólo puede ser atribuida por la ley y no por voluntad privada.

[61] Al respecto resulta necesario anotar, sin desvirtuar su fundamento (el deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria), que en estos casos en la práctica y en general estará el administrado como sujeto de deberes; el administrado frente a la administración tributaria; el administrado en cuanto sujeto pasivo de las potestades públicas de gestión, determinación, y, en suma, de policía tributaria; el administrado en una posición de sujeción frente a la Administración, la misma que ya no será detentadora de derechos, sino de potestades, de facultades, de supremacía, en el marco jurídico de un procedimiento administrativo, y no de una relación (jurídica) obligacional. No hay duda de que de esta condición no se excluye al sujeto pasivo de la obligación tributaria material, aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria (u obligado al cumplimiento de la prestación tributaria), y desde luego también podrá ser (es) sujeto pasivo de otras prestaciones (deberes) diferentes, prestaciones que en unos casos serán accesorias y en otros no, de la principal, y de naturaleza formal (es decir, deberes de hacer declaraciones, deber de facilitar información, etc.). (Pérez de Ayala 2001: 163-165).

También es habitual referirse como deudor tributario a toda persona que tenga algún adeudo con el Estado. Así, enlazando lo vertido en el párrafo precedente, se considerará "deudor tributario" incluso al inafecto o a alguna persona que no realizando actividad gravada (es decir, personas que no tienen la calidad de sujetos pasivos de obligación tributaria ninguna) ha sido sancionada con multa por la comisión de una infracción tributaria.[62] Entendemos que esta situación se presenta por la aplicación del artículo 28 del Código Tributario.[63]

Artículo 8°.- CONTRIBUYENTE

Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (reserva de ley; señalamiento del deudor tributario); **1°** (concepto de la obligación tributaria); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **7°** (deudor tributario); **28°** (componentes de la deuda tributaria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde la década del noventa el concepto de contribuyente, tal como está actualmente, se mantiene sin modificaciones.

2. CONTRIBUYENTE: DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS

Nuestro Código define al contribuyente como aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.[64]

---

[62] La infracción puede haberse cometido por el incumplimiento de algún deber formal; por ejemplo, por no haber exigido u obtenido, como usuarios, el comprobante de pago por los servicios que le fueran prestados (viendo el artículo 97 del Código Tributario, como sujetos de la infracción se encontrarán las personas, como terceros ajenos a la obligación tributaria generada, que reciban servicios, personas estas que están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por los servicios recibidos; su incumplimiento puede acarrear la sanción –multa– establecida para infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 174 del Código).

[63] Que señala como componentes de la "deuda tributaria" al tributo en sí mismo (el objeto de la obligación tributaria: la prestación tributaria) y a otros conceptos distintos a la obligación tributaria o a su objeto: obviamente estamos refiriéndonos a las multas y sus intereses.

[64] En esa situación mantendrá la condición de contribuyente. Ejemplo: mediante la RTF N° 7274-5-2007 se confirmó una resolución apelada que declaró improcedente la solicitud de exoneración del Impuesto al Patrimonio Vehicular de los años 2003 y 2004 que la recurrente formuló bajo el argumento de que el vehículo le fue robado, atendiendo a que según lo establecido por el artículo 968 del Código Civil, el robo de un vehículo no extingue el derecho de propiedad del agraviado, que es precisamente el hecho gravado por el referido impuesto, por lo que el recurrente seguía siendo el contribuyente del tributo.

El contribuyente es el titular del hecho imponible (el protagonista del hecho imponible [García Vizcaíno 2009: 424], el que realiza el hecho imponible[65]);[66] es, pues, el deudor tributario ("persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria") por deuda propia. Es decir, el contribuyente es el sujeto que está obligado a pagar el tributo por haber realizado el hecho generador –hecho imponible–, lo que se observa en el caso de los impuestos, o respecto del cual se ha producido el hecho generador (imponible), lo que esencialmente ocurre en los tributos vinculados, como son las tasas y las contribuciones (Hernández Berenguel 2003: 28).

Por esta razón algunos lo denominan destinatario legal tributario.

La doctrina va en el mismo sentido. Pérez Royo (1995: 138), siguiendo lo establecido en la antigua Ley General Tributaria española, señala que es "la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo"; García Vizcaíno (2009: 437) precisa que es la que respecto de quien se configura el hecho imponible. Si a esta premisa le agregamos lo indicado en el artículo 7 del Código Tributario, será la persona que en tal condición debe cumplir la prestación tributaria, debe cumplir con el mandato de pago tributario.

Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 120-121) señalan en este punto tres elementos que configuran al contribuyente (cabe indicar, no obstante, como los mismos autores precisan, que no siempre se dan las tres notas conjuntamente): a) "Es el sujeto pasivo, como deudor tributario principal; o sea, el obligado ante el ente público a pagar en su propio nombre y a su propio cargo la obligación tributaria antes de su vencimiento"; b) "Es el sujeto pasivo, como elemento subjetivo del hecho imponible, es decir, como realizador, titular o beneficiario del hecho imponible. Esta titularidad del hecho imponible se la atribuye la ley reguladora del tributo"; c) "Es el sujeto del impuesto, deudor tributario, porque en cuanto realizador del hecho imponible, es el poseedor de la capacidad económica que se quiere gravar".

Como ya se anotó, por sus características, el contribuyente estará establecido expresamente en la ley (aunque también puede surgir implícitamente de la misma ley); la posición del contribuyente es resultado exclusivo de la ley, de manera que sólo quien esta designe como tal tendrá esta condición (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero 2007: 290).

No obstante, no debemos olvidar que, por ejemplo, la fecha de inscripción en el RUC y de inicio de operaciones consignada en el Comprobante de Información Registrada, constituye solo un dato referencial, por lo que no puede entenderse que a partir de dicha fecha la recurrente realizó operaciones gravadas (en el caso, con el Impuesto General a las Ventas), y que por consiguiente, adquirió la calidad de contribuyente del impuesto (RTF Nos. 1551-1-2003 y 4191-3-2008, entre otras); el mismo criterio es aplicable cuando solo se ha inscrito en los padrones del RUC y solicitado y obtenido autorización para imprimir comprobantes de pago (RTF N° 9615-2-2001).

[65] Como se sabe, la nueva Ley General Tributaria española (artículo 36.2) define al contribuyente como el "sujeto pasivo que realiza el hecho imponible".

[66] Véase al respecto (aspectos del hecho imponible o hipótesis de incidencia tributaria) los comentarios del artículo 2 del Código.

3. CONTRIBUYENTE Y EL SUJETO QUE INGRESA EL DINERO AL FISCO

Por cierto, si un sujeto encuadra dentro del supuesto reseñado anteriormente, no perderá la condición de contribuyente como tal aun cuando no sea él quien haga ingreso del tributo al fisco; es decir, un contribuyente no pierde tal condición si no es él mismo el que ingresa efectivamente el dinero al fisco.

En efecto; por ejemplo, el perceptor de rentas de quinta categoría a quien se le ha retenido el monto del impuesto seguirá siendo el contribuyente de aquel tributo, aun cuando el que ingresó la prestación al fisco fuera el empleador en su condición de agente de retención (Ej. RTF N° 650-5-2001).

4. EL CONTRIBUYENTE Y EL INCIDIDO ECONÓMICAMENTE

De otro lado, el contribuyente lo será siempre de iure, no abarcando esta categoría al contribuyente de facto pues, como indican Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero (2007: 290), la posición del contribuyente es resultado exclusivo de la ley. García Vizcaíno (2009: 437) lo precisa del siguiente modo: al "referirnos a los 'contribuyentes', a secas, aludimos a los contribuyentes de derecho, excluyendo a los contribuyentes de facto, que conforme a los mecanismos de la economía absorben la carga tributaria por vía de la traslación".

Así, verbi gratia, en lo que atañe al Impuesto General a las Ventas, será errado considerar como contribuyentes a los consumidores finales pues, no obstante que estos se verán afectados por el desembolso que supone aceptar el traslado del impuesto, no es respecto de ellos que se configura el hecho imponible, por lo que sus efectos no los vinculan. Para mostrarlo, veamos dos ejemplos: Primero, lo señalado por la instrucción 2 de la Directiva N° 006-95-SUNAT: asumiéndose que los consumidores finales no son los contribuyentes del IGV, en el caso de las universidades (que gozando de inmunidad tributaria frente a aquel tributo, pretendan extender aquella inmunidad a su condición de consumidores o usuarios finales), la Directiva instruyó: "2. Las mencionadas entidades cuando actúen como consumidores finales de bienes o usuarios finales de servicios, deberán aceptar la carga económica del Impuesto General a las Ventas que les traslade el vendedor o quien presta el servicio". Segundo; en la RTF N° 493-2-2003, algunos considerandos señalan:

> En ese sentido, no debe confundirse la calidad de sujeto incidido o persona respecto de la cual opera la traslación de la carga económica del impuesto que efectúa el contribuyente de iure hacia el contribuyente de facto (persona que soporta en definitiva el gravamen), con la calidad de sujeto pasivo del impuesto establecida por la ley (persona obligada a pagar el gravamen al fisco).
>
> [...]
>
> Teniendo en cuenta que las Leyes del Impuesto General a las Ventas antes citadas no consideraban como inafectas o exentas a las operaciones de arrendamiento realizadas por la recurrente, y que conforme con el artículo 76° del Decreto Ley N° 25748 y el artículo 73° de los Decretos Legislativos N°s. 775 y 821, solo quedaron vigentes los

beneficios y exoneraciones señalados expresamente en dichas leyes, no cabe duda que la recurrente se encontraba afecta al Impuesto General a las Ventas respecto de los contratos de arrendamiento en los que tenia la calidad de arrendador.

Además, aún en el supuesto que los arrendatarios no hubieran estado gravados con el Impuesto General a las Ventas, ello no eximia a la recurrente, en su calidad de arrendador, del cumplimiento de sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo de dicho impuesto, estando los primeros obligados a soportar el traslado del mismo. En tal sentido, carece de fundamento lo alegado por la recurrente según la cual no procede la acotación de este concepto debido a que los contratos de alquiler fueron suscritos con entidades no gravadas con el tributo.

Artículo 9°.- RESPONSABLE

Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (reserva de ley; señalamiento del deudor tributario); **1°** (la obligación tributaria); **7°** (deudor tributario); **10°** (agente de retención o percepción); **16°** a **20°** (responsables solidarios); **21°** (derecho de repetición); **28°** (componentes de la deuda tributaria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo, tal cual, no se ha modificado desde mayo de 1992.

2. RESPONSABLE

Responsable es el deudor o sujeto pasivo por adeudo ajeno; se le conoce también como responsable del cumplimiento de la deuda ajena (Soler 2002: 191). Leyva, Múnera y De La Torre (1999: 438) señalan que los responsables son "aquellos sujetos obligados al pago de un tributo generado en hechos imponibles imputables a otros sujetos, con los cuales están íntimamente vinculados, pero sin haber participado en la realización de tales hechos gravados".

Tratando de precisar, podemos decir que responsable es aquél que sin tener la condición de contribuyente[67] debe cumplir la obligación atribuida a este, pero a nombre propio, frente al Fisco. En otras palabras, es el sujeto pasivo que si bien no ha realizado el hecho imponible o respecto del cual no se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, está obligado por

[67] Deudor este que, como se ha anotado, es quien realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria –el hecho imponible.

disposición legal a cumplir con la prestación tributaria que le "corresponde" al contribuyente.

Este responsable del cumplimiento de la deuda ajena, que ha de tener algún vínculo de hecho o de derecho con el deudor principal o contribuyente (pero no con el hecho generador de la obligación tributaria), debe ser designado o establecido expresamente como tal por ley,[68] pues solo se es responsable por mandato de la ley.[69]

La figura del responsable ha obedecido históricamente a razones de garantía, afianzamiento o eficacia recaudatoria, o, como indica Hernández Berenguel (2006: 4), para cubrir la necesidad fiscal de facilitar o asegurar el cumplimiento de la prestación. Rosas Chávez y Sáenz Rabanal (2006: 285-286) explican con sencillez que ante la eventual ocurrencia de que los deudores principales omitan la obligación del pago, el Estado no se ha constreñido a establecer exclusivamente como deudor tributario a la persona comprendida en el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria (deudor principal) sino que impone a otros sujetos la obligación de asegurar o garantizar el pago de la deuda tributaria; surge así, entonces, "la figura del responsable tributario como un sujeto obligado al pago de tributos, no porque se encuentre contemplado, en algún momento, en el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria, sino porque tiene el deber de garantizar o asegurar el pago de la deuda tributaria a cargo del deudor principal".

Ahora bien, como dice Peña Olano (2009: 37), la figura de la responsabilidad tributaria es una obligación accesoria y garantista: "es una obligación accesoria porque depende de la existencia de la obligación principal, es decir de la realización del hecho imponible a cargo del contribuyente y garantista porque existe para proteger el crédito del Estado; que puede verse perjudicado si es que el contribuyente no cumple con pagar".

---

[68] Mediante la RTF N° 808-5-2002, ante la controversia referida a si la recurrente, en su calidad de "contribuyente", o el Ministerio de Economía y Finanzas, en su calidad de "responsable", era la entidad sujeta al pago de determinados tributos (en el caso, IES y las aportaciones al ESSALUD), el Tribunal señaló que las normas que regulan dichos tributos establecen que los empleadores son los sujetos afectos al pago, por lo que la recurrente era la obligada al pago. Precisó que el responsable es sujeto pasivo del tributo cuando así lo prescribe la ley, situación que en el caso no ocurría pues la obligación de centralización de las cargas sociales que asumió el Ministerio de Economía y Finanzas fue establecida en virtud de una Directiva de la Dirección de Presupuesto Público de dicho Sector. De otro lado, el referido Ministerio tampoco ha sido designado como responsable por otra norma. Igual criterio se siguió en la RTF N° 3785-2-2004. En un caso parecido, aunque solo referido al IES, el Tribunal Fiscal añadió que la obligación de centralización de las cargas sociales que asumió el Ministerio de Economía y Finanzas en virtud de la Directiva N° 003-98-EF/76.01, no implica la atribución de la calidad de sujeto pasivo -responsable- (RTF N° 1053-5-2002).

[69] O por Ordenanza, dictada conforme a ley. Véase las implicancias de su regulación expresa (como responsable o como responsable solidario) en la RTF N° 1313-3-2003.

3. EL RESPONSABLE EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 9 del Código Tributario nos da un concepto de responsable con alcances amplios; señala textualmente que responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

No obstante, si bien es cierto que esta definición de responsable es amplia,[70] nuestra normativa para exigirle el cumplimiento de la obligación (como "efectivo" deudor tributario) ha regulado solo a los responsables solidarios[71] (nuestra legislación no considera a los subsidiarios[72] ni a los sustitutos[73], aunque dentro de la regulación de los solidarios puede encontrarse supuestos semejantes al responsable sustituto o situaciones referidas a la sucesión tributaria).

En esta línea, ya se ha hecho general entender que el responsable es deudor tributario "junto con" el contribuyente (éste como deudor tributario por deuda propia). Villegas (2002: 328), quien critica el término genérico "responsable"[74], habla de él directamente como responsable solidario, y lo define como el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento; añade que, a diferencia del sustituto, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor

---

[70] Tan amplia que de una interpretación literal, sin tener en cuenta sus alcances efectivos, podríamos considerar como responsables a todos los terceros, ajenos al contribuyente, con el deber u obligación de pagar (con recursos del contribuyente o sus propios recursos, a nombre propio o a nombre del deudor principal) las deudas de este; así, estarían aquí como responsables tributarios fácticos a los responsables solidarios, subsidiarios, sustitutos, a los sucesores tributarios, a los representantes, a determinados infractores de deberes tributarios, a los agentes de retención y de percepción, etc.

[71] Por cierto, a diferencia de otros lares en los que se ha dado prioridad a la responsabilidad subsidiaria (el numeral 2 del artículo 41 de la nueva LGT española indica: "Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria"), en nuestro país (y en Latinoamérica) se ha optado por recurrir a la responsabilidad solidaria.

[72] Como es ya sabido, nuestra normativa tributaria no regula a los subsidiarios; ni taxativamente ni porque de hecho se exija, por ejemplo, la necesaria cobranza previa de la deuda y el agotamiento de las medidas de cobranza, incluso coactiva, y/o la declaración de insolvencia o quiebra del deudor principal -contribuyente- para que la Administración esté habilitada para ir contra el responsable -que en este caso sería subsidiario.

[73] En nuestra normativa no existe formalmente la figura del sustituto: un sujeto pasivo que debe venir establecido en la ley para que, en lugar del contribuyente, cumpla con la obligación principal y las de carácter formal que se deriven de ella; un sustituto cuya única función es la de posicionarse en el lugar ocupado por el contribuyente, a todos los efectos, para dar cumplimiento a las prestaciones tributarias exigidas a éste, tanto las de carácter material -obligación principal y accesorias- como las de naturaleza formal (Eseverri 2006: 151).

[74] "Este tercero -deudor a título ajeno- suele recibir en algunas legislaciones y doctrinas el nombre de "responsable". Se trata de una denominación incorrecta surgida de viejas teorías alemanas de distinguían entre el Schuld (deuda) y el Haftung (responsabilidad), y que están hoy superadas". Añadía: "La denominación es inapropiada porque todos aquellos a quienes la ley declara sujetos pasivos de la relación son igualmente responsables con respecto a la pretensión del Estado, independientemente de si son o no realizadores del hecho imponible". Y completaba: "Sin embargo, por cuestiones didácticas aceptamos tal nombre siempre que se le añada el adjetivo solidario. De tal forma, cuando hablemos de "responsable solidario" estaremos señalando con suficiente claridad que no nos referimos al contribuyente ni al sustituto" (Villegas 2002: 334).

a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". Finaliza esta parte del siguiente modo: "El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está 'al lado de'".

Ahora bien, como ya se ha anotado, en nuestra legislación tributaria el responsable es regulado (a fin de que el tercero ajeno a la configuración del hecho imponible sea considerado en estricto deudor tributario, y por tanto le sea exigible la deuda tributaria) como responsable solidario[75] –véase los artículos 16 al 19 del Código Tributario–.[76] Y vinculado con este tipo de responsabilidad, se encuentra el derecho de repetición (el artículo 20 del Código Tributario ha establecido que si el responsable realiza el pago puede resarcirse del contribuyente).

De otro lado, sin duda como sujeto pasivo de la obligación tributaria, por la indisponibilidad de sus elementos, la calidad de responsable no se puede asumir ni tampoco trasladar por actos o convenios particulares. No obstante lo preciso de tal característica, es oportuno reiterarlo recordando lo dispuesto por el artículo 26 del Código Tributario: "Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria".

4. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

4.1. La solidaridad tributaria

Se ha venido entendiendo que en nuestra materia, cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente (Giuliani Fonrouge 2001: 492).[77]

---

[75] Asumimos que el Tribunal Fiscal también lo entiende así (Ej. RTF N° 2873-2-2003).

[76] No obstante, como ya hemos adelantado, en muchos casos no se cumple con las características propias de estos responsables. Téngase como ejemplo los siguientes casos: (i) El del agente de retención o percepción que hubiera retenido o percibido pero que no hubiera ingresado al fisco el tributo, que será el único responsable, y al que podría considerarse por semejanza como responsable sustituto. También sería responsable sustituto el agente de percepción o retención en la fuente de tributos cuya percepción o retención se hace con carácter de definitivo (Hernández Berenguel 2006: 16). (ii) Similar situación se puede presentar tratándose de algunos adquirentes regulados en el artículo 17 del Código (aunque aquí también hay algunos sucesores). Parecida situación, pero no igual, se tendría en los casos de transmisión de la obligación tributaria (artículo 25), cuando el contribuyente (deudor principal) desaparece o se extingue; sin embargo, en estos casos creemos que existe simplemente sucesión tributaria pasiva. Empero, en ambos casos, si los adquirentes son varios (responsables adquirentes o sucesores), entre estos sí existirá responsabilidad solidaria. (iii) De otro lado, también tendríamos a sustitutos, aunque de hecho, en el caso de los agentes de retención respecto de rentas de no domiciliados si no hubieran efectuado la retención.

[77] Es decir, cada una de las personas estarán igualmente obligadas al cumplimiento de determinada obligación tributaria: obligadas en un mismo plano, en la misma posición, en un mismo momento, sin considerar algún orden de prelación ni en defecto de alguien, y por el íntegro de la obligación.

Ahora bien, habrá solidaridad cuando exista unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos, como sucede por ejemplo en el caso del artículo 19 del Código Tributario (cuando son contribuyentes –son codeudores– por haber acaecido respecto de ellos un mismo hecho generador; es el caso de la pluralidad de contribuyentes abarcados por la hipótesis de incidencia), o, en los casos de personas ajenas o extrañas al hecho generador de la obligación –responsables–, cuando la ley expresamente lo disponga, como ocurre por ejemplo en los casos descritos en los artículos 16 a 18 del Código Tributario, en el artículo 10 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo[78] o en el artículo 55 de la Ley de Tributación Municipal (como se puede observar, la regulación de la responsabilidad solidaria en el Código Tributario no impide que normas específicas establezcan otros casos de este tipo de responsabilidad).

4.2. La responsabilidad solidaria

Como precisa Villegas (2002: 334), hay "responsabilidad solidaria cuando no se excluye de la obligación tributaria al destinatario legal del tributo, y se lo mantiene como deudor del fisco. Pero a su lado se ubica a un tercero por deuda ajena y se le asigna también el carácter de sujeto pasivo".[79]

Sobre el tema, Bocchiardo (2003: 148) señala que los responsables solidarios "son los sujetos pasivos situados al lado del contribuyente que permanece dentro de la relación obligacional, por vínculos de solidaridad". En esa línea, Fernández Cartagena (2007: 184) acota que la responsabilidad solidaria cumple una finalidad garantista frente a la Administración Tributaria, permitiéndole dirigirse simultánea o alternativamente contra el patrimonio del contribuyente o de un tercero, a fin de satisfacer su acreencia impaga[80].

Considerando lo apuntado en lo referido a la solidaridad y al responsable, concluimos que responsable solidario es el deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria que está al lado del contribuyente; es un tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible (no ha realizado el hecho imponible o respecto de él no se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria), a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento; es el sujeto pasivo a título ajeno a

---

[78] A este respecto, véase como ejemplo el Informe N° 015-2008-SUNAT/2B0000.

[79] Tercero éste a quien nuestra normativa empieza invocando como responsable: deudor o sujeto pasivo por adeudo ajeno; responsable del cumplimiento de la deuda ajena; sujeto que no habiendo realizado el hecho imponible o respecto de quien no se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, está obligado por disposición legal a cumplir con la prestación tributaria que le "corresponde" al contribuyente. Este responsable del cumplimiento de la deuda ajena, que ha de tener algún vínculo de hecho o de derecho con el deudor principal o contribuyente (pero no con el hecho generador de la obligación tributaria), debe ser designado o establecido expresamente como tal por ley, pues se es responsable por mandato de la ley.

[80] Y, vinculando la finalidad con la causa, el profesor agrega que se recurre al responsable para satisfacer su acreencia impaga por la negligencia grave o dolo de éste (Fernández Cartagena 2007: 184).

quien por disposición legal expresa se le hace responsable de la deuda, junto con el contribuyente.

Una vez establecida la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria puede cobrar (o dirigir las acciones de cobranza) indistinta, simultánea o alternativamente, a elección de la Administración, al contribuyente y/o al responsable solidario, en igualdad de condiciones, el íntegro de la deuda tributaria (Ej. los sujetos señalados en el artículo 16 -representantes-, cuando incurran en alguna causal de atribución de responsabilidad solidaria, serán considerados deudores tributarios y responderán indistintamente con sus representados, contribuyentes, por las deudas impagas de estos).

Así, parafraseando a Calvo Ortega (1997: 168), en nuestra materia prima la idea de garantía del crédito tributario servida eficazmente por la técnica de la solidaridad pasiva.

4.3. La responsabilidad solidaria: derivación y atribución

Rosas Chávez y Sáenz Rabanal (2006: 281-306) indican que la obligación del responsable tributario deriva de la realización de un presupuesto de hecho diferente del presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria, empero que la obligación de tal responsable exige el acaecimiento de dos presupuestos de hecho: (i) el hecho generador de la obligación tributaria (véase los artículos 1 y 2 del Código) y (ii) el presupuesto de hecho de la obligación del responsable tributario (véase los artículos 16 a 19 del Código, entre otras). Agregan las autoras: "el fundamento jurídico de la obligación del responsable se encuentra, básicamente, en el comportamiento activo u omisivo imputable al responsable tributario, cuando colocado en la posición de garante de la deuda ajena, no evita el incumplimiento de la deuda a cargo del contribuyente, o, más aún cuando colabora activamente con el deudor tributario en la lesión del crédito tributario".[81]

Las profesoras Chiri Gutiérrez y Chau Quispe (2006: 219), señalando que para sustentar la existencia del responsable solidario no son suficientes las razones de garantía, afianzamiento o eficacia recaudatoria, asumen que por lo menos en el caso de la responsabilidad subjetiva (por ejemplo, lo regulado en el artículo 16 del Código) la afectación del patrimonio se presenta como una sanción ante el incumplimiento de una obligación que incidió en la existencia de un daño al fiscal y es a partir de esta justificación que adquiere sentido la responsabilidad solidaria.

En este sentido, la atribución de la responsabilidad solidaria (aun cuando, como ya hemos dicho, dentro de nuestra regulación puede encontrarse supuestos semejantes al responsable sustituto o situaciones referidas a la sucesión tributaria) requerirá del examen y determinación de la obligación tributaria así como de la verificación del presupuesto de hecho de la obligación del responsable tributario, su examen y determinación.

---

[81] Aunque no siempre, como se verá más adelante.

Ahora bien, adelantándonos a lo establecido en el artículo 20-A, debemos indicar que el procedimiento para la determinación, atribución o imputación de responsabilidad solidaria no está plenamente regulado. No obstante, de las normas del Código y de lo establecido por la jurisprudencia, se puede inferir que en todos los casos la Administración Tributaria deberá emitir, luego de la verificación o fiscalización, y (luego o simultáneamente) de la determinación de la deuda tributaria, un acto administrativo que, cumpliendo los requisitos de los artículos 77 y 103 del Código Tributario, le permita al imputado como responsable solidario conocer las razones por las que se le atribuye tal responsabilidad, así como los datos de la obligación tributaria y del adeudo (que se le exige).

Con la incorporación del artículo 20-A esta situación ha quedado más clara; en efecto, el último párrafo del citado artículo señala que para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

Sin duda, el acto de determinación puede ser impugnado (es un acto reclamable y apelable administrativamente, y desde luego también impugnable ante el Poder Judicial).

Artículo 10°.- AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN

En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (reserva de ley; señalamiento del agente de retención o percepción); **X** (vigencia de las normas tributarias); **1°** (la obligación tributaria); **7°** (deudor tributario); **9°** (responsable); **18°**. numeral **2** (responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto de la norma que regulaba la designación de los agentes de retención o percepción vigente hasta el 30 de noviembre de 1992, era más restrictivo, y estipulaba que estos sólo podían ser designados por ley.

El texto del artículo 10 del Decreto Ley N° 25859, que contenía su disposición en dos párrafos, respecto de su antecedente incorporó la posibilidad de que, por defecto de la ley, mediante Decreto Supremo se designe agentes de retención o

percepción. De otro lado, esta norma indicaba que solo excepcionalmente la Administración Tributaria podía designar agentes de retención o percepción, siempre que la actividad del contribuyente a quien deba efectuarse la retención o percepción dificulte la labor de la Administración. Con este mismo texto se mantuvo en el original Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773.

El vigente texto del artículo 10 viene desde la modificación dispuesta por la Ley N° 26414 [30.12.94] al Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773. En éste, como se puede observar, la facultad bajo comentario ya no se ejerce excepcionalmente sino "adicionalmente" y sin condicionamientos.

2. AGENTES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN

Pueden ser designados como agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos, o los que se encuentren en disposición para efectuar tales acciones, y luego entregarlos al acreedor tributario.

Estos, actuando y cumpliendo con el pago (entrega al acreedor tributario; ingreso al fisco) del tributo como tales, deben hacerlo (normalmente) con el tributo retenido o percibido de los contribuyentes, deudores principales.

Así, aun cuando está vinculado con algún hecho imponible, el presupuesto de hecho determinante de los deberes de retener o percibir, e ingresar al fisco lo retenido o percibido se produce con "independencia" del hecho imponible. La vinculación anotada nos permite asumir que los deberes de estos agentes son accesorios de la generación, y cumplimiento, de una inminente o futura obligación tributaria (Lago Montero 1998: 77-78).

En este sentido, consideramos que los agentes no son en puridad deudores tributarios, ni contribuyentes ni responsables;[82] son sujetos del deber (u obligación) de retener o percibir, y entregarlo al fisco.[83] Sólo serán responsables solidarios o "sustitutos", y por tanto deudores tributarios como tales, si cumplen o incumplen con alguno o todos esos deberes (véase sobre este aspecto una explicación más adelante).

---

[82] Aunque como se anotó al tratar sobre el responsable, a estos agentes se les podría considerar como responsables, pues no habiendo realizado el hecho imponible están obligados al pago, claro, con el dinero retenido o percibido (para completar su configuración como responsable, algunos señalan que en este caso la restitución fue anterior al cumplimiento de la obligación [Sevillano Chávez 2011: 321]).

[83] Este criterio no es pacífico; Bassallo Ramos (2005: 52-54) considera que los agentes de retención son responsables en el sentido del artículo 9 del Código; en esa línea cita a Villegas ("Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario"): "[...] la obligación que tienen ciertas personas naturales o jurídicas de actuar como agentes de retención no significa el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno". Sevillano Chávez (2011: 325) al respecto indica que los agentes de retención o percepción son "deudores tributarios, en calidad de responsables que no pagan el tributo con sus propios recursos sin que deben hacerlo con el dinero del contribuyente a quien le han 'retenido' o de quine han 'percibido' el monto correspondiente".

2.1. Agentes de retención

Agente de retención, como señala Villegas (2002: 339), es "alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo".[84]

El esquema de la retención, que usualmente es en la fuente, se ha generalizado por las diversas ventajas que ofrece. Alfonso Bernal y Betancourt Builes (1999: 473-477) proponen el siguiente listado de ventajas:

- permite el recaudo simultáneo del impuesto con la obtención de los ingresos - imposición en el origen; permite la comodidad y economía en los recaudos de los impuestos;
- sirve de instrumento de estabilización económica;
- sirve como instrumento para controlar y prevenir la evasión fiscal;
- induce a un comportamiento psicológico más favorable frente al pago de los impuestos.

No deja de ser cierto lo anterior, sin embargo, en nuestro país, por la amplitud del texto del artículo 10, su aplicación, como se podía entrever, ha devenido en una actuación discrecional y cómoda de la Administración (pues traslada al agente sus labores de calificación, determinación y recaudación del tributo, y sólo se encarga de la comprobación y sanción) que ha generado eventuales perjuicios (mayores costos, trámites y responsabilidades) a los deudores tributarios designados como agentes. Cabe indicar, no obstante, que el Tribunal Constitucional estaría avalando esta regulación considerando que en el Estado Social y Democrático de Derecho la tributación se basa en el principio de solidaridad (que se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política, en virtud del cual la figura impositiva se flexibiliza y adapta a las necesidades sociales, pues a través de ésta el Estado logrará sus fines), y que en esta clase de Estado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar tributos sino también a los deberes de colaboración con la Administración Tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas. (FJ. 5 y 6 de la STC N° 0002-2006-PI/TC.)

Veamos algunos ejemplos elementales: (i) cuando un sujeto que adquiere un bien o servicio extrae cierto monto del precio que debe cancelar; dicha suma retenida debe ser entregada al fisco para su aplicación al pago de cierto tributo cuyo contribuyente es el proveedor del bien o servicio (FJ. 7 de la STC N° 0002-2006-PI/TC); (ii) lo establecido en el artículo 75 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta: "Las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente

---

[84] "[...] lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo" (RTF N° 5015-2-2003).

sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores [...]" (Ej. RTF N° 6300-3-2007); (iii) de acuerdo con el inciso c) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT –régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores–, será agente de retención el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, designado por la SUNAT. Como se puede observar, normalmente este agente de retención tiene la calidad de deudor del contribuyente.

2.2. Agentes de percepción

Héctor Villegas (2002: 339) señala que agente de percepción "es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco"; asimismo, precisa que la denominación "agente de recaudación" es equivalente.

Veamos algunos ejemplos. (i) en los espectáculos cinematográficos cuando el prestador del servicio (el exhibidor) agrega al precio (recarga el precio) de la entrada el tributo que grava el ingreso al espectáculo; en este caso, el sujeto pasivo principal del tributo es el que adquiere la entrada para asistir al espectáculo y el agente de percepción, designado por ley, es el exhibidor; (ii) RTF N° 1059-1-2007: cuando en el artículo 15 del reglamento de la Ley N° 27889 (respecto al Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional) se refiere que los agentes de percepción del impuesto son las empresas aéreas de tráfico internacional a través de las cuales los sujetos pasivos arriban al territorio nacional, está aludiendo como agentes de percepción a aquellas empresas con las cuales el pasajero celebra el contrato de transporte aéreo internacional que le permitirá arribar al territorio nacional, no siendo relevante si el servicio de transporte es o no prestado a través de los aviones de la línea aérea emisora del boleto aéreo de ingreso al país; la citada RTF agrega que lo señalado cobra mayor sentido si se tiene en cuenta que la designación de agente de percepción debe estar referida a un sujeto que, por razón de su actividad, función o posición contractual, esté en posibilidad de percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario, como ocurre en el caso de las empresas de transporte internacional que venden los boletos aéreos, quienes por mandato expreso de la Ley N° 27889, se encuentran obligadas a cobrar el impuesto conjuntamente con el valor del pasaje aéreo internacional en el momento de la emisión del billete o boleto de pasaje aéreo; (iii) cuando un sujeto que vende bienes o presta servicios incluye en el precio por cobrar un determinado tributo que es de cargo del cliente; este tributo percibido debe ser entregado al fisco, por cuenta del contribuyente (FJ. 7 de la STC N° 0002-2006-PI/TC); véase la Ley N° 29173, que regula el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas.[85]

---

[85] Cabe indicar que el Tribunal Constitucional, mediante las STC Nos. 6089-2006-PA/TC y 6626-2006-PA/TC, que se pronunció sobre las normas del Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes, asumió la validez de la regulación de un régimen de percepciones en virtud del deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria.

A diferencia del caso del agente de retención, en este caso el agente de percepción es habitualmente acreedor del contribuyente.

2.3. Deberes de los agentes

Como ya se ha adelantado, a los agentes les corresponde dos deberes básicos:

a. El deber de retener o percibir; y,

b. El deber de ingresar o pagar al fisco.

Desde luego, además tienen otros deberes (formales) que cumplir (registrar, certificar la retención o percepción, tener la información a disposición de la Administración, calcular la deuda, declarar en los formularios o sistemas pertinentes),[86] a fin de retener o percibir el tributo y luego ingresarlo al fisco.

3. DESIGNACIÓN

Aun cuando los deberes de los agentes operativamente pueden encuadrarse dentro de las labores de recaudación que le corresponden a la Administración[87], entendemos que, tal como ha sido considerado en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (lo que determinaría el carácter de elemento constitutivo o esencial del tributo, por tanto dentro de la reserva de ley[88]), su señalamiento como agente de retención o percepción debería hacerse por ley.[89]

No obstante, como se sabe, por la propia disposición de excepción del inciso a) de la Norma IV, instituida desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, lo dispuesto en ella es "sin perjuicio de lo establecido por el artículo 10". Al margen de ello, en la medida en que se trataría de aprovechar sus ventajas, flexibilizando la reserva de ley, por los alcances de la obligación de detraer fondos del patrimonio de terceros, por su capacidad de disposición de estos fondos (puede disponer cómo, cuándo y cuanto se debe pagar o ingresar al fisco) y por sus efectos tributarios (entre ellos su asunción como responsables solidarios o "sustitutos", con lo que calificarían como deudores tributarios), consideramos que

---

[86] Cuyo incumplimiento determina la incursión en infracción sancionable (RTF N° 11561-4-2008), en algunos casos incluso si no se efectuado percepciones (RTF Nos. 4361-3-2008, 4711-3-2008).

[87] Por cierto, esta referencia no tiene efectos legales de ningún tipo. En la RTF N° 6937-2-2003, ante la argumentación de un agente de percepción sancionado referida a que no se le debía sancionar por realizar labores propias de la Administración, el Tribunal Fiscal ratificó la sanción con el fundamento básico de que había sido designado como agente de percepción por una Resolución de Superintendencia, conforme a ley.

[88] Véase a este respecto el artículo "Reserva de ley y obligados tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones" del doctor Gamba Valega (2006: 123-141).

[89] El primer párrafo del artículo 9 del que fue nuestro primer Código Tributario, en acatamiento del principio de legalidad, establecía: "Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas designadas por la ley para retener o percibir los tributos en la fuente".

si bien por normas de rango inferior se pueden designar tales agentes, debería ser una norma con jerarquía de ley la que fije su aplicación, las condiciones, rangos y límites dentro de los cuales se pueda designar a estos agentes mediante normas de jerarquía inferior, y por cierto también debería hacerse por ley la regulación de los aspectos esenciales de un régimen de retenciones o percepciones.

Ahora bien, el artículo 10 del Código Tributario, asumiendo como una autorización la excepción contenida en el inciso a) de la Norma IV del Código, dispone que en defecto de la ley se puede designar (y solo eso) agentes de retención o percepción por decreto supremo e incluso por resolución de la Administración Tributaria, estableciendo límites mínimos y sí otorgando al Ejecutivo y a la Administración la posibilidad de su uso de manera amplia. Una muestra de tal amplitud es la concesión a la Administración Tributaria de la facultad de designar como agentes a los sujetos que ella considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos. Sin embargo, como es de conocimiento público, el Tribunal Constitucional ha precisado en las STC Nos. 3303-2003-AI/TC y 6089-2006-PA/TC, que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo es, excepcionalmente, el decreto supremo y no la resolución administrativa; en tal sentido, ha establecido que la determinación abierta vía resolución de superintendencia resulta contraria a los alcances del principio de reserva de ley recogido en el artículo 74 de la Constitución.[90]

De otro lado, de acuerdo con el Código, la designación es ineludible para ser considerado agente de retención o percepción. En este sentido, aun cuando operativamente, o de hecho, algún sujeto esté cumpliendo alguna función similar a la que correspondería a un agente de retención o percepción, no será tal si es que no ha sido designado expresamente.[91]

---

[90] En el caso del Expediente N° 6089-2006-PA/TC (proceso de amparo contra resoluciones de superintendencia que, con la habilitación de la Ley N° 28053, regulaban el régimen de percepciones del IGV en la importación de bienes), se señaló (FJ. 61): "En consecuencia, no es que las Resoluciones cuestionadas sean inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma Legal que las habilita y les traslada el vicio. Por ello, la adecuación de la formalidad del Régimen de Percepciones a los principios constitucionales tributarios debe empezar por la propia Ley que le sirve de base". Si bien es cierto que en el proceso glosado el Tribunal Constitucional declaró infundada la demanda (en lo referido a la confiscatoriedad y al supuesto trato discriminatorio de la medida), también es cierto que se precisó: "Habiéndose detectado el estado de cosas inconstitucionales en lo referido al ámbito formal de la Reserva de Ley, los efectos de la presente sentencia se suspenden en este extremo, hasta que el Legislador regule suficientemente el Régimen de Percepciones IGV, en observancia del principio constitucional de Reserva de Ley, en un plazo que no exceda del 31 de diciembre del 2007". Asimismo: "Lo dispuesto en la presente sentencia, específicamente en el punto anterior, no restringe el derecho de los contribuyentes de cuestionar los efectos confiscatorios que el Régimen de Percepciones pudiera generar en su caso en particular, conforme a lo señalado en los fundamentos 39 y 65 de la presente".
Cabe indicar que a este respecto se ha dictado la Ley N° 29173 [23.12.2007], creándose el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas.

[91] Veamos tres muestras. (i) Uno de los considerandos de la RTF N° 701-4-97 señala: "Que las leyes de Presupuesto de los años 1989 a 1991, aprobadas por Ley N° 24977, Decreto Legislativo N° 556 y Ley N° 25303, se refieren a ENAPU S.A. en condición de ente recaudador de la Tasa de Uso de Puerto, cuyos montos transfiere a los Gobiernos Locales, no corres-

4. LOS AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN COMO RESPONSABLES

Como ya se dijo, los agentes de retención o percepción, actuando y cumpliendo con el pago (ingreso al fisco) del tributo como tales, deben hacerlo (normalmente) con el tributo retenido o percibido de los contribuyentes, deudores principales.

Si el agente percibe o retiene e ingresa oportunamente al fisco el tributo, tanto el sujeto pasivo principal (contribuyente) como el agente se liberan de la "obligación".

Ahora bien, si no se retiene o no se percibe, o habiendo retenido o percibido no se ingresa al fisco el tributo, surgen, aparte de las sanciones que correspondan, las siguientes consecuencias.

4.1. Responsable solidario

La primera parte del vigente numeral 2 del artículo 18 (téngase en cuenta la modificación dispuesta por la Ley N° 28647) del Código Tributario señala que son responsables solidarios con el contribuyente los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados.

Es decir, si se omite la retención o percepción, la totalidad del tributo puede ser exigida a cualquiera de ellos (contribuyente o agente) indistintamente. En este caso, por el incumplimiento del deber del agente, la ley ha establecido que será responsable solidario con el contribuyente.

---

pondiéndole la calidad de agente perceptor que solo puede ser atribuida de manera expresa mediante Ley o en defecto de ésta mediante Decreto Supremo, cosa que en el presente caso no ha sucedido". (ii) Algunos considerandos de la RTF N° 313-6-97, señalan: "Que en el caso de autos, la Administración considera que el recurrente al haber emitido facturas y cobrado un Impuesto General a las Ventas, no obstante haber estado impedido de hacerlo por encontrarse en el Régimen Único Simplificado, incurrió en la infracción regulada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, pues retuvo un impuesto y no lo pagó"; "Que sin embargo, a fin que se incurriera en la citada infracción, conforme al artículo 10° del Código Tributario, el sujeto debía haber actuado en calidad de agente retenedor o perceptor, es decir haber sido designado como tal previamente por la Ley, Decreto Supremo o por la Administración Tributaria"; "Que el agente de retención si bien no se encuentra definido en nuestro Código Tributario, es concebido en la doctrina como el deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo (Héctor Villegas: Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero)"; "Que las características y requisitos antes mencionados no se cumplen en el presente caso, por lo que mal puede la Administración aplicar al recurrente una multa por una infracción que no cometió". (iii) En otro caso, la Administración sancionó a un sujeto que no era agente de retención asumiendo que con la presentación de declaraciones de retenciones se estaba configurando tal condición; el Tribunal Fiscal dejando sin efecto la sanción estableció que la declaración de una retención no significa que se tenga la condición de agente de retención, ya que conforme se fundamentó éste debe ser designado por ley (RTF N° 1098-6-2006).
Aunque los ejemplos nos muestren actuaciones de la Administración no adecuadas a la ley ni a derecho, sirven para exhibir lo expuesto hasta aquí.

Además de esta responsabilidad solidaria, cabe la posibilidad de sancionar al agente (numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario). Hay que tener en cuenta, no obstante, que si no se retiene o no se percibe (por lo cual el contribuyente y los agentes son responsables solidarios) pero se paga (o ingresa) al fisco el tributo, en general puede ocurrir:

- si lo paga el contribuyente, quedan liberados ambos (el contribuyente y el agente) de la obligación, pero queda la posibilidad de sancionar al agente por no haber efectuado las retenciones o percepciones;
- frente al fisco, empero el agente, aparte de liberarse de la sanción por la infracción de no retener o percibir, tiene el derecho de repetir contra el contribuyente.

4.2. Responsable único o sustituto

La segunda parte del vigente numeral 2 del artículo 18 del Código Tributario señala: "Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria".

En este caso queda liberado el contribuyente (que sufrió la retención o percepción), y el único responsable es el agente.

Por la razón expuesta, para este caso, algunos denominan a los agentes (de retención o percepción) responsables sustitutos.

Cabe anotar a este respecto que el profesor Hernández Berenguel (2006: 16) hace una distinción: tratándose de la retención o percepción de un tributo con carácter de definitivo, obviamente habiéndose efectuado alguna de estas, estaríamos frente a un caso de sustitución, sin embargo si se trata de la retención o percepción a cuenta de un tributo se estaría ante la responsabilidad única del agente.

5. DISTINCIÓN ENTRE EL AGENTE DE RETENCIÓN Y TERCERO NOTIFICADO PARA REALIZAR EMBARGO EN FORMA DE RETENCIÓN

A fin de evitar cualquier equivocación, resulta imprescindible anotar que en el embargo en forma de retención, el tercero notificado para efectuar el embargo en dicha forma no es agente de retención, por tanto no puede ser considerado o tratado como tal. Sin embargo, sin ser agente de retención, sí puede llegar a ser responsable, pero en otro supuesto (véase el numeral 3 del artículo 18 del Código Tributario).

TITULO II
DEUDOR TRIBUTARIO

CAPITULO I
DOMICILIO FISCAL

Artículo 11°.- DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL (*)

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca.

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. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria. 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 Coactiva y estará condicionada a la aceptación de aquélla, la que se regulará mediante Resolución de Superintendencia.(**)

El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

La Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones. Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante Resolución de Superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse.

En caso no se cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración Tributaria, se podrá considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los lugares a que se hace mención en los Artículos 12°, 13°, 14° y 15°, según el caso. Dicho domicilio no podrá ser variado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria sin autorización de ésta.

La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal, cuando éste sea:

a) La residencia habitual, tratándose de personas naturales.

b) El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.

c) El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero.

Cuando no sea posible realizar la notificación en el domicilio procesal fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, ésta realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 6° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(**) *Segundo párrafo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1117, publicado el 7 de julio de 2012, y vigente desde el 5 de octubre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XI (personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias); **7°** (deudor tributario); **12°** (presunción de domicilio fiscal de personas naturales); **13°** (presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas); **14°** (presunción de domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero); **15°** (presunción de domicilio fiscal para entidades que carecen de personalidad jurídica); **29°, cuarto párrafo** (inoponibilidad del domicilio fiscal de los Principales Contribuyentes); **62°, numeral 8** (inspección en domicilios particulares); **87°, numeral 1** (obligación de alcanzar y actualizar los datos de inscripción en el RUC; obligación de cambiar su domicilio fiscal); **104°** (formas de notificación; notificación en el domicilio fiscal); **173°** (infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse o acreditar la inscripción en los registros de la Administración); **182°** (sanción de internamiento temporal de vehículos); **183°** (sanción de cierre temporal); **184°** (sanción de comiso); Vigésimo Primera Disposición Final (no habido).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 11 (derecho a elegir su lugar de residencia, a transitar por el territorio nacional y a salir de él y entrar en él).

Código Civil: 33° a 41° (domicilio).

Decreto Legislativo N° 943 [20.12.2003]: Ley del Registro Único de Contribuyentes.

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]: Décima Disposición Complementaria Final (domicilio de los sujetos dados de baja del RUC).

Decreto Supremo N° 041-2006-EF [12.04.2006]: Dictan normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT.

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT. Procedimiento 1 (inscripción en el RUC y fijación de domicilio fiscal); procedimiento 3 (modificación de datos en el RUC; modificación de domicilio fiscal).

Resolución de Superintendencia N° 096-96/SUNAT [03.12.96]: Normas que regulan el establecimiento de nuevo domicilio fiscal y la procedencia de su cambio.

Resolución de Superintendencia N° 006-98/SUNAT [17.01.98]: Fijan radio urbano aplicable a las oficinas fiscales.

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT [18.09.2004], y modificatorias. Aprueban disposiciones reglamentarias del D. Leg. N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes.

Resolución de Superintendencia N° 157-2006/SUNAT [29.09.2006]: Dictan disposiciones referidas a la condición de no hallado y no habido para efectos tributarios respecto a la SUNAT.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 052-2007-SUNAT/2B0000:

1. Conforme al artículo 11° del TUO del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado por el deudor tributario para todo efecto tributario dentro del territorio nacional, el cual debe ser comunicado a la Administración Tributaria en la forma que ésta lo establezca, siendo que la propia Administración Tributaria puede requerir su cambio, cuando éste dificulte el ejercicio de sus funciones.

   Por su parte, la casa matriz es el establecimiento donde la empresa dirige los diversos establecimientos que pudiera tener.
2. Si la casa matriz es un lugar distinto al fijado como domicilio fiscal, los sujetos obligados a inscribirse en el RUC que perciban rentas de tercera categoría deberán comunicar la información relativa al mismo en calidad de establecimiento anexo al momento de su inscripción en el mencionado registro.
3. Son válidas las facturas, las boletas de ventas y las liquidaciones de compra emitidas sin consignar la dirección del domicilio fiscal cuando este sea distinto a la casa matriz o al establecimiento donde esté el punto de emisión.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el original del texto del artículo 11 contenido en el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, ha recibido diversas modificaciones y precisiones. Las primeras, que se dieron con el Decreto Legislativo N° 773, fueron añadidos: se precisó como obligación la de cambiar el domicilio fiscal; asimismo, que este debía estar dentro del territorio nacional; también que si el deudor no cambiaba su domicilio, la Administración aplicaría las presunciones reguladas más adelante. El artículo 11, desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, fue reordenado, ampliado y precisado.

En virtud del artículo 6 del Decreto Legislativo N° 953, el texto de aquel artículo 11 fue sustituido con el vigente parcialmente (desde el 06 de febrero de 2004); respecto de su antecedente, se ha reordenado, y se ha cambiado la expresión deudores tributarios por el genérico de sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria.

TEXTO VIGENTE (sin modificaciones aún)	TEXTO ANTERIOR
Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca. 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 al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria. El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio. La Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones. Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante Resolución de Superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse. En caso no se cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración Tributaria, se podrá considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los lugares a que se hace mención en los Artículos 12°, 13°, 14° y 15°, según el caso. Dicho domicilio no podrá ser variado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria sin autorización de ésta. La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal, cuando éste sea: a) La residencia habitual, tratándose de personas naturales. b) El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas. c) El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero. Cuando no sea posible realizar la notificación en el domicilio procesal fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, ésta realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal.	*El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del deudor tributario de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria.* *Los deudores tributarios tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme lo establezca la Administración Tributaria.* *El domicilio fiscal fijado por el deudor tributario se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a la Administración Tributaria en la forma establecida por ésta. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al deudor tributario a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.* *La Administración Tributaria está facultada a requerir a los deudores tributarios que fijen un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones.* *Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante Resolución de Superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al deudor tributario.* *En caso que el deudor tributario no cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración, se podrá considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los lugares a que se hace mención en los Artículos 12°, 13°, 14° y 15°, según el caso. Dicho domicilio no podrá ser variado por el deudor tributario sin autorización de la Administración.* *La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal, cuando éste sea:* *a) La residencia habitual, tratándose de personas naturales.* *b) El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.* *c) El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero.* *Cuando no sea posible notificar al deudor tributario en el domicilio procesal fijado por éste, la Administración realizará las notificaciones que correspondan en su domicilio fiscal.*

El artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1117, publicado el 7 de julio de 2012, dispuso la modificación del segundo párrafo del artículo:

TEXTO VIGENTE (desde el 5 de octubre de 2012)	TEXTO ANTERIOR
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. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria. 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 Coactiva y estará condicionada a la aceptación de aquélla, la que se regulará mediante Resolución de Superintendencia.	*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 al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria.*

2. DOMICILIO FISCAL

En general, el domicilio "tiene por finalidad determinar la ubicación del sujeto en el espacio, para los efectos de ejercitar los derechos o de cumplir obligaciones que se le imputan" (Espinoza Espinoza 2004: 503).

Tal finalidad no es ajena al domicilio en nuestra materia; como señala Calvo Ortega (1997: 195): "El cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos demanda lógicamente un lugar determinado y preestablecido que se convierte en sede de comunicación, declaración y verificación de situaciones tributarias de naturaleza diversa".[92]

No obstante, si bien pueden tener la misma finalidad, el domicilio fiscal en nuestro país difiere del domicilio común o civil; así, a diferencia de diversa legislación tributaria extranjera que para configurar el domicilio fiscal recurre directamente a los principios o criterios establecidos en las normas civiles o del Derecho privado (por ejemplo: residencia habitual para personas naturales; lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva, o el lugar donde se halle el centro principal de su actividad en el caso de personas jurídicas), nuestra legislación (Código Tributario) ha apelado a un domicilio especial, y podríamos decir autónomo: *el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario.*[93]

---

[92] A este respecto, téngase en cuenta como referencia importante que la nueva Ley General Tributaria española (numeral 1 del artículo 48) precisa que el domicilio fiscal es "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria".

[93] No es pues el domicilio de origen, el real o el legal; es un domicilio especial: el fijado por el contribuyente (que en su fijación puede coincidir con aquellos domicilios, pero no necesariamente); solo cuando no se ha fijado, la Administración, recurriendo a las presunciones de domicilio (artículos 12 al 15), puede considerar como domicilio fiscal al domicilio real o legal, entre otros.
Por cierto, este domicilio fiscal tampoco puede confundirse con el domicilio como factor de conexión, vinculación o sujeción (según se ha visto al comentar la Norma XI del Título Preliminar del presente Código).

De la forma en que se ha conceptuado (y regulado) el domicilio fiscal, se puede concluir:

- es el lugar de localización de los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria;
- es único y estará ubicado dentro del territorio nacional;
- este domicilio fiscal, como tal, siendo exclusivamente para efectos tributarios,[94] sirve para "todo" efecto tributario[95] (existe una salvedad: cuando se ha señalado domicilio procesal tributario);
- será fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria (porque es su deber hacerlo), y será reconocido como tal (con los datos exactos[96]) en los respectivos registros (en el caso de la SUNAT, el RUC);
- si bien la fijación se efectuará de acuerdo con lo establecido por la Administración, el administrado tiene el derecho de fijarlo en el lugar que considere adecuado, conveniente o pertinente (RTF N° 7548-1-2004);[97]
- será fijado por la Administración, luego del procedimiento establecido, recurriendo a las presunciones de domicilio fiscal, cuando no lo hayan señalado los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria o cuando luego de vencido el plazo otorgado para que el sujeto indicado anteriormente modifique su domicilio fiscal este no lo haya hecho.[98]

---

[94] Como referencia de interés didáctico, véase la Resolución N° 1531-2010-JNE (que resolvió el caso Kouri Bumachar).

[95] Véase su aplicación ("para todo efecto tributario") en la RTF N° 2710-4-2006.
De otro lado, la consideración de que el domicilio fiscal es para todo efecto tributario, permitió asumir que el señalado o fijado en el RUC, manejado por la SUNAT, sirviera incluso para efectos tributarios municipales (por ejemplo, en las RTF Nos. 519-2-2001 y 9607-2-2001); no obstante, posteriormente este criterio fue razonablemente dejado de lado, asumiéndose que el domicilio declarado ante la SUNAT es únicamente aplicable para los tributos que dicha entidad administra, y que no cabe recurrir al mismo para otros tributos (RTF N° 6155-1-2007).

[96] En la RTF N° 3124-1-2006 se resolvió una queja declarándola fundada en razón de que por un error (reconocido) de la Administración Tributaria, al consignar la dirección del domicilio fiscal del recurrente, se efectuó una notificación indebida.

[97] Por cierto, no existe norma alguna que exija a los contribuyentes que su domicilio fiscal esté ubicado únicamente en predios que sean de su propiedad (RTF N° 3412-4-2007), por lo que no puede asumirse prima facie que el domicilio fiscal sea de propiedad del deudor tributario (RTF N° 1947-7-2008).

[98] Sin perjuicio de lo establecido por la Décima Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 981, también se puede considerar dentro de este supuesto al domicilio fiscal de los sujetos dados de baja del RUC en la medida en que estos ya no tienen domicilio fiscal declarado.

3. IMPORTANCIA DEL DOMICILIO FISCAL

Parafraseando a Isabel Espejo Poyato (1993: 217), el domicilio fiscal, estuviere ubicado donde fuere, tiene gran importancia por razones de seguridad jurídica y de eficacia en la gestión tributaria (recaudación, fiscalización, determinación, cobranza coactiva, sanción, resolución, etc.) ya que permite la localización física de los deudores tributarios o administrados obligados a inscribirse en el RUC, y garantiza la recepción por estos de las notificaciones de los actos administrativos que les afectan. Como diría Luqui (1989: 234), el "domicilio del contribuyente tiene una gran importancia para el fisco porque de esa manera puede cumplir mejor la función de la recaudación (inspecciones, verificaciones y fiscalizaciones). Saber dónde encontrar al contribuyente para conocer su situación tributaria, mediante el examen de su documentación, sus libros y aun las inspecciones domiciliarias en sus fábricas, negocios o escritorios, cuando no el mismo allanamiento de estos lugares, es de tanta importancia como la de conocer dónde hay que enviarle la liquidación del tributo para su pago".

Conocer "el domicilio de las personas y entidades resulta trascendental para efectos tributarios porque es el lugar de conexión entre el acreedor tributario y el deudor tributario en el desarrollo de la relación jurídico tributaria que surge como consecuencia de la aplicación de tributos" (Hernández Berenguel 2001: 113).

Ahora bien, uno de los temas importantes respecto al domicilio fiscal es su consideración como el lugar donde debe realizarse la notificación.[99] En efecto, teniendo en cuenta que para la validez de la notificación no es requisito que se realice de manera personal, en principio, será en el domicilio fiscal fijado donde le deberán ser notificados al deudor tributario o a los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, todos los actos de ésta que afecten o atañen a aquéllos,[100] a fin de que, conociéndolos, puedan cumplir con el mandato de tales actos o ejercer el derecho de defensa respecto de ellos.

Conectando lo expuesto con la finalidad genérica aludida en el párrafo anterior, debemos indicar que la fijación del domicilio para el deudor y los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria además "establece" la dependencia fiscal a cuyo padrón pertenecerán (para efectos de la recaudación, fiscalización, determinación, cobranza coactiva, sanción, resolución, etc.), asimismo el lugar y el ámbito territorial en el cual cumplirán la obligación tributaria y sus deberes tributarios u obligaciones formales (aunque en

---

[99] "El domicilio tributario o domicilio fiscal tiene mucha importancia por razones fundamentalmente de seguridad jurídica. Esa relevancia se pone de manifiesto sobre todo en el ámbito de la aplicación de los tributos, al ser el lugar donde se deben practicar las notificaciones administrativas a los interesados, las cuales son un requisito esencial de los procedimientos tributarios, puesto que la eficacia de todos los actos y procedimientos de aplicación del tributo se supedita a su correcta notificación" (Menéndez Moreno 2002: 260).

[100] Sin duda en el presente caso no se pretende desconocer los alcances del artículo 104 del Código Tributario, sino simplemente resaltar la importancia del domicilio fiscal y la necesaria vigencia de la seguridad jurídica; en este sentido, si la notificación se realiza en un lugar distinto del domicilio fiscal tal notificación será nula, salvo que opere válidamente otra forma legal de notificación o la notificación tácita (véase el artículo 104 del Código Tributario).

estos casos, por lo menos para la SUNAT, se ha relativizado por la aplicación de los modernos mecanismos de registro, control y pago, de Sunat Virtual, la clave sol, la red bancaria, etc.)

4. FIJACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL POR LOS SUJETOS OBLIGADOS A INSCRIBIRSE ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El artículo sub examen dispone que los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria,[101] de acuerdo a las normas respectivas, tienen la obligación de fijar (con precisión) su domicilio fiscal, conforme lo establezca la Administración Tributaria.

La fijación del domicilio se hará al momento de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (Decreto Legislativo N° 943, Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, TUPA de la SUNAT). Si el sujeto obligado no cumple con señalar el domicilio fiscal, la Administración, además de sancionar administrativamente tal falta, presumirá como domicilio fiscal, y lo señalará, en general sin admitir prueba en contrario, los lugares preceptuados en los artículos 12 al 15 del Código Tributario.

Considerando las normas aplicables, la obligación de fijar el domicilio fiscal no está limitada a los deudores tributarios (contribuyentes y responsables); debe ser fijado por todos los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, sean "domiciliados" o "no domiciliados".[102]

De lo indicado en los párrafos precedentes, si bien es cierto que la "fijación" del domicilio fiscal es una obligación (un deber) de los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, debe entenderse que es un derecho de los mismos fijarlo señalando libremente el lugar del territorio nacional que consideren adecuado, conveniente o pertinente;[103] claro, siempre que no dificulte el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria, caso en el cual ésta puede solicitar su cambio.

Téngase en cuenta la libertad anotada pues no debe confundirse el domicilio fijado como fiscal con el o los locales comerciales, industriales o administrativos del obligado, o algún inmueble de su propiedad; puede que no coincidan (dependerá del titular del RUC); existe la libertad incluso de señalar como domicilio fiscal la oficina del contador, asesor u otro tercero.[104]

---

[101] Véase el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 943 (Ley del Registro Único de Contribuyentes).

[102] La segunda parte de la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario establece que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

[103] RTF N° 7548-1-2004: "Que nada impide a una persona establecer su domicilio fiscal en el lugar que más convenga a sus intereses, no siendo obligatorio que sea en el lugar en el cual reside o realiza su actividad económica, salvo que la Administración, utilizando las atribuciones señaladas precedentemente, disponga su cambio de domicilio".

[104] En la RTF N° 10030-5-2001 el Tribunal Fiscal hizo referencia a la posibilidad de señalar

En consonancia con lo anotado, cabe recordar que no existe impedimento para que varios contribuyentes (o varios sujetos) señalen un solo lugar o la misma dirección como domicilio fiscal.[105]

5. CAMBIO DE DOMICILIO

El domicilio fiscal puede ser cambiado: sea voluntariamente o a requerimiento de la Administración (artículos 11 y 87, numeral 1, del Código Tributario).[106]

5.1. Cambio de domicilio a requerimiento de la Administración

El primer párrafo del artículo sub examen dispone que los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, también tienen la obligación de cambiar su domicilio fiscal, conforme lo establezca la Administración Tributaria. En esa línea, la Administración Tributaria está facultada a requerir a dichos sujetos para que fijen un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, el domicilio originalmente fijado dificulte el ejercicio de sus funciones.[107]

Cabe precisar, no obstante, que existe una limitación establecida por el propio artículo 11: la Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal cuando este sea:

- La residencia habitual, tratándose de personas naturales.
- El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.
- El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero.

Por otro lado, el quinto párrafo del artículo 11 señala que excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante resolución de superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal alguno de los lugares señalados en los artículos 12 al 15 del Código, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse. La Resolución de Superintendencia N° 096-96/SUNAT regula los supuestos excepcionales y el procedimiento aplicable.[108]

---

como domicilio fiscal un lugar en el que solo se reciba y atienda las comunicaciones que le curse la Administración.

[105] Informe N° 376-2002-SUNAT/K00000: "No existe impedimento legal alguno para que dos personas naturales distintas puedan designar ante la Administración Tributaria la misma dirección como domicilio fiscal".

[106] Y una vez cambiado el domicilio fiscal, este es vinculante para el contribuyente y para la Administración (lo que no fue respetado por la Administración en el caso resuelto mediante la RTF 7553-1-2007).

[107] Queda claro lo facultado; en ese sentido, la Administración, escudándose en esta facultad, no puede requerir o exigir al deudor tributario que señale un apoderado dentro de su jurisdicción (RTF N° 2352-4-2005).

[108] El procedimiento debe ser debidamente aplicado. Véase algunos ejemplos en las RTF Nos. 3262-2-2007, 8578-2-2007 y 11476-3-2007.

El "nuevo" domicilio no podrá ser variado sin autorización de la Administración.[109]

5.2. Cambio voluntario de domicilio

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria así como tienen el derecho de fijar su domicilio fiscal señalando libremente el lugar del territorio nacional que consideren adecuado, conveniente o pertinente, también lo pueden cambiar, e informarlo formalmente.

En este sentido, teniendo en cuenta que el domicilio fiscal fijado se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a la Administración en la forma establecida por esta, el que de facto el administrado se haya desvinculado del lugar fijado como domicilio fiscal o que desarrolle sus actividades en un lugar distinto del fijado como domicilio fiscal, no implica que el mismo haya variado: para considerarse modificado el domicilio fiscal debe existir una comunicación variando el lugar designado como tal (cumpliendo lo dispuesto por el TUPA respectivo, y en el caso de los registros de la SUNAT la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT). Así, para la Administración lo que cuenta es la comunicación formal.

De acuerdo con el TUPA de la SUNAT, el cambio de domicilio es un trámite de aprobación automática; no obstante, si la solicitud genera un procedimiento (por ejemplo, por la denegatoria de la solicitud de cambio de domicilio), de acuerdo con el criterio de las RTF Nos. 7337-5-2004, 8894-3-2004, 2984-3-2005, 4287-4-2006, 4642-2-2007 y 2283-7-2008, entre otras, este será uno no contencioso que deberá ser tramitado de acuerdo con las normas de la LPAG.[110]

Ahora bien, una vez admitido el cambio de domicilio fiscal, en adelante en este "nuevo" deberá efectuarse las actuaciones y diligencias de la Administración –incluidas obviamente las de notificación. (Véase la RTF N° 2283-1-2007.)

5.3. Limitaciones al cambio voluntario de domicilio

Respecto al derecho de cambiar de domicilio fiscal, cabe recordar una limitación legal: en aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al administrado a efecto de realizar una verificación o fiscalización[111] (ej. RTF N° 2948-5-2004) o haya iniciado respecto de él un procedimiento de cobranza coactiva, este (administrado, sujeto obligado) no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que el procedimiento concluya (cualquiera de los indicados que estén

---

[109] Resulta una obviedad asumir que si la Administración ha establecido un nuevo domicilio fiscal, debe respetarlo y realizar las notificaciones en dicho domicilio. Véase la RTF N° 6786-2-2005.

[110] Este supuesto es uno distinto al que se presenta en el caso de negativa de recepción de la solicitud de cambio de domicilio, supuesto en el cual sí cabe presentar queja (RTF N° 1635-3-2004).

[111] Tiene que haberse notificado el acto que inicia el procedimiento; no cabe que se establezcan restricciones por ejemplo con la simple programación de la fiscalización.

en curso, si es solo uno, o si son varios, el último)[112], salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada (y acreditada) para el cambio.

En general esta salvedad se puede presentar cuando el lugar señalado como domicilio fiscal tenga vencimiento del contrato de alquiler, el inmueble ocupado haya sido vendido, exista respecto de tal inmueble una orden judicial de desalojo o la declaración de inhabitabilidad o en el mismo haya ocurrido un siniestro (por ejemplo, destrucción por incendio, terremoto, etc.)[113] En cualquiera de estos casos, la determinación de la existencia de causa justificada para el cambio es a juicio (y a discreción razonable) de la Administración, lo que implica que no existe la obligación de ésta de aceptar dicho cambio (RTF N° 2710-4-2006); en tal sentido, la variación del domicilio fiscal se realizará sólo con la autorización (o aceptación material) de la Administración.

En buena cuenta, de acuerdo con lo regulado, al obligado se le ha impuesto un deber: cuando se encuentre en fiscalización o cobranza coactiva, mantener su domicilio fiscal en el lugar fijado previamente (en ese sentido, cualquier comunicación de cambio de domicilio no surtirá efectos y se mantendrá subsistente el domicilio anterior)[114].

Ahora bien, aun cuando no proceda el cambio de domicilio fiscal en las circunstancias indicadas, las oficinas de recepción de documentos de la Administración están obligadas a recibir las respectivas solicitudes, y en su oportunidad resolver el pedido (RTF Nos. 378-5-2004 y 1635-3-2004).

6. SUBSISTENCIA DEL DOMICILIO

Cabe reiterar lo que se ha venido anotando: el domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente (aun en los casos de suspensión temporal de actividades) mientras su cambio no sea comunicado a la Administración Tributaria en la forma establecida por ésta.[115] En este sentido, por ejemplo, la notificación realizada en el "anterior"

---

[112] Véase como ejemplos las RTF Nos. 3626-4-2007 y 4425-4-2008.

[113] Sobre la desocupación de un local a exigencia del propietario, véase la RTF N° 3598-2-2007.

[114] Así, formalmente, el cambio de domicilio no se habría producido y por tanto la Administración deberá realizar las notificaciones para que sean válidas en el "antiguo" domicilio fiscal (subsistente). (Véase la RTF N° 1904-1-2006.) En esa línea, si habiendo ocurrido un cambio de facto, incluso con variación del domicilio legal en los registros públicos, pero sin la comunicación formal a la Administración Tributaria, se le notifica al administrado del inicio de un procedimiento de verificación, fiscalización o cobranza coactiva, para la Administración no habrá nuevo domicilio fiscal pues subsiste como domicilio fiscal el anterior domicilio (RTF Nos. 672-1-98, 3598-2-2007). En estos casos, cuando exista negativa de recepción de la notificación en el domicilio "subsistente" o las notificaciones son devueltas a la Administración por su ocupante (eventualmente nuevo), la Administración debería tomar medidas y aplicar la gama de formas de notificación reguladas por el Código Tributario (RTF N° 7177-A-2005) o, cuando corresponda, las normas sobre no hallados y no habidos. No obstante, esta situación no tiene solución sencilla, como se verá en la parte correspondiente a las notificaciones (artículo 104 del Código).

[115] Tratándose de alguna mudanza, el Tribunal ha establecido que el hecho que en las constancias de notificación se haya consignado que la recurrente se mudó del lugar señalado como

domicilio, si no se ha comunicado debidamente (formalmente) el cambio a la Administración, surtirá todos sus efectos (RTF N° 3412-4-2007).[116]

6.1. La subsistencia del domicilio y la condición de no hallado y no habido

No obstante lo anotado, es necesario que en este punto se tenga en cuenta, a fin de compatibilizarlas, además de las disposiciones sobre el cambio de domicilio, lo dispuesto por los Decretos Supremos Nos. 102-2002-EF (ya no aplicable para la SUNAT) y 041-2006-EF, que establecen normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios y la Resolución de Superintendencia N° 157-2006/SUNAT, y, eventualmente, lo previsto en los incisos c) y e) del artículo 104 del Código Tributario (formas de notificación a los no hallados o no habidos).[117]

A este respecto, cabe indicar como referencia que el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, en su artículo 4 (procedimiento para adquirir la condición de no hallado) señala:

4.1. El deudor tributario adquirirá automáticamente la condición de no hallado, sin que para ello sea necesaria la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno, si al momento de notificar los Documentos mediante correo certificado o mensajero, o al efectuar la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones:

1. *Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de la verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal.*
2. *Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado.*
3. *No existe la dirección declarada como domicilio fiscal.*

4.2.Para determinar la condición de no hallado las situaciones señaladas en los incisos 1 y 2 del numeral 4.1 deben producirse en tres (3) oportunidades en días distintos.

4.3.Para el cómputo de las tres (3) oportunidades se considerarán todas las

---

domicilio fiscal no implica que el domicilio haya variado, toda vez que mientras no se haya comunicado a la Administración su cambio, dicho domicilio conservará su validez. RTF Nos. 7212-5-2003, 850-5-2004, 339-4-2007, 10802-1-2007, 890-3-2008 y 2989-1-2008, entre otras. En tales casos, la notificación debe efectuarse de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código (en el domicilio fiscal "subsistente").

[116] En este caso habría que ver una situación excepcional planteada en la STC N° 1128-98-AA/TC.

[117] *Siguiendo la línea reiterada por el Tribunal, mediante la RTF N° 339-4-2007 se declaró fun*dada una queja y dispuso dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva en razón de que el valor materia de cobranza no fue debidamente notificado: se sostiene que de acuerdo al criterio establecido en la RTF N° 06052-5-2005, el hecho que la Administración haya consignado que el quejoso se hubiera mudado de domicilio no supone que éste tuviera la condición de "no hallado", toda vez que tal circunstancia no impedía que el valor fuera notificado conforme a los procedimientos establecidos en los incisos a) o f) del artículo 104 del Código Tributario, según correspondiera, no resultando procedente efectuar dicha notificación mediante publicación.

situaciones que se produzcan, aún cuando pertenezcan a un solo numeral o a ambos, independientemente del orden en que se presenten.

4.4. Dicho cómputo se efectuará a partir de la última notificación realizada con acuse de recibo o de la última verificación del domicilio fiscal.

4.5. Si desde su inscripción en el RUC el contribuyente no hubiera sido notificado de algún Documento con acuse de recibo, o no se hubiera realizado la verificación de su domicilio fiscal, se computarán las tres (3) oportunidades desde que se presenten las situaciones previstas en los incisos 1. y 2. del numeral 4.1.

4.6. Las situaciones señaladas en el presente artículo, deberán ser anotadas en el acuse de recibo o en el acuse de la notificación a que se refieren los incisos a) y f) del Artículo 104° del Código Tributario, respectivamente, o en la constancia de la verificación del domicilio fiscal; y que para tal efecto emita el Notificador o Mensajero, de acuerdo a lo que señale la SUNAT.

A su vez, el artículo 6 (procedimiento para el cambio de la condición de no hallado a la condición de no habido[118]) de este decreto señala:

---

[118] Por su importancia en las relaciones entre la Administración y los administrados, aquí resulta pertinente anotar los efectos de la condición de no habido, además de las restricciones administrativas que se presentan para los sujetos en esta condición: (i) El numeral 2 del tercer párrafo del artículo 16 del Código Tributario señala que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo. (ii) El inciso d) del numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario establece que el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido. (iii) El inciso c) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario establece que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido. (iv) El artículo 56 del Código Tributario prescribe que la Administración podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva; para estos efectos, de acuerdo con el inciso i) del citado artículo 56, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando pase a la condición de no habido. (v) El numeral 11 del artículo 64 del Código Tributario señala que una de las causales para aplicar la determinación sobre base presunta es que el deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo. (vi) El numeral 2 del sexto párrafo del inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV e ISC establece que no darán derecho a crédito fiscal los comprobantes de pago o notas de débito que hayan sido emitidos por sujetos que tengan la condición de no habido para efectos tributarios. (vii) El segundo párrafo del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que tampoco serán deducibles los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tenían la condición de no habidos según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición. (viii) El numeral 4 del artículo 5 del Decreto Supremo N° 105-2003-EF (normas reglamentarias del Régimen de Buenos Contribuyentes), prescribe que es causal de exclusión del Régimen de Buenos Contribuyentes, que tengan la condición de domicilio fiscal no habido en el RUC.

6.1. La SUNAT procederá a requerir al deudor tributario que adquirió la condición de no hallado para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en el que se le efectúa el requerimiento, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido.

6.2. Dicho requerimiento sólo podrá notificarse hasta el décimo quinto día calendario de cada mes, mediante cualesquiera de los medios previstos en los incisos b), c), e) y f) del Artículo 104° o en el Artículo 105° del Código Tributario.

6.3. Los deudores tributarios que no cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal dentro del plazo señalado en el numeral 6.1, adquirirán la condición de no habido en la fecha en que se efectúe la publicación a que se refiere el numeral 8.1 del Artículo 8°, sin que para ello sea necesario la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno.

Este procedimiento debe ser escrupulosamente cumplido para la declaración y obviamente para una eventual notificación "especial"; asimismo, la Administración debe acreditar que efectivamente se ha cumplido con el procedimiento (véase las RTF Nos. 13601-2-2008 y 4372-10-2012).

6.2. La subsistencia del domicilio y el sujeto con baja definitiva

El Tribunal Fiscal, en reiterados fallos (RTF Nos. 2296-4-2005,[119] 2806-5-2006, 3016-5-2006, 4024-2-2006, 6087-2-2006, 1889-2-2007, 4424-4-2007, 7658-2-2007, 988-3-2008, 5164-4-2008, 11395-1-2008 y 11676-1-2008, entre otras), había establecido que respecto de un sujeto con baja definitiva en el padrón del RUC no existe domicilio fiscal pues tal deudor tributario ya no tiene domicilio fiscal declarado; y para tales casos, el mismo Tribunal señaló la solución: resultaban aplicables las normas de presunción de domicilio fiscal prescritas en el Código Tributario. Así, teniendo en cuenta el criterio expuesto, la importancia del domicilio fiscal y las características y naturaleza de este domicilio (fijado por el contribuyente, en el lugar que considere pertinente), no se podía asumir racionalmente que un sujeto con baja definitiva en el padrón del RUC mantenga subsistente el "anterior" domicilio fiscal.

No obstante, dicho criterio ha sufrido una modificación desde la entrada en vigencia (1 de abril de 2007)[120] del Decreto Legislativo N° 981; en efecto, la Décima Disposición Complementaria y Final de este Decreto señala:

---

[119] En esta se declaró infundada una queja en relación a la notificación defectuosa de actos administrativos, toda vez que si bien el RUC del contribuyente se había dado de baja, al no existir domicilio fiscal fijado por el contribuyente se presume como tal aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales, habiendo sido notificado en el domicilio en el que actualmente efectúa sus operaciones comerciales.

[120] Por lo mismo, podríamos entender que es razonablemente aplicable a los contribuyentes cuya baja fue posterior a esta fecha. Sin embargo, resulta discutible su aplicación para los casos anteriores.

Subsistirá el domicilio fiscal de los sujetos dados de baja de inscripción en el RUC en tanto la SUNAT deba, en cumplimiento de sus funciones, notificarle cualquier acto administrativo que hubiera emitido. La notificación se efectuará conforme a lo señalado en el artículo 104º del Código Tributario.

Esta última disposición[121] está vigente a la fecha y así ha sido aplicada por el propio Tribunal Fiscal (Véase, entre otras, las RTF Nos. 1592-4-2009 y 5154-4-2009).

7. DOMICILIO PROCESAL

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo, es una facultad[122] del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios.[123] Con la modificación del párrafo indicado por el Decreto Legislativo N° 1117, se ha precisado que el señalamiento podrá ser en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero[124] del presente Código (con cuya restricción se impide la opción del domicilio procesal, por ejemplo, en los procedimientos de fiscalización tributaria –pese a que el Código habla de ellos como procedimientos y el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT lo reitera); también se ha precisado que la opción de señalar domicilio procesal en el procedimiento de cobranza coactiva, para el caso de la SUNAT, se ejercerá por única vez (¿no se podrá cambiar de asesor?) dentro de los tres días hábiles de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva y estará condicionada a la aceptación de aquélla, la que se regulará mediante Resolución de Superintendencia (restricción excesiva, hasta arbitraria, que impide ejercer debidamente el derecho de defensa).

---

[121] Pese a que desvirtúa el sentido del domicilio fiscal regulado por el artículo 11 del Código Tributario (máxime si se tiene en cuenta que están vigentes las normas contenidas en los artículos 12 al 15 del Código) y que su aplicación podría determinar la indefensión del contribuyente y la afectación del debido procedimiento.

[122] Téngase en cuenta esta condición; a diferencia del domicilio fiscal, cuya fijación y cambio es además un deber, en el procesal el señalamiento es una facultad. En tal sentido, no es posible que la Administración Tributaria le exija u ordene al deudor tributario que señale o fije un domicilio procesal dentro de su jurisdicción en los procedimientos en los que es parte (RTF N° 1796-4-2003).

[123] El Tribunal fiscal inicialmente entendió literalmente esta disposición (véase la RTF N° 3659-1-2006); así, el ejercicio de la facultad de señalar domicilio procesal debe de realizarse al iniciar el propio recurrente un procedimiento o la etapa respectiva (por ejemplo, en la apelación; RTF N° 1823-2-2005). Empero, el mismo Tribunal habiendo asumido que tal domicilio procesal puede señalarse incluso en procedimientos de cobranza coactiva (RTF N° 796-2-2005), ha establecido que el término "iniciar" no limita tal señalamiento a procedimientos iniciados por instancia de parte sino que inclusive es aplicable en procedimientos de oficio (aunque con la modificación expresa establecida por el Decreto Legislativo N° 1117, esta posibilidad ha quedado limitada, casi descartada), solo que debería hacerse al inicio de estos (aunque no obstante lo anotado, en la RTF N° 2461-2-2008, el Tribunal admitió la fijación de domicilio procesal en un estadio posterior al inicio del procedimiento de cobranza coactiva). Como se ha indicado, este último aspecto también ha quedado restringido a la nueva regulación.

[124] Además de los procedimientos tributarios establecidos como tales (artículo 112: Cobranza Coactiva, Contencioso-Tributario y No Contencioso), también los especiales: Intervención Excluyente de Propiedad y Queja.

Dentro de los alcances de aquella facultad, como bien indica Hernández Berenguel (2001: 114), "mientras el interesado sólo puede fijar un domicilio fiscal, puede en cambio fijar tantos domicilios procesales como procedimientos tenga en trámite ante la Administración Tributaria".

Queda claro que este domicilio será sólo para efectos procesales y sólo para el procedimiento específico en el cual se señaló el mismo (permaneciendo para los demás efectos el domicilio fiscal).

El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria. Para el caso de la SUNAT, el radio urbano, a nivel nacional para cada oficina descentralizada, ha sido fijado por la Resolución de Superintendencia N° 006-98/SUNAT (véase al respecto la RTF N° 8987-1-2001).

Cabe indicar que pudiéndose señalar domicilio procesal en la etapa de apelación (o queja) ante el Tribunal Fiscal, y siendo este tribunal uno de alcance nacional y cuya sede está en Lima, cualquier contribuyente, aun cuando haya fijado como su domicilio fiscal en alguna provincia del Perú, puede señalar válidamente domicilio procesal en Lima (RTF N° 1823-2-2005). La SUNAT (Informe N° 099-2008-SUNAT/2B0000) es del mismo criterio: "Para efecto de los procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal, los deudores tributarios pueden fijar su domicilio procesal en la ciudad de Lima, a pesar de pertenecer al directorio de una Intendencia u Oficina Zonal que tenga competencia en otra zona geográfica del país".

Por cierto, el Tribunal Fiscal ha validado como domicilio procesal la Casilla de Abogados (RTF Nos. 6129-4-2006, 198-4-2007 y 2975-4-2007, entre otras).

Este domicilio procesal subsistirá como tal mientras no sea modificado[125] o dejado sin efecto expresamente por el deudor tributario.

Ahora bien, habiendo señalado el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria un domicilio procesal, todas las notificaciones relacionadas al procedimiento en el cual se señaló tal domicilio, para surtir efectos legales, deben ser efectuadas ineludiblemente en dicho domicilio procesal (véase la RTF N° 9796-4-2007). Si no se notifica en tal domicilio procesal cuando éste ha sido debidamente señalado en el procedimiento, y en cambio se realiza la notificación en el domicilio fiscal, esta notificación será inválida (véase este aspecto, y sus implicancias, en los comentarios del artículo 104 del Código) (RTF N° 11751-3-2007). Sólo cuando no sea posible realizar la notificación (lo que deberá ser explicado y acreditado) en el domicilio procesal fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, esta realizará (es un imperativo) las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal (último párrafo del artículo 11 del

[125] La RTF N° 445-5-2001, ante el argumento de que habiendo entrado en proceso de disolución y liquidación toda notificación debió entenderse con el liquidador designado, validó una notificación (de un requerimiento de admisibilidad) realizada en el domicilio procesal señalado al momento de la interposición de la apelación, el mismo que no había sido variado.

Código).[126] En este sentido, el antepenúltimo párrafo del artículo 104 del Código Tributario vigente dispone:

> *Cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal 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 una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.*

Artículo 12°.- PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES (*)

Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

a) El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.
b) Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.
c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.
d) El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

11° (domicilio fiscal); **14°** (presunción de domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero).

Otras normas

Código Civil: 33° (domicilio: residencia habitual de la persona en un lugar); **35°** (domicilio múltiple).

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT [18.09.2004], y modificatorias. Aprueban disposiciones reglamentarias del D. Leg. N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes: 7° (inscripción de oficio en el RUC).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

En la década pasada este artículo no recibió modificaciones sustanciales; si bien el texto es en esencia similar respecto de su antecedente inmediato, desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, se utiliza la expresión personas

[126] Las notificaciones en cualquiera de estos domicilios deben ser efectuadas debidamente. Véase al respecto la RTF N° 12033-1-2008.

naturales en lugar de personas físicas, y se determina que tal presunción no admite prueba en contrario.

Mediante el aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 se añadió, en el último párrafo, el término "fiscal" al de domicilio.

El texto actual del artículo 12 es el aprobado por el Decreto Legislativo N° 981 y sustituyó al aprobado por el Decreto Legislativo N° 816. Respecto del anterior, se incorporó el inciso d).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares: a) El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses. b) Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales. c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias. d) El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC). En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.	*Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:* *a) El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.* *b) Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.* *c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.* *En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.*

2. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES

La presunción regulada en este artículo no admite prueba en contrario.

Debe seguirse estrictamente el procedimiento establecido en el artículo (y acreditar plenamente que el domicilio asignado corresponda a alguno de los supuestos[127] y señalar con precisión y exactitud dicho domicilio [RTF N° 9784-7-2007]).

La presunción sólo se aplicará directamente cuando las personas naturales no hayan fijado un domicilio fiscal.[128] En ese sentido, si la Administración, aplicando lo dispuesto en el artículo 11 (luego del procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 096-96/SUNAT para que el deudor tributario cambie de domicilio a requerimiento de la Administración), recurre a algún lugar de los indicados aquí para "considerar" o "fijar" un nuevo domicilio fiscal, no debe entenderse que está aplicando la causal para la presunción regulada en el artículo 12.

---

[127] Siguiendo las reglas del artículo en comentario (RTF Nos. 2183-1-2008 y 11676-1-2008). De otro lado, no puede considerarse para estos efectos otros domicilios (en la RTF 12462-4-2008 se invalidó una notificación en el domicilio consignado en la tarjeta de propiedad de un vehículo).

[128] Considerando a los sujetos obligados a inscribirse en el RUC, sin duda que procederá recurrir al artículo 12 para notificar las resoluciones de inscripción de oficio. (Véase el informe N° 047-2006-SUNAT/2B0000.)

En la medida en que se señala que se presumirá como domicilio fiscal "cualquiera" de los lugares señalados, se entiende que no existe orden en su aplicación ni prevalencia de lugares.

Hasta la entrada en vigencia de la Décima Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, se entendía con claridad que tratándose de un deudor tributario (persona natural) en condición de baja definitiva debía recurrirse al procedimiento regulado por este artículo, al no existir domicilio fiscal fijado por el contribuyente (RTF Nos. 2296-4-2005, 2806-5-2006, 3016-5-2006, 4024-2-2006, 6087-2-2006, 1889-2-2007, 4424-4-2007, 7658-2-2007, 988-3-2008, 5164-4-2008, 11395-1-2008 y 11676-1-2008), sin embargo, desde abril de 2007 este criterio ha sido dejado de lado y es de aplicación lo dispuesto por la Disposición Complementaria Final referida.

Siguiendo a Carbonnier (citado por Espinoza Espinoza [2004: 506]), la "residencia es el lugar en que vive una persona de modo estable y habitual". El maestro Fernández Sessarego (2010: 6) precisa al respecto que la residencia es, jurídica y comúnmente, aquella en la cual se vive, en unión de la familia, de manera habitual; es lo que en el lenguaje coloquial se refiere como: "mi casa" o "mi vivienda". Habiendo establecido el artículo 12 de nuestro Código Tributario que se presume la residencia habitual de la persona natural cuando exista permanencia[129] en un lugar, mayor a seis meses, sin añadir mayores condiciones (ni intención –animus manendi– y tampoco "ininterrupción"), será suficiente para considerarla "residencia habitual", y por tanto asumirse como domicilio fiscal presunto, que se acredite la permanencia material en el lugar ubicado en el territorio nacional, por más de seis meses (RTF N° 7510-2-2007).[130]

Los dos supuestos siguientes son claros: el lugar donde la persona natural desarrolla sus actividades civiles o comerciales (Ej. trabajador dependiente, el lugar donde labora; una persona natural con negocio, el lugar del negocio); el lugar donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias (Ej. un sujeto respecto a un bien inmueble, aunque no sea el lugar de residencia habitual, para la determinación del impuesto predial se presume su domicilio fiscal el lugar donde se encuentre aquel bien inmueble. RTF Nos. 3662-1-2006, 929-1-2007 y 9784-7-2007).

---

[129] Permanecer: "2. Estar en algún sitio durante cierto tiempo". Permanencia: "2. Estancia en un lugar o sitio" (RAE 2001: 1734).

[130] No es suficiente para estos efectos tomar solo la información del RENIEC, pues no se puede asumir directamente que la dirección indicada ante esta entidad fuera la residencia habitual del deudor tributario (RTF N° 7785-2-2005). Caso distinto será recurrir al inciso d) del artículo en comentario.
Con este mismo criterio, obviamente, tampoco es posible asumir directamente como lugar de residencia (menos como el lugar donde realiza sus actividades civiles o comerciales) la dirección señalada en los instrumentos de información o publicidad de empresas prestadoras de servicios públicos (por ejemplo, Registros Públicos –RTF N° 4326-2-2006– o las páginas blancas, en físico o por la internet, de la Telefónica).

El supuesto establecido en el inciso d) es aparentemente claro: el domicilio declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC). Así, la Administración podría considerar como domicilio fiscal este domicilio aun cuando no esté actualizado o su ubicación no sea precisa (piénsese por ejemplo en un condominio o un edificio de departamentos, en cuyo caso la numeración de la calle sí corresponda, pero la de los departamentos se haya omitido);[131] en estos casos, sus efectos respecto de las notificaciones serían graves. Aparentemente, de modo lamentable, la norma lo único que pretende es facilitar la labor recaudatoria y de control de la Administración, sin tener en cuenta las garantías de los ciudadanos, pues si bien es cierto que las normas del RENIEC señalan la obligación de la fijación del domicilio y su actualización, su objeto es distinto y su infracción tiene otros efectos.

El último párrafo faculta a la Administración Tributaria, en caso de existir (más bien, "en caso de que se conozca") más de un domicilio fiscal en el sentido del artículo sub examen, a elegir; en tal supuesto, el domicilio fiscal presunto será el que elija el ente; sin duda será el que más convenga a sus intereses y al ejercicio de sus funciones.

La Administración deberá señalar y acreditar los elementos que lleven a la entidad a asumir que el local corresponde a alguno (especificando) de los supuestos indicados.[132]

Artículo 13°.- PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURIDICAS

Cuando las personas jurídicas no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

a) Aquél donde se encuentra su dirección o administración efectiva.

b) Aquél donde se encuentra el centro principal de su actividad.

c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

d) El domicilio de su representante legal; entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el Artículo 12°.

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.

---

[131] Como ejemplo véase la RTF N° 5164-4-2008.

[132] Al respecto, un considerando de la RTF N° 3964-1-2007, señala: "Que en respuesta al Proveído N° 0425-1-2007, la Administración remite el Oficio N° 186-090-00001458 de 26 de abril de 2007, en el que señala que determinó el domicilio fiscal del recurrente, en base a lo dispuesto en el artículo 12° del Código Tributario, esto es sin especificar a cuál de los supuestos contemplados en dicho artículo corresponde el ubicado en calle Las Orquídeas Lt. 40, Urbanización Pando, San Miguel, es decir si este es el de su residencia habitual, aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales, o aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias, ni cómo es que determinó que ese específicamente corresponde al de la recurrente, por lo que no se encuentra sustentado que el citado valor haya sido debidamente notificado el 2 de diciembre de 2004 como sostiene la Administración".
Véase otro ejemplo en la RTF N° 5872-1-2007.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

11° (domicilio fiscal); **12°** (presunción de domicilio fiscal de personas naturales); **14°** (presunción de domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero); **16°** (obligaciones del representante); **89°** (cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas).

Otras normas

Código Civil: 82°, numeral 1 (domicilio de la Asociación); **101°** (domicilio de la fundación); **112°** (domicilio del comité).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: 20° (domicilio de la sociedad); **403°**, numeral 3 (sucursal de una sociedad constituida y con domicilio en el extranjero; domicilio en el país).

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT [18.09.2004], y modificatorias. Aprueban disposiciones reglamentarias del D. Leg. N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes: 7° (inscripción de oficio en el RUC).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto actual del artículo 13 es el aprobado por el Decreto Legislativo N° 816.

Hasta antes de que entre en vigencia el texto actual, su contenido fue precisándose. Con el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 se precisó que la presunción no admite prueba en contrario; mediante el aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 se añadió el inciso d) –el domicilio del representante legal–; a este inciso, con el Decreto Legislativo N° 816, se le añadió la frase: "entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el Artículo 12°".

2. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURÍDICAS

La presunción regulada en este artículo no admite prueba en contrario.

La presunción sólo se aplicará directamente cuando las personas jurídicas no hayan fijado un domicilio fiscal. En ese sentido, si la Administración, aplicando lo dispuesto en el artículo 11 (luego del procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 096-96/SUNAT para que el deudor tributario cambie de domicilio a requerimiento de la Administración), recurre a algún lugar de los indicados aquí para "considerar" o "fijar" un nuevo domicilio fiscal, no debe entenderse que está aplicando la causal para la presunción regulada en el artículo 13.

En la medida en que se señala que se presumirá como domicilio fiscal "cualquiera" de los lugares señalados, se entiende que no existe orden en su aplicación ni prevalencia de lugares.

A fin de no generar confusiones, nos limitamos a citar los lugares que pueden ser considerados domicilio fiscal presunto de personas jurídicas:[133] aquél donde se encuentra su dirección o administración efectiva (Ej. la gerencia); aquél donde

[133] Sobre la amplitud de su aplicación, véase la RTF N° 10142-7-2007.

se encuentra el centro principal de su actividad (Ej. la fabrica); aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias;[134] y, el domicilio de su representante legal –entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el artículo 12 (en cuanto el representante sea persona natural).

La Administración deberá señalar y acreditar los elementos que lleven a la entidad a asumir que el local corresponde a alguno (especificando) de los supuestos indicados.[135]

El último párrafo faculta a la Administración Tributaria, en caso de existir (más bien, "en caso se conozca") más de un domicilio fiscal en el sentido del artículo sub examen, a elegir; en tal caso, el domicilio fiscal presunto será el que elija el ente; sin duda será el que más convenga a sus intereses y al ejercicio de sus funciones.

Artículo 14°.- PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE DOMICILIADOS EN EL EXTRANJERO

Cuando las personas domiciliadas en el extranjero no fijen un domicilio fiscal, regirán las siguientes normas:

a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Artículos 12° y 13°.

b) En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XI (personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias; no domiciliados); **11°** (domicilio fiscal); **12°** (presunción de domicilio fiscal de personas naturales); **13°** (presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas); 16° (obligaciones del representante); **89°** (cumplimiento de las obligaciones jurídicas de las personas jurídicas).

[134] La RTF N° 084-1-2002, aplicando el artículo 13 del Código Tributario, ha establecido que cuando las personas jurídicas no fijen domicilio fiscal, se presume como tal sin admitir prueba en contrario, entre otros, el lugar en que se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias; así, se validó la notificación realizada en tales condiciones en el lugar que genera las obligaciones tributarias.

[135] Al respecto, un considerando de la RTF N° 092-1-2007, señala: "Que a pesar que este Tribunal requirió expresamente a la Administración que acreditara cómo determinó el domicilio fiscal de la quejosa, aquella se limitó a indicar que lo estableció en virtud del artículo 13° del Código Tributario antes citado y que incluso éste aparece consignado como tal ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, sin haber precisado el supuesto en que se sustentó para presumir dicho domicilio, siendo que tampoco exhibió alguna prueba que acreditara que el inmueble ubicado en Manzana I-1, Lote 21, Parque Industrial de Villa El Salvador, Villa El Salvador correspondiese al lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva de la quejosa, o donde se encuentra el centro principal de su actividad, o donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias, o el domicilio de su representante legal, conforme lo exige el artículo 13°del Código Tributario".

Otras normas

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: 403°, numeral 3 (sucursal de una sociedad constituida y con domicilio en el extranjero; domicilio en el país, representante legal).

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –D. S. N° 122-94-EF [21.09.94]: 3° (establecimiento permanente).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto tal cual viene desde el Decreto Ley N° 25859.

2. DOMICILIO FISCAL PRESUNTO DE PERSONAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO

Como se sabe, de acuerdo con la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, estando sometidas a las normas tributarias nacionales respecto de patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país, para estos efectos deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

Ahora bien, el artículo bajo comentario regula los criterios para aplicar el domicilio fiscal presunto de personas domiciliadas en el extranjero ("no domiciliados"), cuando estas no han fijado domicilio fiscal en el Perú. Indica:

- si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los artículos 12 (domicilio fiscal presunto para personas naturales) y 13 (domicilio fiscal presunto para personas jurídicas); y,
- en los demás casos, se presume como su domicilio fiscal, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.

Refiere Hernández Berenguel (2001: 118) que la remisión a los artículos 12 y 13 "se convierte en necesaria por cuanto el establecimiento permanente puede ser una sucursal –considerada para efectos tributarios como persona jurídica– o una persona natural –por ejemplo, el agente que actúe en el país para concertar negocios en nombre de la persona no domiciliada". Añade: "En consecuencia, si el establecimiento permanente está constituido por una persona natural, la Administración podrá escoger uno de los lugares señalados en el artículo 12 para presumir que ese lugar es el domicilio fiscal de la persona domiciliada en el extranjero. En cambio, si el establecimiento permanente está constituido por una persona jurídica –caso ya señalado de una sucursal establecida en el país–, la Administración deberá remitirse al artículo 13 y escoger como domicilio fiscal de la persona domiciliada en el extranjero, uno de los cuatro lugares señalados en este último artículo".

3. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

De acuerdo con Villegas (2002: 614-615), "se entiende por "establecimiento permanente" (o estable) el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario domiciliado o ubicado en el extranjero". Agrega que según este criterio, "el hecho de existir "establecimiento permanente en un país", da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla. Suele considerarse que son "establecimientos permanentes" las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc., pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediarios o comisionistas independientes, etc."

Nuestro Código Tributario no define al establecimiento permanente. No obstante, por el interés del Estado de gravar por lo menos el segmento de actividades económicas que este sujeto domiciliado en el extranjero realiza en el país, siguiendo el criterio de la doctrina tributaria, nuestra legislación sobre el Impuesto a la Renta lo regula; de tales normas, el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala:

> ***Artículo 3°.- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE***
>
> *Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:*
>
> *a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:*
>
> 1. *Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.*
> 2. *Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.*
> 3. *Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.*
>
> *b) No constituye establecimiento permanente:*
>
> 1. *El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.*
> 2. *El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.*

3. *El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.*
4. *El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.*
5. *Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por Intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.*
6. *La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el Artículo 48 de la Ley.*
7. *(Numeral derogado por el artículo 39 del D. S. N° 134-2004-EF).*

c) Establecimiento permanente en el caso de empresas vinculadas:

El hecho que una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, controle a una sociedad domiciliada o realice operaciones comerciales en el país, no bastará por sí solo para que se configure la existencia de un establecimiento permanente, debiendo juzgarse dicha situación con arreglo a lo establecido en los incisos a) y b) del presente artículo.

d) Establecimiento permanente en el caso de agencia:

Cuando media un contrato de agencia que implica la existencia de un establecimiento permanente calificado con arreglo a este artículo.

Cabe indicar que en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú con Chile y Canadá, la definición de establecimiento permanente (artículo 5, en ambas) es más amplia.

Artículo 15°.- PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL PARA ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONALIDAD JURÍDICA

Cuando las entidades que carecen de personalidad jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternativamente, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

11° (domicilio fiscal); **12°** (Presunción de domicilio fiscal de personas naturales); **13°** (presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas); **16°** (representantes; responsables solidarios); **21°** (capacidad tributaria); **22°** (representación de sujetos que carecen de personaría jurídica); **90°** (cumplimiento de las obligaciones tributarias de las entidades que carecen de personería jurídica).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 no ha sufrido variaciones.

2. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL PARA ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONALIDAD JURIDICA

Cuando las entidades que carecen de personalidad jurídica (comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades irregulares o de hecho, sociedades conyugales, asociaciones no inscritas, u otros entes colectivos -joint venture, consorcios, contratos de colaboración empresarial, etc.) no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, sea persona natural o jurídica, o alternativamente, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes, sean personas naturales o jurídicas.

Para considerar el domicilio fiscal, la Administración, cuando corresponda, respecto a los representantes o integrantes, también puede recurrir a las presunciones establecidas en los artículos 12 y 13 del Código Tributario.

Debe tenerse en cuenta para estos efectos lo que disponen las normas que regulan el Registro Único de Contribuyentes; así, las entidades que carecen de personalidad jurídica que tienen el deber de inscribirse en el RUC (véase el anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, y modificatorias), deben hacerlo fijando en esa instancia su domicilio fiscal. En tal sentido, a estas entidades que estando obligadas a hacerlo no se hayan inscrito en el RUC, y por tanto no hayan establecido su domicilio fiscal, les es plenamente aplicable el artículo bajo comentario.

CAPITULO II
RESPONSABLES Y REPRESENTANTES

Artículo 16°.- REPRESENTANTES – RESPONSABLES SOLIDARIOS

Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. **Los padres, tutores y curadores de los incapaces.**
2. **Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.**

3. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
   A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.
2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares. (***)
7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°.
10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes. (**)

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. (*)

(*) *Párrafo incorporado por el Artículo 3° de la Ley 27335, publicada el 31 de julio de 2000.*

(**) *Tercer párrafo sustituido por el Artículo 7° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(***) *Numeral modificado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012, y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

7° (deudor tributario); **16°-A** (administrador de hecho - responsable solidario); **18°, numeral 6** (responsables solidarios); **20°** (derecho de repetición); **20°-A** (efectos de la responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **22°** (representación de personas naturales y sujetos que carecen de personería jurídica); **24°** (efectos de la representación); **25°** (transmisión de la obligación tributaria); **30°** (obligados al pago); **78°, numeral 4** (orden de pago por omisión en la declaración o determinación de la obligación); **87°** (obligaciones de los deudores tributarios); **88°** (la declaración tributaria); **89°** (cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas); **90°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las entidades que carecen de personería jurídica); **91°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas); **175°** (infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros); **177°** (infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias); Vigésimo Primera Disposición Final (no habido).

Otras normas

Código Civil: 45° (representantes legales de incapaces: patria potestad, tutela y curatela); **76°** y ss. (personas jurídicas); **145° y ss.** (representación); **418°** (patria potestad; deber y derecho de los padres: cuidar de la persona y bienes de los hijos menores); **419°** (patria potestad; representación legal del hijo); **423°, num. 6** (padres: representar a los hijos en los actos de la vida civil); **502°** (tutela; al menor que no esté bajo la patria potestad se le nombrará tutor que cuide de su persona y bienes); **564° y 565°** (curatela; personas sujetas a la curatela; objeto de la curatela); **778°** (albaceas); **787°** (obligaciones del albacea); **1183°** ("La solidaridad no se presume. Sólo la ley o el título de la obligación la establecen en forma expresa"); **1186°,** primer párrafo ("El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente"); **1188°** (efectos de la compensación y la condonación entre el acreedor y los deudores solidarios); **1219°** (efectos de las obligaciones; autorización al acreedor); **1318°** (dolo); **1319°** (culpa inexcusable); **1790°** (mandato); **1792°** (alcances del mandato); **1950°** (gestión de negocios y administración de bienes).

Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada –Decreto Ley N° 21621 [15.09.76]: **43°** (la gerencia: órgano de administración y representación); **50°** (funciones y atribuciones del gerente); **52°** (responsabilidad del gerente).

Ley Penal Tributaria –D. Leg. N° 813 [20.04.96]: **5°** (delito contable).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: **12°** (alcances de la representación); **14°** (nombramientos, poderes e inscripciones); **172°** (gestión y representación del directorio); **177°** (responsabilidad del directorio); **185°** (gerencia); **188°** (atribuciones del gerente); **190°** (responsabilidad del gerente); **191°** (responsabilidad solidaria del gerente con los directores); **265°** (sociedad colectiva; responsabilidad solidaria de los socios); **278°** (sociedad en comandita; responsabilidad); **287°** y **288°** (sociedad comercial de responsabilidad limitada; administración y responsabilidad); **295°** (sociedades civiles; responsabilidad); **344°** (concepto y formas de fusión); **367°** (concepto y formas de escisión); **414°** (liquidadores); **416°** (liquidadores; responsabilidad); **420°** (distribución del haber social); **422°** (responsabilidad frente a acreedores impagos); **424°** (sociedades irregulares; responsabilidad solidaria).

Ley General del Sistema Concursal –Ley N° 27809 [08.08.2002]: **61°** (régimen de administración durante su reestructuración patrimonial); **Cap. VI del Título II** (disolución y liquidación); **Cap. VII del Título II** (disolución y liquidación iniciada por la Comisión); **Título III** (quiebra); **Título VI** (de las entidades administradoras y liquidadoras).

Decreto Legislativo N° 943 [20.12.2003]: Ley del Registro Único de Contribuyentes: 2° (inscripción en el RUC).

Decreto Supremo N° 102-2002-EF [20.06.2002]: Establecen normas sobre la condición de no habido para efectos tributarios.

Decreto Supremo N° 041-2006-EF [12.04.2006]: Dictan normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT [18.09.2004], y modificatorias. Aprueban disposiciones reglamentarias del D. Leg. N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes.

Resolución de Superintendencia N° 113-2006/SUNAT [07.07.2006]. Facilitan el pago de los responsables solidarios.

Resolución de Superintendencia N° 157-2006/SUNAT [29.09.2006]: Dictan disposiciones referidas a la condición de no hallado y no habido para efectos tributarios respecto a la SUNAT.

Directiva N° 011-99/SUNAT [20.08.99]: Precisan responsabilidad solidaria de representantes legales, administradores, mandatarios, gestores de negocios y albaceas.

Directiva N° 004-2000/SUNAT [19.07.2000]: Precisan que son intransmisibles a herederos obligaciones tributarias que correspondan como responsables solidarios a representantes legales y a designados por personas jurídicas.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo 16 mantiene parcialmente el contenido desde el aprobado por el Decreto Ley N° 25859. Con el Decreto Legislativo N° 773 se modificó el numeral 2 precisándose a los designados por las personas jurídicas; en el numeral 3 se cambió el término "personalidad" por el de "personería"; en el que era el último párrafo, para los casos de los numerales 1 y 5, se varió la frase "la responsabilidad tributaria" por la frase "dicha responsabilidad" .

Al aprobarse el Código mediante el Decreto Legislativo N° 816, en el que era el último párrafo, se modificó la expresión "los demás casos" precisándose justamente "los casos de los numerales 1 y 5" del primer párrafo.

El artículo 3 de la Ley N° 27038 [31.12.98], dispuso la incorporación del siguiente párrafo:

> *Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando se configure uno de los siguientes casos:*
>
> 1. *Se lleven dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos;*
> 2. *El deudor tributario tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante Decreto Supremo; y,*
> 3. *Los supuestos establecidos en los numerales 1, 2 y 3 del Artículo 175°, el numeral 7 del Artículo 177°, o los establecidos en el Artículo 178°.*

El párrafo citado fue dura y justamente criticado. Posteriormente, el artículo 3 de la Ley N° 27335 [31.07.2000] dispuso la modificación del párrafo incluido por la Ley N° 27038, disminuyendo su contenido, y añadió un último párrafo (cuarto).

El artículo 7 del Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004], sustituyó el tercer párrafo del artículo, incluyendo, respecto del anterior texto, un conjunto de nuevas presunciones de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario: 1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario. 2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo. 3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda. 4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria. 5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales. 6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. 7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden. 8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos. 9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°. 10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos. 11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto.no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.	*Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:* *1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.* *A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad cuando los libros o registros a que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.* *2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.*

Finalmente, mediante el Decreto Legislativo N° 1121 se modificó el numeral 6 del tercer párrafo del artículo:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.	*Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.*

2. LA REPRESENTACIÓN

A efectos de la comprensión general del artículo resulta oportuno tener de inicio un concepto de representación. Ribó Durán (1987: 541) señala que la representación es la "institución jurídica que posibilita la actuación de una persona, llamada representado por medio de otra, llamada representante, que manifiesta una voluntad en nombre de la primera con eficacia jurídica. Cuando esta posibilitación ha sido conferida por el representado al representante de manera autónoma y utilizando la fórmula contractual oportuna, se habla de representación voluntaria. Y, por el contrario, cuando es la ley la que prevé que determinadas personas actuarán en interés y por cuenta de otras, se habla de representación legal".

3. LAS OBLIGACIONES (DEBERES) DE LOS REPRESENTANTES: PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 16

El artículo 16, primera parte del primer párrafo, se refiere al deber de algunos sujetos en su calidad de representantes[136] de pagar los tributos[137] y cumplir las obligaciones (deberes) formales[138] que correspondan a sus representados (sujetos con capacidad tributaria[139]), con los bienes o recursos que administren o dispongan.

Entre estos representantes, por atribución del artículo en comentario (segunda parte del primer párrafo), tenemos:

- Los padres, tutores y curadores de los incapaces. Se trata de conspicuos representantes legales de sujetos que, careciendo de capacidad de obrar o de ejercicio, están bajo su cuidado. Esquematizando, son representantes legales: los padres, por la patria potestad, de sus hijos menores de edad; el

---

[136] Representación atribuida por esta ley, considerando a los representantes legales, judiciales, algunos voluntarios y otros en virtud del poder de administración de patrimonios que despliegan.

[137] Abundando, véase el artículo 30 del Código Tributario; éste establece que el pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes.

[138] Véase lo dispuesto por los artículos 87 a 91 del Código Tributario.

[139] Recordemos que de acuerdo con el artículo 21 del Código Tributario, en general tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

tutor nombrado, del menor de edad que no esté bajo la patria potestad; y el curador nombrado, de los incapaces a los que se refiere los numerales 2 y 3 del artículo 43, y los numerales del 2 al 8 del artículo 44 del Código Civil.[140] (Numeral 1.)

- Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.[141] Aquí tenemos, entre otros, a los gerentes, administradores, representantes expresamente designados, presidentes o miembros del directorio, y a los presidentes de los consejos directivos de personas jurídicas, de acuerdo con los alcances, deberes y facultades que se les ha conferido o que la ley ha dispuesto para tales. (Numeral 2.)
- Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica. En este caso nuestro Código Tributario ha dispuesto, en términos imperativos, que los administradores (designados) o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes (aquí incluso los administradores de hecho) de los entes colectivos que carecen de personería jurídica (comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos), sean los representantes; no obstante, siendo la propia norma tributaria la que obliga a quien administra, gestiona, dirige o tiene la disponibilidad de los bienes, al cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios, diferenciándolos por ello de los representantes legales, siguiendo a Álvarez Martínez (1995: 348), los podemos denominar mejor como "representantes obligatorios". (Numeral 3.)
- Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas. No hay duda de que los indicados, de acuerdo con el Código, serán representantes, y por tanto obligados al cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, en la medida en que tienen la responsabilidad del manejo y disposición de los recursos del representado. Aquí tenemos en general a

---

[140] El Informe N° 097-2001-SUNAT/K00000 señala dos conclusiones al respecto:
1. Tratándose de contribuyente incapaces por padecer de deterioro mental y que no constituyen grave peligro para la tranquilidad pública, si bien la Administración Tributaria no puede demandar judicialmente su interdicción ni el nombramiento de un curador, no existe impedimento para que solicite al Ministerio Público que promueva la demanda respectiva.
2. La Administración Tributaria debe exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias del incapaz a su curador, por tener éste la calidad de representante. El curador, en calidad de responsable solidario, sólo está obligado a asumir con sus propios recursos las obligaciones tributarias del incapaz cuando por su acción u omisión haya dejado de cumplir dichas obligaciones.

[141] Cabe anotar que salvo lo establecido en el numeral 2 del artículo 17 del Código Tributario ("Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban"), no existe norma alguna que establezca la posibilidad de atribuir responsabilidad solidaria a los socios o accionistas por ser tales. No obstante, esta situación no impide que la Administración pruebe que algún socio o accionista sin ser representante actúe como administrador de hecho, y atribuya responsabilidad (en tal caso se estaría eventualmente en el supuesto del artículo 16-A del Código).

los obligados a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta e interés del mandante (mandatarios); a los designados como administradores (aquí hay que distinguir a los administradores de hecho, personas que ahora se encuentran reguladas en el artículo 16-A); a quien careciendo de facultades de representación y sin estar obligado, asume conscientemente la gestión de los negocios o la administración de los bienes de otro que lo ignora (gestor de negocios; del mismo modo, en estos casos se deben distinguir de los administradores de hecho normados por el artículo 16-A); y al nombrado para el cumplimiento de las disposiciones de la última voluntad del testador (albacea). Son, salvo el caso del gestor –que vendría a ser representante obligatorio–, representantes voluntarios. (Numeral 4.)

- Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades. Por su propia naturaleza, si bien son designados, estos son representantes legales y tienen la responsabilidad de cumplir con las obligaciones y deberes tributarios que correspondan a sus representados (véanse, entre otras, las normas sobre Sociedades y el Sistema Concursal). (Numeral 5.)

En fin, nuestra legislación, de acuerdo con la disposición bajo comentario, ha establecido que estos representantes (a los que Talledo [S/F: 52] denomina en general administradores de patrimonios) siendo los sujetos encargados de la gestión, dirección, administración, ejecución y/o cuidado de los bienes o recursos del deudor tributario (en buena cuenta por la existencia de vínculos jurídicos formales con el contribuyente y además por el poder de disposición de los bienes), y estando en aptitud, tienen la responsabilidad (obligación) de cumplir las obligaciones tributarias[142] y los deberes formales que correspondan a los deudores representados.[143]

4. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA[144] EN CALIDAD DE REPRESENTANTES: CAUSALES

El incumplimiento del pago de las deudas tributarias eventualmente determinará, según sea el caso, la asunción por los representantes regulados en el artículo 16 del Código de responsabilidad solidaria frente al fisco.[145] El segundo párrafo del referido artículo precisa las causales del surgimiento o existencia de la responsabilidad solidaria.

---

[142] Para afianzar este criterio, véase como muestra similar lo estipulado por el artículo 67 de la Ley del Impuesto a la Renta.

[143] Así las cosas, si alguno de estos representantes, siéndolo, no administra ni dispone de los bienes del representado, jamás incurrirá en la responsabilidad del artículo 16 (Hernández Berenguel 2006: 17).

[144] Sobre la responsabilidad solidaria, véase los comentarios del artículo 9 del presente Código.

[145] Lo señalado por las profesoras Chiri Gutiérrez y Chau Quispe (2006: 216) aquí adquiere vigencia: por lo menos en el caso de la responsabilidad subjetiva (tal es el caso de los supuestos regulados en el artículo 16 del Código) la afectación del patrimonio se presenta como una sanción ante el incumplimiento de una obligación que incidió en la existencia de un daño al fiscal y es a partir de esta justificación que adquiere sentido la responsabilidad solidaria, tal como se verá más adelante.

4.1. Primer supuesto (numerales 1 y 5)

La segunda parte del segundo párrafo del artículo 16 establece que en los casos de los numerales 1 y 5 (los padres, tutores y curadores de los incapaces; los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades) surge la responsabilidad solidaria cuando por acción u omisión (debidamente acreditada) del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.[146]

4.2. Segundo supuesto (numerales 2, 3 y 4)

La primera parte del segundo párrafo del artículo 16 dispone que en los casos de los numerales 2, 3 y 4 (los representantes legales y los designados por las personas jurídicas; los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica; los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas) existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias; estamos dentro del sistema de responsabilidad solidaria subjetiva.

Así, salvo los casos del penúltimo párrafo, para atribuir responsabilidad solidaria le corresponde a la Administración Tributaria acreditar y probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades[147]. En otras palabras, debe acreditarse fehacientemente que la actuación de los eventuales responsables esté vinculada al no pago de la deuda tributaria y que aquella actuación fue dolosa, con negligencia grave o abuso de facultades.

4.2.1. Dolo, negligencia grave o abuso de facultades

4.2.1.1. Dolo

Se configura en la actuación -acción u omisión- intencional del representante cuya finalidad es incumplir con la obligación en provecho propio o ajeno. La RTF N° 2574-5-2002, recurriendo para conceptuar al dolo al artículo 1318 del Código Civil ("Procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación"), concluyó que actúa con dolo quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar la deuda tributaria (Similar criterio se aprecia en las RTF Nos. 2723-2-2004 y 2962-5-2005). En tal actuación es habitual encontrarse con acciones maliciosas o maquinaciones diversas destinadas a engañar o inducir a error con el fin de, a sabiendas, con conciencia y voluntad, incumplir con la obligación tributaria del representado (no pagar la deuda tributaria o pagar menos); las acciones llevadas

---

[146] Solidaridad atribuida de modo objetivo (Sevillano Chávez 2011: 331); en estos casos, los contribuyentes "carecen de posibilidad de decidir el incumplimiento de las obligaciones tributarias ya que éstas son gestionadas por sus representantes. Siendo así, los representantes deben cumplir con el pago de los tributos con el dinero de los contribuyentes incapaces y de no hacerlo, podrán asumir la condición de solidarios por la deuda impaga" (Sevillano Chávez 2011: 331-332).

[147] Obsérvese que aquí, razonablemente, a diferencia de los casos regulados por el artículo 16-A, se habla de abuso de facultades.

a cabo de esa manera, por sus características, pueden tener implicancias penales; sin embargo, si bien la conducta dolosa para no pagar los tributos puede ser acreditada plenamente en la vía penal (RTF Nos. 578-4-2002, 7019-2-2002, 915-2-2006, 1925-5-2006, 2132-5-2006, 3291-1-2006), hay que indicar que el pronunciamiento referido a la responsabilidad solidaria, por conducta dolosa, en la vía administrativa es independiente del pronunciamiento del delito de defraudación tributaria (RTF N° 3009-4-2003).

4.2.1.2. Negligencia grave

En el lenguaje común asimilamos a la negligencia como descuido, omisión o falta de aplicación; para nuestro afán (considerando, en lo pertinente, la normatividad, el pacto social, los mandatos, el estatuto o los acuerdos de la junta general, asimismo la situación de la sociedad o el negocio), será la omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas, en el manejo o custodia de las cosas y en el cumplimiento de los deberes y misiones, o su ejecución imperfecta contra la posibilidad de obrar mejor (Cabanellas 1994-V: 532). De este modo, en general, se configurará en la omisión del representante del deber u obligación de atender un hecho previsto o posible de prever, o cuyas consecuencias sean previsibles, considerando además la posibilidad de que el acto negligente sea evitado. Señalan Muñoz Nájar y de la Vega (2000: 102), que una acción negligente se caracteriza por los elementos siguientes: "i) Previsibilidad de las consecuencias derivadas de tal acción, es decir, la existencia de una relación proporcional entre la causa y el efecto del acto; ii) Posibilidad del presunto responsable de evitar el acto negligente y su consecuencia; iii) Que el presunto responsable mediante el acto negligente manifieste una actitud de evidente descuido de los bienes o intereses confiados a sus cuidado". El Tribunal Fiscal (RTF Nos. 2574-5-2002 y 2962-5-2005) precisando sus alcances, recurriendo a lo dispuesto en el artículo 1319 del Código Civil ("Incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación"), señala que actúa con negligencia grave quien omite el pago de la deuda tributaria debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que exista justificación alguna;[148] en la RTF N° 2723-2-2004, se agrega: "[...], teniendo en consideración las circunstancias que rodean el caso en particular [...]". Cabe advertir, no obstante, que la negligencia grave, como indica Enrique Elías (1999-II: 464-465), es mucho más que la simple infracción a la "diligencia de un ordenado comerciante" pues aquella implica una falta de diligencia que llegue a los extremos del descuido grave; añade que esta negligencia grave debe ser apreciada en cada caso concreto y en cada oportunidad.

---

[148] Por ejemplo, la pérdida del fraccionamiento en sí misma no evidencia que la falta de pago de las cuotas que generaron dicha pérdida se haya debido a que el recurrente haya actuado con negligencia grave, esto es, que haya omitido actuar con el cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas, en el manejo o custodia de las cosas y en el cumplimiento de los deberes y misiones; la Administración tiene la carga de la prueba al respecto (RTF N° 655-A-2006).

4.2.1.3. Abuso de facultades

Se considera que existe tal cuando el representante, con determinadas y limitadas facultades, realiza acciones que exceden los límites establecidos o actúa usurpando facultades que no le han sido conferidas. La RTF N° 2723-2-2004, señala: "[...], el abuso de facultades se configura cuando los representantes realizan actos para los cuales no han sido facultados o exceden tales atribuciones en provecho propio o de terceros, como ocurre cuando usan los recursos de la sociedad en beneficio propio, directo o indirecto, o cuando usan indebidamente el cargo en perjuicio de la sociedad y en su provecho".

4.2.1.4. Algunas atingencias a lo anotado

En cuanto a las consideraciones económicas y financieras que inducen a ciertos representantes a disponer el incumplimiento de las obligaciones tributarias, es pertinente referir aquí la opinión de Oscar Freytes (citado por Mur Valdivia [1995: 90-91]) ofrecida con ocasión de las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; este autor sostiene que se hace un acto de buena administración si con los únicos recursos que la empresa tiene se pagan los jornales y las materias primas, aunque ello pueda traer como consecuencia el incumplimiento fiscal. Es absurdo pensar que el legislador ha consagrado el principio "el Fisco antes que nada", ya que ninguna ley -y menos la tributaria- puede exigir de un representante más de lo que razonablemente pueda solventar la empresa que administra.

Respecto a otra visión real de la responsabilidad tributaria, en este caso de los administradores de sociedades en la legislación peruana, es preciso considerar los asertos que como premisas de estudio señaló la Dra. Bueno Chocano (2001: 55-57):[149]

1. A fin de conocer si la omisión de pago de la deuda tributaria es atribuible a la conducta dolosa o negligente del responsable, es indispensable determinar si éste tiene entre sus funciones el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, dado que no todo representante goza de tales facultades.
2. No puede exigirse al gerente, ni a los demás administradores, que asuman las funciones de contadores ni de auditores. Resultan diligentes si se encargan de contratar a los profesionales competentes que tengan a su cargo los asuntos contables y tributarios de la sociedad; de requerirles informes periódicos sobre el particular; así como contratar auditorías externas cuando lo disponga el pacto social, el estatuto o la junta general o lo soliciten los accionistas, según las reglas previstas en la Ley General de Sociedades, o cuando en aplicación de las normas de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) exista obligación de presentar información financiera auditada. En la medida en que los informes que se presenten sean satisfactorios, los posteriores reparos que

[149] También el interesante trabajo "La responsabilidad solidaria de los directores y gerentes de sociedades anónimas" del profesor Fernández Cartagena (2006-a: 97-121).

pudiera efectuar la Administración Tributaria no pueden ser atribuidos a la negligencia o dolo del gerente o de los administradores.

3. No actúa dolosa ni negligentemente el representante de una sociedad que frente a las dificultades económicas de ésta, decide postergar el pago de tributos y opta por cancelar otras deudas, cuando postergar la atención de estas últimas pueda poner en peligro la marcha de los negocios y la estabilidad o subsistencia de la sociedad.

4. Nuestro Código Tributario no ha incluido entre los responsables solidarios a los directores, salvo que adicionalmente se les hubiera otorgado facultades de representación, en cuyo caso responderán en su calidad de representantes y no de directores.

5. La responsabilidad de los directores se encuentra prevista en la Ley General de Sociedades y puede ser demandada por la Administración Tributaria, como cualquier tercero perjudicado, sólo en la vía judicial y no coactivamente según las reglas del Código Tributario.

6. Para demandar judicialmente al director se requiere que haya actuado con dolo o negligencia grave, lo que debe ser probado, en todos los casos, por la Administración Tributaria, dado que la Ley General de Sociedades no establece presunciones. La diligencia del director, que lo libera de responsabilidad, no puede ir más allá de supervisar el cumplimiento de las funciones del gerente.

7. La incorporación en el Código Tributario de la presunción de dolo y negligencia grave rompe la unidad de criterio que debe existir en todo ordenamiento jurídico. La responsabilidad tributaria debió ser tratada en la misma forma que lo hace el Código Civil para la inejecución de las obligaciones preexistentes, de modo que la prueba del dolo y de la culpa inexcusable corresponda siempre a la Administración Tributaria.

8. Desde el punto de vista jurídico, es igualmente válido optar por la responsabilidad solidaria o por la subsidiaria. La elección dependerá únicamente de qué tanto se priorice la protección del interés del Estado de mejorar sus posibilidades de cobranza. Lamentablemente, en la práctica, la característica esencial de la responsabilidad solidaria, que consiste en permitirle al acreedor tributario dirigir su cobranza indistintamente contra el contribuyente o contra el responsable o contra ambos simultáneamente, puede fácilmente desvirtuar el objetivo buscado, que es asegurar el pago de la deuda, para convertirse en una figura que persigue facilitar la labor de la Administración Tributaria, permitiéndole dirigir su cobranza directamente contra el responsable que goce de un patrimonio más interesante o de más fácil realización que el del contribuyente, aun cuando el de éste baste para cubrir la deuda.

9. La responsabilidad solidaria prevista en el Código Tributario requiere ser regulada integralmente, pues se presentan diversas situaciones que no pueden ser resueltas con las normas del Código Civil.

Cabe anotar que un caso especial es el estipulado en el numeral 6 del artículo 18 del Código Tributario, en virtud del cual los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 del Código Tributario son responsables solidarios con el contribuyente cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que estos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario.

4.2.2. Omisiones por las que responderá el responsable en el segundo supuesto

Aquí tenemos, aunque de modo referencial, a las Directivas Nos. 011-99/SUNAT y 004-2000/SUNAT.

La Directiva N° 011-99/SUNAT,[150] ha precisado que los representantes legales, administradores, mandatarios, gestores de negocios y albaceas pueden ser responsables solidarios con el contribuyente, respecto de aquellos actos vinculados a su gestión. En tal medida, esta misma Directiva, refiriéndose directamente a los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16, señala que el responsable debe responder, entre otros casos, por las omisiones siguientes:

- Los tributos cuya determinación correspondía a sus representados como contribuyentes o responsables y cuyo plazo de pago venció durante el período de gestión del responsable.
- Los intereses que se hubieran derivado de la falta de pago de la deuda tributaria que debió pagarse durante la gestión del responsable.
- Las multas por incumplimiento de obligaciones formales a cargo de sus representados, que debieron cumplirse durante la gestión del responsable.
- Las cuotas impagas de beneficios tales como el fraccionamiento, cuyo vencimiento se produjo en su gestión.
- Las obligaciones tributarias que resultan exigibles durante su función, aun cuando el nacimiento de las mismas se haya producido con anterioridad.

La Directiva N° 004-2000/SUNAT, estableciendo como instrucción que las obligaciones tributarias que, en calidad de responsables solidarios, correspondan a los sujetos a que se refiere el numeral 2) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no resultan transmisibles por causa de muerte a sus herederos, ha señalado que siendo la atribución operará únicamente cuando dichos sujetos hubieran actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades (vale decir que, la responsabilidad solidaria no se adquiere "per se", por la calidad de representante) sino que debe probarse que el no pago de tributos se debió a un acto imputable a dichos representantes (más aún, la doctrina señala que la

[150] Pese a la amplitud de los alcances de esta disposición, debe tenerse en cuenta en estricto la actuación del responsable respecto de la deuda que se le atribuye.

responsabilidad de quien por su culpa o dolo facilita la evasión del tributo, tiene carácter sancionatorio siendo este tipo de responsabilidad -la que se establece a título de sanción- una "solidaridad imperfecta", la cual es propia del derecho penal y requiere de la culpa para configurarse), la responsabilidad solidaria adquirida en virtud a lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 16 del TUO del Código Tributario tiene naturaleza subjetiva y sancionatoria, dado que la misma se configura en base a condiciones y cualidades personales ("intuito persona") del representante legal o el designado por la persona jurídica (en efecto, las facultades de decisión y administración son inherentes a los sujetos bajo comentario, es decir, existe una condición personal al dejar de pagar las deudas tributarias por dolo, negligencia grave o abuso de facultades); en este sentido, si bien el artículo 25 del TUO del Código Tributario dispone que la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal y, asimismo, señala que, en caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba; no obstante, debe tenerse en consideración que las obligaciones de carácter personal no son transmisibles a los herederos, tal como lo dispone el artículo 1218 del Código Civil. En consecuencia, y dada la naturaleza estrictamente personal de la responsabilidad solidaria de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, la obligación tributaria que corresponda a los mismos, no puede transmitirse por causa de muerte a sus herederos.

Según el Informe N° 339-2003-SUNAT/2B0000, la responsabilidad solidaria en los supuestos a que se refieren los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 del TUO del Código Tributario sólo podrá alcanzar el pago de las obligaciones tributarias a las que estaban obligadas a cumplir dichos sujetos en su calidad de representantes, esto es, aquellas cuyo incumplimiento se haya verificado durante su gestión, independientemente de la fecha de emisión y notificación del acto mediante el cual se exija su cumplimiento.

En esta parte téngase en cuenta también el nuevo artículo 20-A del Código Tributario.

5. LA ACREDITACIÓN PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

5.1. Primer supuesto

Para el primer supuesto (numerales 1 y 5 del artículo 16: los padres, tutores y curadores de los incapaces; los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades), la Administración Tributaria debe acreditar la condición de representante legal del imputado y sustentar que el incumplimiento de las obligaciones o deudas tributarias del representado se produjo como consecuencia de la acción u omisión (su participación en la decisión o materialización de no pagar los tributos adeudados) de los representantes, sin duda en el período correspondiente a su representación o gestión.

Veamos un caso: el Tribunal Fiscal, en la RTF N° 581-5-2000, habiendo la Administración girado valores a nombre del liquidador como representante del

contribuyente por deudas de éste, consideró que el hecho que un ente haya sido nombrado liquidador y en consecuencia representante de aquella empresa, no es prueba suficiente que pueda significar que haya realizado acciones u omisiones que hayan producido el incumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada y más aún cuando la responsabilidad solidaria no puede presumirse sino acreditarse; concluye afirmando que el Tribunal en múltiples y reiteradas resoluciones ha dejado establecido que no es suficiente acreditar que una persona sea representante de una empresa para atribuirle responsabilidad solidaria, respecto de las deudas de su representada, puesto que ella no debe presumirse sino que debe probarse su participación en la decisión de no pagar los tributos adeudados, y, en consecuencia, tal responsabilidad es determinada de conformidad con las normas existentes en cada caso.

5.2. Segundo supuesto

En los casos del segundo supuesto (numerales 2, 3 y 4 del artículo 16: los representantes legales y los designados por las personas jurídicas; los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica; los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas), como ya se ha señalado, la Administración Tributaria para atribuir y determinar responsabilidad solidaria debe acreditar –probar– (véase como ejemplo las RTF Nos. 655-A-2006, 1925-5-2006 y 2132-5-2006) fehacientemente la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Por cierto, sobre esto último, el párrafo final del artículo 16, incorporado por el artículo 3 de la Ley N° 27335, recalca que, salvo los casos que expresamente se indican en el penúltimo párrafo, en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

En este sentido, dentro de los alcances de la aquella probanza, debe acreditarse, además de que los sujetos a los que se pretenda atribuir la responsabilidad solidaria, de acuerdo con el artículo en comentario, tienen la calidad o condición de representantes en el período de las omisiones, entre otros aspectos: el ejercicio del cargo; sus facultades (o funciones), vinculadas a la determinación y al pago de tributos; el control o supervisión del cumplimento de sus obligaciones tributarias; su actuación (participación) ligada al no pago de la deuda tributaria; que aquella actuación (acción u omisión) fue dolosa, con negligencia grave o abuso de facultades.

La doctrina tributaria nacional y el Tribunal Fiscal siempre lo comprendieron así.[151] En esa línea, nuestro máximo tribunal tributario mediante reiterada juris-

---

[151] En resumen, en las RTF Nos. 7254-2-2005, 6749-2-2006, 4168-1-2007, 7057-A-2008 y 10581-A-2008, entre otras, el Tribunal Fiscal señaló que para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales era necesario verificar: (i) si los mismos tienen tal calidad en los períodos acotados por los que se le atribuye responsabilidad, (ii) si se encuentran encargados y/o participan en la determinación y pago de tributos, siendo que el dispositivo citado se refieren a las deudas que "deben pagar" o "dejen de pagar", y, (iii) si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante.

prudencia resolvió exigiendo para la atribución o imputación de responsabilidad solidaria la probanza (acreditación) de diversos aspectos; entre otros:

- La calidad o condición precisa de representante.[152]
- La certeza de su nombramiento y aceptación del cargo (RTF N° 516-5-98).
- La vinculación con el período para el que atribuye la responsabilidad. No procede imputar responsabilidad solidaria al representante de una empresa por deudas tributarias originadas con anterioridad al desempeño de su cargo (RTF N° 010-2-96). Asimismo, le corresponde a la Administración demostrar fehacientemente la continuidad como representante durante el período acotado.[153]
- Las facultades de los representantes y apoderados; y si la misma incluye la responsabilidad en la gestión administrativa así como si tenía funciones –o estaba facultado– vinculadas a la determinación y al pago de tributos. La RTF N° 729-3-98 precisó que debe verificarse si la representación (no es suficiente su nombramiento) incluye la responsabilidad en la gestión administrativa (RTF N° 2962-5-2005).[154] Y por cierto, el ejercicio de tales facultades.[155]

---

[152] En la RTF N° 190-2-2000 se muestra un caso en el cual la SUNAT atribuyó responsabilidad solidaria a una persona que presentó un recurso de reclamación y que además había estado presente en el momento en que se efectuaba embargo a la empresa deudora.

[153] En el caso resuelto mediante la RTF N° 516-5-98, no se hizo así, pero sí se acreditó (mediante la verificación en el Libro de Actas de la Junta General de Accionistas y las publicaciones realizadas para su convocatoria y las referidas a los acuerdos tomados en la Junta) que la persona a quien se pretendía atribuir responsabilidad se había retirado de la empresa con anterioridad al período acotado. Igual criterio se siguió en la RTF N° 5370-2-2002; en esta resolución además se anotó: "Es de advertir, que la inscripción en los Registro(s) Públicos del nombramiento y de la renuncia a los cargos de director y apoderado en el Registro Mercantil a que se refiere el párrafo anterior, es meramente declarativo, mas no constitutivo de derechos, ya que el nombramiento y la renuncia a dichos cargos surte efecto desde su aceptación".

[154] Los últimos considerandos de la RTF N° 5966-5-2002, señalan: "[...] para atribuir responsabilidad solidaria no es suficiente el nombramiento de representante legal, ya que existen condiciones adicionales, a saber: i) que el representante se encuentre encargado y/o participe directamente en el proceso de determinación y pago de tributos, puesto que la norma citada se refiere a las deudas que "deben pagar" o "dejen de pagar" los representantes; y, ii) acreditarse que por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante se dejaron de pagar las deudas de la empresa". "Sin embargo, de la revisión de las facultades otorgadas al recurrente se desprende que éstas únicamente se encuentran vinculadas a la realización de algunas operaciones bancarias y en general a la representación en vía administrativa y judicial de "La Empresa", mas no al control o supervisión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por tal motivo, al no cumplirse con una de las condiciones descritas anteriormente para atribuir responsabilidad solidaria, procede revocar la apelada, no siendo por tal motivo necesario analizar el segundo requisito".

[155] La Administración debe probar que el imputado haya ejercido las facultades que le fueron atribuidas respecto de las operaciones que dieron lugar a los reparos acotados a la empresa, identificando y sustentando fehaciente y documentalmente cada uno de los actos realizados por el recurrente o las omisiones en que éste incurrió, que evidencien su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de la empresa por haber estado en condiciones de disponer las revisiones y controles necesarios para supervisar el cumplimiento de éstas (RTF N° 7114-5-2003).

- La participación del imputado en los actos que llevaron al incumplimiento, fundamentalmente su participación como representante de la empresa en la decisión de no pagar los tributos adeudados o de incumplir deliberadamente el pago de los tributos, o su participación en acciones que hayan impedido el pago de los mismos (RTF N° 729-3-98).[156] Su participación, manejo y conocimiento de las operaciones de la empresa.[157]

- En general, la verificación y plena acreditación de: si tuvieron la condición de representantes de la empresa; si tuvieron a su cargo la administración y gestión de la empresa participando en la determinación y pago de tributos; y, si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la referida empresa se debió a que los recurrentes actuaron con dolo, negligencia grave o abuso de facultades (RTF Nos. 2142-4-2002 y 2723-2-2004).

A fin de precisar mejor estos aspectos, veamos algunos ejemplos, citando extractos de los considerandos de diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal de los últimos años:

- **RTF N° 2574-5-2002:**

  En autos no se encuentra acreditado que el recurrente haya actuado con dolo, es decir, que conciente y voluntariamente haya dejado de pagar la deuda tributaria, sustentando crédito fiscal y gastos de la empresa con facturas falsas, lo cual se corrobora con lo expuesto en la apelada, donde se afirma la existencia de dolo por tal reparo solamente en base a las facultades del recurrente en cuanto al control de la contabilidad de la empresa y al hecho de haber firmado las declaraciones juradas de los periodos acotados, inclusive no se tiene certeza del actuar del recurrente pues se señala que

---

[156] En la RTF N° 064-3-2000 se señaló: "Que tal ha sido el criterio establecido por este Tribunal en su Resolución N° 22316 en la que se señaló que "no basta acreditar que una persona es representante de una empresa para atribuirle responsabilidad solidaria respecto de las deudas de su representado, puesto que ella no puede presumirse, sino debe acreditarse su participación en la decisión de no pagar los tributos adeudados y en consecuencia tal responsabilidad debe determinarse de conformidad con las pruebas existentes en cada caso"". Similar criterio se aplicó en la RTF N° 070-5-2000.
Mediante la RTF N° 1785-1-2002, se revocó una resolución de la administración, dejándose sin efecto los valores que imputaban responsabilidad solidaria al recurrente, dado que la Administración no acreditó que este haya participado en la decisión de no pagar impuestos de cargo de su representada; así, no habiéndose acreditado que por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del recurrente se dejaron de pagar las obligaciones tributarias de la empresa, la responsabilidad solidaria que se imputa al recurrente carece de fundamento.

[157] Con la RTF N° 7377-4-2003 se confirmó la atribución de responsabilidad solidaria por cuanto se probó que el recurrente ostentaba las facultades que le permitían tener un manejo operativo, administrativo y financiero de la empresa, teniendo pleno conocimiento de las operaciones realizadas por la misma, siendo responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, en cuanto a la presentación de declaraciones y al contenido de los libros contables, conforme ha sido reconocido por los otros directores y por el mismo recurrente, no obstante ello, omitió consignar información o consignó información sin correlato con la realidad en sus declaraciones y libros contables, lo que dio lugar a la emisión de los valores a su representada.

de no existir dolo se esta ante un caso de negligencia grave, por lo tanto, se debe descartar la figura del dolo en el presente caso.

En lo que respecta a la negligencia grave, cabe indicar que si bien se aprecia de los estatutos de "La Empresa", que el recurrente tenia la facultad y por tanto la responsabilidad del control de la contabilidad y firma de los documentos contables, esa facultad debe entenderse que debió ser ejercida por el recurrente dentro de un desenvolvimiento normal y con la diligencia ordinaria.

A efectos de determinar la diligencia con la que actuó el recurrente, en este especifico caso, se debe tener en cuenta que de la revisión de las Facturas Nos. 001-0080 y 001-000306 reparadas, éstas cumplen extrínsecamente con los requisitos de ley para ser consideradas comprobantes de pago, y se encuentran vinculadas al giro de "La Empresa" (actividades de transporte, entre otras), pues, según se indica en ellas, corresponden a servicios de mecánica y a la compra de repuestos para vehículos.

Asimismo, se debe considerar que, la Administración no ha probado que pese a las mencionadas características formales de la facturas reparadas, el recurrente, utilizando su diligencia ordinaria, estando en posibilidad de advertir su falsedad no lo haya hecho, teniendo en cuenta que su facultad consistía en revisar una contabilidad elaborada previamente por el contador de la empresa y que sus conocimientos sobre la materia contable no eran profundos, al no ser de profesión contador, sino chofer. No se ha acreditado tampoco que el recurrente haya intervenido en el supuesto proceso de contratación de los servicios que le hubiesen permitido ver y analizar de manera más próxima la operación.

De otro lado, el hecho que el recurrente haya firmado las declaraciones juradas de los periodos acotados, no acredita fehacientemente que haya actuado con negligencia grave, como alega la Administración, pues éstas se elaboran en base a estados financieros previamente realizados por el contador de la empresa, que si bien debían ser revisados por el recurrente, en autos no se ha probado que éste, habiendo tenido la posibilidad de detectar si tales facturas eran falsas, mostrando una diligencia ordinaria, no lo haya hecho.

Por lo tanto, en el presente caso no ha quedado demostrado que el reparo por utilización de facturas falsas para sustentar crédito fiscal y gastos de la empresa, haya tenido como causa el actuar doloso o la negligencia grave del recurrente, no correspondiendo que se le impute responsabilidad solidaria.

- **RTF N° 604-5-2003:**

"[...], si bien el directorio de la empresa tiene las facultades de gestión y representación legal para su administración, para imputar responsabilidad solidaria a la recurrente, en su condición de presidenta del directorio y por lo tanto representante designada por "La Empresa", según lo afirman tanto

la propia recurrente corno la Administración, esta ultima debió acreditar no solo tal calidad sino indubitablemente que el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a cargo de "La Empresa" se debió a que ésta actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

La Administración, en la Resolución de Intendencia N° 012-4-06105/SUNAT, que atribuye responsabilidad solidaria a la recurrente, solo señala que ésta ha quedado establecida a partir de la revisión de la documentación incautada en la fiscalización efectuada a "La Empresa", así corno de las actas de directorio, estatuto y fichas registrales, entre otros, lo cual no resulta suficiente, como tampoco lo es que en la apelada recién indique, a manera de ejemplo, que actos son los vinculados al incumplimiento de las obligaciones de "La Empresa" (utilizar para las operaciones de la empresa doble juego de guías de remisión y guías de remisión no autorizadas), pues no ha señalado, específicamente para el caso de autos, cuales son los actos realizados por la recurrente o las omisiones en que incurrió durante el ejercicio de su cargo que evidenciarían de manera fehaciente su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de "La Empresa".

"[...]

Asimismo, tampoco ha acreditado que la recurrente haya ejercido efectivamente el cargo que le fue atribuido, y que dada las facultades de ésta haya estado en condiciones de disponer las revisiones y controles necesarios para supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de "La Empresa", conforme con el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones Nos. 19424, 19509, 10855 y 21285 de 13 de marzo y 25 de abril de 1986, 8 de octubre de 1975 y 5 de mayo de 1988, respectivamente.

Además, se aprecia que si bien la Administración efectuó una denuncia penal contra accionistas y funcionarios de "La Empresa", dentro de ella no estaba comprendida la recurrente corno denunciada, tal es así que el Auto Apertorio de Instrucción - Resolución N° 01 del segundo Juzgado Especializado en Delito Tributario y Aduanero no la incluye, citándola únicamente para efecto que rinda declaración testimonial.

En ese sentido, dado que en el caso de autos, no se ha especificado cuales son los actos realizados por la recurrente o las omisiones en que incurrió durante el ejercicio de su cargo que evidenciarían de manera fehaciente su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de "La Empresa", procede revocar la apelada.

- **RTF N° 2723-2-2004:**

"[...], se concluye que el recurrente tenía la calidad de gerente general por consiguiente representante de la empresa [...] durante los períodos acotados, por lo que corresponde analizar si actuando en dicha calidad y ejerciendo los poderes mencionados, intervino en la determinación y pago de los tributos.

"[...]

Siendo que las leyes vigentes durante los períodos acotados responsabilizaban al gerente por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas, libros y registros de contabilidad, y que éste se encontraba a cargo de la administración ordinaria de la sociedad, no hay duda que sus funciones comprenden también el cumplimiento de las obligaciones tributarias de [la empresa].

"[...]

De lo expuesto, se verifica que [X] en calidad de gerente general tuvo el manejo general y efectivo de la empresa durante los períodos acotados, llevando a cabo las operaciones que constituían el giro de la empresa para lo cual se encontraba facultado e interviniendo en dicha condición en la determinación y el pago de los tributos de aquélla, por lo que corresponde analizar si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la empresa [...] se debió a que [X] actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Consecuentemente, debe establecerse que el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a cargo de la empresa se debió a que el representante actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, lo que se determinará con las pruebas existentes.

"[...]

Al respecto, en los Informes de Fiscalización, de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria y de Medidas Cautelares Previas que obran en autos, se aprecia que la Administración Tributaria por los años 1997, 1998 y 1999 (hasta agosto) detectó que existían diferencias entre los precios de venta que consigna la empresa [...] en los respectivos comprobantes de pagos con las cantidades que figuran en el libro de control interno denominado "CONTROL DE VEHICULOS" y otros que sustentan al referido libro interno, por lo que efectuó reparos por subvaluación de ventas.

En los Informes de Fiscalización y de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria se señala que la empresa [...] omitió registrar y declarar ingresos por ventas en forma considerable, bajo la modalidad de subvaluación de los valores de venta consignados en los comprobantes de pago, para lo cual actuaba de la siguiente manera:

"[Se detalla el procedimiento y su acreditación].

En consecuencia la responsabilidad solidaria, por los meses de octubre de 1997 a diciembre de 1998, de [X], se encuentra acreditada toda vez que en su calidad de gerente general de la empresa [...] ostentaba las facultades que le permitían tener el manejo operativo, administrativo y financiero de la misma, teniendo conocimiento de las operaciones realizadas por dicha empresa, siendo responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de ésta, en cuanto a la presentación de declaraciones y al contenido de los libros contables, omitiendo consignar información o consignando información que no tenia correlato con la realidad, por lo que procede confirmar la apelada.

Por tanto, se concluye que la responsabilidad solidaria de [X] se encuentra acreditada toda vez que en su calidad de gerente general de la empresa [...] ostentaba las facultades que le permitían tener el manejo operativo, administrativo y financiero de la misma, teniendo conocimiento de las operaciones realizadas por dicha empresa, siendo responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de ésta, en cuanto a la presentación de declaraciones y al contenido de los libros contables, omitiendo consignar información ó consignando información que no tenia correlato con la realidad, por lo que procede confirmar en este extremo la apelada.

"[...]

Si bien se encuentra acreditado en autos que [Z] e [Y] son apoderados de la empresa [...] con poder inscrito en los Registros Públicos de Tacna desde el 30 de diciembre de 1998, ostentando las mismas atribuciones y facultades del gerente general de la citada empresa, no existe en los Informes de Fiscalización, de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria y de Medida Cautelar Previa antes mencionados ni en el expediente, hechos que acrediten que las mencionadas personas se encontraban involucradas con el manejo efectivo de la empresa y que conocían y/o participaban de la subvaluación de ventas, como sí ocurre con el gerente general, por lo que no siendo suficiente tener la calidad de representante legal y las atribuciones legales de gestión para atribuir la calidad de responsable solidario procede revocar la apelada en este extremo.

- **RTF N° 2962-5-2005:**

  Que por este período, la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta anual y pagos a cuenta así como Impuesto General a las Ventas por concepto de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias, gastos ajenos al giro del negocio, gastos no sustentados fehacientemente, gastos no sustentados documentariamente e ingresos no declarados.

  Que no se encuentra acreditado que el recurrente haya participado en las decisiones que tuvieron como consecuencia los reparos formulados por la Administración y por tanto que haya ejercido la representación legal a que alude el artículo 16° del Código Tributario, lo que se corrobora en lo expuesto en el informe sobre atribución de responsabilidad solidaria, del cual no es posible establecer cuál ha sido el comportamiento específico del recurrente (con los documentos que lo acrediten), que se hallen vinculados con cada uno de los reparos efectuados a "La Empresa" y que sean motivo de la deuda acotada.

  Que en ese sentido, en estos casos no opera la presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, prevista por el artículo 16° del Código Tributario, según el texto vigente en ese período, por lo que no corresponde analizar si se configuraron las causales señaladas en el citado artículo.

- **RTF N° 6749-2-2006:** En esta resolución se verifica que la Administración determinó responsabilidad solidaria al representante legal acreditando la

existencia de dolo como causal de atribución de dicha responsabilidad; los sustento mediante un informe de presunción de delito de defraudación tributaria, acreditando: existencia de grupo familiar (se indicó que era común el cambio de socios y representantes legales y la creación de empresas a fin de reemplazar a aquellas con incumplimientos tributarios), doble facturación, ocultamiento y falsificación de información; asimismo, se indicó otros indicios: cambio de domicilio (según la Administración, con la intención de que esta no pueda ubicar a la empresa), existía liquidez en la empresa, se conocía la deuda y se incumplían obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Ahora bien, para efecto de aquella acreditación, la Administración podrá, obviamente, revisar y levantar la información relevante referida a los datos anotados;[158] además información referida, por ejemplo, a la situación o condición de la empresa y los hechos y datos vinculados con las decisiones financieras y el cumplimiento de todas sus obligaciones: liquidez, disposición de efectivo, patrimonio de la empresa, los actos jurídicos realizados, la evidencia de la generación de la obligación de pago, las anotaciones en los libros, el cumplimiento de sus obligaciones y deberes formales tributarios, etc.

6. PRESUNCIÓN DE LA EXISTENCIA DE DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O ABUSO DE FACULTADES

Como ya se ha anotado, el último párrafo del artículo 16, incorporado por el artículo 3 de la Ley N° 27335, señala que, salvo los casos que expresamente se indican en el penúltimo párrafo (casos de presunción de la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades; sistema de responsabilidad solidaria objetiva), en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

El penúltimo párrafo fue sustituido por el artículo 7 del Decreto Legislativo N° 953. El nuevo listado de supuestos de la presunción[159] de la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, manteniendo la presunción *juris tantum*[160] (es decir, admite prueba en contrario), ha quedado largamente ampliado y se ha regulado básicamente supuestos extremos (aunque no en todos los supuestos), que en algunos casos son actos fraudulentos e incluso lindan con el delito.

---

[158] Véase el siguiente ejemplo: En la RTF N° 3009-4-2003 se refiere que para imputar responsabilidad solidaria, se consideró un peritaje contable judicial en el que se verificó el diferimiento del pago de impuestos.

[159] De la Plaza, citado por Cabanellas (1994-VI: 390), señala que "la presunción es el resultado del proceso lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido; indicio es el hecho conocido de que se parte para establecer la presunción; la conjetura arguye una vacilación en la exactitud del hecho inicial, que puede trascender a la formación legítima de la presunción".

[160] Presunción juris tantum es, según Cabanellas (1994-VI: 392): "La que resulta del propio Derecho positivo, la afirmación o conjetura legal que puede ser desvirtuada por prueba en contrario; [...] Este género de presunciones surte efecto mientras no se demuestre su falsedad o inexactitud; ya que la verdad establecida es únicamente provisional. [...]".

Así, salvo prueba en contrario (que el sujeto atribuido –"representante"– acredite que actuó sin dolo, con la debida diligencia y dentro de las facultades otorgadas; obsérvese la inversión de la carga de la prueba), se considerará que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, y por lo tanto se puede imputar responsabilidad solidaria a los representantes, cuando el deudor tributario:

- No lleva contabilidad; a tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros (contables y tributarios) que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 días hábiles, por causas imputables al deudor tributario. Aquí debe tenerse la consideración específica de que la no presentación o exhibición, luego de haber sido requeridas expresamente por la Administración, otorgándosele el plazo indicado –10 días hábiles–, se deba a causas imputables al deudor tributario.
- Lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. "Este caso se justifica por la intención maliciosa que podría tener el representante legal de una empresa de dejar de cumplir las obligaciones tributarias de ésta, al consignar en los libros o registros contables datos distintos" (Muñoz Najar Bustamante; De la Vega Rengifo 2000: 105).
- Tenga la condición (declarada) de *no habido* de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo. Aquí debe tenerse en cuenta lo dispuesto por la Vigésimo Primera Disposición Final del Código Tributario y lo establecido mediante los Decretos Supremos Nos. 102-2002-EF (no aplicable a la SUNAT) y 041-2006-EF, y la Resolución de Superintendencia N° 157-2006/SUNAT.
- Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, *con la misma serie y/o numeración*, según corresponda. Obviamente aquí se incluye a la denominada "doble facturación".
- No se ha inscrito ante la Administración Tributaria. Téngase en cuenta lo establecido en el artículo 87 del Código y, respecto a los sujetos obligados a inscribirse en el RUC, el Decreto Legislativo N° 943 y las normas reglamentarias. Sin duda se pretende involucrar a los sujetos que realizan operaciones subterráneas o informales.
- Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga *por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes*, siempre que no se trate de errores materiales (o, en todo caso, el deudor deberá acreditar que se trata de un error).
- Omite anotar en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga, siempre que no se trate de errores materiales.
- Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.

- Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
- Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
- No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del artículo 78 del Código Tributario.
- Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
- Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En estos casos, para la atribución de la responsabilidad solidaria, la Administración deberá tener en cuenta, además de acreditar la incursión de la empresa en alguna de las causales indicadas, la coincidencia entre el período en que ocurren (por acción u omisión) tales hechos y el período de gestión del responsable atribuido, así como la calidad de "representante" de éste.

Agrega Talledo Mazú (S/F: 60) que, en los supuestos de los numerales 3 y 5 al 10 del tercer párrafo del artículo 16, "la responsabilidad solidaria del representante sólo se extiende a la deuda tributaria que sea consecuencia del hecho previsto como supuesto en el respectivo inciso".

Artículo 16°-A.- ADMINISTRADOR DE HECHO – RESPONSABLE SOLIDARIO (*)

Está obligado a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de responsable solidario, el administrador de hecho.
Para tal efecto, se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, tales como:

1. **Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o**
2. **Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o**
3. **Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, o**
4. **Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.**

Existe responsabilidad solidaria cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias. Se considera que existe dolo o negligencia grave, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario incurra en lo establecido en el tercer párrafo del artículo 16°. En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo o negligencia grave.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012, y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

7° (deudor tributario); **16°** (representantes - responsables solidarios); **20°** (derecho de repetición); **20°-A** (efectos de la responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **87°** (obligaciones de los deudores tributarios); **89°** (cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas); **90°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las entidades que carecen de personería jurídica); **91°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como ya se ha anotado, el artículo ha sido incorporado en el Código Tributario por el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1121.

2. EL ADMINISTRADOR DE HECHO Y LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Si bien en algún momento la Administración Tributaria pretendió darle la calidad de representante en virtud del artículo 16 (como administradores o gestores de negocios, aplicando la analogía), con la presente incorporación se resuelve un problema aparentemente solo de formalización, pero que en algunos casos involucraba además una modalidad de fraude en recaudación[161] (pues, como se ha probado, el escudo de la responsabilidad limitada facilitaba la gestión efectiva de la empresa por los accionistas [muchos representantes solo lo eran formalmente]; en otros casos, no existía formal y legalmente representación ninguna). En buena cuenta, se podrá aplicar, aunque con limitaciones, el levantamiento del velo societario.

No obstante, del artículo incorporado no resulta una facultad discrecional o arbitraria de la Administración Tributaria. La atribución de administrador de hecho requiere del cumplimiento de la norma y de la acreditación de los hechos vinculados. En ese sentido, cuando el propio artículo en su segundo párrafo señala que se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, está dispo-

[161] Incluyendo la subcapitalización de empresas o el uso de testaferros.

niendo una obligación: la Administración no solo deberá acreditar la actuación de aquel sujeto, sino además deberá probar que disponga de poder de gestión o dirección en el deudor tributario (no solo persona jurídica, también puede tratarse de personas naturales; contribuyente o responsable), o tenga poder de influenciar "decisivamente" en aquel deudor tributario.

Sin perjuicio de lo anotado, el artículo, a fin de facilitar la labor de la Administración, ha considerado algunos supuestos (no tan precisos) de administrador de hecho:

- Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o
- Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o
- Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, o
- Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Y decimos no tan precisos no solo porque la descripción resulta general, sino que además contiene una premisa por probar: las funciones, actuación o manejo; asimismo, debe acreditarse fehacientemente que aquellas acciones estén vinculadas (directamente) con el no pago de las deudas tributarias,[162] y la existencia de dolo o negligencia grave (pues, en concordancia con el último párrafo, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo o negligencia grave, salvo que se haya incurrido en alguna de las causales establecidas en el tercer párrafo del artículo 16 -presunción que además permite prueba en contrario).

Artículo 17°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

1. **Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos.** (*)
2. **Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.**
3. **Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o**

[162] También, por cierto, la vinculación con el período para el que atribuye la responsabilidad.

empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo. (*)

La responsabilidad cesará: (**)

a) **Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.**
Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior a quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.

b) **Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.**

(*) *Numerales sustituidos por el Artículo 8° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(**) *Párrafo sustituido por el Artículo 8° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (principio de legalidad y reserva de ley); **7°** (deudor tributario); **20°** (derecho de repetición); **20°-A** (efectos de la responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **25°** (transmisión de la obligación tributaria); **43°** (plazos de prescripción); **167°** (intransmisibilidad de las sanciones).

Otras normas

Código Civil: 660° (transmisión sucesoria de pleno derecho); **661°** (el heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta); **734°** (institución de heredero o legatario); **756°** (el legado); **1183°** ("La solidaridad no se presume. Sólo la ley o el título de la obligación la establecen en forma expresa"); **1186°, primer párrafo** ("El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente").

Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada – Decreto Ley N° 21621 [15.09.76]: **Capítulo X** (transformación de sociedades en empresas individuales de responsabilidad limitada); **Capítulo XI** (fusión).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: **Libro Cuarto, Sección Segunda** (reorganización de sociedades); **420°** (distribución del haber social); **422°** (responsabilidad frente a acreedores impagos); **423°** y siguientes (sociedades irregulares).

Resolución de Superintendencia N° 113-2006/SUNAT [07.07.2006]. Facilitan el pago de los responsables solidarios.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema del artículo 17 viene desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, y estuvo vigente sin modificaciones hasta diciembre de 1998. En dicho año, el numeral 3 y el último párrafo del artículo fue modificado por el artículo 4 de la Ley N° 27038 [31.12.98].

Posteriormente, mediante el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004], se sustituyó los numerales 1 y 3:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos. 2 [...] 3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.	*1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban;* *2. [...]* *3. Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de fusión y escisión de sociedades a que se refiere la Ley General de Sociedades surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.*

Asimismo, el último párrafo del artículo.

TEXTO VIGENTE	Texto anterior
La responsabilidad cesará: a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción. Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior a quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia. b) Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.	*La responsabilidad cesará:* *a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.* *Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior quienes adquieran activos o pasivos como consecuencia de la fusión o escisión de sociedades de acuerdo a la Ley General de Sociedades.* *b) Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta.*

Se añade como responsables solidarios a los que reciben anticipo de legítima, se habla de adquirentes del activo **y/o** pasivo, y se sustituye la expresión fusión y escisión de sociedades por el genérico de reorganización de sociedades o empresas.

2. RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

Los sujetos señalados en el artículo 17 serán responsables solidarios por haber recibido o adquirido bienes o patrimonio del deudor tributario; así, serán responsables solidarios y deberán responder de las obligaciones del deudor tributario pendientes de cumplimiento (por cierto, entendemos que se trata solo de las obligaciones generadas hasta el momento de la transferencia de los bienes o adquisición de patrimonio), hasta por el límite de la herencia, patrimonio o bienes que reciban, en los dos primeros casos, y en el tercero sin limitación alguna.

Respecto de los bienes o patrimonio adquiridos, cabe recordar que es irrelevante la existencia o inexistencia de vinculación entre dichos bienes con las obligaciones tributarias no satisfechas. Asimismo, en la medida en que el artículo no hace refe-

rencia a los bienes recibidos sino al valor de estos, la Administración bien puede ejecutar otros bienes de estos responsables solidarios. Para determinar el valor de los bienes que se reciban no debe incluirse el valor de los frutos obtenidos con posterioridad a la adquisición de los bienes (Talledo Mazú S/F: 63).

3. LOS HEREDEROS

3.1. Herederos

En el caso de los herederos (sucesores a título universal), su regulación, en el tema de la limitación (hasta el límite del valor de los bienes que reciban), coincide con la legislación civil[163] y con lo dispuesto por el artículo 25 del Código Tributario.[164]

Hay que hacer notar que en este caso, en la medida en que el causante ya no existe, los herederos a título universal en puridad no serían responsables solidarios con el "contribuyente" (pues, como se dijo, éste ya no existe y en tal medida los herederos no están "al lado de él"), sino directamente deudores tributarios como sucesores (artículo 25 del Código tributario).

Sin embargo, para proseguir la cobranza contra estos deudores (responsables) se ha generado un procedimiento que implica la previa determinación o atribución de "responsabilidad solidaria" (RTF Nos. 1050-1-2006 y 3740-5-2006).

De otro lado, debe entenderse que tratándose de una pluralidad de herederos (o cuando perviva un heredero con uno o más legatarios) existe entre ellos responsabilidad solidaria.

Cabe recordar que las obligaciones pendientes de cumplimiento sólo corresponderán a las deudas por tributos, y sus intereses, pues las deudas que correspondan a sanciones por infracciones tributarias quedarán extinguidas a la muerte del causante (artículo 167 del Código Tributario).

De otro lado, la responsabilidad solidaria de los herederos no está condicionada a que previamente se realice la partición de la masa hereditaria.[165]

3.2. Anticipo de legítima

De acuerdo con el segundo párrafo del numeral 1 (incorporado por el Decreto Legislativo N° 953), los "herederos" también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes (lo

---

[163] Respecto al límite, el artículo 661 del Código Civil, señala: "El heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta. Incumbe al heredero a prueba del exceso, salvo cuando exista inventario judicial".

[164] La RTF N° 2873-2-2003 resolvió precisando que, en virtud del numeral 1 del artículo 17 del Código Tributario, si una deuda es menor al valor de los bienes transferidos por anticipo de legítima, la Administración solo se hará cobro por el monto correspondiente a la deuda tributaria, en cambio, si la deuda tributaria es mayor, el responsable solidario sólo responderá hasta por el valor de los bienes transferidos.

[165] Informe N° 278-2003-SUNAT/2B0000.

que no quiere decir que la deuda deba estar relacionada con los bienes) y desde la adquisición de estos.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 11701-3-2011 (siguiendo el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2011-12 de 6 de julio de 2011)[166], estableció como criterio de observancia obligatoria lo siguiente:

> Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia no son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.

En este caso, tratándose de la adquisición de bienes antes del fallecimiento del contribuyente, sí existe responsabilidad solidaria en razón de que aún no ha ocurrido la sucesión tributaria pasiva.

4. LEGATARIOS

Para el caso de los legatarios (sucesores a título particular), se ha dispuesto responsabilidad solidaria (obviamente con los otros adquirentes, entre ellos los herederos)[167] con similar límite que para los herederos (hasta el límite del valor de los bienes que reciban).

En la medida en que la obligación tributaria no se transmite al legatario (como sí a los herederos, de acuerdo con el artículo 25 del Código), pues este es sucesor a título particular, si el legatario como responsable solidario realiza el pago, podrá repetir contra los herederos.

5. LOS SOCIOS

En los casos señalados en el numeral 2 del artículo 17, sin perjuicio de la eventual aplicación del artículo 16 –en caso algún socio además haya sido representante–, los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades (de las reguladas por la Ley General de Sociedades), u otros entes colectivos, de los que han formado parte, responderán hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Teniendo en cuenta que la liquidación implica la extinción de la empresa, en el presente caso no estaríamos frente a uno de responsabilidad solidaria (salvo que exista pluralidad de socios, entre los cuales sí existirá tal responsabilidad), sino de transmisión de la deuda tributaria por sucesión tributaria pasiva.

---

[166] Que modificó el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena 2003-21 de 21.10.2003.

[167] Si no hubieran herederos, podría asumirse a este responsable como sustituto en razón de que el deudor principal ha fallecido, y ya no habrá solidaridad ("al lado de").

6. LOS ADQUIRENTES DEL ACTIVO Y/O PASIVO DE EMPRESAS O ENTES COLECTIVOS

El numeral 3 señala que también serán responsables solidarios los adquirentes (sea por compra venta, aporte, donación –incluso–, etc.) del activo **y/o**[168] pasivo de empresas (de cualquier tipo) o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

A este respecto, tres cuestiones:

Primero, respecto a la adquisición conjunta del activo **y** pasivo; en este caso se entiende la responsabilidad solidaria cuando se transfería conjuntamente el activo y el pasivo de una empresa, es decir, cuando el negocio es cedido en su totalidad, de manera tal que el adquirente tiene la responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias surgidas del mismo negocio. En esa línea, también se puede tomar como claro el que se asuma responsabilidad solidaria por la adquisición de un pasivo de una empresa.

Segundo, sobre la adquisición del activo, debemos anotar que no se trata de la adquisición de cualquier activo; tal como expone Córdova Arce (2006: 52-53), debe entenderse que se trata de la adquisición de unidades de negocio o unidades de producción; el autor, precisando, indica: "la responsabilidad solidaria por adquisición de activos debe generarse únicamente por el traspaso de líneas de negocio o fondos empresariales, ya que al tratarse de fuentes generadoras de rentas que respaldan el pago de obligaciones tributarias, es el único caso en el que se justifica la atribución de responsabilidad".[169]

Tercero, respecto a los límites, la responsabilidad solidaria que surja, porque no se menciona en el artículo, no tendría límite ninguno, por lo que se les podría exigir por el total de la deuda de los deudores originarios (incluidas las deudas por sanciones por la comisión de infracciones tributarias); no obstante, consideramos que cuando se trate de la adquisición de activos debe asumirse que el límite es el valor de aquellos activos. De otro lado, no hay duda de que la responsabilidad será respecto de las deudas del transferente anteriores a la adquisición.

---

[168] Hasta antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, otra era la situación. La RTF N° 9319-2-2001 estableció que no existía responsabilidad solidaria conforme a lo establecido en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario (vigente hasta el 05 de febrero de 2004) cuando solo se ha adquirido el activo; en efecto, el referido numeral establece un supuesto de responsabilidad solidaria cuando se transfiere conjuntamente el activo y el pasivo de una empresa, es decir, cuando el negocio es cedido en su totalidad, de manera tal que el adquirente tiene la responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias surgidas del mismo negocio, y no por la adquisición de un activo determinado de la empresa. Similar criterio se aplicó, entre otras, en la RTF N° 4080-6-2003.

[169] Para estos efectos el autor recurrió a la definición y elementos de fondo empresarial del anteproyecto de la Ley Marco del Empresariado.

7. LOS ADQUIRENTES DEL ACTIVO Y/O PASIVO, CUANDO SE TRATE DE REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES O EMPRESAS

También en el numeral 3 del artículo 17, se estipula la responsabilidad solidaria de los adquirentes del activo **y/o** pasivo, cuando se trate de reorganización de sociedades (básicamente dadas por fusión, escisión, segregaciones patrimoniales simples, operaciones combinadas de reorganización múltiple, operaciones simultáneas) o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.

Como quiera que no se menciona un límite, la responsabilidad solidaria que surja no tendría límite ninguno, por lo que se les podría exigir por el total de la deuda de los deudores originarios (incluidas las deudas por sanciones por la comisión de infracciones tributarias); sin embargo, igual que en el anterior caso, consideramos que cuando se trate de la adquisición de activos debe asumirse que el límite es el valor de aquellos activos.

Por cierto, no hay duda de que la responsabilidad será respecto de las deudas anteriores a la adquisición.

De otro lado, cuando se trate de un solo adquirente en virtud de una fusión por absorción, ocurrirá lo señalado en el artículo 25 del Código Tributario (sucesión tributaria pasiva). Al respecto, la RTF N° 200-2-98 se pronunció en el sentido que habiendo operado la transmisión de la obligación tributaria en virtud de una fusión en la que la recurrente asumió la totalidad del patrimonio de una empresa absorbida, es aplicable el artículo 25 del Código Tributario; en esta línea, de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal en la Resolución N° 9512 del 27 de junio de 1974, en los casos de fusión por absorción desaparecen las absorbidas y por lo tanto, no se produce la figura de responsabilidad solidaria con una persona jurídica ya extinguida por fusión.[170] Situación similar sucede en la escisión propia o total, en la cual se extingue la contribuyente.

8. CESACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El último párrafo del artículo dispone que, tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, y de quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia (véase la RTF N° 5698-4-2002),[171] la responsabilidad cesará al vencimiento del plazo de prescripción (artículo 43 del Código Tributario) (véase la RTF N° 1953-4-2006).

Tratándose de los otros adquirentes (ejemplo: legatarios, socios, adquirentes de activos y/o pasivos de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica), la responsabilidad cesará a los dos años de efectuada la transferencia,

---

[170] O sería otro caso de responsable sustituto.

[171] Los profesores Valle Billinghurst y Escobar Rozas (2008: 410-427), luego de un amplio análisis, plantean que en el caso de la adquisición a título particular "en el marco de procesos de reorganización societaria, se debería aplicar el plazo previsto en el literal b del segundo párrafo" del artículo en comentario.

si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso de que no se presente tal comunicación, o se comunique la transferencia fuera de dicho plazo, asumiendo que son de aplicación plena los efectos de la solidaridad, se entiende que la responsabilidad cesará al vencimiento del plazo de prescripción.

Artículo 18°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS (*)

Son responsables solidarios con el contribuyente:

1. **Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con tributos, si no cumplen los requisitos que señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos.**
2. **Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.(**)**
3. **Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118°, cuando:**
   a) **No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.**
   b) **Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.**
   c) **Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.**
   d) **Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.**

   En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad.

   No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener. (***)
4. **Los depositarios de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la Administración Tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el Artículo 121° y sus normas reglamentarias.**
5. **Los acreedores vinculados con el deudor tributario según el criterio establecido en el Artículo 12° de la Ley General del Sistema Concursal, que**

hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.

6. **Los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del Artículo 16°, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que éstos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Artículo 119°.**

También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales. (****)

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 9° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(**) *Numeral sustituido por el Artículo 1° de la Ley N° 28647, publicada el 11 de diciembre de 2005.*

(***) *Numeral sustituido por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(****) *Párrafo sustituido por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (principio de legalidad); **10°** (agentes de retención o percepción); **16°, numerales 2, 3 y 4** (representantes – responsables solidarios); **20°** (derecho de repetición); **20°-A** (efectos de la responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **97°** (obligaciones del comprador, usuario y transportista); **118°, numerales 2 y 4** (medidas cautelares; depósito y retención); **119°** (suspensión de cobranza coactiva); **121°** (tasación).

Otras normas

Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979 [23.09.98]; TUO (aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS): **33°** (formas de embargo).

Ley General del Sistema Concursal –Ley N° 27809 [08.08.2002]: **12°** (declaración de vinculación entre el deudor y sus acreedores).

Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT [24.01.99], y modificatorias: Reglamento de Comprobantes de Pago: **Capítulo V** (obligaciones para el traslado de bienes).

Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT [23.09.2004]: Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva: **18°** (embargo en forma de depósito); 20° (embargo en forma de retención).

Resolución de Superintendencia N° 113-2006/SUNAT [07.07.2006]. Facilitan el pago de los responsables solidarios.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 262-2008-SUNAT/2B0000:

La responsabilidad solidaria por las retenciones y percepciones no efectuadas durante la vigencia del numeral 2 del artículo 18° del TUO del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953 (6.2.2004 al 11.12.2005), no se encuentra caduca, resultándole de aplicación los plazos de prescripción establecidos en el artículo 43° del citado TUO.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Al texto aprobado por el Decreto Ley N° 25859 se incorporó los numerales 3 y 4 por el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816; el artículo 18 fue modificado por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27146; se añadió el numeral 5; y posteriormente, el numeral 6 fue incorporado por el artículo único de la Ley N° 27787, publicada el 25 de julio de 2002.

En fecha 05 de febrero de 2004, todo el artículo fue sustituido por el texto actual aprobado por el Decreto Legislativo 953; respecto del anterior, además de algunas necesarias precisiones, se incluye el último párrafo.

El numeral 2 del artículo en comentario fue sustituido por el artículo 1 de la Ley N° 28647, publicada el 11 de diciembre de 2005 (se volvió al texto anterior al aprobado por el Decreto Legislativo 953).

TEXTO VIGENTE	Texto anterior
Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.	*Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados, por las deudas tributarias del contribuyente relativas al mismo tributo y hasta por el monto que se debió retener o percibir. La responsabilidad cesará al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.*[172]

La Única Disposición Transitoria de esta ley (N° 28647) dispuso a este respecto: "Precísase que el numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vigente antes de la sustitución realizada por el artículo 1° de la presente Ley, sólo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido la retención o percepción durante el lapso en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral efectuada por el Decreto Legislativo N° 953".

---

[172] Respecto a norma recayó la RTF N° 9050-5-2004, de observancia obligatoria [27.11.2004], con el siguiente criterio:
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° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, es un plazo de caducidad.
La responsabilidad solidaria 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 de dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computa desde la fecha en que se incurrió en la omisión.
Considerando además la sentencia recaída en la STC N° 0002-2006-PI/TC, el Tribunal Fiscal sigue pronunciándose en esa línea (Ejemplo, RTF N° 324-2-2008).

El Tribunal Constitucional, mediante la STC recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC ha declarado la inconstitucionalidad de esta Disposición Transitoria Única, empero ha establecido que dicha sentencia surtirá efectos a partir del día siguiente de su publicación.

El numeral 3 del artículo en comentario fue sustituido por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 981:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
3. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118°, cuando: a) No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda. b) Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda. c) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado. d) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención. En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad. No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener.	*3. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el Artículo 118°, cuando:* *a) Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda;* *b) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.* *c) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.* *En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad.* *No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener.*

Asimismo, el último párrafo del artículo en comentario fue sustituido por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 981:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.	*También son responsables solidarios, los sujetos que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica que dejen de ser entes colectivos y que mantengan deuda tributaria pendiente de pago.*

2. RESPONSABLES SOLIDARIOS POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES O DEBERES TRIBUTARIOS

Los sujetos indicados en el artículo 18, salvo el supuesto del último párrafo (en este caso se trata de representantes), serán responsables solidarios con los contribuyentes por incumplir diversos deberes u obligaciones (atribuidas por normas legales), o por actuar indebidamente (con culpa o negligencia que afecte la labor recaudadora de la Administración), por lo que se dice que su imputación como responsable solidario es de carácter sancionatorio; esto, sin perjuicio de las sanciones administrativo-tributarias o judiciales que puedan recaer en los responsables.

La responsabilidad tiene límite respecto del monto de la deuda (téngase en cuenta que abarca los intereses que la obligación original hubiera generado).

3. POR INCUMPLIR LOS REQUISITOS PARA EL TRANSPORTE

Las empresas porteadoras[173] (empresas transportistas) que transporten productos gravados serán responsables solidarios con el contribuyente si no cumplen los requisitos que señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos, es decir, si es que, eventualmente incumpliendo su obligación estipulada en el segundo párrafo del artículo 97, transportan productos gravados sin cumplir con lo exigido por las leyes tributarias y en especial por el Reglamento de Comprobantes de Pago y normas conexas (por ejemplo, la ley que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central).

Se entiende, por el carácter de la atribución de esta responsabilidad solidaria, sin perjuicio de las sanciones que correspondan, que en el presente caso se tiene como límite el monto total de las deudas tributarias que resulten de los bienes o productos transportados (empero no de las multas).

4. POR OMITIR LA RETENCIÓN O PERCEPCIÓN

Ya se ha explicado anteriormente que el agente de retención o percepción está en la obligación (deber) de cumplir con la retención o percepción (véase los comentarios del artículo 10); la omisión en el cumplimiento de tal obligación le acarreará asumir como responsable solidario con el deudor tributario principal –contribuyente– la obligación tributaria (deuda tributaria, es decir el tributo más los intereses que se hubieren generado).

El numeral 2 del artículo expresamente indica que serán responsables solidarios con el contribuyente los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados;[174] si bien el nuevo texto no lo indica, se entiende que se trata solo de las deudas directamente vinculadas

---

[173] "Porteador es el empresario que asume directamente la obligación de realizar el Transporte" (Uría 1995: 701).

[174] Véase, para completar esta parte, lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

al tributo no retenido o no percibido; de allí también surge el límite. De otro lado, esta responsabilidad cesará al vencimiento del plazo de prescripción.

5. POR RETENER O PERCIBIR Y OMITIR EL PAGO (INGRESO) AL FISCO

La segunda parte del numeral 2 del artículo 18 establece que en caso el agente haya efectuado la retención o percepción, éste es el único responsable ante la Administración Tributaria.

En la medida en que ya no habrá solidaridad tributaria con el contribuyente (habiendo sufrido la retención o percepción, éste ha quedado liberado), pues el agente sustituye a aquél, algunos llaman al agente responsable sustituto.[175]

En este caso, la responsabilidad cesará al vencimiento del plazo (de prescripción) estipulado en el segundo párrafo del artículo 43 del Código Tributario (10 años).

6. POR INCUMPLIR CON DEBERES EN EMBARGOS EN FORMA DE RETENCIÓN

En los procedimientos de cobranza coactiva, cuando se disponga el embargo en forma de retención, los terceros (empresas del sistema financiero, otras empresas u otras personas -persona natural o jurídica-, que tengan fondos, depósitos, créditos o bienes del deudor tributario) notificados para efectuar un embargo en forma de retención serán responsables solidarios con el contribuyente, cuando:

- No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y (téngase en cuenta este detalle) entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda;
- Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
- Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

En estos casos (obsérvese que no se considera expresamente como causal la comunicación fuera del plazo -5 días- de la retención o la imposibilidad de

[175] Cabe recordar a este respecto que el profesor Hernández Berenguel (2006: 16) hace una distinción: tratándose de la retención o percepción de un tributo con carácter de definitivo, obviamente habiéndose efectuado alguna de estas, estaríamos frente a un caso de sustitución, sin embargo si se trata de la retención o percepción a cuenta de un tributo se estaría ante la responsabilidad única del agente.

ésta), la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación (requiriendo la información e investigando los hechos o documentos pertinentes) que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad.

La responsabilidad será hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118 del Código Tributario (medidas cautelares; procedimiento y formas de embargo).

Ahora bien, no existirá responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener (aun cuando no se hubiera efectuado la retención).

Como se recuerda, el sentido de esta disposición, tal como se indicó en la exposición de motivos del Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, era concordar "la norma con la modificación del artículo 118 y evitar las acciones de terceros tendientes al incumplimiento de las resoluciones del Ejecutor Coactivo, ante la posibilidad de incurrir en responsabilidad solidaria".

7. POR NO PONER LOS BIENES A DISPOSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN EN LAS CONDICIONES EN LAS QUE FUERON ENTREGADOS

Del mismo modo, en un proceso de cobranza coactiva, los depositarios (aunque se ha hecho habitual designar como depositarios a los gerentes o administradores, también pueden ser designados terceros no vinculados a las empresas embargadas o la SUNAT) de bienes embargados serán responsables solidarios con el contribuyente si, habiéndoles solicitado la Administración poner los bienes en depósito a su disposición, estos no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados (por ejemplo, estén deteriorados o materialmente perdidos) por causas imputables a estos depositarios.

La responsabilidad será hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el artículo 121 (tasación) del Código Tributario y sus normas reglamentarias.

8. POR OCULTAR SU VINCULACIÓN CON EL DEUDOR TRIBUTARIO

También serán responsables solidarios con el deudor tributario, los acreedores vinculados con el deudor tributario, según el criterio establecido en el artículo 12 de la Ley General del Sistema Concursal, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.

Respecto a los alcances de la imputación de esta responsabilidad solidaria, Talledo (S/F: 69) dice que no resulta claro cuál es la extensión de la responsabilidad del acreedor; si hasta por el monto de su crédito, hasta por el íntegro de la deuda tributaria en cuestión o hasta por el monto en que la connivencia que haya existido entre el acreedor y deudor pueda haber perjudicado el interés fiscal. Añade que este es un aspecto que necesariamente requiere normativa legal.

9. POR NO INFORMAR DE LA EXISTENCIA DE DEUDAS TRIBUTARIAS EN COBRANZA COACTIVA Y DISTRIBUIR UTILIDADES

También serán responsables solidarios los sujetos comprendidos en los numerales 2 (los representantes legales y los designados por las personas jurídicas), 3 (los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica) y 4 (los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas) del artículo 16 del Código Tributario, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva (se entiende, deudas que siendo exigibles coactivamente se encuentren en ese momento dentro de un proceso de cobranza coactiva[176]; véase el artículo 115 del Código), sin que estos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT.[177]

La SUNAT, en la conclusión 1 del Informe N° 252-2002-SUNAT-K00000 de fecha 17 de septiembre de 2002, señala que se considerará que los sujetos mencionados en el numeral 6 del artículo han cumplido con informar adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, cuando con anterioridad a la distribución de utilidades pongan de modo idóneo en conocimiento de estos la existencia de deudas tributarias pendientes de pago que se encuentren en cobranza coactiva y la inexistencia de las causales de suspensión previstas en el artículo 119 del Código Tributario. La segunda conclusión precisa que en la medida en que el numeral 6 del artículo 18 del Código Tributario no ha establecido el modo en el que debe consignarse la información mencionada, los contribuyentes podrán hacerla constar a través de cualquier medio fehaciente.

Si bien puede quedar claro el deber de informar a los socios o dueños de las empresas de aquella circunstancia (deuda pendiente en cobranza coactiva), no resulta así la comunicación que se deba dar a la SUNAT; en efecto, en el numeral en comentario no se indica qué información se proporcionará a este órgano de la Administración (por cierto, la misma no será aquella que se provea a los accionistas o propietarios de las empresas que la Administración ya la conoce); tampoco se indica que a este órgano se le debe proporcionar la información referida a la decisión de distribuir utilidades, sea que haya o no deuda pendiente en cobranza coactiva.

Ahora bien, esta norma no impide la distribución de utilidades cuando hay deuda exigible coactivamente; así, en caso se distribuyera utilidades cuando se ha cumplido con informar debida y adecuadamente, no cabría atribuir responsabilidad solidaria.

De otro lado, no se incurrirá en este supuesto de responsabilidad solidaria si los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 no informan

---

[176] Y que respecto de tal deuda, en dicho procedimiento, no exista causal de suspensión o conclusión.

[177] Pór una cuestión de sistemática y técnica legislativa, la norma contenida en el numeral 6 debería estar ubicada en el artículo 16. Consideramos que la omisión o inadecuada comunicación no amerita incluirla en el artículo 18.

de deudas pendientes en cobranza coactiva si respecto de ellas existe alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario.

Finalmente, respecto a los límites, debe entenderse que se trata del total de deuda que se encuentre en cobranza coactiva y, por otro lado, también del total del monto distribuido (en caso este fuera menor a la deuda total en cobranza).

10. LOS EX MIEMBROS DE ENTES COLECTIVOS (SIN PERSONALIDAD JURÍDICA) QUE DEJARON DE SERLO

De acuerdo con el último párrafo del artículo en reseña, también son responsables solidarios los sujetos miembros (actualmente) o los que fueron miembros (anteriormente) de los entes colectivos sin personalidad jurídica (por ejemplo, sociedades de hecho, consorcios o contratos de colaboración empresarial) por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.

Como indica Fernández Cartagena (2007: 185), se contempla esta responsabilidad debido a que el ente colectivo puede no tener asignados bienes haciendo, por lo tanto, imposible realizar el cobro de la obligación tributaria que se estuviera generando mientras el ente colectivo realiza las actividades gravadas.

Según Talledo (S/F: 52), en rigor, en este caso estaríamos frente a un caso particular de la regla del artículo 19 del Código.

Artículo 19°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS POR HECHO GENERADOR

Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

2° (nacimiento de la obligación tributaria); **7°** (deudor tributario); **8°** (contribuyente); **20°** (derecho de repetición); **20°-A** (efectos de la responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **30°** (obligados al pago).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

No obstante que el sentido de la norma es parecido, entre el artículo 7 del TUO aprobado por el Decreto Supremo N° 218-90-EF y el actual artículo 19, existen sustanciales diferencias; el vigente es más preciso y determina sólo la responsabilidad solidaria, cuando son varios, entre contribuyentes.

El texto del artículo 19, tal cual, viene del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. SOLIDARIDAD DE CONTRIBUYENTES

Aun cuando este tipo de solidaridad tributaria no requeriría expresa mención de la ley (pues esta solidaridad, en teoría, por las características del caso, se puede presumir), no hay duda que en el artículo 19 ("Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias") estamos ante la responsabilidad solidaria entre "contribuyentes", pues se trata de diversos sujetos pasivos realizadores (co-realizadores) de un mismo hecho imponible o respecto de quienes se produce un mismo hecho generador de la obligación tributaria, y, por ende, deudores (codeudores) a título propio.[178]

Fantozzi (2001: 243) habla de solidaridad paritaria, "en el caso en que los efectos de un único hecho imposible son, al mismo tiempo, referibles a distintos sujetos que se encuentran, respecto a él, en la relación prevista en la norma. En líneas generales, puede entonces considerarse que toda vez que el presupuesto de hecho sea realizado, sea por uno o por varios, todos ellos quedan obligados solidariamente".

Es el caso de la pluralidad de contribuyentes abarcados por la hipótesis de incidencia.

Así, la responsabilidad será solidaria cuando exista concurrencia de dos o más titulares del hecho imponible o "unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos" (Giuliani Fonrouge 2001: 492); Villegas (2002: 339-340) directamente lo considera "solidaridad entre "contribuyentes" cuando son plurales".

Se presenta, como dice Mur Valdivia (1995: 86), cuando tales sujetos pasivos (contribuyentes) son coagentes o coautores en la verificación de la hipótesis de incidencia, lo que se da, por ejemplo, cuando poseen un patrimonio en común, ejercen de manera conjunta determinada actividad económica, o hacen uso de un derecho generador de obligaciones tributarias; para graficarlo, pone como ejemplo, considerando el tributo que grava la transferencia de propiedad (alcabala), el caso de dos o más personas que optan por adquirir de manera conjunta una propiedad inmueble.

Ahora, aun cuando se puede decir que cada uno de esos contribuyentes es destinatario legal tributario de una porción de tributo, en virtud de la solidaridad cada uno queda convertido en sujeto pasivo de la relación obligacional en su

---

[178] Como un ejemplo de una incorrecta aplicación del artículo 19, veamos la reseña de la RTF N° 441-3-2000: ante la acción de la Administración (ESSALUD) de imputar responsabilidad solidaria por deudas sobre aportaciones a la seguridad social aplicando el artículo 19 del Código Tributario, con el fundamento de que ambas empresas (la deudora y la imputada como responsable) comparten en forma amplia e indiscriminada los mismos recursos materiales, personales y jurídicos para generar riqueza e incluso reclamar sobre sus imposiciones, el Tribunal Fiscal resolvió señalando que el caso el supuesto de la norma no le alcanza a la "imputada" desde que el hecho generador de la obligación del pago de las aportaciones sociales se han realizado sólo respecto de una empresa (la deudora), y del expediente no se verifica la existencia de un mismo hecho que genere obligaciones tributarias a ambas empresas.

integridad. Esto significa que cada uno de los contribuyentes solidarios debe la obligación total, de manera que la Administración puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos reclamándoles todo el importe del tributo.

De este modo, de acuerdo a la solidaridad establecida, si bien el Estado ejecutará la totalidad de la deuda tributaria en la persona del contribuyente solidario que elija, este, el "pagador", tiene el derecho a resarcirse (derecho de repetición) cobrando a cada uno de los co-obligados o codeudores, su parte proporcional[179], pues existe sólo una obligación tributaria.

Artículo 20°.- DERECHO DE REPETICION

Los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

7° (deudor tributario); **8°** (contribuyente); **9°** (responsable); **16° a 19°** (responsables solidarios); **20°-A** (efectos de la responsabilidad solidaria); **30°** (obligados al pago).

Otras normas

Código Civil: 1260° (subrogación legal).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y ubicación del artículo 20 viene sin modificaciones desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. DERECHO DE REPETICIÓN

Villegas (2002: 342) precisa: "Si por exigencia legal paga quien fue ajeno a esa realización, es de la más elemental equidad que esté dotado de la facultad de resarcirse". Así, teniendo en cuenta que, en general, la figura del responsable ha obedecido a razones de garantía, afianzamiento o eficacia recaudatoria (asegurar la percepción exacta y a debido tiempo de los tributos), es lógico (y de "la más elemental equidad") asumir, y legalmente lo ha establecido el artículo 20, que si el responsable (en este caso, el responsable solidario) realiza el pago puede resarcirse del contribuyente.[180]

[179] Véase como ejemplo la RTF N° 252-3-2001.

[180] Como indican Rosas Chávez y Sáenz Rabanal (2006: 288), "el pago de la deuda tributaria por parte del responsable con la ausencia del mecanismo de traslación de la carga tributaria, generaría un enriquecimiento sin causa a favor del deudor principal, en cuanto y en tanto habría: (i) un enriquecimiento del deudor principal; (ii) un empobrecimiento del responsable

En este sentido, si las obligaciones tributarias (más precisamente, la deuda tributaria con todos sus componentes y no solamente el tributo, como equivocadamente se podría entrever del texto del artículo) son satisfechas por algún responsable solidario, este tiene el derecho de repetición (exigir el resarcimiento) contra el contribuyente, deudor principal. El acreedor del resarcimiento será el responsable que satisfizo la obligación que corresponde al destinatario legal tributario –contribuyente– (deudor del resarcimiento).

Así, tratándose de los terceros responsables solidarios (artículos 16 a 18), el responsable pagador tiene el derecho a resarcirse cobrando (exigiendo la devolución del monto pagado) la totalidad al respectivo contribuyente o contribuyentes.[181] Y en el caso de lo regulado por el artículo 19 del Código (solidaridad entre contribuyentes), por la solidaridad establecida, existiendo sólo una obligación tributaria, el responsable (contribuyente) pagador tiene el derecho a resarcirse cobrando (exigiendo la devolución del monto pagado) a cada uno de los co-obligados, codeudores (el otro u otros contribuyentes) su parte proporcional.

Se tramita por la vía jurisdiccional común (vía civil, en aplicación del artículo 1260 del Código Civil), en la medida en que lo que surge es una relación patrimonial (cuyo objeto no es un tributo) entre particulares.

Artículo 20°-A.- EFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA (*)

Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

1. **La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1. del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°.**
2. **La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.**
3. **Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46° tienen efectos colectivamente.**
4. **La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual**

---

tributario respecto del importe del pago de la deuda tributaria ajena; (iii) una relación causal entre enriquecimiento del deudor principal y el empobrecimiento del responsable tributario; y, (iv) una falta de causa del desplazamiento patrimonial a favor del deudor principal".

[181] Sin embargo, como se ha visto, no siempre pervivirá el deudor principal (contribuyente), por lo que los responsables sustitutos o los sucesores no podrán resarcirse cobrándole a aquél, empero tendrán que responder con lo adquirido o "cobrado".

se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.

5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

7° (deudor tributario); **8°** (contribuyente); **9°** (responsable); **16° a 19°** (responsables solidarios); **27°** (extinción de la obligación tributaria); **30°** (obligados al pago); **46°** (suspensión de la prescripción); **76°** (resolución de determinación); **119°** (suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se indica en la anotación, este artículo fue incorporado por el Decreto Legislativo N° 981.

2. LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Como ya hemos anotado, la obligación del responsable tributario deriva de la realización de un presupuesto de hecho diferente del presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria, empero que la obligación de tal responsable exige el acaecimiento de dos presupuestos de hecho: (i) el hecho generador de la obligación tributaria (véase los artículos 1 y 2 del Código) y (ii) el presupuesto de hecho de la obligación del responsable tributario (véase los artículos 9 y 16 a 19 del Código, entre otras). (Rosas Chávez; Sáenz Rabanal 2006: 281-306.)

Respecto a la atribución de la responsabilidad, el último párrafo del artículo 20-A señala que para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administra-

ción Tributaria debe notificar[182] al responsable la resolución de determinación[183] de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad. Se entiende que esta resolución de determinación debe cumplir, en lo que corresponda, con las condiciones establecidas en los artículos 77 y 103 del Código Tributario.

Del artículo 76 del Código Tributario (que define la resolución de determinación) debemos vincular a la atribución la labor previa de control. Así, en la medida en que usualmente se entiende que para la emisión de una resolución de determinación es requisito indispensable un procedimiento de fiscalización, en el caso de la determinación de la responsabilidad solidaria no se cumplirá necesariamente tal premisa. El procedimiento se tendrá que adecuar a cada caso en particular.

En este sentido, por sus características, en los casos del artículo 16 sí merecerá un procedimiento de fiscalización previo;[184] y nos atreveríamos a decir que el mismo procedimiento de fiscalización cuyo producto fue la determinación de la obligación (deuda) tributaria. En estos supuestos, sería ideal y justificado que, aun cuando no esté regulado (aunque debería estarlo), se emita y notifique simultáneamente (pero de modo independiente) la determinación de la deuda y de la responsabilidad solidaria al contribuyente y al responsable; lo cual, si bien obligaría a la Administración a efectuar una evaluación de la responsabilidad en cada procedimiento de fiscalización, evitaría la afectación del derecho de defensa de los deudores tributarios (y también se evitaría problemas operativos en la Administración para cuando pretenda determinar la responsabilidad en fecha posterior a la fiscalización que originó la determinación de la deuda, pues, en buena cuenta, tendría que reabrir aquel procedimiento).

En los demás casos será suficiente un previo procedimiento de verificación; y la emisión de la determinación de responsabilidad solidaria usualmente será después de la emisión de la determinación de la obligación (deuda) tributaria.

En todos los supuestos, el procedimiento aplicado debe enmarcarse dentro del debido procedimiento administrativo.

De otro lado, es necesario tener presente que el órgano de la Administración que impute o atribuya responsabilidad solidaria debe estar facultado para ello (el ejecutor coactivo, por ejemplo, no puede atribuirla[185]).

---

[182] Obviamente, el acto de la Administración que imputa o atribuye responsabilidad solidaria debe ser debidamente notificado (la RTF N° 162-2-2000 estableció que al sujeto imputado como responsable solidario deberá notificársele la resolución de manera independiente de la empresa deudora para ejercer su derecho de defensa).

[183] La responsabilidad solidaria no puede ser simplemente alegada; ésta debe ser atribuida mediante acto administrativo (RTF N° 691-2-2000). Siendo así, tratándose de los supuestos previstos en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16, no bastará, por ejemplo, la publicación de la relación de contribuyentes que tengan la condición de no habidos a que se refiere el artículo 6 del Decreto Supremo N° 102-2002-EF para fines de considerar atribuida la responsabilidad solidaria (Informe N° 339-2003-SUNAT/2B0000).

[184] Este criterio también es aplicable al artículo 19.

[185] Uno de los considerandos de la RTF N° 1994-3-96, señala respecto a las facultades del Ejecutor Coactivo: "Que si bien, de conformidad con lo previsto en el artículo 116° del citado

3. IMPUGNACIÓN DE LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La resolución de determinación de responsabilidad solidaria sin duda puede ser impugnada; la vía pertinente es el procedimiento contencioso tributario (por cierto, la queja no es la vía para discutir la atribución de responsabilidad solidaria); así, según el artículo 135 del Código, es un acto reclamable (no apelable; aunque lo será el acto que resuelve la reclamación).[186]

El numeral 4 del artículo en comentario establece que la impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse (i) tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad (ii) como a la deuda tributaria (su generación, existencia y cuantía) respecto de la cual se es responsable.

No obstante este segundo aspecto tiene una limitación: en la resolución que resuelve la impugnación no puede revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa[187] (para estos efectos, la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución –del Tribunal Fiscal– que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables).[188] Como se ve, todo dependerá del momento en que se efectúe la atribución y notificación de responsable solidario, y las circunstancias de la deuda.[189] En este sentido, en los casos en que la emisión y la notificación de la resolución de determinación de responsabilidad solidaria fuera posterior a la fecha de emisión y notificación, o peor aún, cuando la determinación de la deuda ya fuera firme, el derecho de defensa del responsable se verá afectado porque el resolutor estará obligado a mantener el criterio previo y/o impedido de pronunciarse por ley sobre la impugnación de esta deuda. Así pues, si bien se entiende aquella disposición en aras de evitar resoluciones contradictorias, lo que en realidad estaría materializando es la indefensión del deudor.[190]

Código, el Ejecutor Coactivo tiene las facultades para ejercer las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles; la deuda tributaria debe haber sido establecida por la Administración Tributaria, en un acto anterior al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, acto administrativo que, asimismo, debe determinar el deudor tributario, sea como contribuyente, responsable o responsable solidario, por lo que, el Ejecutor Coactivo carece de facultades para instituir la deuda tributaria, así como para imputar responsabilidad solidaria a un representante legal". Este criterio fue reiterado, entre otras, en la RTF N° 489-3-2000.

[186] En todo caso, como señalan las RTF Nos. 19486 de 15.04.86, 057-6-97, 461-4-2000, 9172-4-2001, 3020-4-2002, 4359-2-2003 y 12321-7-2008, los actos de la Administración que atribuyen responsabilidad solidaria, siendo que tienen relación directa con la obligación tributaria (ya determinada), son reclamables y no apelables.

[187] Criterio ya expuesto por el Tribunal Fiscal (entre otras, cuando se trató de actos consentidos y firmes, en las RTF Nos. 7458-4-2003, 5049-4-2005 y 6749-2-2006).

[188] Obviamente, si la resolución que contiene la deuda aun no es firme se puede exigir la evaluación de todos los aspectos de la deuda.

[189] Talledo Mazú (S/F: 50.2) al respecto anota que desde un punto de vista práctico, sería conveniente que con la notificación de la deuda, se indique el estado en que esta se encuentra (pendiente de reclamación, en reclamación, en cobranza coactiva) o, al menos, si tiene el carácter de firme o no.

[190] Ejemplo: en la RTF N° 058-5-2004 se muestra un caso en el que en la oportunidad del recla-

4. OTROS EFECTOS DE LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El artículo en comentario prescribe como (algunos) efectos de la responsabilidad solidaria[191] los siguientes:

- La deuda tributaria podrá ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente,[192] salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1 del artículo 17 (herederos y legatarios), los numerales 1 y 2 del artículo 18 (empresas porteadoras y agentes de retención y percepción) y el artículo 19 (responsables solidarios por hecho generador).
- La extinción de la deuda tributaria (véase el artículo 27 del Código Tributario) del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.[193]
- Los actos de interrupción (del plazo de prescripción; artículo 45 del Código) efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente (y solo de él), surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios.[194] En esta línea, si ocurriera algún supuesto de interrupción respecto de algún responsable, sus efectos solo recaerán en éste.
- Los actos de suspensión de la prescripción (artículo 46 del Código) respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1 (suspensión del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario) y a) y e) del numeral 2 (suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario y el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de de efectuar el cobro por una norma legal)

---

mo y apelación de la empresa ésta no impugnó los reparos sustanciales limitándose a discutir aspectos vinculados al procedimiento y eventuales nulidades; así, la negligencia o impericia de los asesores de la empresa afectaron al responsable solidario.

[191] Respecto de sus alcances materiales y temporales, véase cada caso en particular.

[192] Como habíamos anotado al comentar sobre la solidaridad (artículo 9), una vez establecida la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria puede cobrar (o dirigir las acciones de cobranza) indistintamente, a elección de la Administración, al contribuyente y/o al responsable solidario, en igualdad de condiciones, el íntegro de la deuda tributaria.

[193] Desde luego, si la deuda la ha cancelado (extinguido) un responsable solidario, éste tendrá el derecho de exigir el resarcimiento al contribuyente. De otro lado, es obvio que si los valores que contienen la deuda y que han sido girados al contribuyente (deudor principal) han sido declarados nulos, los eventuales responsables solidarios quedan liberados (RTF N° 2211-4-2008).

[194] Con la misma lógica, si respecto del contribuyente hubiera "prescrito la deuda" (hubiera vencido el plazo prescriptorio y hubiera sido declarado el mismo o no), tal situación surtiría efectos colectivamente para todos los responsables solidarios, y estos podrían oponer ante la acción de la Administración tal prescripción.

del artículo 46 del Código tienen efectos colectivamente. En los demás casos, no; solo afecta a los involucrados.[195]

- La suspensión del procedimiento de cobranza coactiva (inciso a) del artículo 119 del Código) respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás.
- La conclusión del procedimiento de cobranza coactiva (inciso b) del artículo 119 del Código) respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7 del inciso b) del artículo 119 del Código (cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra, puede proseguirse la cobranza contra los demás responsables).
- Tratándose del inciso c) del artículo 119 la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente (en procedimiento concursal).

Artículo 21°.- CAPACIDAD TRIBUTARIA

Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XI (personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias); **1°** (la obligación tributaria); **7°** (deudor tributario); **8°** (contribuyente); **9°** (responsable); **16°** (representantes); **22°** (representación de personas naturales y sujetos que carecen de personería jurídica); **24°** (efectos de la representación); **30°** (obligados al pago); **89°** (cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas); **90°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las entidades que carecen de personería jurídica); **91°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas).

[195] Como se ha anotado, de acuerdo con el numeral 4 del artículo en comentario, la impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse (i) tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad (ii) como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable; en tal sentido, como indica Fernández Cartagena (2007: 187), si solo el responsable impugna y no cuestiona la existencia de la deuda tributaria sino únicamente la imputación de responsabilidad solidaria no habría razón para que dicha impugnación suspenda la prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago de la obligación tributaria al contribuyente toda vez que el fisco no se vería impedido de efectuar la cobranza de la deuda.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El sentido del artículo ya estaba perfilado desde mayo de 1992 (artículo 11 del TUO aprobado por el Decreto Supremo N° 218-90-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 769); sin embargo, el texto y ubicación del artículo 21 fue regulado tal cual desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. CAPACIDAD TRIBUTARIA O CAPACIDAD JURÍDICO TRIBUTARIA

La capacidad tributaria es la aptitud o idoneidad general para ser sujeto o titular de derechos, deberes y obligaciones tributarias.

García Vizcaíno (2009: 461), precisando, la denomina capacidad jurídica tributaria e indica que consiste en "la aptitud jurídica para la sujeción pasiva de la obligación tributaria". Villegas (2002: 332) señala que es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria principal, "con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea". Es decir, en palabras sencillas, es la aptitud (idoneidad y potencialidad) para ser deudor tributario, y como tal, titular tributario de derechos, deberes y obligaciones. Como dice Ferreiro Lapatza (2004: 36), la capacidad tributaria es igual a capacidad jurídica; es la idea de capacidad válida para todo el ordenamiento referida al Derecho Tributario.

El artículo bajo comentario, sin duda exclusivamente para efectos tributarios, siguiendo el criterio hasta aquí expuesto, establece de manera amplia quienes tienen capacidad tributaria:

- Las personas naturales;
- Las personas jurídicas;
- Las comunidades de bienes;
- Los patrimonios;
- Las sucesiones indivisas;
- Los fideicomisos;
- Las sociedades de hecho;
- Las sociedades conyugales;
- Otros entes colectivos;

Aunque estos sujetos estén limitados o carezcan de capacidad de ejercicio (por ejemplo, un menor de edad que tiene propiedades adquiridas por donación o herencia) o de personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos, deberes y obligaciones tributarias.

Como se ha observado, nuestra legislación, como muchas otras, ha incluido en un listado amplio a diversos entes, sin considerar relevante si el derecho pri-

vado les reconoce o no la calidad de sujetos de derecho en la medida en que han tenido en cuenta primordialmente "la posesión de una autonomía patrimonial tal que les posibilite encuadrarse fácticamente en las hipótesis normativas asumidas como hechos imponibles" (Villegas 2002: 332). Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 134-135), haciendo referencia a Sáinz de Bujanda y Acosta, señalan que para que exista un sujeto de Derecho tributario no personalizado sería preciso que se den acumulativamente los requisitos siguientes:

- Que se trate de una "unidad económica" o de un "patrimonio separado".
- Que esté regulada en el Derecho común de forma que puedan atribuírsele no solo cierta autonomía patrimonial, sino además un determinado mecanismo de formación y manifestación de la voluntad, de manera que se pueda calificar como sujeto no personalizado de Derecho común.
- Que esta unidad económica o este patrimonio separado, no estén dotados de personalidad jurídica.
- Que exista un precepto, con rango de ley, que atribuya a dicha unidad económica o a dicho patrimonio separado la calificación de sujeto pasivo tributario para un determinado tributo (la ley que regula el tributo en particular), y ello porque no basta que exista el artículo en comentario para considerar a estos entes como sujetos pasivos de un impuesto en particular.

3. CAPACIDAD JURÍDICO TRIBUTARIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Capacidad tributaria (o capacidad jurídica tributaria) y capacidad contributiva son conceptos distintos.[196]

Asumiendo lo expuesto anteriormente para la capacidad tributaria, debemos anotar que la capacidad contributiva es la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado conforme a una valoración de tipo político, siempre que no se aparte de las pautas de razonabilidad (García Vizcaíno 2009: 461)[197]. Es igual a capacidad económica; igual a capacidad para soportar las cargas económicas derivadas de los tributos (Ferreiro Lapatza 2004: 36). Capacidad económica manifestada al acaecimiento de un hecho imponible. El profesor Fernández Cartagena (2006: 171-173) señala que es la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza; (i) la capacidad contributiva alude a la capacidad económica de un sujeto, (ii) esta capacidad contributiva es la condición que necesariamente debe ostentar un sujeto para que el Estado le pueda exigir el pago de tributos; y, (iii) la capacidad contributiva debe ser tomada en cuenta por el legislador en la imposición y en la aplicación de tributos;

---

[196] La capacidad tributaria "es un atributo abstracto que permite ser designado como sujeto pasivo" y la capacidad contributiva "es una apreciación económica de la posibilidad de aporte de los sujetos" (Sevillano Chávez 2011: 322).

[197] La profesora argentina agrega: "Una persona careciente tiene capacidad jurídica tributaria, pero no capacidad contributiva".

y recurriendo al criterio del Tribunal Constitucional completa informando que la capacidad contributiva no alude a la mera manifestación de riqueza (capacidad económica) sino "supone una valoración previa por parte del legislador, quien objetivamente elige un determinado hecho revelador de capacidad económica y lo eleva al grado de hecho imponible, por considerar que dicha aptitud económica, al ser contrapuesta con los valores y fines del Estado, lo legitima para el cobro de tributos como un mecanismo de redistribución de la riqueza o para cumplir otras finalidades constitucionalmente consideradas valiosas".

4. CAPACIDAD DE OBRAR TRIBUTARIA (CAPACIDAD DE EJERCICIO)

De otro lado, la capacidad tributaria también es distinta de la capacidad de obrar tributaria (o capacidad de ejercicio); esta es la capacidad o aptitud para realizar actos que produzcan efectos jurídicos válidos en el desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria, asumiendo y cumpliendo, por sí mismos, sus obligaciones –o deberes–, y ejerciendo sus derechos, derivados del ordenamiento tributario.

Ahora bien, por los sujetos que teniendo capacidad tributaria carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales o judiciales (véase el artículo 22 del Código Tributario[198]). Un ejemplo: por un menor de edad con capacidad tributaria (propietario, dentro del ejemplo, de bienes inmuebles), en la medida en que éste no tiene capacidad de obrar tributaria, serán los padres, por la patria potestad, quienes cumplan sus obligaciones y deberes, y ejerzan sus derechos.

Artículo 22°.- REPRESENTACION DE PERSONAS NATURALES Y SUJETOS QUE CARECEN DE PERSONERIA JURIDICA

La representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica, corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados.
Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales.
Las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas o por medio de sus representantes.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

16° (representantes; responsabilidad solidaria); **21°** (capacidad tributaria); **90°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las entidades que carecen de personería jurídica); **91°** (cumplimiento de obligaciones tributarias de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas).

Otras normas

Código Civil: 43° y 44° (personas incapaces); **45°** (representación legal de incapaces); **145°** a **167°** (la representación).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: **429°** (sociedades irregulares; administración y representación).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: **52°** (capacidad procesal).

[198] También, respecto de algunos, véase la primera parte del artículo 16.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y ubicación actual vienen del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859; no obstante, hay que referir que mediante el aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 se modificó la primera parte del primer párrafo cambiándose el término "voluntarios" por el de "designados" como está a la fecha.

2. CAPACIDAD DE OBRAR TRIBUTARIA

Como ya se ha adelantado, se conoce con el nombre de capacidad de obrar en el Derecho Tributario a la aptitud para realizar actos que produzcan efectos jurídicos válidos en el desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria, asumiendo y cumpliendo, por sí mismos, sus obligaciones -o deberes-, y ejerciendo sus derechos, derivados del ordenamiento tributario; es aquella situación personal del obligado tributario que le permite contraer derechos y obligaciones y realizar hechos, actos y negocios con plena eficacia jurídica (Cazorla Prieto 2002: 336).

De acuerdo con lo apuntado, las entidades o sujetos que posean capacidad tributaria, pero que carezcan de personería jurídica o capacidad jurídica para obrar, requerirán, para el cumplimiento de sus obligaciones y deberes, y el ejercicio de sus derechos, de representantes. De esta representación habla el primer párrafo del artículo en comentario.

3. REPRESENTACIÓN DE SUJETOS QUE CAREZCAN DE PERSONERÍA JURÍDICA

Con la pauta anotada, el párrafo primero del artículo bajo glosa dispone expresamente que la representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica (Ej. las comunidades de bienes, los patrimonios, las sucesiones indivisas,[199] los fideicomisos, las sociedades de hecho, las sociedades conyugales,[200] u otros entes colectivos)[201], le corresponderá a sus integrantes (cualquiera de ellos), administradores o representantes legales o designados. Por cierto, tal condición (ser integrante), cuando se asuma la representación, debe acreditarse.

4. REPRESENTACIÓN DE PERSONAS NATURALES QUE CAREZCAN DE CAPACIDAD PARA OBRAR

El mismo primer párrafo precisa que tratándose de *personas naturales* que carezcan de capacidad jurídica para obrar (los menores de dieciséis años; los que por cualquier causa se encuentren privados de discernimiento; los sordomudos,

---

[199] Ejemplos de la exigencia de acreditación de representación en sucesiones los podemos ver en las RTF Nos. 1274-1-2007, 5469-4-2007, 237-5-2008.

[200] Véase como ejemplo la RTF N° 3452-2-2003.

[201] Véase como ejemplo la RTF N° 12111-5-2007.

los ciegosordos y los ciegomudos; los mayores de dieciséis y menores de dieciocho años; los retardados mentales; los que adolecen de deterioro mental que les impide expresar su libre voluntad; los pródigos; los que incurren en mala gestión; los ebrios habituales; los toxicómanos; los que sufren pena que lleva anexa la interdicción civil), actuarán sus representantes legales o judiciales (los que ejerzan, según corresponda, la patria potestad -padres-, la tutela -tutor- o la curatela -curador).

5. CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES POR SÍ MISMAS O POR REPRESENTANTES VOLUNTARIOS

Por otro lado, el segundo párrafo del artículo en comentario establece que las personas[202] o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas (mediante las propias personas naturales con capacidad de obrar) o por medio de sus representantes (legales o voluntarios; o apoderados nombrados, según corresponda, por personas naturales jurídicamente capaces o por los representantes legales de las personas naturales o jurídicas).

Artículo 23°.- FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACION (*)

Para presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.
La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.(**)
Para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 10° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(**) *Párrafo sustituido por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

[202] Caso en el cual, obviamente, no se le requerirá acreditar representación alguna. Véase la RTF N° 1052-5-2002.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

16° (representantes; responsables solidarios); **22°** (representación de personas naturales y entidades que carecen de personería jurídica); **24°** (efectos de la representación); **62°, numeral 18** (representantes designados para acceder a la información; normas sobre precios de transferencia); **88°** (la declaración tributaria); **92°, inciso q)** (derecho de los administrados a designar dos representantes para acceder a la información de terceros independientes; precios de transferencia); 130° (desistimiento); 153° (solicitud de corrección, ampliación o aclaración); 155° (queja).

Otras normas

Código Civil: 145° a 167° (la representación).

Código Procesal Civil: 233° (documento); 235° (documento público); 236° (documento privado).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: 14° (nombramiento de representantes, poderes e inscripciones).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 52° (capacidad procesal); 53° (representación de personas jurídicas); 115° (representación del administrado); 127° (régimen de fedatarios).

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]: Modifican artículos del Código Tributario: Tercera Disposición Final (concepto de documento para el Código tributario).

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 32°, numeral 4 y 32-A° (precios de transferencia).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Oficio N° 671-2006-SUNAT/200000:

Tratándose de gestiones de simple actividad o mero trámite, como es el caso de la entrega de declaraciones juradas de tributos en las oficinas fiscales de la SUNAT o en las entidades del sistema bancario y financiero con las cuales dicha Administración ha celebrado convenios para su recepción, las mismas podían y pueden realizarse por el propio contribuyente o por tercera persona, sin que para ello sea necesario ningún tipo de acreditación de representación por escrito, pues ésta se presume.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El sentido del artículo ya estaba esbozado desde mayo de 1992 (artículo 14 del TUO aprobado por el Decreto Supremo N° 218-90-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 769); con la nueva ubicación (artículo 23) y mínimas modificaciones se mantuvo en los Códigos Tributarios aprobados por el Decreto Ley N° 25859 y el Decreto Legislativo N° 773.

En el texto del artículo 23 aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, respecto del Código anterior, se incluyó en el primer párrafo a los escritos; asimismo, el término reclamaciones fue modificado por la expresión "medios impugnatorios". En el segundo párrafo, se añadió y modificó con la siguiente frase: "[...] cuando la Administración pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario [...]".

Con la sustitución dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, al texto anterior se le añadió, fundamentalmente, el acceso a la información de terceros (precios de transferencia) y la frase final del primer párrafo (veamos este párrafo):

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Para presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.	*Para presentar declaraciones, escritos, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación, mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria.*

Mediante el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 981 se agregó en el segundo párrafo la última parte:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.	*La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual.*

2. PODER ESPECIAL PARA DETERMINADOS ACTOS

El artículo bajo comentario (sin duda por la relevancia y efectos de los actos que indica expresamente) dispone la exigencia de que el representante (la persona que actúe en nombre del titular, en nombre del sujeto con capacidad tributaria, del representado)[203] acredite poseer poder especial (indicando la identidad del representante y además la precisión del acto determinado y específico para el cual

[203] Distinto será el caso en que una persona actúe en su nombre y a título personal, pero respecto de deudas de otro, sin asumir su representación; en tal caso no es de aplicación el artículo 23 en la medida en que la actuación es improcedente (Véase la RTF N° 13665-7-2008).

es conferido)[204], que sea suficiente[205] en relación con el fin para el que ha sido otorgado[206], y que esté vigente[207].

Así, salvo los casos de actuación vía los representantes legales de sujetos que carecen de capacidad de obrar o determinados sujetos cuando la ley expresamente les extienda las facultades pertinentes, en todos los casos en que se actúe mediante representantes para la realización de los actos taxativamente estipulados por el artículo 23, se deberá acreditar poder especial, vigente y suficiente.

2.1. Presentar declaraciones

En este caso debe entenderse que esta persona (representante o apoderado) estará facultada para que, en representación del titular, suscriba (firme) y declare el contenido de alguna declaración específica a que esté obligado este titular, de acuerdo, por ejemplo, con el artículo 88 del Código Tributario.

---

[204] No es suficiente que el documento señale que "se autoriza a realizar trámites en su nombre" (RTF N° 5277-5-2007), o se trate de copia simple del documento denominado "Carta Poder" en cuyo contenido se indique genéricamente que en su representación "pueda gestionar todo tipo de documento (ampliación de tarjetas de circulación, recaudaciones y presentar otros documentos) ante la Oficina de la Dirección de Circulación Terrestre - Puno, y demás instituciones como INDECOPI, SUNAT", y que esté suscrito sin legalización (RTF N° 10506-2-2007), o de una escritura pública de Aumento de Capital y Modificación Parcial de Estatuto sin que en el mismo se le otorgue al que suscribió el reclamo facultades para representar a la recurrente –en el documento no se especificaron las facultades con las que contaba para efectos de la interposición de recursos impugnatorios– (RTF N° 7861-3-2008). Así pues, el poder debe contener las facultades específicas para ejercitarlas según el artículo 23 (RTF N° 7888-3-2008).

[205] Sin duda el poder debe ser suficiente. Ejemplos: en la RTF N° 2619-1-2002 no se consideró suficientemente facultada para interponer una apelación a una persona que arrogándose representación adjuntó un poder que sólo le otorgaba la representación judicial; en la RTF Nos. 2963-A-2006 porque el "representante" tenía solo facultades bancarias y financieras; en la RTF N° 5056-2-2007 porque el gerente administrativo no estaba facultado para iniciar procedimientos contenciosos tributarios.

[206] En la RTF N° 2530-7-2011 se vio un caso en el que una persona presentó una solicitud "tributaria" adjuntando un poder que, citando el artículo 155, le confería facultades ajenas a la solicitud.

[207] El poder con que se acredita la representación debe estar actualizado (se debe acreditar que esté vigente) a la fecha de interposición del recurso (RTF Nos. 413-3-98, 313-3-2000, 6243-2-2007 y 6860-5-2008), o vigente al momento de la ejecución del acto (en la RTF N° 3167-3-2002 se declaró nulo un concesorio de apelación en razón de haberse verificado que se otorgaron facultades a la representante con posterioridad a la presentación de la apelación sin que hubiera mediado ratificación expresa en la misma). Un caso interesante se presenta en la RTF N° 5515-4-2008; mediante ésta se revocó una resolución que declaró inadmisible una reclamación por no haberse acreditado la representación de quien suscribió dicho recurso; no obstante, si bien a la fecha de la absolución del Requerimiento de Admisibilidad el cargo de gerente del sujeto que suscribió el recurso habría caducado, también lo era que atendiendo al sentido y alcances del término "ratificar" que comprende aprobar o confirmar una cosa que se ha dicho o hecho, dándola por valedera, y tomando en cuenta que durante el período comprendido entre la fecha de caducado dicho plazo y la de efectuada la ratificación, el cargo de gerente no había sido ocupado por persona distinta al mencionado suscribiente, quien incluso se encontraba debidamente acreditado ante SUNAT como representante legal desde antes, se tuvo por acreditada la representación; se siguió el criterio contenido en la RTF N° 771-4-2001.

Obviamente, las declaraciones no suscritas por el titular o su representante, o las suscritas por sujetos no autorizados (sin representación), no deberán ser tomadas en cuenta por la Administración en la medida en que no surtirán efectos respecto a los representados (véase el artículo 24 del Código).

Ahora bien, como se sabe, la Administración está utilizando mecanismos de declaración (PDT y SUNAT Operaciones en Línea) para los cuales, en principio, la disposición en comentario resultaría en la práctica inocua; no obstante, aun cuando en puridad no se materialice la forma de "presentación" de declaraciones que regula, su contenido deberá ser tomado en cuenta por la Administración para adecuar las condiciones de seguridad (por ejemplo, firmas digitales, claves específicas o códigos de seguridad; por ejemplo, el nuevo código de envío - NCE) que suplirían a aquella "suscripción" o "firma" que acredite la presentación.

Aquí hay que reiterar que la presentación que se regula es distinta de los actos de mero trámite que consisten en la presentación (entrega) física en las ventanillas del banco o la Administración.[208]

2.2. Presentar escritos

Entiéndase que, como en el caso anterior, no se trata de "entregarlos" en mesa de partes, acto de mero trámite, sino de suscribir dichos escritos (escritos diversos, solicitudes[209] o peticiones en virtud del derecho de petición constitucional, respuestas a esquelas, cartas o requerimientos, comunicaciones varias, reconocimientos[210], etc.), dirigirlos a la Administración y así presentarlos a ésta en nombre y representación del titular.

2.3. Acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia

Como se sabe, vía el artículo 22 del Decreto Legislativo N° 945, se incorporó en la Ley del Impuesto a la Renta el artículo 32-A que regula el procedimiento para determinar precios de transferencia -valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes in-

---

[208] Ante una queja planteada contra el SAT, porque esta entidad se negó a recibir la declaración jurada en que comunicaba la transferencia de un inmueble alegando que la persona encargada de la presentación de dicho documento carecía de poder, el Tribunal, mediante la RTF N° 167-4-98, estableció que cuando el artículo 23 del Código Tributario exige acreditar la representación para presentar declaraciones juradas, se está refiriendo a la exigencia de que la persona que suscribe la misma -y por tanto declara los datos contenidos en ella- es una distinta a la obligada, mas no para el mero trámite de presentación ante la ventanilla de la Administración.

[209] Incluso, sin duda, solicitudes de acogimiento a algún beneficio (véase lo resuelto en la RTF N° 11083-3-2008).

[210] Por ejemplo, de la comisión de alguna infracción tipificada en el artículo 174 del Código Tributario; al respecto, véase la RTF N° 1498-3-2009.

dependientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares–. En la medida en que para la aplicación del procedimiento indicado será necesario conocer la información de terceros independientes utilizados como comparables que tenga en su poder la Administración Tributaria, el Código, en su artículo 62, numeral 18, ha estipulado la facultad de la Administración de exigir a los deudores tributarios que designen representantes con el fin de que tengan acceso a dicha información, y en el inciso q) del artículo 92 del mismo Código, ha establecido como un derecho de los administrados, designar hasta dos 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.

2.4. Interponer medios impugnatorios o recursos administrativos

Para interponer en la vía del procedimiento contencioso tributario, reclamaciones o apelaciones, o apelaciones en el procedimiento no contencioso; asimismo, dentro de los procedimientos tributarios, "recursos" de queja o solicitudes de corrección o de ampliación.

También, cuando corresponda, en la vía administrativa, los recursos administrativos pertinentes.

De otro lado, como se dijo respecto de la presentación de los escritos, en este caso cuando se habla de interponer se refiere a la "suscripción" de los recursos o medios impugnatorios (RTF N° 3095-3-2002).

2.5. Desistirse o renunciar a derechos

Aquí hay tener en cuenta además, cuando corresponda, lo dispuesto por el artículo 130 del Código Tributario y el numeral 2 del artículo 115 de la LPAG.

3. LA REPRESENTACIÓN

Para Ribó Durán (1987: 541) la representación es la "institución jurídica que posibilita la actuación de una persona, llamada representado por medio de otra, llamada representante, que manifiesta una voluntad en nombre de la primera con eficacia jurídica. Cuando esta posibilitación ha sido conferida por el representado al representante de manera autónoma y utilizando la fórmula contractual oportuna, se habla de representación voluntaria. Y, por el contrario, cuando es la ley la que prevé que determinadas personas actuarán en interés y por cuenta de otras, se habla de representación legal". Álvarez Martínez (1995: 22) señala que es el "instituto jurídico en virtud del cual una persona (representante) gestiona asuntos ajenos actuando en interés de otra (representado) estando autorizada para tal fin por el propio representado o en su caso por la ley, de forma que los efectos jurídicos de su actuación se producen en la esfera jurídica de éste".

3.1. Representación voluntaria

Como se ha anotado, la representación voluntaria se da cuando el apoderamiento tiene como origen la voluntad del poderdante, sea del mismo titular o del representante legal, o de otro representante autorizado.[211]

La norma bajo glosa, en consonancia con lo señalado en el último párrafo del artículo anterior, para este tipo de representación y para los supuestos expresamente mencionados, ha establecido ciertos requisitos generales (véase las formas de acreditación).

3.2. Representantes legales o judiciales

3.2.1. Representación fundada en la falta de capacidad de obrar del deudor tributario

Los representantes legales o judiciales (los padres, el tutor y el curador; básicamente, como se anotó, la representación fundada en la falta de capacidad de obrar del deudor tributario), para los actos expresamente mencionados, no necesitan acreditar poder específico o especial, empero será necesario (y suficiente) acreditar aquella representación con el título jurídico que proceda en Derecho privado en virtud del cual hayan quedado designados como representantes legales.

---

[211] De las sumillas publicadas en la web del Tribunal Fiscal. RTF N° 2302-A-2008: "Se revoca la apelada que declaró inadmisible la apelación por no haberse acreditado la representación legal. Se señala que el mandato para despachar, otorgado por el dueño, consignatario o consignante en favor del Agente de Aduana, incluye la facultad de realizar actos y trámites relacionados con el despacho y retiro de las mercancías, así como el de interponer en favor de su comitente, los recursos impugnatorios pertinentes. Teniendo en cuenta el despacho aduanero como un procedimiento o trámite que incluye una serie de etapas, resulta atendible que el Agente ante un acto de la Administración generado en una de las etapas del despacho, esté en la posibilidad de presentar reclamaciones en representación de su comitente, pues de no hacerlo tampoco podría ejercer todas las facultades que le otorga la ley hasta obtener el retiro de la mercancía o levante. Refuerza la posición la realidad del despacho, pues en una multiplicidad de casos el Agente, a fin de cumplir con el mandato y obligación legal de retirar las mercancías, se ve precisado a accionar en representación de su comitente debido a la intermediación que ejerce, a fin de agilizar y llevar a término el despacho aduanero, siendo los casos más comunes los casos de ajuste del valor, anulación de trato preferencial, mercancía prohibida que debe reembarcarse, entre otros, por lo tanto corresponderá que la Aduana admita a trámite la impugnación previa verificación del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad". RTF N° 8024-3-2008: "Se revoca la apelada. Se señala que conforme se aprecia de la revisión del recurso de reclamación así como de los anexos que lo acompañan, obra en autos copia del testimonio del contrato de transferencia de la empresa individual de responsabilidad limitada, modificación parcial de estatutos y otorgamiento de poder, en cuyo artículo octavo la nueva titular gerente, Hermelinda Ibargüen Pomarino, otorga poder especial a favor de Juan Daniel Cuadros Castillo para que represente a la recurrente en todas las ciudades del Perú y a ejercer todos los derechos similares al cargo de gerente que le confiere el artículo 14° del estatuto, sin restricción ni limitación alguna y bajo la denominación de administrador general, en tal sentido se encuentra acreditada la representación de conformidad con el artículo 23° del Código Tributario, por lo que procede revocar la apelada, debiendo la Administración admitir a trámite el recurso y emitir pronunciamiento sobre la reclamación presentada".

3.2.2. Representación de sujetos que carezcan de personería jurídica

Como se sabe, la representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica (Ej. las comunidades de bienes, los patrimonios, las sucesiones indivisas,[212] los fideicomisos, las sociedades de hecho, las sociedades conyugales, u otros entes colectivos), le corresponderá a sus integrantes (cualquiera de ellos), administradores o representantes legales o designados. Por cierto, tal condición o calidad, cuando se asuma la representación, debe acreditarse, con lo que en el caso de los integrantes o del representante legal será suficiente la misma, pero en los demás casos (administrador, representante designado) además se requerirá de acreditar las facultades especiales.

3.2.3. Representación de personas jurídicas

La representación legal deriva directamente de los designios de la ley, y en el caso de las personas jurídicas debemos atenernos a las normas que regulan a dichos sujetos.[213] Sin embargo, la representación de las personas jurídicas, pese a encontrar su origen en la ley, no debía ser calificada como caso de representación legal, pues estimamos que dicha denominación debía reservarse en exclusiva para aquellos supuestos en los que el citado mecanismo representativo tiende a suplir la falta de capacidad de obrar de determinadas personas (Álvarez Martínez 1995: 273).

No obstante lo anotado y considerando lo dispuesto por el artículo 53 de la LPAG, que señala que las personas jurídicas pueden intervenir en el procedimiento a través de sus representantes legales, quienes actúan premunidos de los respectivos poderes, ateniéndonos en principio a que la representación de las personas jurídicas será voluntaria, si las normas de la materia establecen y otorgan facultades de representación se puede asumir la misma como representación legal.

Nuestra atingencia se sustenta en que si bien es posible presumir que sus representantes (por ejemplo el gerente general,[214] que goza de las facultades generales y especiales de representación procesal señaladas en el Código de la materia, por el solo mérito de su nombramiento, salvo estipulación en contrario del estatuto –artículos 14 y 188, numeral 2, de la Ley General de Sociedades– o limitación expresa) tienen las facultades suficientes para tales actos (lo cual, por cierto, debe ser acreditado con copia de la ficha registral o del testimonio en el que usualmente se incluye los poderes de estos representantes),[215] puede ocurrir, como ya

---

[212] Como ejemplos, véase, entre otras, las RTF Nos. 1274-1-2007, 5469-4-2007 y 237-5-2008.

[213] En el caso de empresas en liquidación, por ejemplo, deberán tener en cuenta lo señalado en la Ley General del Sistema Concursal (en las RTF Nos. 6254-5-2007 y 7627-7-2007, el Tribunal declaró nulo el concesorio de apelación, en razón de que no se acreditó la calidad de liquidadora de la empresa cuyo titular impugnó en nombre de la empresa en liquidación, ni se requirió la acreditación de representación respectiva).

[214] Y sólo el gerente general; en el caso de los demás gerentes las facultades especiales deben estar expresamente establecidas (RTF N° 8122-3-2008).

[215] Nuestra atingencia además se sustenta en la aplicación del artículo 172 de la LGS. En efecto, si bien de acuerdo con el citado artículo se podría concluir que a un director de la sociedad le correspondía las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la admi-

ha sucedido, que en el Estatuto o en los poderes, se haya estipulado expresamente no otorgarlos o simplemente se haya omitido esta parte.[216]

El Tribunal Fiscal, ante tales situaciones (y respecto del típico administrador de las personas jurídicas dedicadas a actividades comerciales), en un principio estableció que en la medida en que se ha asignado al gerente general de una sociedad la administración de la sociedad, se debía entender que le otorgaron facultades necesarias para desempeñarse en el cargo, por lo que podría realizar todos los actos y actividades inherentes a tal función; en esta línea, tal representante estaría facultado para representar a la sociedad e interponer recursos impugnativos (RTF N° 256-2-96); por esa misma época también se estableció la posibilidad de que, por tener las facultades especiales y generales de representación reguladas por el CPC (artículos 74 y 75), los representantes legales estaban facultados para actuar en representación de los deudores tributarios (entre otras, la RTF N° 2219-4-96).

La posición del Tribunal Fiscal tiempo después varió: mediante la RTF N° 079-5-97, habiéndose dispuesto por la Ley N° 26539 que el gerente de sociedades mercantiles y el administrador de sociedades civiles gozaba de representación procesal con las facultades generales y especiales de los artículos 74 y 75 del CPC, se pronunció señalando que tales disposiciones estaban referidas a la representación en procesos judiciales. De acuerdo con este criterio, el último párrafo del artículo 14 de la LGS (de contenido similar al estipulado en la Ley N° 26539), sería restringido a la representación procesal en sede judicial.

Posteriormente, el Tribunal Fiscal regresó parcialmente al criterio precedente al anterior (RTF N° 3639-3-2004), y recordando lo señalando por la parte final del artículo 14 de la Ley General de Sociedades ("*El gerente general o los administradores de la sociedad, según sea el caso, gozan de las facultades generales y especiales de representación procesal señaladas en el Código de la materia, por el solo mérito de su nombramiento, salvo estipulación en contrario del estatuto*") revocó una resolución de intendencia de la Administración Tributaria, que había declarado inadmisible una apelación por no haberse acreditado poder suficiente del representante, sosteniendo que "[...] no es atendible lo solicitado por la Administración respecto a la presentación de poder suficiente, al ser el gerente general

---

nistración de la sociedad dentro de su objeto, el Tribunal Fiscal, en la RTF N° 10277-5-2007, estableció la necesidad de poder suficiente: "Que en ese sentido, si al director en mención se le otorgaron facultades de representación especiales para poder interponer medios impugnativos ante cualquier instancia administrativa, de los actuados no se aprecia tal hecho, debiendo la recurrente acreditar la representación otorgada al director, criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01769-5-2002 de 27 de marzo de 2002 y 06518-2-2004 de agosto de 2004, entre otras".

[216] En la RTF N° 6424-4-2007, por ejemplo, consta el siguiente considerando: "Que de la revisión de los referidos documentos [ficha registral y copia parcial del estatuto], se aprecia que estos acreditan que el señor Marco Antonio Víctor Gómez Izuski tiene la calidad de gerente de SERCOT S.A., no obstante, no se puede verificar de los mismos que el mencionado señor cuenta con poder suficiente para ejercer la representación de la recurrente para interponer recursos impugnativos como el de autos, conforme con lo establecido en el artículo 23° del Código Tributario antes citado".

quien presentó el recurso impugnatorio, por lo que la declaración de inadmisibilidad motivada por incumplir con el mencionado requisito, no se encuentra arreglada a ley". Con criterio similar, pero recurriendo al artículo 188 de la LGS, la RTF N° 7056-5-2004 señaló que con la ficha registral presentada, en el que constaba el nombramiento del gerente, este representante gozaba de las facultades generales y especiales de representación procesal, existiendo en consecuencia poder suficiente conforme lo exige el artículo 23 del Código Tributario.[217]

A la EIRL también le es de aplicación el juicio expuesto (el gerente goza de todas las facultades)[218]. Por otro lado, de acuerdo con las normas que la regulan, el titular de una EIRL goza de facultades de representación (RTF N° 617-5-2001).

En el caso de las Asociaciones, si bien el Código Civil ha establecido ciertos requisitos (artículo 83), no ha precisado quién tiene las facultades de representación, por lo que las facultades conferidas al eventual representante deben estar consignadas en el estatuto, en el Libro de Actas o de registro actualizado (RTF N° 5036-4-2004). En caso que en los estatutos no se indiquen las facultades, en el documento de nombramiento del directivo o representante debe señalarse sus facultades suficientes (en caso contrario, el simple nombramiento no acreditará la representación; RTF N° 7348-5-2004).

Finalmente, sobre el poder de las personas jurídicas y su vigencia, téngase en cuenta que las mismas serán consideradas como deudores tributarios hasta su extinción, luego de lo cual dejarán de ser sujetos de derechos y obligaciones; en tal sentido, como se resolvió en la RTF N° 7653-1-2005, resultará un imposible jurídico que la referida persona jurídica interponga recursos, presente escritos o extienda una representación válida.

3.3. Procuración oficiosa o representación del abogado

Habida cuenta que existe una disposición expresa en el artículo 23 del Código Tributario, para los efectos regulados en dicho artículo, no procede la procuración oficiosa normada por el numeral 1 del artículo 81 del Código Procesal Civil (RTF N° 281-2-96).

Considerando el texto del mismo artículo 23 del Código, tampoco es aplicable el artículo 290 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que dispone que el abogado no requiere poder especial para interponer medios impugnatorios en representación de su cliente (RTF Nos. 123-3-99, 10276-4-2001).

Así, el abogado que suscribe solo él un recurso o algún medio impugnatorio debe acreditar poder suficiente para actuar a nombre del recurrente (RTF N° 1925-4-2002).

---

[217] Véase también la RTF Nos. 3639-3-2004 y 4554-6-2005.

[218] Considerando los artículos 43 y 50 del Decreto Ley N° 21621. Véase las RTF Nos. 7279-5-2008, 1405-5-2009 y 18764-1-2011.

4. FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACIÓN

La acreditación debe hacerse mediante poder que conste en documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria[219] o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades (por ejemplo para los casos de representación legal o judicial), según corresponda.[220]

Por cierto, no se requiere que el poder exigido en el artículo bajo comentario esté inscrito en los Registros Públicos (RTF N° 079-5-97).

La Tercera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953 dispone que cuando en el Código Tributario se hace referencia al término "documento" se alude a todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho y en consecuencia al que se le aplica en lo pertinente lo señalado en el Código Procesal Civil. Como se sabe, documento público, de acuerdo con el artículo 235 del Código Procesal Civil, es el otorgado por funcionario público en ejercicio de sus atribuciones y la escritura pública y demás documentos otorgados ante o por notario público, según la ley de la materia. Este artículo añade que la copia del documento público tiene el mismo valor que el original, si está certificada por el auxiliar jurisdiccional respectivo, notario público o fedatario, según corresponda. El mismo Código Procesal Civil (artículo 236) indica que documento privado es el que no tiene las características del documento público, y agrega que la legalización o certificación de un documento privado no lo convierte en público.

Sin perjuicio de lo anotado, respecto a los documentos, resulta ilustrativo recordar lo regulado por el artículo 41 de la LPAG:

> ***Artículo 41°.- Documentos***
>
> *41.1 Para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a los procedimientos administrativos, las entidades están obligadas a recibir los siguientes documentos e informaciones en vez de la*

---

[219] Fedatario designado por la Administración Tributaria: es el funcionario o servidor del Estado que personalmente y previo cotejo entre el original y la copia, comprueba y autentica el contenido de la copia de un documento original a efectos de su utilización en los procedimientos ante sus propias entidades. También puede, a pedido de los administrados, certificar firmas previa verificación de la identidad del suscriptor, para las actuaciones concretas en que sea necesario. Cada entidad designa fedatarios institucionales adscritos a sus unidades de recepción documental y brindan gratuitamente sus servicios a los administrados (artículo 127 de la LPAG).

[220] El Informe N° 063-2008-SUNAT/2B0000 señala: "Para efectos de la acreditación de un representante legal en el RUC, la identidad de los representantes legales de nacionalidad extranjera deberá acreditarse con carné de extranjería o pasaporte, requiriéndose en este último caso que el representante legal cuente con visa que le permita realizar en el Perú actividades generadoras de renta, de acuerdo a lo señalado en las normas legales que regulan su calidad migratoria, salvo tratado, convenio o acuerdo vigentes que permitan la realización de actividades generadoras de renta sin necesidad de contar con una visa. Lo anteriormente expuesto es aplicable sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos generales y específicos detallados en el Reglamento de la Ley del RUC y del TUPA de la SUNAT".

documentación oficial, a la cual reemplazan con el mismo mérito probatorio:

41.1.1 Copias simples o autenticadas por los fedatarios institucionales, en reemplazo de documentos originales o copias legalizadas notarialmente de tales documentos. Las copias simples serán aceptadas, estén o no certificadas por notarios, funcionarios o servidores públicos en el ejercicio de sus funciones y tendrán el mismo valor que los documentos originales para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a la tramitación de procedimientos administrativos seguidos ante cualquier entidad. Sólo se exigirán copias autenticadas por fedatarios institucionales en los casos en que sea razonablemente indispensable.

41.1.2 Traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.

41.1.3 Las expresiones escritas del administrado contenidas en declaraciones con carácter jurado mediante las cuales afirman su situación o estado favorable en relación con los requisitos que solicita la entidad en reemplazo de certificaciones oficiales sobre las condiciones especiales del propio administrado, tales como antecedentes policiales, certificados de buena conducta, de domicilio, de supervivencia, de orfandad, de viudez, de pérdida de documentos, entre otros.

41.1.4 Instrumentos privados, boletas notariales o copias simples de las escrituras públicas, en vez de instrumentos públicos de cualquier naturaleza, o testimonios notariales, respectivamente.

41.1.5 Constancias originales suscritas por profesionales independientes debidamente identificados en reemplazo de certificaciones oficiales acerca de las condiciones especiales del administrado o de sus intereses cuya apreciación requiera especiales actitudes técnicas o profesionales para reconocerlas, tales como certificados de salud o planos arquitectónicos, entre otros. Se tratará de profesionales colegiados sólo cuando la norma que regula los requisitos del procedimiento así lo exija.

41.1.6 Copias fotostáticas de formatos oficiales o una reproducción particular de ellos elaborada por el administrador respetando integralmente la estructura de los definidos por la autoridad, en sustitución de los formularios oficiales aprobados por la propia entidad para el suministro de datos.

41.2 La presentación y admisión de los sucedáneos documentales, se hace al amparo del principio de presunción de veracidad y conlleva la realización obligatoria de acciones de fiscalización posterior a cargo de dichas entidades.

41.3 Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable aun cuando una norma expresa disponga la presentación de documentos originales.

41.4 Las disposiciones contenidas en este artículo no limitan el derecho del administrado a presentar la documentación prohibida de exigir, en caso de ser considerado conveniente a su derecho.

Complementando, respecto a los documentos públicos, cabe precisar que la Administración para efectos de la acreditación de la representación debe aceptar las copias simples de sus documentos oficiales aunque no estén certificadas por notarios, funcionarios o servidores públicos en el ejercicio de sus funciones, salvo cuando resulte razonablemente indispensable, debiendo reconocérsele el mismo valor que los documentos originales; en esta línea, puede presentarse copia simple de la escritura pública en el que conste el poder o copia del testimonio de constitución de la empresa recurrente; también copia simple de la ficha registral expedida por los registros Públicos o fotocopia de la certificación del asiento y partida registral, en las que conste la inscripción (y vigencia) de los poderes.[221]

De otro lado, como ya se ha dicho, el documento privado en que conste el poder especial para los actos descritos en el artículo debe contar con firma legalizada notarialmente o certificada por fedatario designado por la Administración Tributaria (ya se sabe que la legalización o certificación de un documento privado no lo convierte en público). Así, pecando de obviedad, debemos remarcar que para acreditar la representación no será suficiente la presentación de documentos privados sin firma legalizada o certificada (RTF Nos. 10276-4-2001, 9272-1-2007, 467-7-2008, 4005-1-2008, 14146-4-2008, entre otras).

5. SUBSANACIÓN DE FALTA DE PODER

5.1. Subsanación de oficio

Como señala el segundo párrafo del artículo, la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio.

---

[221] La RTF N° 4212-1-2004, ante una apelación contra una resolución de intendencia que declaró inadmisible un recurso de reclamación porque supuestamente la recurrente no había acreditado la representación de la persona que suscribió el referido recurso (en razón de que los documentos que acreditarían dicha representación se presentaron en copia simple), revocó la apelada siguiendo lo establecido por el numeral 41.1.1 del artículo 41 de la LPAG (y además el artículo 43 en el caso de la RTF N° 5059-1-2004), el artículo 235 del Código Procesal Civil, y lo interpretado por el mismo Tribunal en la RTF N° 2321-5-2004 ("[...] la presentación del poder en original o copia certificada notarialmente o por fedatario no es un requisito que deba ser exigido cuando se trata de documentos públicos, pues su carácter público les otorga fehaciencia, pudiendo la propia Administración verificar su existencia, supuesto que no ocurre con los documentos privados, por lo que no resulta "razonablemente indispensable" que se exija su certificación notarial o por fedatario"); así, consideró que habiendo la recurrente cumplido con adjuntar copia de las escrituras públicas de constitución de la empresa y de modificación de las facultades del gerente, donde constan las facultades de representación de la persona que suscribió el recurso, sí se había acreditado que éste tenía facultades para ello, en su calidad de representante legal, concluyendo que la recurrente cumplió con lo dispuesto por el artículo 23 del Código Tributario.
Véase otros casos en las RTF Nos. 8024-3-2008, 8299-3-2008 y 1409-5-2009.

Puede ocurrir cuando el representante legal o el apoderado que suscribe el escrito esté plenamente acreditado en el Registro Único de Contribuyentes (y sus archivos) que maneja la SUNAT; ello es posible en la medida en que a las personas jurídicas[222] para inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes se les exige, además de otros documentos, la plena acreditación (con la respectiva presentación de copias de los documentos en los que consta la representación) del representante legal o apoderado. El Tribunal Fiscal ya consideró esta posibilidad: en diversas resoluciones reiteradas revocó la declaración de inadmisibilidad en la medida en que del Comprobante de Información Registrada (CIR) se apreciaba que con anterioridad a la interposición de la reclamación la recurrente había acreditado como representante legal al suscribiente como Gerente, quien de acuerdo con la escritura pública tenía facultades para representar a la sociedad.[223] En algunos casos, el

[222] Aunque no sólo de este tipo de personas. Véase la RTF N° 269-1-2010.

[223] RTF Nos. 348-1-98, 621-2-99, 1562-2-2003, 7132-3-2007, 1616-3-2009, 18764-1-2011, entre otras. Otros ejemplos los podemos ver en las siguientes resoluciones (de las sumillas publicadas en la web del Tribunal Fiscal): RTF N° 978-1-2007 ("[...]. Se indica que dado que para efecto de la inscripción en el RUC era necesario acompañar la copia de la minuta o de la escritura pública de constitución correspondiente y que las normas que regulaban dicha inscripción obligaban a los contribuyentes a comunicar cualquier modificación en la información proporcionada para dicho efecto, al no discutir la Administración la falta o insuficiencia del poder presentado por la persona que suscribió el recurso de reclamación, sino tan sólo que no fue presentado el documento que acredita su representación, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 165° de la Ley del Procedimiento Administración General, Ley N° 27444, según el cual no están sujetos a actuación probatoria, entre otros, los hechos alegados por las partes cuya prueba consta en los archivos de la entidad"); RTF N° 9846-4-2008 ("[...], dado que no procedía que la Administración requiriera poder alguno, toda vez que se dejó constancia en la hoja de admisibilidad del referido recurso que había cumplido con su presentación, y que además el poder debió obrar en sus archivos de acuerdo a la información del CIR"); RTF N° 12186-3-2008 ("[...], según se advierte del Comprobante de Información Registrada, la Administración tenía conocimiento que la persona que suscribió el recurso estaba acreditada como representante de la recurrente desde el 26 de junio de 2001. Asimismo, mediante Resolución N° 05983-3-2008 de 9 de mayo de 2008, este Tribunal, al analizar la inadmisibilidad de diversas reclamaciones presentadas por la recurrente, señaló que según escritura que obra de fojas 2 a 10 del Expediente N° 2359-2005: "Miriam Gladys Bendezú Jiménez, quien firma todas las reclamaciones formuladas, ostenta la calidad de apoderada de la recurrente con facultades para interponer recursos administrativos, entre otros". En vista de tales circunstancias, y en la medida que la Administración no acredita que la calidad de representante de dicha persona haya variado, no procedía la exigencia del poder a efecto de admitir a trámite la apelación, por lo que corresponde revocar la apelada y proceder analizar si la Resolución de Intendencia N° 026-014-0008201/SUNAT, se encuentra arreglada a ley"); RTF N° 2574-3-2009: ("[...] no procedía que la Administración requiriese el poder por cuanto el mismo constaba en sus archivos, criterio recogido por este Tribunal en sus Resoluciones N° 05155-2-2003 de 11 de setiembre de 2003, 01562-2-2003 de 24 de marzo de 2003 y 07132-3-2007 de 24 de julio de 2007, entre otras, por consiguiente, se concluye que el Requerimiento N° 0560550001499, carece de sustento y por ende la Resolución de Intendencia N° 056-015-0000122 no está arreglada a ley, debiendo revocarse, admitirse a trámite la apelación y emitirse pronunciamiento sobre la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 056-014-0001584/SUNAT"); RTF N° 269-1-2010: ("[...] si bien la recurrente no cumplió con presentar el poder vigente que acreditara la facultad y representación legal de la persona que suscribió el recurso de reclamación en su nombre, del comprobante de información registrada, se aprecia que la citada persona figura como representante de la recurrente con anterioridad a la fecha de presentación del recurso de reclama-

Tribunal además sustentó este criterio recurriendo a la norma de simplificación administrativa que establece que no procede la presentación de documentos que la Administración posea o deba poseer y al inciso l) del artículo 92 del Código Tributario.[224]

No obstante, el Tribunal Fiscal en otras resoluciones estableció indirectamente la verificación de la representación por la Administración en el Comprobante de Información Registrada del RUC de la SUNAT.[225]

5.2. Requerimiento para subsanar el poder

En caso no sea posible lo anotado en el apartado anterior, la Administración (o el Tribunal Fiscal, en caso correspondiera[226]) deberá requerir (notificando legal y debidamente, de acuerdo con el artículo 104 del Código Tributario, el requerimiento o solicitud[227]) al deudor tributario (no al tercero que se atribuye representación, sino al deudor tributario[228]) para que acompañe el poder o subsane el defecto concediéndosele para este fin el plazo de quince días hábiles. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153 (solicitud de corrección, ampliación o aclaración), el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco días hábiles.[229]

---

ción, por lo que la Administración tenía la posibilidad de subsanar de oficio dicho requisito, por lo que corresponde revocar la apelada y que la Administración admita a trámite dicho recurso").

[224] Por ejemplo, en la RTF N° 3180-3-2004 se resolvió en este sentido recurriendo al inciso l) del artículo 92 del Código Tributario (según el cual, los deudores no se encuentran obligados a proporcionar documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración) y al numeral 40.1 del artículo 40 de la LPAG (que establece que las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de documentos que poseen o deban poseer).

[225] RTF Nos. 747-2-2001, 974-1-2001, 1145-2-2002. Aquí téngase en cuenta, como muestra, lo resuelto mediante la RTF N° 6518-2-2004: "Que respecto a la falta de presentación del poder vigente del representante legal cabe señalar que si bien en el Comprobante de Información Registrada (folio 17) se consigna como representante legal el nombre de la persona que firmó el recurso de reclamación así como la Hoja de Información Sumaria (X), se indica a su vez que éste ocupa el cargo de director, por lo que de acuerdo con lo previsto por el artículo 172° de la Ley General de Sociedades, sólo se podía concluir que le correspondía las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto"; "Que en ese sentido, si al director en mención se le otorgaron facultades de representación especiales para poder interponer medios impugnativos ante cualquier instancia administrativa, la Administración no tenía forma de conocer dicha información, debiendo ser la recurrente quien acredite la representación otorgada al director, en este caso, a X, de conformidad con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01769-5-2002".

[226] Por ejemplo, en quejas (RTF Nos. 7814-1-2007 y 5913-5-2008) o solicitudes de ampliación (RTF Nos. 4731-4-2007 y 14146-4-2008).
Cabe indicar, no obstante, que en algunos casos el Tribunal Fiscal ha optado por resolver directamente la queja declarando improcedente o infundada por carencia de legitimidad (RTF Nos. 1449-1-2007 y 504-2-2008).

[227] Véase las RTF Nos. 11883-5-2007, 511-5-2008 y 9649-5-2008.

[228] Como ejemplos, véase las RTF Nos. 12236-5-2007 y 12239-5-2007.

[229] Es indudable que debe respetarse estos plazos. En la RTF N° 10278-5-2007 se resolvió un caso en el que la Administración solo otorgó para la subsanación dos días; se anuló el requerimiento y la apelada.

Cuando el caso lo amerite, la Administración podrá prorrogar el plazo por uno igual (el contribuyente está facultado para solicitar la prórroga; RTF N° 835-3-2001).

El requerimiento, con el otorgamiento del plazo referido, para los fines y efectos del procedimiento, es imprescindible. Si la Administración, en una eventual reclamación o apelación[230] que careciera de poder o este fuera insuficiente, no requiere la subsanación de poder (o no emite o no notifica el requerimiento correctamente)[231] y dicta directamente la resolución de inadmisibilidad, sin duda ésta será nula. Del mismo modo, si la Administración se pronuncia sobre el fondo del asunto sin haber requerido la subsanación de poder, tal pronunciamiento será nulo (RTF N° 11444-7-2008). También será nulo el concesorio de apelación si es que careciendo de poder se eleva el expediente al Tribunal sin cumplir con el requisito indicado (emisión y notificación del requerimiento)[232].

El plazo señalado en el artículo es preclusivo; así, por ejemplo, si se ha declarado inadmisible un recurso por incumplir con el requerimiento, la presentación del poder luego de haberse vencido el plazo otorgado no enervará la resolución emitida (RTF N° 030-6-97); dentro del mismo criterio, no procederá la subsanación de la falta de representación de la reclamación en la etapa de apelación (RTF N° 1040-4-2001).

Se "entiende que si concedido el plazo no se acredita la personería o su suficiencia, el acto se tiene por no hecho" (Talledo Mazú S/F: 71). En el caso de los procedimientos tributarios, se resolverá declarándose inadmisible el recurso o medio impugnatorio (RTF N° 030-6-97).

Ahora bien, si se emite y notifica el requerimiento debidamente pero el contribuyente no responde o no logra subsanar la falta, la Administración debe limitarse a declarar la inadmisibilidad de la reclamación –o apelación– y no pronunciarse sobre el fondo del asunto (si lo hace, tal pronunciamiento es nulo[233], aun cuando también se haya declarado la inadmisibilidad[234]). Del mismo modo, en el caso de una apelación, si se cumplió con requerir, pero el administrado no

---

[230] Incluso en solicitudes de acogimiento a algún beneficio (véase lo resuelto en la RTF N° 11083-3-2008).

[231] RTF N° 12236-5-2007 (en lugar de requerir al deudor tributario se requirió a un tercero; la resolución que resolvió la inadmisibilidad fue declarada nula). Otro ejemplo se puede ver en la RTF N° 5905-5-2008.

[232] RTF Nos. 3708-5-2007, 834-1-2007, 2858-2-2007, 6424-4-2007, 7181-7-2007, 467-7-2008, 6587-7-2008, 11342-7-2007, 6596-7-2008, 11108-7-2008, 17509-7-2011, entre otras.

[233] Al respecto, uno de los considerandos de la RTF 3618-1-2002 señala: "Que de la revisión de los actuados, se advierte que no corre en autos el poder que acredite la representación de las personas que suscribieron la solicitud, no obstante lo cual, la Administración emitió la resolución antes indicada, sin tener en cuenta lo establecido en el artículo 23° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del mismo código, dicha resolución adolece de nulidad".

[234] La RTF N° 011-1-2000 estableció que no procede el pronunciamiento de la Administración sobre aspectos de fondo de la reclamación cuando se ha verificado una omisión, no subsanada (falta de acreditación de representación), que determina la inadmisibilidad de la reclamación; no obstante, aun cuando el recurso fue declarado inadmisible, en la medida en que además la Administración se pronunció sobre el fondo del asunto, este extremo fue declarado nulo.

subsana la falta será nulo el concesorio de apelación si en esas condiciones se eleva el expediente al Tribunal Fiscal.

De otro lado, cabe anotar que para este caso (carencia de poder) no procede aplicar ni es oponible el principio de economía procesal; en efecto, tal como se resolvió en la RTF N° 9587-5-2001, tal principio no resulta de aplicación cuando la inadmisibilidad se basa en el incumplimiento de requisitos que no son subsanables mediante el pago previo de la deuda impugnada (como es la falta de acreditación del poder de quien suscribe el recurso impugnatorio).

6. PODER PARA LOS DEMÁS ACTOS

Para todos los demás actos se requerirá poder general. El artículo 155 del Código Civil señala que el poder general sólo comprende los actos de administración. A su vez, el numeral 115.1 del artículo 115 de la LPAG prescribe: "Para la tramitación ordinaria de los procedimientos, es requerido poder general formalizado mediante simple designación de persona cierta en el escrito, o acreditando una carta poder con firma del administrado"; en este caso, de la expresión "tramitación ordinaria de procedimientos" debe excluirse obviamente los actos o hechos indicados expresamente en el artículo 23 del Código Tributario.

De otro lado, para efectos de mero trámite tal como se indica en el último párrafo del artículo 23, se presumirá concedida la representación. Siguiendo a Álvarez Martínez (1995: 201), podemos definir como actos de mero trámite a los "actos del particular cuya realización en el seno de los diferentes procedimientos tributarios no afecta de una manera sustancial y directa a sus derechos u obligaciones"; tenemos como caso típico el hecho de que alguien, tercero, se acerque a las oficinas de la Administración para presentar o entregar escritos o declaraciones de un contribuyente. La presunción indicada tiene el carácter de relativa (*juris tantum*); le corresponderá al interesado desvirtuar la misma. Empero, como se verá en el punto siguiente, este criterio no siempre es de aplicación por la SUNAT (pues incluso para la presentación o entrega de documentos en mesa de partes exige indebidamente la acreditación de poder).

7. EL TUPA DE LA SUNAT (TRIBUTOS INTERNOS) Y LA REPRESENTACIÓN

El TUPA vigente de la SUNAT (aprobado por Decreto Supremo N° 057-2009-EF), respecto de los procedimientos que regula, contiene disposiciones que en algunos casos afectan lo establecido en el Código Tributario.

Así, contiene normas adicionales incluso para el ingreso de escritos, peticiones o solicitudes en la mesa de partes y otras exigencias más. En efecto, además de solicitarse la plena identificación de la persona se exige copia del DNI, y en el rubro "actuación" se requiere que los trámites y procedimientos "deban" "realizarse directamente por el titular, persona física o jurídica" (sic), aunque luego refiere que se puede actuar vía representantes remitiéndose a la nota (vi) para verificar la "otra" acreditación de representación.

Artículo 24°.- EFECTOS DE LA REPRESENTACION

Los representados están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actuación de sus representantes.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

16° (representantes; responsables solidarios); **22°** (representación de personas naturales y entidades que carecen de personería jurídica); **23°** (formas de acreditar la representación).

Otras normas

Código Civil: 160° (efectos de la representación); **161°** (ineficacia del acto por defecto o exceso de poder).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: **12°** (alcances de la representación).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y ubicación del artículo 24 viene sin modificaciones desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. EFECTOS DE LA REPRESENTACIÓN

En materia tributaria, la regulación de los efectos de los actos (jurídicos y otros) del representante no difieren en esencia de lo normado en el ámbito del Derecho Civil, por lo que asumimos que lo estipulado en el artículo 160 del Código Civil ("El acto jurídico celebrado por el representante, dentro de los límites de las facultades que se le haya conferido, produce efecto directamente respecto del representado") es plenamente aplicable. Para ilustración sirve el siguiente comentario de Torres Vásquez (2001-a: 368-369) sobre el citado artículo: "Los efectos del acto jurídico representativo, esto es, del acto celebrado por el representante en nombre del representado, dentro de los límites del poder, se producen directa e inmediatamente para éste como si él mismo lo hubiera celebrado. Esto es así no solamente cuando el representante es el elemento activo, generador de la relación jurídica (representación activa), sino también cuando es el elemento pasivo (representación pasiva), siempre que en tal caso los terceros se hayan dirigido a él en su calidad de representante del poderdante. El representante no adquiere derechos ni contrae obligaciones derivadas de este acto".

En tal sentido, aun cuando lo dispuesto en el artículo 24 resulta objetivamente indiscutible (lo será plenamente en el caso de representantes legales u obligatorios), debemos indicar que solo la actuación del representante voluntario, sea con poder especial o poder general, dentro de los límites y alcances de las facultades que se le haya conferido,[235] produce efecto directamente respecto del representado, y de

[235] El artículo 161 ("Representación directa sin poder") del Código Civil, dispone:

acuerdo con tal actuación y observancia éste estará sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y administrativas que se deriven de la actuación del representante, en caso contrario no.

Ejemplo: si un apoderado facultado para interponer una reclamación lo hace y posteriormente presenta un escrito desistiéndose del mismo, no estando facultado para tal acto, el representado no estará sujeto a los efectos de este desistimiento. Otro ejemplo podemos verlo en lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 9765-5-2001: en ésta la recurrente alegó que la declaración sobre cuya base se dictó el valor fue presentada por un tercero que carecía de representación; el Tribunal asumiendo el texto del artículo 23 señaló que si bien la persona que presentaba la declaración debía acreditar representación, en la medida en que tal representación ha sido cuestionada, corresponde a la Administración demostrar que quien suscribe la declaración goza de las facultades para obligar al contribuyente; asimismo, aunque en la declaración conste el nombre de un presunto representante que tenía facultades para efectuar el referido acto, no consta la firma por lo que no cabría atribuirle a la recurrente la presentación de la declaración ni responsabilidad sobre la deuda allí determinada. Similar criterio fue aplicado en la RTF N° 9261-5-2001.

3. EFECTOS DE LA REPRESENTACIÓN (CON PODER GENERAL)

Como ya se ha anotado, el artículo 155 del Código Civil señala que el poder general sólo comprende los actos de administración. A su vez, el numeral 115.1 del artículo 115 de la LPAG prescribe: "Para la tramitación ordinaria de los procedimientos, es requerido poder general formalizado mediante simple designación de persona cierta en el escrito, o acreditando una carta poder con firma del administrado"; en este caso, de la expresión "tramitación ordinaria de procedimientos" debe excluirse obviamente los actos o hechos indicados expresamente en el artículo 23 del Código Tributario.

Al respecto, siendo claro que la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones se realizará con el propio deudor tributario, sus representantes legales o administradores designados (véase los artículos 16, 22, 89, 90 y 91), también puede efectuarse con un representante voluntario. Como quiera que para la mayoría de los actos vinculados con el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria (recaudación, determinación, fiscalización, sanción) no se exige poder especial (salvo obviamente la presentación de declaraciones y escritos), este representante voluntario para participar en ellos deberá tener por lo menos poder general (lo que deberá acreditarse).[236] En la medida en que en muchos de estos casos hay actos que suponen la pérdida o menoscabo de derechos, o la aceptación de obligaciones (ejemplo, al cierre

---

"El acto jurídico celebrado por el representante excediendo los límites de las facultades que se le hubiere conferido, o violándolas, es ineficaz con relación al representado, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten frente a éste y a terceros.
También es ineficaz ante el supuesto representado el acto jurídico celebrado por persona que no tiene la representación que se atribuye".

[236] Véase como ejemplo lo resuelto en la RTF N° 7121-2-2008 (página 4).

de los resultados de los requerimientos), debería disponerse legalmente la exigencia de la acreditación de la representación con poder especial. Incluimos este comentario en el presente artículo a fin de precisar la imposibilidad de que sujetos (habitualmente contadores, abogados, asistentes o auxiliares) que no poseen representación ni poder alguno, puedan suscribir o actuar en otros procedimientos tributarios en representación del titular.

Otro tema es el referido a los actos de mero trámite ("actos del particular cuya realización en el seno de los diferentes procedimientos tributarios no afecta de una manera sustancial y directa a sus derechos u obligaciones" [Álvarez Martínez 1995: 201]). Como se sabe, el artículo 23 establece que para estos efectos se presume concedida la representación; en tal sentido, debemos tener en cuenta, por ejemplo, que los casos señalados en el párrafo anterior no son de mero trámite; en esta medida, deberá tenerse cuidado con los límites y alcances de tales actos, y, por otro lado, deberá ponerse la atención en que la presunción es iuris tantum, por lo que existe la posibilidad de prueba en contrario (probar que el presunto "representante" no es o no era tal, o simplemente desvirtuar aquella presunción).

TITULO III
TRANSMISION Y EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

CAPITULO I
DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 25°.- TRANSMISION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal.
En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

17° (responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes); **167°** (intransmisibilidad de las sanciones).

Otras normas

Código Civil: 660° ("Desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a los sucesores"); **661°** ("El heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta. Incumbe al heredero la prueba del exceso, salvo inventario judicial"); **662°** (causales de pérdida del beneficio del artículo 661°); **871°** (herencia indivisa: responde la masa hereditaria; luego de la partición, cada heredero responde de las deudas en proporción a su cuota hereditaria); **1218°** ("La obligación se transmite a los herederos, salvo cuando es inherente a la persona, lo prohíbe la ley o se ha pactado en contrario").

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: **344°** (concepto y formas de fusión).

Directiva N° 004-2000/SUNAT [19.07.2000]: Precisan que son intransmisibles a herederos obligaciones tributarias que correspondan como responsables solidarios a representantes legales y a designados por personas jurídicas.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y ubicación del artículo 25 viene sin variaciones desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR SUCESIÓN

Al expresar el artículo que la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal, entendemos que se está refiriendo a la denominada sucesión en la obligación o deuda tributaria.

Como se sabe, en la sucesión a título universal la persona que sucede adquiere la totalidad del patrimonio o una cuota ideal o parte alícuota del patrimonio de la persona a quien sucedió; ahora bien, considerando que la sucesión "es una sustitución -sub caedere- de una persona en el lugar que otra ocupaba" (Diez-Picazo; Gullón 1994: 468), en materia tributaria significa que uno o varios sujetos pasan a ocupar la situación jurídica que ostentaban otro u otros, que desaparecen, en una relación jurídica que permanece (González Sánchez 1993: 19); en consonancia con lo regulado por el artículo 25 del Código Tributario, esta sucesión se manifestará cuando la posición del causante, como sujeto pasivo de la obligación tributaria (para ser más explícitos, como deudor tributario), pasa a su sucesor. Como indica Sainz de Bujanda (1993: 241), "se produce una verdadera mutación del sujeto pasivo".

Pese a que el vocablo sucesión ha adquirido connotación jurídica restringida a la transmisión como consecuencia del fallecimiento de una persona -mortis causa- (Ferrero 2002: 103)[237], en materia tributaria también pueden presentarse casos especiales de sucesión a título universal (y el artículo indirectamente lo reconoce al referirse a "los demás adquirentes a título universal"), en el caso de personas jurídicas.

3. SUCESIÓN MORTIS CAUSA

"Cuando muere una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto activo o pasivo no se extinguen, sino que generalmente pasan a los nuevos titulares de su patrimonio. Así, ocurre también en materia tributaria: la posición del causante, como sujeto pasivo, pasa a su sucesor" (Sainz de Bujanda 1993: 241).

En esta línea, Pérez Royo (1995: 155) señala: "En cuanto a la sucesión "mortis causa", [...], puede afirmarse que, en lo que hace al aspecto sustantivo, no existen especialidades en Derecho Tributario, respecto de lo que imponen los principios del Derecho Sucesorio. Las deudas tributarias forman parte, al igual que los restantes débitos, del pasivo del caudal hereditario y se transmiten a quienes sucedan al causante en la titularidad de su patrimonio".

---

[237] Añade Ferrero (2002: 103), citando a Lanatta, que la "sucesión es la transmisión patrimonial por causa de muerte".

Ahora bien, lo que se transmite son las obligaciones tributarias pendientes, es decir, tanto las liquidadas o determinadas como las ilíquidas en el momento de producirse el fallecimiento (Checa González 1999: 345).

El artículo bajo comentario, precisando que se trata de los sucesores a título universal, se está refiriendo en general a los herederos. Sin duda aquí se ha seguido el mismo criterio aplicado en el artículo 660 del Código Civil ("Desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a los sucesores").

Asimismo, sobre estos sucesores mortis causa a título universal, la norma, señalando que la obligación tributaria se les transmite, apunta que la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba. Cabe recordar que el artículo 661 del Código Civil prescribe: "El heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta. Incumbe al heredero la prueba del exceso, salvo cuando exista inventario judicial".

Sobre esta sucesión, según lo regulado por nuestro Código, hay que precisar algunas cuestiones:

- De acuerdo con el artículo 25 del Código Tributario, y considerando lo dispuesto por el artículo 1 del mismo Código (concepto de la obligación tributaria), en caso de fallecimiento del deudor tributario, la obligación tributaria que se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal, es la obligación sustantiva (la obligación tributaria en sí misma), es decir, el pago de los tributos (y sus accesorios -intereses) y no las obligaciones formales (deberes formales), como por ejemplo la exhibición de documentos (RTF N° 993-2-2001) o la presentación de declaraciones (RTF N° 5964-2-2004).
- De conformidad con el numeral 1 del artículo 17 del Código Tributario, los herederos son considerados "responsables solidarios" en calidad de adquirentes, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. No obstante, como ya se ha explicado, en realidad no será tal sino un sucesor. Sin perjuicio de ello, las obligaciones tributarias generadas hasta la muerte del titular de la empresa unipersonal se entienden transmitidas a los herederos en la fecha del deceso (por lo que son sucesores), los cuales, a partir de dicha oportunidad, están obligados a su cumplimiento ante el fisco, pero hasta el límite del valor de los bienes que conforman la herencia.[238]
- Desde ese momento, además, ya no puede seguirse las acciones contra el causante (anterior titular), pues se estaría siguiendo aquellas contra una persona distinta al obligado (en la RTF N° 3216-4-2008, por ejemplo, el Tribunal resolvió anulando la cobranza cuando correspondía efectuarla contra la cónyuge y la sucesión).

[238] Informe N° 278-2003-SUNAT/2B0000.

- Por cierto, para proseguir la cobranza contra estos "nuevos deudores tributarios" debe atribuirse o determinarse, con un acto administrativo, la calidad de "responsables solidarios" (RTF Nos. 1050-1-2006 y 3740-5-2006):
- La obligación tributaria no se transmite al legatario, pues este es sucesor a título particular; no obstante, este sí será responsable solidario como adquirente hasta el límite del valor de los bienes que reciba; en esta medida, en caso él realice el pago, puede repetir contra los herederos (pues a estos sí se les ha transmitido la obligación tributaria).
- Tal como indica el artículo 167 del Código Tributario, por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos las sanciones por infracciones tributarias.
- Si bien en principio la deuda transmisible es la debida por el causante como contribuyente y como responsable (Talledo Mazú S/F: 88.3), tal como precisa la Directiva N° 004-2000/SUNAT, son intransmisibles a los herederos obligaciones tributarias que correspondan como responsables solidarios a representantes legales y a designados por personas jurídicas (numeral 2 del artículo 16 del Código Tributario).

4. OTROS SUPUESTOS DE TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR SUCESIÓN

Teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 26 del Código Tributario, en principio debemos asumir que en materia tributaria está descartada la transmisión de la obligación tributaria inter vivos.

Sin embargo, y considerando que el artículo 25 precisa que existe transmisión de la obligación tributaria a los sucesores y demás adquirentes a título universal, sostenemos que también puede haber una especie de sucesión inter vivos, aunque especial (en la medida en que se da sólo por semejanza con la sucesión mortis causa, por la extinción de una persona jurídica) e indirecta (pues esta transmisión no es el objeto del acto sino una consecuencia legal de éste), y sólo respecto a personas jurídicas.

En efecto, como señala Lohman Luca de Tena (1995: 32), "un típico caso de sucesión universal entre vivos es el de la fusión por absorción, según el cual una sociedad absorbe todo el patrimonio de otra, que se liquida"; en este caso la sociedad absorbente se ubica en el lugar y posición de la absorbida, adquiriendo a título universal el patrimonio, en el que está incluido evidentemente las obligaciones tributarias.

Hay que señalar que este criterio fue expuesto en nuestra materia por Barrios Orbegoso (1988: 49); este autor señala que en la relación jurídico-tributaria se transmite la obligación tributaria mediante sucesión por causa de muerte del sujeto pasivo o en el de extinción de una persona jurídica por absorción de su patrimonio por otra.

El Tribunal Fiscal también ha asumido esta posibilidad, haciendo la precisión que la condición de sucesor de la absorbente no implica la aplicación para ella del artículo 167 del Código Tributario: la RTF N° 200-2-98 se pronunció en el sentido que habiendo operado la transmisión de la obligación tributaria en virtud de una fusión en la que la recurrente asumió la totalidad del patrimonio de una empresa absorbida, es aplicable el artículo 25 del Código Tributario; no obstante, esta RTF hace una salvedad en cuanto a la transmisión de sanciones: el artículo 167 del mismo Código establece que por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias, por lo que sólo es aplicable cuando los adquirentes del patrimonio sean herederos o legatarios; en el caso, la quejosa asumió la totalidad del patrimonio en virtud del acuerdo de fusión, es decir, por una transmisión inter vivos y no mortis causa, por lo que al no tener la condición de heredero ni legatario, las sanciones impuestas a la empresa absorbida han sido transmitidas a aquélla, quedando obligada al pago de las mismas. De otro lado, de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal en la Resolución N° 9512 del 27 de junio de 1974, en los casos de fusión por absorción desaparecen las absorbidas y por lo tanto, no se produce la figura de responsabilidad solidaria con una persona jurídica ya extinguida por fusión.

También puede contarse con sucesores en los siguientes casos: (i) En la reorganización de sociedades, tratándose de uno de escisión propia o total, en la cual se extingue la contribuyente, los adquirentes asumirían tal calidad. (ii) Asimismo, teniendo en cuenta que la liquidación implica la extinción de la empresa, en el caso del numeral 2 del artículo 17 (los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos, de los que han formado parte) nos encontraríamos frente a un supuesto de sucesión tributaria pasiva, con límites.

Según Talledo Mazú (S/F: 88.3), la sucesión especial comentada también se aplica a los casos de expropiación, cuando el nuevo titular asume la totalidad del activo y pasivo de la empresa expropiada.

Ahora bien, en estas situaciones, como certeramente apunta el profesor Talledo Mazú (S/F: 88.3), siendo el nuevo obligado un "sustituto" del anterior, la obligación le es transmitida en la misma condición jurídica que tenía en manos del anterior obligado. Esto implica, por ejemplo, que el plazo prescriptorio corrido en favor del anterior obligado favorece igualmente al nuevo deudor tributario.

Artículo 26°.- TRANSMISION CONVENCIONAL DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

1° (la obligación tributaria); **25°** (transmisión de la obligación tributaria).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000:

La obligación tributaria o relación jurídico tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a ésta.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y ubicación del artículo 26 viene sin variaciones desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. TRANSMISIÓN CONVENCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Ya se ha indicado que en materia tributaria está descartada la transmisión de la obligación tributaria inter vivos.

A este respecto, Pérez Royo (1995: 155) señala: "Como es sabido, en el régimen general del Derecho de obligaciones, las situaciones jurídicas de crédito o de deuda son transmisibles tanto por actos "inter vivos" como "mortis causa". Por el contrario, en el ámbito tributario [...] si bien no existen diferencias sustanciales en cuanto a la transmisión "mortis causa" o sucesión en la deuda tributaria, queda, en cambio descartada la posibilidad de transmisión "inter vivos"". Agrega el autor: "Esta imposibilidad de transmisión o cambio por actos "inter vivos" de las posiciones de acreedor y deudor en la relación jurídica tributaria se derivan del principio fundamental de indisponibilidad del crédito tributario o inderogabilidad de la obligación tributaria, perteneciente a la esencia de dicha obligación [...] La administración, a diferencia del acreedor del Derecho común, no puede aceptar el cambio de deudor, del sujeto pasivo al que la Ley quiere gravar, ni siquiera en el supuesto de que el nuevo deudor propuesto sea más solvente que el previsto legalmente".

En nuestro país, Barrios Orbegoso (1988: 49) sostenía: "En el derecho civil una persona puede por medio de un contrato trasladar libremente a otra la obligación de cumplir una deuda contraída, mientras que en el campo del derecho tributario, la situación es diferente, la ley no acepta esta figura en la relación jurídico-tributaria, por lo que queda limitada la sucesión de la deuda a los casos en que el patrimonio del sujeto pasivo se transmite a otra persona, como en los de sucesión por causa de muerte del sujeto pasivo o en el de extinción de una persona jurídica por absorción de su patrimonio por otra".

3. INEFICACIA DE LA TRANSMISIÓN CONVENCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Ahora bien, considerando lo expuesto, el artículo bajo comentario establece que la transmisión convencional (por convenio, contrato, acuerdo, negocio, etc., cuyo objeto sea el traspaso o traslado de una persona a otra) de la obligación

tributaria (o transmisión de la titularidad del deudor o posición del sujeto pasivo; sea como contribuyente o como responsable solidario [véase la RTF N° 114-1-98]), por la naturaleza de ésta (obligación de derecho público; ex lege), y la indisponibilidad de cualquier elemento de la obligación tributaria, carece de eficacia frente a la Administración Tributaria.[239]

Así pues, el artículo bajo glosa no determina ni sanciona con nulidad aquel acto o negocio jurídico entre particulares[240]; establece taxativamente que tal acto carece de eficacia[241] –es ineficaz, no surtirá efectos, o es irrelevante– frente a la Administración Tributaria (quien "representa" al acreedor tributario, en virtud de la potestad de imposición delegada, atribuida o encomendada). Esto, indudablemente, sin perjuicio de sus consecuencias o efectos jurídicos privados entre los contratantes (por ejemplo, el deudor tributario puede repetir, vía acciones civiles, contra el obligado en virtud del convenio o acuerdo que pudiera haber celebrado). Un ejemplo se puede ver en la RTF N° 155-4-2001:[242]

> [...], el recurrente en su condición de propietario del inmueble materia de autos, tiene la calidad de contribuyente de los arbitrios regulados por la referida Ordenanza y se encuentra obligado al pago de los mismos, situación que no varía por el hecho de haber pactado con un tercero que éste se responsabilizará del pago de los conceptos acotados, por cuanto tales pactos o convenios no resultan oponibles a la Administración, sin perjuicio de las acciones civiles que el recurrente pudiese repetir contra el inquilino en virtud del convenio interno celebrado.

---

[239] Un ejemplo. La RTF 1074-4-2001 resolvió una queja planteada porque la Administración había excluido del procedimiento de cobranza coactiva como responsable solidario a un tercero (Banco). En el caso, el contribuyente había transferido a un Banco lotes de terreno en dación en pago por una deuda mantenida con ésta, disponiéndose en el contrato que el importe sería aplicado a la cancelación de cualquier deuda de naturaleza municipal que pesara sobre el inmueble; en buena cuenta se trasladaba la obligación del pago de tributos adeudados al adquirente de los bienes. Habiéndose declarado previamente la nulidad de una resolución que calificaba como responsable solidario al tercero, el Tribunal Fiscal declaró infundada la queja sosteniendo que en aplicación del artículo 26 del Código Tributario, los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria, por lo que en la emisión de la resolución que anulaba la que calificaba como responsable solidario al Banco no se ha infringido lo establecido por el Código Tributario.

[240] Es más, no existe impedimento para que contraten respecto al sujeto que asumirá económicamente la prestación tributaria, por ejemplo.

[241] Cabe referir que se entiende por eficacia "aquella cualidad de algo que le permite obrar, teniendo por consiguiente una actividad (propia o derivada) que le posibilita actuar, logrando hacer efectivo un intento o propósito" (Lohman Luca de Tena 1994: 516). Añade Lohman: el negocio jurídico "es ineficaz cuando no pueden obtenerse por completo, o se hacen cesar, todos o parte de los efectos jurídicos expresados en la intención negocial, o no pueden obtenerse ante ciertos terceros [...]".

[242] Similar criterio se aplicó en la RTF N° 182-4-2007 (se confirmó la apelada que declaró improcedente la solicitud presentada por el recurrente a efectos que se realice el cobro de arbitrios municipales a su inquilina, señalándose que el recurrente tiene la calidad de contribuyente y, consecuentemente, de obligado al pago de los Arbitrios Municipales frente a la Administración, independientemente de las acciones que pudiera seguir contra el inquilino en virtud de lo pactado).

En este entender, aquellos pactos que con estas características se establecen en algunos contratos de arrendamiento ("[...] el arrendatario se obliga a asumir el pago del impuesto que corresponda por la renta que como retribución se acuerda [...]", o "[...] el arrendatario se obliga a asumir el pago del Impuesto Predial [...]") no son ni serán oponibles a la Administración, pues para ésta el arrendador seguirá siendo el titular de la deuda; si ocurriera lo pactado y se ejecutara como tal (pues no hay impedimento para ello), por haber "asumido" el tercero el tributo, resultaría, por ejemplo, acrecentada la renta lo que determinaría el incremento de la materia imponible del contribuyente.

También será ineficaz para la Administración otro tipo de actos o contratos que dispusieran créditos o derechos vinculados a la obligación tributaria entre administrados (en la RTF N° 5682-7-2007 se resolvió así cuando se opuso un contrato de cesión de derechos de una contribuyente con pagos indebidos).[243]

Artículo 27°.- EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA (*)

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1) Pago.
2) Compensación.
3) Condonación.
4) Consolidación.
5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
6) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.
b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 11° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

[243] Luego de evaluar los alcances de la obligación tributaria y la relación tributaria, la SUNAT, en el Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000, concluyó: "La obligación tributaria o relación jurídico tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a ésta".

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

IV, inciso f) (reserva de ley; formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en el Código Tributario); 28° a 42° (pago, compensación, condonación, consolidación); 104°, inciso d) (notificación de actos administrativos que extinguen deudas por ser consideradas de cobranza dudosa o recuperación onerosa); 169° (extinción de las sanciones).

Otras normas

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]: Modifican artículos del Código Tributario: Segunda Disposición Final (Cuotas fijas o aportaciones a la seguridad social no pueden ser deuda de recuperación onerosa).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]: Cuarta (extinción de costas y gastos) y Sexta (deudas de recuperación onerosa) Disposición Complementaria Final.

Decreto Supremo N° 022-2000-EF [11.03.2000]: Precisan facultades de la Administración Tributaria para declarar deudas como de recuperación onerosa o cobranza dudosa.

Decreto Supremo N° 039-2001-EF [13.03.2001]: Aprueban el Reglamento de la Ley N° 27334 y establecen los alcances, períodos y otros aspectos sobre la administración de las aportaciones a ESSALUD y ONP: **8°** (deudas de recuperación onerosa); **10°** (deudas de cobranza dudosa).

Resolución Ministerial N° 026-2005-EF/75 [29.01.2005]: Aprueban "Procedimiento para la extinción de la deuda tributaria asumida por el Estado, de empresas públicas en liquidación no incluidas en el proceso de promoción de la inversión privada".

Resolución de Superintendencia N° 065-2000/SUNAT [17.05.2000]. Dictan normas complementarias para la aplicación de disposiciones transitorias del D. S. N° 022-2000-EF, que regula facultades de la administración tributaria para declarar deudas como de recuperación onerosa o cobranza dudosa.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Si bien el texto del artículo 27 viene desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, con el Decreto Legislativo N° 773 se corrigió la errónea consideración de la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria. Así, desde enero de 1994 hasta su modificación en febrero de 2004, rigió el texto que indicaba que la prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones.

Con el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, se modificó en el segundo párrafo la expresión "procedimiento coactivo de cobranza" por el de Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Posteriormente, en virtud del artículo 1 de la Ley N° 27256 [02.05.2000], se sustituyó el segundo párrafo, añadiéndose en la parte final la frase "[...], siempre que sea posible ejercerlas".

Finalmente, el artículo fue sustituido por el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 953; en su virtud, se reordenó los medios de extinción de la obligación tributaria (se reguló en numerales lo que antes estaba en incisos, y se añadió como numeral 6 otro supuesto), se precisó la regulación de las deudas de cobranza dudosa y recuperación onerosa, y se dejó de regular la prescripción.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1) Pago. 2) Compensación. 3) Condonación. 4) Consolidación. 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa. 6) Otros que se establezcan por leyes especiales. Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas. Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes: a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza. b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.	*La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:* *a) Pago.* *b) Compensación.* *c) Condonación.* *d) Consolidación.* *e) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, que consten en las respectivas Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Órdenes de Pago.* *Deudas de cobranza dudosa son aquéllas respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.* *Deudas de recuperación onerosa son aquéllas cuyo costo de ejecución no justifica su cobranza.* *La prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones.*

2. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Al tratar al principio sobre la obligación tributaria se indicó que, con algunas diferencias, con la obligación civil mantiene identidad estructural; bajo este criterio, nuestra legislación tributaria, guiándose de los institutos jurídicos históricamente civiles dispone y regula taxativamente las formas de extinción de la obligación tributaria, con algunas particularidades (por ejemplo, no todas las formas de extinción aplicables en el Derecho privado son aplicables en materia tributaria, y las que sí lo son tienen peculiaridades).

En el presente artículo (artículo 27) se habla de manera genérica de los medios para poner fin a la obligación tributaria.

Ahora bien, en el artículo, en primer lugar, como resulta obvio, se considera al pago –medio de extinción de la obligación tributaria por excelencia–, luego a la compensación, la condonación y la consolidación (desarrollados con amplitud como medios de extinción de deudas tributarias en los artículos 28 a 42); asimismo, regula como medio de extinción de la obligación tributaria a la Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa (que no serían sino formas de condonación por razones específicas); como

numeral 6 se ha añadido a otros medios "que se establezcan por leyes especiales",[244] dejando abierta la posibilidad de otras formas de extinción.[245]

Como se ha visto, en el texto del artículo ya se hace referencia a las deudas tributarias (en este caso se entiende, el tributo y los intereses).

Hay que añadir en esta parte, por un lado, que por cualquiera de los medios indicados por el artículo se puede extinguir la obligación tributaria, y, por otro, que ésta sólo puede extinguirse por uno de los medios señalados (RTF Nos. 274-2-96 y 912-1-97), incluyéndose aquí a otras formas, siempre y cuando sean establecidas por ley. En tal sentido, por ejemplo, la causal de caso fortuito o fuerza mayor, el estado de falencia económica (RTF Nos. 177-5-97 y 527-3-98), la falta de liquidez (RTF N° 5010-3-2010) o la novación[246], no extinguirán obligación tributaria alguna (salvo, caso poco probable, que alguna ley especial lo establezca expresamente).[247]

3. DEUDAS DE COBRANZA DUDOSA

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas resoluciones (resoluciones en general, no sólo de determinación o de multa, que contengan deuda tributaria) u órdenes de pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Criterio amplio éste que le permite a la Administración actuar discrecionalmente[248]; máxime si para considerarse extinguida la deuda, habiendo sido exhaustivamente evaluada, debe emitirse la respectiva resolución de la Administración Tributaria.

---

[244] Es preciso recordar que, en concordancia con el numeral 6, de acuerdo con el inciso f) de la Norma IV del Código, sólo por ley (o norma de igual rango) se puede normar otras formas de extinción distintas a las reguladas por el Código Tributario.

[245] La RTF N° 7540-2-2004, de observancia obligatoria [07.10.2004], estableció el siguiente criterio: "No se encuentra dentro de los supuestos previstos por el artículo 119° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, la sola invocación de un proceso judicial en trámite en que se discute la extinción de la obligación tributaria por un medio distinto al previsto en el artículo 27° del citado Código".

[246] Aunque algunos consideran que puede haber extinción por novación de la deudas tributarias cuando estas están sujetas a la Ley General del Sistema Concursal, pues el artículo 48 de esta norma no lo impide (Sotomayor Hernández 2011).

[247] La RTF N° 5382-1-2005:, ratificando un criterio ya establecido, confirmó una resolución que no consideró extinguida la obligación; la recurrente sostenía que el adeudo había sido cancelado por un tercero que interpuso demanda contenciosa ante el Poder Judicial, a fin que la Administración reconozca el referido pago; se informó que el Tribunal Fiscal ha indicado que la sola interposición de un demanda judicial respecto a la extinción de la obligación tributaria por un medio distinto al previsto por el artículo 27 del Código Tributario no determina la improcedencia de la deuda tributaria contenida en los valores impugnados.

[248] Siempre que tenga la competencia necesaria.

Sobre este tema, cabe recordar que el artículo 4 del Decreto Supremo N° 022-2000-EF precisaba que la Administración Tributaria, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 27 del TUO del Código Tributario, tiene la facultad para declarar como deudas de cobranza dudosa, entre otras, aquéllas cuyo plazo de prescripción hubiese transcurrido, teniendo en cuenta que en este supuesto se encuentra impedida de ejercer cualquier acción de cobranza por lo que se entienden agotadas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva. En consecuencia, se disponía, la Administración Tributaria dejará sin efecto de oficio las Resoluciones, Órdenes de Pago u otras que contengan deuda tributaria, que se encuentren en la situación señalada en el referido artículo 4.

4. DEUDAS DE RECUPERACIÓN ONEROSA

El último párrafo del artículo 27 establece que las deudas de recuperación onerosa son las siguientes[249]:

- Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.
- Aquéllas que han sido autoliquidadas (léase, autodeterminadas) por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

De otro lado, téngase en cuenta que de acuerdo con la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953, las cuotas fijas o aportaciones a la seguridad social no pueden ser deuda de recuperación onerosa; en tal sentido, dispone, que lo dispuesto en el numeral 5) del artículo 27 del Código Tributario sobre la deuda de recuperación onerosa no se aplica a la deuda proveniente de tributos por regímenes que establezcan cuotas fijas o aportaciones a la Seguridad Social, a pesar que no justifiquen la emisión y/o notificación de la resolución u orden de pago respectiva, si sus montos fueron fijados así por las normas correspondientes.

A este respecto, la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 señala:

---

[249] Casos en los cuales se emitirá la respectiva resolución, como ya se dijo, siempre que la Administración tenga la competencia necesaria. Al respecto, la RTF N° 4450-2-2005 declaró la nulidad de una resolución mediante la cual la Administración declaró de recuperación onerosa y por tanto extinguida la deuda contenida en la resolución apelada ya que a la fecha en que se emitió dicho pronunciamiento la Administración carecía de competencia para ello por haberse interpuesto recurso de apelación. El Tribunal Fiscal complementó la resolución señalando que en base a la liquidación efectuada por la Administración se verificó que la deuda de la recurrente estaba dentro de los alcances del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, siendo considerada como de recuperación onerosa, por lo que procedió en dicha instancia disponer que el valor sea quebrado dejándose el mismo sin efecto.

Lo establecido por la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953, no resulta de aplicación a las deudas por concepto de Aportaciones a la Seguridad Social exigibles al 31 de julio de 1999, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8° del Decreto Supremo N° 039-2001-EF y norma modificatoria, deban ser consideradas de recuperación onerosa.

5. NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIONES SOBRE DEUDAS DE COBRANZA DUDOSA O RECUPERACIÓN ONEROSA

Sin perjuicio de otras formas de notificación, para los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa, el Código Tributario ha establecido una forma especial (inciso d) del artículo 104): se realizará mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria; en defecto de dicha publicación, la Administración Tributaria podrá optar por publicar dicha deuda (dicha resolución) en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad. La publicación deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número del RUC o el documento de identidad que corresponda y la numeración (y denominación) del documento en el que consta el acto administrativo.

6. CUARTA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 981

Esta disposición ha establecido la extinción de costas y gastos en determinados supuestos:

a) *Extínganse, a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, las costas y gastos generados en los procedimientos de cobranza coactiva en los que la deuda tributaria relacionada a éstos se hubiera extinguido en virtud a lo señalado en los numerales 1. y 3. del artículo 27° del Código Tributario y normas modificatorias o cuando la Administración Tributaria hubiera extinguido la deuda tributaria al amparo de lo dispuesto en el numeral 5. del citado artículo.*

   La Administración Tributaria procederá a concluir los expedientes del procedimiento de cobranza coactiva a que se refiere el párrafo anterior sin que sea necesario notificar acto alguno.

b) *A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, quedarán extinguidas las costas y gastos cuando se extinga la deuda tributaria relacionada a ellas, conforme a las causales de los numerales 3. y 5. del artículo 27° del Código Tributario. Para tal efecto no se requerirá la emisión de un acto administrativo.*

CAPITULO II
LA DEUDA TRIBUTARIA Y EL PAGO

Artículo 28°.- COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

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 a que se refiere el Artículo 33°;**
2. **El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181°; y,**
3. **El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36°.**

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

27°, numeral 1) (el pago como medio de extinción de la obligación tributaria); **27°, numeral 1** (el pago); **31°** (orden de imputación del pago); **33°** (interés moratorio); **34°** (intereses en los anticipos y pagos a cuenta); **36°** (aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias; intereses); **55°** (facultad de recaudación de la Administración Tributaria); **170°** (improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones); **180°** (aplicación de sanciones; multas); **181°** (actualización de las multas); Novena Disposición Final (redondeo).

Otras normas

Código Civil: 1220° ("Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación"); **1242°** (interés moratorio y compensatorio).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Mediante el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 se incorporó el esquema del artículo bajo comentario; desde tal época sufrió variaciones sustanciales: con el Decreto Legislativo N° 773 se incluyó como un componente de la deuda tributaria al recargo; posteriormente, mediante la modificación del artículo 28 por la Ley N° 26414, se dejó sin efecto el referido añadido; esta misma ley dispuso en el numeral 1 la exclusión de la siguiente frase: "[...], compuesto por el interés inicial y el interés diario, [...]".

Desde tal modificación se mantiene hasta la fecha sin alteraciones.

2. LA DEUDA TRIBUTARIA

La deuda tributaria, en general, "está constituida por la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto pasivo resulta obligado frente a la Hacienda Pública en virtud de distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de tributos" (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002. 209).

González y Lejeune (1997: 265-266), asumiendo que la deuda tributaria se presenta conceptualmente como una magnitud susceptible de medición en unidades monetarias, y que en cada caso concreto está expresada o constituida por una cantidad de dinero, precisan que "es el resultado de sumar una serie de valores en dinero, que el sujeto pasivo de la obligación ha de pagar por diversos conceptos".

Si bien se puede considerar directamente como deuda tributaria al objeto de la prestación tributaria (el tributo en sí), su contenido legal es más amplio pues no sólo considera como deuda al indicado objeto de la prestación tributaria, sino incluye a las multas y a los intereses.[250] Como tal, la deuda tributaria es unitaria y está constituida por la suma o monto que el deudor debe o adeuda (por tributo o cuota más los intereses y, si hubiere, las multas) al acreedor tributario, y cuyo pago total será exigido por la Administración Tributaria. Talledo Mazú (S/F: 87), en esa línea, sostiene que la deuda tributaria es la "suma adeudada al acreedor tributario por tributos, multas, el interés moratorio, el interés de fraccionamiento o aplazamiento".

Obsérvese que la norma no dispone como conceptos constitutivos de la deuda tributaria a las costas y gastos, regulados en los artículos 117 y 184 del Código Tributario.[251]

3. EL TRIBUTO

Este es el monto del tributo, en estricto; es el objeto o contenido de la obligación tributaria; algunos lo denominan "tributo debido"; es la suma de dinero objeto de la prestación tributaria (de dar).

Es la prestación tributaria originada por la realización del hecho imponible, y que consiste en una obligación de dar dinero a un ente público a título de tributo (Lago Montero 1998: 28); es la llamada en la legislación tributaria española "cuota tributaria"[252].

---

[250] Aunque, como nos lo recuerda el profesor Hernández Berenguel (2011: 301), luego de la modificación del artículo 33 por el Decreto Legislativo N° 981 no se ha considerado un nuevo componente de la deuda tributaria: la actualización en función del Índice de Precios al Consumidor cuando se suspende la aplicación de la TIM luego de vencidos los plazos para resolver, según el artículo 142 del Código.

[251] Sobre otro concepto no considerado en el artículo 28, véase la RTF N° 5015-2-2003: "Que a título ilustrativo cabe señalar que si bien el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Supremo N° 054-99-EF señala que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en el que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las regalías o servicios a los no domiciliados, dicho importe constituye sólo un abono, tal como lo señala el citado artículo, por cuanto la prestación objeto del mismo no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28° del Código Tributario, ni implica el pago por una retención, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06942-1-2002 del 29 de noviembre de 2002, entre otras".

[252] Señala Calvo Ortega (1997: 212) que la cuota tributaria es la obligación cuantificada; su montante; la cantidad a pagar por el deudor y la deuda tributaria en su sentido estricto y ge-

Es parte constitutiva esencial de la deuda tributaria; es el primer y más relevante componente de la deuda (Menéndez Moreno 2002: 227).

4. LAS MULTAS

La multa tributaria es la sanción pecuniaria que se aplica por la comisión de algunas infracciones tributarias (de acuerdo con las Tablas de Infracciones y Sanciones que como anexo forman parte del Código Tributario, artículo 180; y otras normas tributarias[253]).

5. LOS INTERESES

Interés, según Tamames y Gallego (1996: 358), es la cantidad que se paga como remuneración por la disponibilidad de una suma de dinero tomada en concepto de crédito.

Los intereses considerados componentes de la deuda tributaria (como prestaciones accesorias de la obligación tributaria), de acuerdo con nuestro Código Tributario, son:

- los intereses moratorios; y,
- los intereses por aplazamiento y/o fraccionamiento (que no son intereses moratorios).

6. EL INTERÉS MORATORIO

La naturaleza del interés moratorio tributario no difiere en esencia del considerado en el Derecho privado; así, podemos conceptuarlo como señala el Código Civil (artículo 1242): el interés es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

El presupuesto de hecho de esta prestación no es otro que el retraso en el pago de la obligación tributaria (Lago Montero 1998: 38); retraso en el ingreso de la prestación con respecto a los plazos en que debería haberse efectuado; para nuestro caso, plazos genéricamente establecidos por los artículos 3 y 29 del Código Tributario.

---

nuino; es el componente esencial de la deuda tributaria; los demás componentes de la deuda tributaria (en nuestro caso los intereses), no tienen sentido lógico ni jurídico sin la cuota, salvo las sanciones (multas) que puedan imponerse por el incumplimiento de determinados deberes. El mismo autor, más adelante, afirma: "La cuota es la obligación tributaria estricta que resulta de la aplicación de los elementos de cuantificación, salvo aquellos supuestos (muy contados) en que esté directamente establecida en la ley" (Calvo Ortega 1997: 221).

[253] Sin duda, califican como deuda tributaria también las multas establecidas por otras normas tributarias; ejemplos: artículo 192 de la Ley General de Aduanas vigente [modificado por el Decreto Legislativo N° 1109]; artículo 12 del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, modificado por la Ley N° 28605 y el Decreto Legislativo N° 1110, que aprueba el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.

Estos intereses tienen naturaleza indemnizatoria[254] y no sancionatoria: resarcen al acreedor tributario y evitan el enriquecimiento injusto del deudor que dispone de unas sumas de dinero debidas, más allá del tiempo en que había de cumplir su prestación. Por tanto, no cabe apreciar en el interés por demora un componente punitivo (sancionatorio) ni siquiera disuasorio,[255] lo que explica su procedencia con independencia de que el retraso en el pago obedezca a actuaciones lícitas o ilícitas (Martín Queralt; Lozano Serrano; Poveda Blanco 2003: 188-189).

A diferencia de la obligación privada, cuando se trata de intereses moratorios derivados de la obligación tributaria estos no se pactan entre las partes sino son establecidos normativamente; por tanto, aquí estamos hablando de intereses legales.

En este rubro tenemos:

- de acuerdo con lo regulado en el artículo 33, al interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo;
- a los intereses en los anticipos y pagos a cuenta (según el artículo 34).

Cabe indicar que, aun cuando no está vinculado directamente a la obligación tributaria, en el rubro intereses también tenemos al interés moratorio aplicable a las multas (consideradas como deuda tributaria), regulado por el artículo 181 del Código Tributario.

7. REDONDEO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La Novena Disposición Final del Código Tributario señala:

La deuda tributaria se expresará en números enteros. Asimismo para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, se podrá utilizar decimales.

Mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar se establecerá, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, así como el procedimiento de redondeo.

---

[254] "Su función ha de ser, pues, indemnizatoria de los daños causados por ese retraso al tesoro Público" (Lago Montero 1998: 38).

[255] Sin perjuicio de lo anotado, se ha entendido que la Administración Tributaria además lo utiliza como una herramienta para desincentivar la morosidad y el incumplimiento en el pago de tributos (Sánchez Vecorena 2001: 6). Este criterio ha sido reiterado por la SUNAT en la contestación de denuncia ante la Comisión de Acceso al Mercado del INDECOPI en el Expediente N° 000098-2005/CAM, resuelto mediante la Resolución N° 041-2006/CAM-INDECOPI (la SUNAT habría sostenido "que la tasa de interés moratorio sirve como un medio para reforzar el deber de puntualidad y disuadir del incumplimiento total o parcial del pago de tributos"; que más que compensar la pérdida de poder adquisitivo del dinero, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o del no pago de tributos por parte de los contribuyentes, a la vez de sancionar esta conducta, y de ese modo, compensar y resarcir al Estado por el impacto social medido por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con los tributos recaudados, lo cual limita la construcción de colegios, hospitales, carreteras, entre otros).

En cumplimiento de tal disposición, la SUNAT dictó la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT [24.02.2000]: procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias.

Artículo 29°.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO (*)

El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello.

El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos: (**)

a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.

b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.

c) Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.

d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.

e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.

La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo. (**)

El plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 5° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

(**) *Párrafos sustituidos por el Artículo 12° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XII (cómputo de plazos); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria); **10°** (agentes de retención o percepción); **11°** (domicilio fiscal); **27°** (extinción de la obligación tributaria); **28°** (componentes de la deuda tributaria); **30°** (obligados al pago); **32°** (formas de pago de la deuda tributaria); **33°** (interés moratorio); **34°** (cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta); **37°** (obligación de aceptar el pago); **50°** (competencia de la sunat); **55°** (facultad de recaudación); **59°** (la determinación de la obligación tributaria); **88°** (la declaración tributaria); Novena Disposición Final (redondeo).

Otras normas

Código Civil: 1220° a 1276° (el pago).

Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT [08.11.97], y modificatorias: Norma que integra disposiciones sobre la forma en que deudores tributarios deberán cumplir sus obligaciones con la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 102-97-SUNAT [08.11.97], y modificatorias. Aprueban disposiciones aplicables a las declaraciones sustitutorias o rectificatorias.

Resolución de Superintendencia N° 125-2003/SUNAT [25.06.2003], y modificatorias. Amplían disposiciones para la declaración y/o pago de obligaciones tributarias mediante el Sistema de Pago Fácil.

Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT [01.11.2004], y modificatorias. Aprueban normas para que los deudores tributarios presenten sus declaraciones determinativas y efectúen el pago de los tributos internos a través de SUNAT virtual.

Resolución de Superintendencia N° 113-2006/SUNAT [07.07.2006]. Facilitan el pago de los responsables solidarios.

Resolución de Superintendencia N° 189-2006/SUNAT [09.11.2006]. Flexibilizan reglas de pago mediante cheque y establecen lugares distintos a las instituciones bancarias autorizadas para la declaración y pago de la deuda tributaria.

Resolución de Superintendencia N° 014-2009/SUNAT [23.01.2009]. Dictan normas sobre los pagos con carácter definitivo del Impuesto a la Renta por rentas de segunda categoría por enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Este es uno de los artículos que, manteniendo su ubicación desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, ha recibido las mayores variaciones. Periódicamente, adecuándose a las necesidades de control de la Administración y a las facilidades que se otorgan a los deudores tributarios, esta disposición ha sido modificada; la penúltima, vía sustitución, ocurrió en 1998, mediante la Ley N° 27038; la última, mediante la sustitución de los párrafos quinto y sexto por el Decreto Legislativo N° 953 (se cambió la expresión "liquidación" por la de "determinación"; se reordenó lo referido a las retenciones; se añadió la mención a los tributos que gravan las importaciones, y se amplió los términos para el cronograma de pagos de la SUNAT).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos: a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente. b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente. c) Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria. d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes. e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales. La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.	*Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:* *a) Los tributos de liquidación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.* *b) Los tributos de liquidación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente. En los casos en que se hubiera designado agentes de retención o percepción para el pago de los referidos tributos, anticipos y pagos a cuenta se regirá por lo dispuesto en el inciso d) del presente artículo.* *c) Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.* *d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta, las retenciones y las percepciones no contemplados en los incisos anteriores se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.* *La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los cinco (5) días hábiles anteriores o cinco (5) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refieren los incisos b) y d) del presente artículo.*

2. EL PAGO

Como ya se sabe, el pago[256] es el principal, natural o normal modo de extinguir la obligación tributaria. Villegas (2002: 375), precisando, señala que el pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica principal (el objeto de la obligación tributaria).

El pago es un acto debido; una vez que la obligación tributaria ha nacido, el contribuyente queda constituido en el deber de realizar el acto del pago, con todos los requisitos sustantivos y formales que las normas fiscales determinen. Así, el acto de pagar es un acto debido en todos los casos en los que haya nacido la obligación de tributar (Pérez de Ayala; Pérez de Ayala Becerril 2002: 211).

[256] Pago: "Entrega de un dinero o especie que se debe" (RAE 2001: 1647).

Su estructura, como medio para satisfacer la obligación, en materia tributaria se asemeja a la civil (aunque obviamente tiene variantes por la naturaleza de la prestación tributaria[257]). En este sentido, podemos considerar requisitos del pago a los siguientes: a. Obligación preexistente; b. Existencia del deudor (solvens); c. Existencia del acreedor (accipiens); d. Intención de pago (animus solvendi); e. Que se pague lo que se debe; d. Que se pague íntegramente lo debido.[258]

Sin duda, en la medida en que el pago representa el cumplimiento normal del objeto de la obligación tributaria, su realización íntegra (por el total de la obligación tributaria más intereses, si los hubiera) producirá efectos liberatorios para el deudor tributario.[259]

Cabe anotar que en nuestra materia, de acuerdo al tratamiento que recibe el pago en el Código Tributario, se aprecia que el mismo comprende tanto el cumplimiento voluntario de la prestación debida por el deudor tributario como el pago forzado a través de un procedimiento de cobranza coactiva (criterio asumido también por la SUNAT: Informe N° 051-2001-SUNAT/K00000).

3. ARTÍCULO 29 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El artículo bajo comentario regula la forma, el lugar y el plazo para el pago.

Sobre este tema es interesante puntualizar que si el pago se hace oportunamente se entenderá que se está extinguiendo la obligación tributaria, pero si se realiza fuera del plazo, si bien puede también extinguirse la obligación tributaria (cuando se cumple con el pago total de la deuda), estaremos materialmente frente al pago de una deuda tributaria (tributo más intereses).

De lo regulado por el artículo 29, recordando que el objeto de la obligación tributaria constituye una obligación de dar, no podemos dejar de mencionar que para la perfecta realización del pago se requiere, además de la actuación del obligado (o de quien pague por él), de la participación y asistencia de la Administración Tributaria en su función recaudadora (tal como se verá más adelante, en el

---

[257] En esta parte resulta pertinente anotar que el Tribunal Fiscal (RTF N° 915-2-2006) ha señalado como una característica especial del pago en materia tributaria que para que este se considere efectuado debe comprobarse la existencia del empoce en la ventanilla bancaria designada por la Administración Tributaria para recaudarlo, lo que implica la acreditación de un crédito por suma líquida a favor del Estado; sostuvo que tal criterio se fundamenta en la relación jurídica que origina un tributo (artículo 1 del Código Tributario), asumiéndose de tal manera que en la medida en que no se empoce al fisco, no puede entenderse que la obligación tributaria ha sido cancelada; para sustentarlo más recurrió a lo resuelto por las RTF Nos. 894-2-98 (en la que se resolvió que solo liberará del pago al deudor de acuerdo con el artículo 1224 del Código Civil, cuando exista certeza de que el pago de la deuda tributaria se ha efectuado en las ventanillas del Banco) y 297-3-97 (el que se haya comprobado la comisión de delitos para aparentar el pago de obligaciones tributarias, no exime al contribuyente de su responsabilidad frente a la Administración Tributaria por el pago del tributo).

[258] El artículo 1220 del Código Civil prescribe: "Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación".

[259] Por estos efectos, por ejemplo, no existe obligación de iniciar un procedimiento contencioso tributario para dar por extinguida una deuda que ha sido pagada (RTF N° 884-2-2001).

Libro Segundo del Código Tributario), y de los órganos colaboradores (entidades bancarias y financieras).

4. LA FORMA DE PAGO

El primer párrafo del artículo en estudio dispone genéricamente que el pago se efectuará en la forma que señala la ley o, en su defecto, el reglamento, y a falta de estos, la resolución de la Administración Tributaria.

Junto con el artículo 32 del Código, se ha establecido en general diversas formas y medios de pago; este artículo, precisando que el pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional, ha dispuesto que para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios: dinero en efectivo; cheques; Notas de Crédito Negociables; Débito en cuenta corriente o de ahorros;[260] tarjeta de crédito; y otros medios que la Administración Tributaria apruebe; además regula la posibilidad de que vía Decreto Supremo, u Ordenanzas (los gobiernos locales), se disponga el pago de tributos en especie.

Se sabe que uno de los presupuestos del pago es la liquidez del crédito; ésta, encontrándose referida a la determinación de la deuda tributaria, no está dirigida a considerar solamente la labor de determinación de la administración sino también la determinación por el deudor tributario (autodeterminación).

De acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, las Administraciones Tributarias, a fin de facilitar y simplificar el ingreso de dineros a las arcas del Estado, han echado mano de diversos mecanismos y sistemas; el más recurrido fue la utilización de formularios (de declaraciones y boletas de pago); otra forma, utilizada básicamente por los Gobiernos Locales, es mediante la emisión de recibos. La SUNAT para tales efectos también ha utilizado dichos mecanismos y actualmente, con el avance de la tecnología está recurriendo a los PDT (Programas de Declaración Telemática) e incluso a la Internet; empero, para los pagos utiliza, además de las declaraciones pago, boletas o PDT, el Sistema Pago Fácil (antes TEF: Transferencia Electrónica de Fondos), SUNAT virtual...

Asumiendo que el "pago" realizado en formas no autorizadas legalmente no será considerado como tal, y por tanto no surtiría efectos liberatorios para el deudor tributario (y, eventualmente, serían considerados pagos indebidos), hay que tener mucho cuidado en su aplicación en la medida en que pueden ser confundidos con los errores en que pudieron haber incurrido los contribuyentes en el uso de

---

[260] Al respecto, el segundo párrafo del artículo bajo comentario (29), prescribe: "La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello". Aquí téngase en cuenta lo regulado por la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y sus modificatorias.

los mecanismos autorizados,[261] o con la afectación por actuaciones indebidas de terceros,[262] situaciones estas que no pueden llevar a la Administración a dejar de considerar los ingresos o depósitos como pagos efectuados.[263]

---

[261] Consignación de los montos pagados en un casillero distinto al correcto (RTF Nos. 1897-4-96, 726-5-2001 y 995-4-2001); error en el período (RTF N° 1898-4-96); error de formulario (RTF Nos. 2224-4-96, 1694-5-2003 y 2073-1-2004); error material de pago (RTF N° 7137-2-2002); error en el código del tributo en el formulario (RTF Nos. 1042-5-97, 3844-2-2007, 1072-3-2009) o en la boleta de pago (RTF Nos. 9286-3-2001, 223-1-2002, 5700-2-2004, 5870-1-2007, 827-3-2009), incluso si se trata de deudas o ingresos de entidades distintas (RTF N° 3718-3-2008); error de cálculo de intereses (RTF N° 2268-3-2003); error de código de infracción (RTF Nos. 6071-5-2009 y 8397-1-2009).

[262] Por los mecanismos y procedimientos para efectuar el pago, cabe recordar lo resuelto en la RTF N° 1850-4-96: si bien no existe duda respecto a la obligación de la recurrente de realizar el pago de sus obligaciones tributarias en las oficinas bancarias ubicadas en el local de la Intendencia Regional Lima de la SUNAT, el no pago en dicha dependencia constituye una infracción formal sancionable con multa, pero no puede entenderse que el pago no se ha efectuado. En el caso, sin embargo, se encontraba en discusión no sólo los efectos del pago realizado en distinto lugar, sino el que éste no haya ingresado a los registros de la SUNAT ni al Tesoro Público, en razón de un ilícito penal que se encuentra en proceso de investigación. Así también lo resuelto por las RTF Nos. 512-5-2001 y 1858-5-2002: La falta de registro de los documentos de pago en los sistemas o archivos de la Administración, no es argumento suficiente para desvirtuar la validez de los mismos; corresponde a la Administración verificar la fehaciencia del documento mediante la realización de alguna pericia o certificación por parte de la entidad financiera o bancaria. Otra resolución a considerar es la RTF N° 2829-5-2002: La comisión de actos indebidos por parte de malos funcionarios de la Administración Tributaria, que determinaron que los importes pagados por un contribuyente no haya ingresado a la caja de aquélla, no enerva los efectos de dicho pago más aún cuando de la revisión de los actuados se evidencia que ésta actuó con una diligencia ordinaria al efectuarlos, por lo que procede dar por cancelado el Impuesto Predial de 1997 en virtud de los pagos efectuados por ella.

[263] Un caso que nos puede mostrar cómo el Tribunal Fiscal corrigió los excesos de la Administración asumiendo los criterios expuestos en las notas, es el resuelto por la RTF N° 1965-4-2005: la Administración emitió y notificó una orden de pago al contribuyente; el contribuyente canceló la misma, empero cometiendo un error en la consignación del código del tributo (3031 en lugar de 3081); posteriormente el contribuyente interpuso recurso de reclamación solicitando corregir y reasignar el código del tributo consignado erróneamente, y dejar sin efecto la orden de pago; el área de reclamos arbitrariamente presentó al área de registro y control un formulario 4949 solicitando la devolución de oficio del monto abonado por el recurrente; mediante Resolución de Intendencia se declaró procedente la solicitud de devolución y calculando los intereses aplicó la Nota de Crédito Negociable a la orden de pago actualizada (obviamente sin cancelarla); contra dicha resolución el contribuyente interpuso recurso de apelación a la que la Administración le dio el trámite de reclamación, emitiendo luego otra resolución contra la que se interpuso recurso de apelación; conociendo de esta apelación el Tribunal Fiscal, empezó precisando que con el primer recurso, en el que se solicitó se deje sin efecto la orden de pago, el contribuyente inició un procedimiento contencioso tributario, siendo que la Administración –al no resolver el mismo sino solicitar la devolución de oficio del pago efectuado determinó el inicio de un procedimiento no contencioso, emitiéndose en el mismo una resolución que declaró procedente la solicitud de devolución–, había desnaturalizado el debido procedimiento, se declaró nula esta resolución y todo lo actuado desde ella; asimismo, estando pendiente de resolución el recurso de reclamación, y habiendo transcurrido el tiempo, recurriendo a los principios del debido procedimiento, de impulso de oficio y de celeridad, el Tribunal, verificando el error en la consignación de los códigos en la boleta de pago, resolvió señalando que a la fecha de pago se había cancelado la orden de pago, disponiendo dejarla sin efecto.

Ante tales supuestos, algunas Administraciones tributarias han tomado medidas de oficio a fin de evitar la afectación de la recaudación o los derechos de los contribuyentes (que en tales casos tendrían que recurrir a un procedimiento engorroso e injusto de devolución y/o compensación). En ese sentido, la SUNAT para resolver algunos de estos casos recurre a mecanismos de reimputación y de corrección de errores (regulados, por ejemplo, por las Resoluciones de Superintendencia Nos. 002-97/SUNAT -procedimiento de comunicación de la existencia de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de actos de la administración tributaria- y 132-2004/SUNAT -procedimiento para la modificación y/o inclusión de datos consignados en los formularios).

Sin perjuicio de aquellos mecanismos, con criterio general la Séptima Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 ha dispuesto:

> ***Sétima.- Pago con error***
>
> *Cuando al realizarse el pago de la deuda tributaria se incurra en error al indicar el tributo o multa por el cual éste se efectúa, la SUNAT, a iniciativa de parte o de oficio, verificará dicho hecho. De comprobarse la existencia del error se tendrá por cancelada la deuda tributaria o realizado el pago parcial respectivo en la fecha en que el deudor tributario ingresó el monto correspondiente.*
>
> *La SUNAT esta autorizada a realizar las transferencias de fondos de los montos referidos en el párrafo anterior entre las cuentas de recaudación cuando se encuentren involucrados distintos entes cuyos tributos administra. A través de Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se reglamentará lo dispuesto en este párrafo.*

5. LUGAR DE PAGO

El artículo sub examen ha facultado a la Administración a señalar el lugar de pago ("El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar").

La SUNAT, mediante Resoluciones de Superintendencia, ha establecido, de acuerdo con la clasificación de los contribuyentes en PRICO (Principales contribuyentes) y MEPECO (Medianos y pequeños contribuyentes), diversos lugares para el cumplimiento del pago.

En el caso de los deudores tributarios notificados como PRICO, se ha dispuesto que efectuarán el pago de la deuda tributaria en las oficinas bancarias (véase el artículo 55 del Código Tributario), usualmente del Banco de la Nación, ubicadas en las Unidades de Principales Contribuyentes de la Intendencia u Oficina Zonal a la que se asignó (al momento de su alta como Principal Contribuyente -incorporación a un Directorio PRICO[264]), al deudor tributario. Al lugar de pago fijado por la

[264] Cabe tener en cuenta a este respecto lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 100-2-96. Habiendo sido notificado un contribuyente en un determinado mes de su incorporación al Directorio de Principales Contribuyentes, debe entenderse que dicha incorporación estaba

SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes, no le será oponible el domicilio fiscal. Sin embargo, en este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente (salvo el caso excepcional de Principales Contribuyentes Nacionales); así, a un contribuyente domiciliado en Lima no se le podrá exigir cumplir sus obligaciones, por ejemplo, en Chiclayo. De otro lado, consideramos que si bien la designación del lugar de pago es otra facultad de la SUNAT esta designación debe de hacerse de manera racional, aprovechando la instalación de oficinas de atención o remotas en diferentes lugares de la misma jurisdicción de competencia de cada Intendencia u Oficina Zonal, a fin de no generar mayores costos, dificultades y riesgos para el contribuyente.

Para los deudores tributarios considerados Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECO), la gran mayoría, se ha dispuesto que deberán efectuar el pago en efectivo o mediante cheque de la deuda tributaria en las instituciones bancarias autorizadas (en las oficinas o agencias de cualquier Banco o entidad financiera de la Red Bancaria –entidades colaboradoras– que hubiera suscrito con la SUNAT el convenio para la recaudación de tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo; véase el artículo 55 del Código Tributario), o por SUNAT virtual (Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT, y modificatorias), de corresponder. Debemos recordar que el pago por TEF (Transferencia Electrónica de Fondos) sólo es para determinados tributos y es aceptado sólo por algunos bancos.

De otro lado, el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT ha dispuesto que el pago mediante documentos valorados, como Notas de Crédito Negociables, se realice exclusivamente en la dependencia de la SUNAT que corresponda al deudor tributario.

Ahora bien, el pago realizado en un lugar distinto del señalado por la Administración no debe ser considerado como tal, y por tanto no surtirá efectos liberatorios para el deudor tributario en la medida en que en su realización se incumplió con un requisito exigido por ley. No obstante, cabe recordar que el Tribunal Fiscal, en algunos supuestos de pagos realizados por Principales Contribuyentes en "bancos", aunque autorizados, distintos del señalado por la Administración Tributaria, se ha pronunciado en el sentido que tal pago realizado en lugar distinto tiene efecto cancelatorio, pues habiendo ingresado el pago a las cuentas del acreedor, éste, o la Administración Tributaria, se ha aprovechado de él (se aplicó supletoriamente el artículo 1224 del Código Civil: "Sólo es válido el pago que se efectúe al acreedor o al designado por el juez, por la ley o por el propio acreedor, salvo que, hecho a persona no autorizada, el acreedor lo ratifique o se aproveche de él"; en este sentido, no convalidó la consideración por parte de la Administración del pago como "pago indebido"; por cierto, ante tal situación, el Tribunal dispuso la verificación

---

referida a las obligaciones tributarias que nacieron en el referido mes, las que se cumplirían en el local de la SUNAT cuando se hicieran exigibles; en este sentido, las obligaciones que nacieron en el mes anterior, aun cuando se hubieran hecho exigibles en el mes notificado, pudieron cumplirse en cualquier entidad bancaria o financiera siempre que ello fuera dentro del plazo de ley.

de la inexistencia de devolución del tributo pagado; véase, entre otras, las RTF Nos. 297-2-96, 265-2-97, 361-2-97, 400-6-97 y 011-1-98); en algunos casos expuso que el pago en un lugar distinto puede acarrear sanciones pero no el desconocimiento del pago realizado (RTF Nos. 1850-4-96, 1851-4-96, 1852-4-96 y 1031-5-97).[265]

Respecto a las demás Administraciones Tributarias, estas podrán señalar el lugar de pago a su discreción; usualmente se dispone el pago en las delegaciones u oficinas del propio acreedor tributario o de la Administración que ejerce la potestad de imposición, aun cuando ya tuvieran vigentes convenios suscritos con entidades del sistema bancario y financiero.

6. PLAZO PARA EL PAGO

En lo referente al plazo, el artículo establece reglas solo para el pago de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a cargo de la SUNAT. Se entiende que en los demás casos se deberá estar a lo dispuesto en las normas que regulan a los tributos en específico; a este respecto deberá tenerse en cuenta, además, lo establecido por el artículo 3 del Código Tributario (exigibilidad de la obligación tributaria).

Así, haciendo diferencia por el tipo de tributo, el quinto párrafo del artículo 29 señala que tratándose de tributos que administra o cuya recaudación estuviera a cargo de la SUNAT, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- Los tributos de determinación anual[266] que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres primeros meses del año siguiente.
- Los tributos de determinación mensual,[267] los anticipos y los pagos a cuenta mensuales[268] se pagarán dentro de los doce primeros días hábiles del mes siguiente.

---

[265] Por su vinculación, corresponde recordar otro caso resuelto por el Tribunal Fiscal (RTF N° 4665-5-2006 [15.09.2006]) en el que se estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria: "No se configura la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 176° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Ley N° 27335, si el contribuyente presentó la declaración jurada en el local ubicado en la dirección señalada por la Administración Tributaria pero en una ventanilla distinta a la que corresponde, siempre que no se le hubiera indicado expresamente que tal presentación debía efectuarse en determinada ventanilla ubicada dentro de dicho local".

[266] Aquellos tributos que deben ser determinados, declarados y pagados en un período anual (p.ej. Impuesto a la Renta).

[267] Aquéllos cuya determinación, declaración y pago debe cumplirse en un período mensual (p.ej. Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Nuevo RUS, etc.).

[268] Asumiendo similitud parcial por su tratamiento legal en nuestro país, a los anticipos y pagos a cuenta puede definírselos "como las obligaciones tributarias que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible, o bien, producido éste, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual" (García Vizcaíno 2009: 475). La exigencia del pago a cuenta o anticipo debe estar establecida por ley. Así, por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta exige respecto a dicho tributo, pagos mensuales a cuenta del tributo que finalmente deberá ser determinado en la declaración anual.

- Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.[269]

Los plazos indicados no dejan de ser referenciales desde que la SUNAT ha optado, desde hace ya tiempo, por aplicar la facultad otorgada por el penúltimo párrafo del artículo 29; así, esta Administración Tributaria mediante Resoluciones de Superintendencia establece periódicamente cronogramas de pagos para que estos se realicen dentro de los seis días hábiles anteriores o seis días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Como se sabe, este mismo párrafo faculta a la SUNAT a establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del artículo en comentario.[270]

7. PRÓRROGA DEL PLAZO

Como ya se ha mencionado, el plazo señalado o el cronograma establecido no admite la posibilidad de prórrogas de carácter particular.

No obstante, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo en comentario, el plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria. El modelo del Código Tributario OEA/BID en su exposición de motivos explica que tal prórroga sólo se justifica ante causas de fuerza mayor o caso fortuito, que deben tener la característica fundamental de impedir el cumplimiento de la obligación y además obedecer a razones no imputables al contribuyente, o imprevisibles por éste o que, aunque previsibles, no hayan podido eludirse.

Cabe recordar que la Administración Tributaria, ante desastres naturales o huelgas y paralizaciones graves, ha dispuesto, vía Resolución de Superintendencia, la modificación (prórroga) de las fechas de vencimiento del cumplimiento de obligaciones tributarias para la región o lugares en los que se sufrió el evento; se

---

[269] Ejemplo: en el caso del IGV que grava importaciones, lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

[270] Respecto de estos cronogramas resulta de interés citar un considerando de la RTF N° 043-1-2003: "Que este Tribunal en un caso similar al de autos, ha interpretado en la Resolución N° 04942-4-2002 de 23 de agosto de 2002, que el cronograma de pagos a que se refiere el artículo 29° del Código Tributario, tiene carácter general y no admite excepciones por circunstancias particulares, así como no prevé la posibilidad de conceder prórrogas con carácter particular, añadiendo que aun cuando se verificara que efectivamente se debieron paralizar las labores de la Administración por causas de fuerza mayor, los días que precedieron al vencimiento de las obligaciones del recurrente, ello no le impedía cumplirlas en la misma fecha de vencimiento".

entiende que tal prórroga determinará el no cómputo de intereses de la deuda tributaria no pagada según el cronograma original.[271]

Artículo 30°.- OBLIGADOS AL PAGO

El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes.
Los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

7° (deudor tributario); **16°** (obligados al pago de tributos en calidad de representantes); **21°** (capacidad tributaria); **22°** (representación de personas naturales y sujetos que carecen de personería jurídica); **37°** (obligación de aceptar el pago).

Otras normas

Código Civil: 1222° (pago por terceros); **1223°** (validez del pago de quien está en aptitud legal de efectuarlo); **1260°** (pago con subrogación).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 082-2011-SUNAT/2B0000:

La solicitud de devolución presentada por un tercero que pagó voluntariamente una deuda tributaria sin oposición del deudor tributario debe tramitarse de acuerdo con las normas contenidas en el TUO del Código Tributario.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y la ubicación del artículo desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 no han sufrido variación.

2. OBLIGADOS AL PAGO

El primer párrafo del artículo prescribe que el pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes; así, el artículo señala quienes son los sujetos hábiles para la realización del pago.

De su texto debemos entender que el pago debe ser efectuado por los deudores tributarios (como contribuyente o, cuando corresponda, como responsable, por sí mismos) y, en su caso, por sus representantes (legales, judiciales u obligatorios).[272]

---

[271] Véase como referencia lo regulado por la Resolución de Superintendencia N° 021-2007/SUNAT (en particular el artículo 2), y modificatorias.

[272] Obviamente, estos, siendo terceros, están en calidad de obligados a efectuar el pago de acuerdo y en las circunstancias que establece la ley; por ejemplo, lo dispuesto por el artículo 16 del Código (cuyo primer párrafo señala: "Están obligados a pagar los tributos y cumplir las

Dentro de este criterio, el pago sólo puede ser exigible al deudor tributario (como contribuyente o responsable), no así a los terceros ajenos.

3. PAGO POR TERCEROS

El párrafo segundo señala en general que los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario.

Aquí hablamos de terceros que no tienen la obligación de efectuar el pago; es decir, se trata del pago realizado por terceros, tengan o no interés en el cumplimiento de la obligación, pero de manera voluntaria.

Como se sabe, el artículo 37 del Código Tributario ha dispuesto que el órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo (situación que posibilita la materialización de lo establecido por el segundo párrafo del artículo 30, en comentario); así, en la medida en que por los sistemas o formas utilizadas para el pago (básicamente las boletas de pago, los pagos por el Sistema de Pago Fácil o los recibos de pago emitidos por la Administración) no se exige la identificación del sujeto que realmente paga (salvo que esta situación se haga constar de alguna forma cierta, caso en el cual se podrá imputar el pago a una deuda del obligado[273]) sino solo la identificación plena del "sujeto por quien se paga", las entidades bancarias (de acuerdo con el artículo 55 del Código Tributario) o las oficinas recaudadoras se limitarán a recibir el pago a nombre (con el número de identificación tributaria pertinente) del deudor tributario, sea del mismo obligado o de un tercero. Un pago realizado de esta forma es válido.[274]

Sin duda, el pago realizado de este modo (una deuda tributaria a nombre del deudor tributario, pagada por un tercero no obligado) produce efectos liberatorios para el deudor tributario, pues el pago por tercero es un medio válido de extinción de la obligación tributaria[275] (RTF Nos. 3994-2-2003, 1893-2-2005 y 1331-2-2006).[276]

---

obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas [...]").

[273] RTF N° 692-3-2000: un consorcio, no sujeto al tributo pagado, al realizar el pago indicó en los respectivos formularios que lo hacía por cuenta de ambos consorciados; el Tribunal, asumiendo tal pago, en aplicación del segundo párrafo del artículo 30 del Código, no obstante que el dato referido a cuenta de quienes se realizaba el pago no era lo suficientemente específico, situación que no enerva el hecho que el pago se haya hecho por cuenta de los deudores tributarios (consorciados), dispuso que a las deudas de ambos debía imputárseles los pagos realizados en la proporción correspondiente.

[274] En tal caso, el tercero pagador podrá exigir al deudor tributario el resarcimiento en la vía civil; empero, en la vía tributaria, en caso la deuda haya sido considerada indebida y se haya ordenado su devolución, esta devolución no se efectuará al tercero sino al deudor tributario. Véase como ejemplo lo resuelto vía la RTF N° 7970-7-2008.

[275] Ejemplo: en la RTF N° 3990-4-2006 se da cuenta del pago efectuado por el Ministerio de Economía y Finanzas (tercero) a favor de la deudora tributaria (titular de la deuda: sector educación).

[276] Los efectos liberatorios son evidentes, empero respecto del contribuyente; el tercero no podrá asumir luego como un pago efectuado para sí: nos lo ejemplifica la RTF N° 5922-7-2008: en ésta se da cuenta, respecto del Impuesto al Patrimonio Vehicular, del supuesto pago de un tercero (ratificado por la "beneficiaria" vía declaración jurada en la que la anterior pro-

Realizado válidamente el pago por un tercero, el fisco se desinteresa de la deuda y el tercero pagador ocupa su lugar con sus derechos pero sin las mismas garantías, preferencias o privilegios, pues si bien este pago válido le faculta al tercero a repetirlo del deudor tributario, será en la vía civil, como simple acreedor con un crédito común (pues no se transmite a este tercero la condición de acreedor tributario, aunque en buena cuenta por este pago exista subrogación).

Respecto de la última parte del segundo párrafo del artículo en comentario, César Talledo (S/F: 90.1) señala: "El tercero no obligado al pago puede realizarlo, tenga o no interés legítimo en él. Pierde eficacia dicho pago frente al deudor tributario, esto es, el tercero no podrá repetir el pago contra él, si aquél manifiesta y fundamenta sin abuso de derecho su oposición al pago. La posibilidad de formular esta oposición supone que el pago ha sido puesto en conocimiento del deudor; antes o inmediatamente después de su realización". Por cierto, esta puesta en conocimiento no está regulada por las normas tributarias; tampoco lo está el procedimiento para plantear la oposición, general o específica, previa, ni posterior al pago.

Cabe precisar que el pago por terceros no configura una transmisión convencional de la obligación tributaria (regulada por el artículo 26 del Código), y por lo tanto tampoco entra en conflicto con su contenido (ineficacia de tal transmisión convencional).

4. EVENTUAL PAGO INDEBIDO REALIZADO POR TERCEROS

Sin embargo, otra cosa resultará si el tercero pretende pagar la deuda del deudor tributario pero a nombre propio (del tercero); en estos casos, por los procedimientos aplicables, aun cuando el tercero pueda haber identificado debidamente la deuda (por ejemplo, período, concepto, tributo y número de valor), al pagar a su nombre o con su número de identificación tributaria, sin indicar al deudor tributario, se estaría ante un eventual pago indebido.[277]

---

pietaria reconoce que el recurrente -tercero- efectuó los pagos de ésta), y su pretensión de compensar tal pago con una deuda suya -del tercero- cuando, como ya se ha visto, el eventual pago no fue efectuado por cuenta del mismo -tercero recurrente- sino a nombre de la anterior propietaria; se declaró infundada la solicitud de compensación.
Claro, otra cosa es que el tercero haya efectuado un pago indebido por la titular, en la medida en que dicho pago ya no debía efectuarse a nombre de la anterior propietaria porque ya había dejado de ser ésta la obligada tributaria; en tal caso se estará frente a un eventual pago indebido, pero a favor de la anterior propietaria y no del tercero; aquella podrá solicitar la devolución de lo pagado.

[277] RTF N° 241-5-2002: Para que opere el pago por un tercero, éste debe efectuarse por una deuda a nombre del deudor tributario; en el caso se confirmó la apelada, que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra un recibo de Arbitrios del cuarto trimestre de 1997, toda vez que para que opere el pago de la deuda tributaria por un tercero, éste debe efectuarse por una deuda a nombre del deudor tributario y, en el caso, el pago realizado por el tercero se efectuó por una deuda determinada a su nombre y no del recurrente (verdadero deudor tributario). Si bien la Administración efectuó el cobro de los arbitrios a dos sujetos distintos, ello no implica que el pago del tercero deba ser imputado a favor del recurrente, pues nos encontramos ante un pago indebido con derecho a devolución que impide que la

Artículo 31°.- IMPUTACION DEL PAGO

Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso; salvo lo dispuesto en los Artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos.
El deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago.
Cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo período se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

28° (componentes de la deuda tributaria); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **30°** (obligados al pago); **33°** (interés moratorio); **37°** (obligación de aceptar el pago); **40°** (compensación); **117°**, quinto párrafo (los pagos se imputarán en primer lugar a las costas y gastos originados en el procedimiento de cobranza coactiva); **184°**, tercer párrafo (los pagos se imputarán en primer lugar a los gastos originados en el comiso).

Otras Normas

Código Civil: 1256° a 1259° (imputación del pago).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Segunda Disposición Complementaria Final (cálculo del interés moratorio – Decreto legislativo N° 969).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema y sentido de la disposición viene del artículo 31 del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859. Con la dación del Decreto Legislativo N° 773 se añadió al recargo, y se le señaló en primer lugar en el orden de prelación. Con el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 se retiró al recargo y se incluyó, como excepción a la regla, los casos de los artículos 117 y 184; asimismo, se añadió a las multas como concepto a considerar para la imputación de pagos parciales.

2. LA IMPUTACIÓN DEL PAGO

En principio, si el pago es total (si corresponde a la totalidad de la deuda tributaria -tributo o multa más intereses), no habrá problemas de imputación. Así, las reglas de la imputación son habitualmente de aplicación cuando se han realizado pagos parciales o, lo que es lo mismo, cuando se haya pagado menos del monto

Administración disponga de dicho importe, tal como pretende el recurrente. Con similar criterio se resolvió en la RTF N° 5257-2-2004.

total que se debe (o, también, cuando perviviendo deudas tributarias pendientes de cancelación, existiera pagos o créditos pasibles de ser compensados).[278]

La imputación es "la facultad que tiene el sujeto activo de la obligación tributaria para extinguir indistintamente cualquiera de las obligaciones pendientes con el mismo deudor mediante la aplicación total o parcial de una suma recibida con intención de pagar" (Guzmán Castañeda 1999: 549). No obstante, esta facultad no es, ni debe ser, ilimitada ni arbitraria; la limitación está justamente en las reglas y la prelación que la ley señala para tal imputación.

El artículo bajo comentario establece taxativamente, como regla general, que los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso.[279]

Veamos un ejemplo elemental: Deudor X, que tiene una deuda tributaria por mil nuevos soles (consistente en novecientos nuevos soles de tributo e intereses por cien nuevos soles), "paga" sólo la suma de novecientos nuevos soles, este pago se imputará primero a los intereses, cubriéndolos totalmente, y luego al tributo, cubriéndolo parcialmente (sólo ochocientos nuevos soles), quedando pendiente de pago la suma de cien nuevos soles por tributo, monto que seguirá generando intereses a futuro (hasta la fecha del pago total).

3. INDICACIÓN DEL DEUDOR

De acuerdo con el artículo en comentario, el deudor tributario puede indicar (elegir) el destino del pago que realiza; de este modo la "prelación" de los pagos deberá estar dada por la indicación (elección) del deudor tributario, pudiendo hacer la indicación del concepto (tributo o multa) y del período de la deuda que paga (aun cuando existan otras deudas de menor monto o deudas más antiguas).

La Administración no puede imputar los pagos efectuados a períodos distintos a los señalados expresamente por los contribuyentes, pudiendo hacerlo sólo cuando estos no efectúen dicha precisión (RTF N° 7123-2-2002).

En el caso de la SUNAT, es posible hacer la indicación sin problemas con el formato general del Sistema Pago Fácil de la SUNAT (se anota básicamente el N° de RUC, el período tributario, el código del Tributo o Multa a pagar, y se señala globalmente el importe a pagar); la Administración, en lo pertinente, será la encargada de imputar el pago de acuerdo con las reglas generales dispuestas por ley para tal efecto (artículo 31).

---

[278] También se ha hecho usual aplicarla en los casos de pérdida de fraccionamiento, cuando se hace la respectiva liquidación y se procede a (re) imputar los pagos efectuados, y proseguir con la cobranza de la deuda pendiente. (Véase, entre otras, las RTF Nos. 14-3-2008, 7568-3-2008, 7870-3-2008 y 10958-3-2008).

[279] La excepción a esta regla la da el mismo Código: si hubiera que pagar costas y gastos originados en el procedimiento de cobranza coactiva o en el comiso, los pagos se imputarán en primer lugar a estas costas o gastos.

4. CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO NO REALICE DICHA INDICACIÓN

En general, las reglas de la imputación son de aplicación usual cuando un deudor hace un pago parcial; es normal que se ejercite cuando teniendo una o varias deudas tributarias (homogéneas, líquidas y exigibles) frente a un mismo acreedor, realiza un pago parcial (no cubre la totalidad del monto adeudado) sin indicar el destino de aquel pago.

En este caso, en la medida en que el deudor no haya indicado el destino (RTF N° 4418-6-2003), y siempre que de los datos que se tienen no se pudiera presumir a qué deuda se dirige el pago,[280] la Administración aplicando las reglas del artículo debe de imputar tal pago destinándolo de acuerdo a ley (RTF Nos. 849-4-97 y 557-3-2001), salvo que existan normas especiales al respecto.[281]

Así, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo período se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores.

---

[280] No obstante no haberse anotado el código de tributo en una boleta de pago, al haberse consignado otros datos (consignó el número de formulario y el número de orden del mismo) que permiten identificar el formulario y el período a que se refiere el pago, y que además se tiene un determinado tributo como el único que se tenía pendiente de pago en el referido período, procede la imputación del pago a este tributo (RTF N° 050-3-97). La indicación del código del tributo al cual se imputa el pago es una obligación formal adicional impuesta por la Administración para facilitar sus labores, de modo que el incumplimiento de la misma no puede servir de base para desconocer la imputación (indicación) efectuada; así, no existe un pago indebido (RTF N° 1042-5-97). Si bien no se había llenado el casillero del código del tributo, pero se había anotado todos los datos que identificaban a una determinada deuda (básicamente el número de la orden de pago, el período y el tributo FONAVI), el Tribunal Fiscal en la RTF N° 2956-5-2002 consideró que se había indicado (imputado) a este tributo. RTF N° 3457-1-2006: en ésta se verificó que la contribuyente había indicado la deuda que pagaba pero que por un error del banco receptor del referido pago se había destinado el mismo a un período (anterior) distinto, por lo que solicitó la respectiva reimputación, la misma que fue declarada improcedente por la Administración sustentándose en que la contribuyente también se encontraba omisa al pago de una deuda por el período al que había destinado el banco; el Tribunal estimó que la Administración había desconocido el procedimiento de imputación regulado en el artículo 31 del Código, que solo faculta a imputar los pagos a las deudas más antiguas de no mediar indicación expresa del deudor tributario, por lo que declaró fundada una queja y dispuso que la Administración proceda a la reimputación de pago solicitada y atribuirla al destino indicado por la contribuyente.

[281] Como ejemplos de esto último tenemos: en la RTF N° 644-1-2002 se confirmó la apelada porque la imputación practicada por la Administración del pago de la cuota al saldo pendiente de cancelación se realizó conforme a lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 10 del Reglamento del Régimen de Fraccionamiento Especial (Resolución Ministerial N° 176-96-EF/15), que establecía normas especiales sobre imputación de pagos; no siendo aplicables, en consecuencia, las normas genéricas contenidas en el Código Tributario; otro ejemplo lo vemos en la RTF N° 6913-2-2002: "Sobre el particular, cabe señalar que si bien el artículo 31° del Código Tributario, dispone que el deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el periodo por el cual realiza el pago, al otorgarse el fraccionamiento de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 36° del citado Código, los pagos que se efectúen se deben imputar a la deuda fraccionada pendiente de pago, y no individualmente a cada tributo y periodo".

Si existiesen deudas de diferente vencimiento (diferente período o ejercicio), el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria, aun cuando la deuda global se encuentre en un solo valor[282].

Veamos un ejemplo referencial: Deudor X, a determinada fecha, "paga" la suma de diez mil nuevos soles cuando a esa fecha tiene las siguientes deudas tributarias:

- IGV, enero del 2009, por tres mil setecientos cincuenta nuevos soles (tributo, tres mil nuevos soles; intereses, setecientos cincuenta nuevos soles).
- RER, enero del 2009, por dos mil quinientos nuevos soles (por tributo la suma de dos mil nuevos soles; intereses, quinientos nuevos soles).
- IRENTA, ejercicio anual 2007, por cinco mil nuevos soles (tres mil quinientos nuevos soles por tributo; mil quinientos nuevos soles, intereses).

Las deudas se imputarán del siguiente modo:

- se cubrirá totalmente primero la deuda por el IRENTA (antigüedad);
- luego, totalmente la deuda por el RER (monto menor);
- finalmente, de modo parcial, la deuda por el IGV;
- quedará pendiente de pago la suma de mil doscientos cincuenta nuevos soles por tributo -IGV.

Artículo 32°.- FORMAS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA (*)

El pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional. Para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios:

a) Dinero en efectivo;
b) Cheques;
c) Notas de Crédito Negociables;
d) Débito en cuenta corriente o de ahorros;
e) Tarjeta de crédito; y,
f) Otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

Los medios de pago a que se refieren los incisos b), c) y f) se expresarán en moneda nacional. El pago mediante tarjeta de crédito se sujetará a los requisitos, formas, procedimientos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

[282] Sobre el punto, un considerando de la RTF N° 1106-4-2003 señala: "Que al respecto, cabe precisar que la imputación de los pagos a la deuda tributaria efectuada por la Administración no se encuentra arreglada a ley, al haber considerado deudas de diferentes periodos como una unidad, actualizado las mismas e imputado el pago efectuado por la recurrente a los intereses, pese a que si bien se trata de Resolución de Determinación N° 012-3-02284, la deuda contenida en ella corresponde a diferentes periodos, debiendo ésta calcular, actualizar e imputar los pagos de manera independiente por cada uno de ellos."

La entrega de cheques bancarios producirá el efecto de pago siempre que se hagan efectivos. Los débitos en cuenta corriente o de ahorro del deudor tributario, así como el pago con tarjeta de crédito surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.

Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél, no surtirán efecto de pago. En este caso, si el pago fue realizado hasta la fecha de vencimiento del plazo a que se refiere el Artículo 29°, la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento. Si el pago se hubiera efectuado después del vencimiento del plazo previsto en el citado artículo, no se cobrarán los intereses que se hubieran generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales, podrán disponer el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará como bien inmueble los bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

27° (el pago como medio para extinguir obligaciones tributarias); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **87°, numeral 4, inciso a)** (autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera: pago en moneda nacional); **88°** (la declaración tributaria); **Novena Disposición Final** (redondeo).

Otras normas

Código Civil: 1233° (pago con títulos valores); **1234°** (pago de deuda contraída en moneda nacional); **1237°** (pago en moneda extranjera).

Decreto Legislativo N° 940 [20.12.2003]. Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (TUO aprobado por el D. S. N° 155-2004-EF -14.11.2004, modificado por la Ley N° 28605).

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]. Modifican artículos del Código Tributario: Primera Disposición Transitoria (Pagos en moneda extranjera).

Decreto Supremo N° 126-94-EF [29.09.94], y modificatorias. Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT [08.11.97], y modificatorias: Norma que integra disposiciones sobre la forma en que deudores tributarios deberán cumplir sus obligaciones con la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 102-97-SUNAT [08.11.97], y modificatorias. Aprueban disposiciones aplicables a las declaraciones sustitutorias o rectificatorias.

Resolución de Superintendencia N° 125-2003/SUNAT [25.06.2003], y modificatorias. Amplían disposiciones para la declaración y/o pago de obligaciones tributarias mediante el Sistema de Pago Fácil.

Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT [01.11.2004], y modificatorias. Aprueban normas para que los deudores tributarios presenten sus declaraciones determinativas y efectúen el pago de los tributos internos a través de SUNAT virtual.

Resolución de Superintendencia N° 113-2006/SUNAT [07.07.2006]. Facilitan el pago de los responsables solidarios.

Resolución de Superintendencia N° 189-2006/SUNAT [09.11.2006]. Flexibilizan reglas de pago mediante cheque y establecen lugares distintos a las instituciones bancarias autorizadas para la declaración y pago de la deuda tributaria.

Resolución de Superintendencia N° 014-2009/SUNAT [23.01.2009]. Dictan normas sobre los pagos con carácter definitivo del Impuesto a la Renta por rentas de segunda categoría por enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el artículo 32 se mantuvo sin modificación hasta el 31 de diciembre de 1998 cuando, en virtud del artículo 6 de la Ley N° 27038, se sustituyó su texto. Posteriormente, el primer y segundo párrafos fueron sustituidos por el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 930; asimismo, en virtud del artículo 13 del Decreto Legislativo N° 953, se incorporaron a su texto los dos últimos. En general, se retiro de los medios de pago a la moneda extranjera y se precisó en el listado el débito en cuenta corriente o de ahorros.

El texto vigente es el sustituido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 969; respecto del anterior, se agregó la tarjeta de crédito; asimismo, se modificó la regulación de los otros medios (antes se refería a la ley); también se reguló sobre la tarjeta de crédito y el cálculo de los intereses cuando los cheques no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
El pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional. Para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios: a) Dinero en efectivo; b) Cheques; c) Notas de Crédito Negociables; d) Débito en cuenta corriente o de ahorros; e) Tarjeta de crédito; y, f) Otros medios que la Administración Tributaria apruebe. Los medios de pago a que se refieren los incisos b), c) y f) se expresarán en moneda nacional. El pago mediante tarjeta de crédito se sujetará a los requisitos, formas, procedimientos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La entrega de cheques bancarios producirá el efecto de pago siempre que se hagan efectivos. Los débitos en cuenta corriente o de ahorro del deudor tributario, así como el pago con tarjeta de crédito surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria. Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél, no surtirán efecto de pago. En este caso, si el pago fue realizado hasta la fecha de vencimiento del plazo a que se refiere el Artículo 29°, la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento. Si el pago se hubiera efectuado después del vencimiento del plazo previsto en el citado artículo, no se cobrarán los intereses que se hubieran generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales, podrán disponer el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor. Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará como bien inmueble los bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.	*El pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional. Para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios:* *a) Dinero en efectivo;* *b) Notas de Crédito Negociables o cheques;* *c) Débito en cuenta corriente o de ahorros; y,* *d) Otros medios que señale la Ley.* *Los medios de pago a que se refieren los incisos b) y d) se expresarán en moneda nacional.* *La entrega de cheques bancarios producirá el efecto de pago siempre que se hagan efectivos. Los débitos en cuenta corriente o de ahorro del deudor tributario, surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.* *Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél, no surtirán efecto de pago. En este caso la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento.* *Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.* *Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.* *Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales podrán disponer el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.* *Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerará como bien inmueble los bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.*

2. MEDIOS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El artículo establece claramente que el pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional (moneda nacional de curso legal: Nuevo Sol), y que para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios:

- Dinero en efectivo;
- Cheques (deberán expresarse en moneda nacional);
- Notas de Crédito Negociables (deberán expresarse en moneda nacional);
- Débito en cuenta corriente o de ahorros;
- Tarjeta de crédito; y,
- Otros medios que la Administración Tributaria apruebe (deberán expresarse en moneda nacional).

Así, en general, no constituyen medios de pago o medio de extinción de la obligación tributaria: la letra de cambio (RTF N° 8007-2-2001), la dación en pago de derechos (RTF N° 6656-1-2005), los Bonos de Reconstrucción y de Desarrollo[283] (RTF N° 6820-2-2005), etc.[284]

---

[283] Al respecto, la Directiva N° 004-2002/SUNAT ha establecido: "No constituyen medios de pago de la deuda tributaria, los Bonos de Reconstrucción y de Desarrollo emitidos al amparo de las Leyes Nos. 23592 y 24030, respectivamente".

[284] De las sumillas publicadas en la web del Tribunal Fiscal. RTF N° 6656-1-2005: "Se agrega que sin perjuicio de lo expuesto es del caso señalar que del tenor de la solicitud del quejoso se establece que éste pretende la cesión del derecho de cobro frente a Gil Cresencio Canchis Fabián, con la finalidad de extinguir las obligaciones tributarias que adeuda a la Administración, es decir pretende cancelar sus obligaciones tributarias con la cesión de su titularidad en el crédito que mantiene con el primero, lo que supone que la Administración reciba como dación en pago de sus obligaciones tributarias, los derechos que ostenta como acreedor, siendo que en la actualidad ello no constituye un medio de pago reconocido por el artículo 32° del Código Tributario, ya que los "otros medios" a que se refiere el inciso d) del mencionado artículo no han sido establecidos por ley y no contemplan la dación en pago de derechos, no existiendo, asimismo, decreto supremo que establezca el pago de tributos en especie". RTF N° 5835-3-2008: "Se confirman las apeladas. Se señala que del escrito de apelación se desprende que la recurrente no cuestiona la determinación de la deuda tributaria efectuada por la Administración, sino que pretende la suspensión del procedimiento contencioso tributario iniciado hasta que el órgano jurisdiccional emita pronunciamiento sobre el ofrecimiento de pago mediante Bonos de la Compañía Nacional del Ferrocarril, Ley del 15 de enero de 1869, efectuado por Oscar Ruiz Figueroa en la demanda de obligación de dar suma de dinero del 18 de marzo de 2004. Se precisa que diversas resoluciones, tales como la Resolución N° 07912-2-2004, este Tribunal ha dejado establecido que la sola interposición de una demanda judicial respecto a la extinción de la obligación tributaria por un medio distinto al previsto por el artículo 27° del Código Tributario, no determina la improcedencia de la deuda tributaria contenida en los valores impugnados, por lo que resulta procedente emitir pronunciamiento al respecto en la vía administrativa. Se agrega que atendiendo a que el pronunciamiento de la Administración en el presente caso estuvo referido a determinar la legalidad de la determinación de las deudas contenidas en las Órdenes de Pago N° 011-001-0040488, 011-001-0040489 y 011-001-0040490 y las Resoluciones de Multa N° 011-002-0008269 y 011-002-0008412, éste no equivale a un avocamiento de una causa pendiente ante el Poder Judicial, toda vez que dicho proceso judicial se centra en establecer si procede que la Administración acepte el ofrecimiento de pago de deudas tributarias hecha por un tercero,

3. PAGO MEDIANTE CHEQUES BANCARIOS

La entrega de cheques[285] bancarios, emitidos de acuerdo con las especificaciones y formalidades establecidas por la Administración vía Resolución (en el caso de la SUNAT, véase fundamentalmente el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT, modificada), producirá el efecto de pago siempre que se hagan efectivos (para cubrir el monto girado, obviamente, se debe contar con fondos a su disposición: RTF N° 291-2-96).[286]

Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél (véase como ejemplos los casos reseñados en las RTF Nos. 1326-5-2002 y 2899-4-2002), no surtirán efecto de pago. En este caso, sin embargo, si el pago fue realizado hasta la fecha de vencimiento del plazo a que se refiere el artículo 29 del Código, la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento. Si el pago se hubiera efectuado después del vencimiento del plazo previsto en el citado artículo, no se cobrarán los intereses que se hubieran generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento.

4. PAGO MEDIANTE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIABLES

Las Notas de Crédito Negociables (NCN) son documentos valorados emitidos por la Administración Tributaria (por, entre otros, saldos a favor de exportadores, por pagos indebidos o en exceso, etc.), a la orden del contribuyente y que sirven para el pago de impuestos, sanciones e intereses que constituyan ingreso del Tesoro Público.

Para el caso de los tributos cuya recaudación corresponde a la SUNAT, estos documentos valorados están regulados en el Decreto Supremo N° 126-94-EF, y la forma y el lugar de pago se encuentran normados en la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT (véase el artículo 2 de esta disposición).

5. PAGO MEDIANTE DÉBITOS EN CUENTA CORRIENTE O DE AHORRO

Como se sabe, el artículo 29 del Código Tributario ha establecido que la Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar, en-

---

no siendo de aplicación lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1119-4-97, 1133-4-97, 1134-4-97 y 476-4-2000, invocadas por la recurrente".

[285] "El cheque es un título valor no crediticio. Constituye un instrumento de pago en sustitución del dinero, por lo que se le llama "quasi dinero". Quien recibe un cheque no confiere crédito alguno, recibe dinero y para efectivizarlo solo debe presentarlo ante el banco girado a quien el emitente ha ordenado pagar su importe en efectivo. Quien entrega un cheque, sin embargo, no realiza un pago "pro soluto", definitivo y liberatorio de su obligación causal u original; lo hace "pro solvendo", es decir, a resultas de buen fin, conforme lo precisa el art. 1233 C.C." (Beaumont Callirgos; Castellares Aguilar 2005: 636).

[286] RTF N° 7343-2-2007 (el "pago" con cheque sin fondos no surte efectos).

tre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. En su virtud se han estado dictado normas para habilitar tal forma de pago (véase las Resoluciones de Superintendencia Nos. 109-2000/SUNAT y 260-2004/SUNAT, y modificatorias).

El artículo en comentario completa señalando que los débitos en cuenta corriente o de ahorro del deudor tributario, surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.

6. PAGO MEDIANTE TARJETA DE CRÉDITO

Con la modificación de diciembre de 2006 se ha incluido esta modalidad de pago: mediante tarjeta de crédito, el mismo que se sujetará a los requisitos, formas, procedimientos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. El pago con tarjeta de crédito surtirá efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.

7. PAGO EN ESPECIE O SERVICIOS[287]

El pago en especie (bienes, mercancía, artículos, etc.; en buena cuenta, vía dación en pago), aunque en la antigüedad fue una de las formas usuales de pago de tributos, hoy en día es excepcional y su aceptación es restringida.

Nuestra legislación señala que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie;[288] los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

El penúltimo párrafo del artículo en comentario señala que los gobiernos locales (municipios provinciales y distritales), mediante ordenanza municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie (valuados según el valor de mercado). Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales podrán disponer el pago en especie a través de bienes inmuebles (bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos), debidamente inscritos en registros

---

[287] El artículo 32 no prevé expresamente la prestación de servicios como una de las formas de pago (RTF N° 442-3-98); no obstante, la Municipalidad Metropolitana de Lima, sobre la base de lo dispuesto en el inciso d) del mismo artículo, y sustentada en los artículos 74 y 200, numeral 4, de la Constitución, en alguna oportunidad dispuso la posibilidad de que algunos deudores tributarios (pensionistas, organizaciones sociales y religiosas) paguen sus deudas por arbitrios municipales prestando servicios a dicha municipalidad y al Servicio de Administración Tributaria (Ordenanza 233-99-METROPOLITANA DE LIMA).

[288] La RTF N° 3217-2-2006 ha resuelto un caso en el cual el deudor tributario ofreció pagar la deuda con un bien mueble, y que en virtud de que no existe la norma que exigía el artículo 32 (Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se disponga el pago de tributos en especie) se ha resuelto no considerarlo para efectuar el pago.

públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.

Artículo 33°.- INTERÉS MORATORIO

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29° 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 SUNAT 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. (***)

Los intereses moratorios 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 la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30). (****)

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142° 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. (*****)

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor. (*****)

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios. (*****)

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa. (*****)

(*) *Párrafo sustituido por el artículo 4° de la Ley N° 27335, publicada el 31 de julio de 2000.*

(**) *Segundo párrafo de este artículo eliminado por el Artículo 14° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(***) *Tercer párrafo sustituido por el Artículo 14° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(****) *Vigente tercer párrafo sustituido por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.*

(*****) *Cuarto, quinto, sexto y séptimo párrafos incorporados por el Artículo 6° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

3° (exigibilidad de la obligación tributaria); **28°** (componentes de la deuda tributaria); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **31°** (imputación del pago); **170°** (improcedencia de la aplicación de intereses); **181°** (actualización de multas); **Novena Disposición Final** (redondeo).

Otras normas

Código Civil: 1242°, segundo párrafo (interés moratorio).

Decreto Legislativo N° 914 [10.04.2001]: Sistema especial de actualización y pago de deudas tributarias exigibles al 30.08.2000: 5° (Sistema Especial de Actualización).

Ley N° 27681 [08.03.2002]: Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT): **4°, numeral 4.6** (Aquella deuda tributaria que no se acoja al RESIT y que sea exigible al 31 de diciembre de 1997 se actualizará conforme a lo establecido en el numeral 4.1 del presente artículo).

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]. Modifican artículos del Código Tributario: Primera Disposición Transitoria (Pagos en moneda extranjera).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Segunda Disposición Complementaria Final (cálculo del interés moratorio – Decreto legislativo N° 969); Tercera Disposición Complementaria Transitoria (suspensión de intereses).

Decreto Supremo N° 024-2008-EF [18.02.2008]: Norma que regula el procedimiento de actualización de la deuda tributaria en función del IPC de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario.

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT. **Procedimiento 53** (sistema especial de actualización y pago de deudas tributarias exigibles al 30.08.2000).

Resolución Ministerial N° 115-93-EF/66 [04.06.93]: TIM fijada por la SUNAT será de aplicación para entidades administradoras de tributos distintas a la SUNAT.

Resolución Ministerial N° 085-99-EF/66 [20.04.99]: Precisan fecha de aplicación –01.01.1999– de la Tasa de Interés Moratorio a deudas correspondientes a aportaciones administradas por el ESSALUD y la ONP y la tasa de interés para la restitución de devoluciones en exceso o indebidas, según lo dispuesto por la Resolución Ministerial N° 115-93-EF/66.

Resolución de Superintendencia N° 004-95-EF/SUNAT [24.01.95]: Fórmula para la tasa efectiva mensual que servirá para el cálculo de la TIM.

Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT [24.02.2000]: Establecen procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias.

Tasa de Interés Moratorio (TIM):

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N°	VIGENCIA (DESDE)	% MN	% ME
214-92-EF/SUNAT [02.12.92]	01.12.92	7,00	1,50
050-93-EF/SUNAT [30.04.93]	01.05.93	6,00	-
085-93-EF/SUNAT [30.07.93]	01.08.93	5,50	-
101-93-EF/SUNAT [05.10.93]	01.10.93	4,50	-
001-94-EF/SUNAT [04.01.94]	01.01.94	4,00	-
043-94-EF/SUNAT [28.04.94]	01.05.94	3,50	-
054-94-EF/SUNAT [01.07.94]	01.07.94	3,00	-
079-94-EF/SUNAT [30.09.94]	01.10.94	2,50	-
011-96/SUNAT [02.02.96]	03.02.96	2,20	-
085-2000/SUNAT [05.08.2000]	01.08.2000	-	1,10

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N°	VIGENCIA (DESDE)	% MN	% ME
144-2000/SUNAT [30.12.2000]	01.01.2001	1,80	-
126-2001/SUNAT [31.10.2001]	01.11.2001	1,60	0,90
032-2003/SUNAT [06.02.2003]	07.02.2003	1,50	0,84
028-2004/SUNAT [31.01.2004]	01.02.2004	-	0,75
053-2010/SUNAT [17.02.2010]	01.03.2010	1,20	0,60

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El artículo 33 del Código fue incorporado en el aprobado por el Decreto Ley N° 25859; la norma original disponía que la Tasa de Interés Moratorio (TIM), en moneda nacional, no podía exceder del 130% de la TAMN, y en moneda extranjera no podía exceder a un dozavo del 130% de la TAMEX. Manteniendo estos límites, mediante el Decreto Legislativo N° 773 se modificó el tema de la publicación de la TAMN y la TAMEX: se precisó que la publicación de referencia era el del *último día hábil del mes anterior. Estas normas consideraban al interés inicial* y al interés diario.

Mediante el artículo 1 de la Ley N° 26414 se modificó algunos párrafos del artículo 33. En el primer párrafo se señaló que la TIM, en moneda nacional, no podía exceder del 20% por encima de la TAMN. En el segundo párrafo se indicó que TIM en moneda extranjera no podrá exceder a un dozavo del 20% por encima de la TAMEX. Esta misma ley dejó sin efecto al interés inicial.

Al aprobarse el nuevo Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 816, manteniendo en esencia el texto del artículo, se precisó el título completo de la SUNAT, y se añadió el segundo párrafo del inciso b) (se dispuso que la deuda capitalizada tuviera el tratamiento de tributo).

Mediante el artículo 7 de la Ley N° 27038, se sustituyó el tercer párrafo volviéndose a las siglas de la SUNAT y se agregó la frase "[...] o cuya recaudación estuviera a su cargo".

Por el artículo 4 de la Ley N° 27335 se sustituyó los dos primeros párrafos; en el primero se dispuso que la TIM, en moneda nacional, no pueda exceder del 10% por encima de la TAMN. En el segundo párrafo se dispuso que TIM en moneda extranjera no pueda exceder a un dozavo del 10% por encima de la TAMEX.

El artículo 14 del Decreto Legislativo N° 953, considerando que las deudas se pagarían en moneda nacional, dispuso eliminar el segundo párrafo del artículo 33 (que hablaba justamente de la TIM en moneda extranjera); asimismo, dispuso sustituir el texto del tercer párrafo con el texto vigente (se dejó de lado el criterio genérico de que en los casos de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM sería fijada por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La SUNAT 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.	*La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será fijada por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.*

En fecha 24 de Diciembre de 2006, el tercer párrafo del artículo 33 fue sustituido; respecto del anterior se modificó el cálculo de los intereses, dejándose sin efecto la capitalización anual de intereses (que se encontraba regulado en el anterior inciso b).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Los intereses moratorios 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 la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).	*Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:* *a. Interés diario: se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).* *b. El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.* *La nueva base para el cálculo de los intereses tendrá tratamiento de tributo para efectos de la imputación de pagos a que se refiere el Artículo 31°.*

Con el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981 se incorporó los cuatro últimos párrafos vigentes.

2. INTERÉS MORATORIO

Como ya se anotó, en nuestra materia el tratamiento que se da al interés moratorio no difiere en esencia del que se da en el Derecho privado; el Código Civil señala al respecto que el interés es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago; así pues, tiene naturaleza indemnizatoria y no sancionatoria (hay que reiterarlo, los intereses, y su aplicación, no son una sanción), pues es resarcitoria del retraso en el pago.[289]

[289] En la RTF N° 17752 de 14.06.83 se estableció: "Del estudio de los dispositivos legales apli-

Ahora bien, la primera parte del presente artículo señala: "El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), [...]".

De acuerdo con lo expuesto, habiéndose establecido determinados plazos para el pago de los tributos (cumplimiento de las prestaciones tributarias), el deudor que no cumpla con el mismo dentro de los plazos dispuestos por las normas pertinentes (fundamentalmente los artículos 3 y 29 del Código Tributario), automáticamente incurrirá en mora, devengándose desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del plazo el interés (legal) regulado en el artículo 33. En este sentido, corresponderá aplicar automáticamente la tasa de interés correspondiente en tanto el deudor ha omitido efectuar el pago oportuno del tributo, no siendo requisito para tal efecto emitir o notificar algún acto administrativo (RTF N° 2125-5-2002).

3. LA TIM

Para los efectos indicados en el apartado anterior, en nuestra materia se ha regulado la TIM: Tasa de Interés Moratorio.

Esta Tasa de Interés Moratorio (TIM) no podrá exceder del diez por ciento por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN)[290] que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La primera parte del actual segundo párrafo (anterior tercer párrafo) del artículo en comentario señala textualmente que la SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

4. LA TIM DE LOS GOBIERNOS LOCALES Y DE OTROS ÓRGANOS

La segunda parte del actual segundo párrafo del artículo en comentario, añade claramente que 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

---

cables resulta clara la naturaleza resarcitoria de los intereses, objeto de la reclamación. Los mismos no fueron introducidos en nuestro sistema con un carácter punitivo, pues para ello están las sanciones (recargo y multa) y se aplican conjuntamente con éstas". Y se agregó: "Es claro que en países como el nuestro, en el que los ingresos tributarios financian gran parte del Presupuesto General de la República, deben ser recaudados puntualmente para la correcta organización y marcha del Estado. La falta de pago oportuno, además de ser una infracción que se sanciona administrativamente con un recargo, produce obviamente un daño en el Estado, que se resarce o indemniza con el pago de un interés que cubre el costo que le representa al Estado tener que recurrir al crédito público interno o externo para poder cumplir con sus obligaciones, ante la falta de pago de recursos presupuestados y no pagados oportunamente" (Casalino Mannarelli; Cogorno Prestinoni 2006: 314).

[290] La Tasa de Interés Activa en Moneda Nacional es la tasa "promedio anual en términos efectivos, calculada acumulando el equivalente diario de la TAMN publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros diariamente, la cual corresponde a la tasa de interés promedio ponderado por saldos de cada modalidad de las ocho principales entidades de la banca múltiple" (Banco Central de Reserva del Perú 1995: 194).

a la que establezca la SUNAT. El texto vigente de la norma lo es desde el 6 de febrero de 2004; en tal sentido, por un lado, hasta el 5 de febrero era de aplicación la Resolución Ministerial N° 115-93-EF/66, y por otro, desde la modificación, para la aplicación de los intereses moratorios los gobiernos locales debían establecer la tasa correspondiente mediante Ordenanza; en caso no se hubiera establecido ésta no cabe calcular los intereses, pues no existiría sustento para su cobro (RTF Nos. 3876-2-2005 y 4053-2-2005).

De otro lado, el mismo párrafo segundo señala que 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.

5. CÁLCULO DE LOS INTERESES MORATORIOS

El tercer párrafo del artículo regula el cálculo de la TIM.

El interés diario se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente.

La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta; ejemplo con la TIM mensual vigente:

1.2 %	**/**	**30**	**=**	**0.04 %**

Como se sabe, el 24 de Diciembre de 2006 (mediante el Decreto Legislativo N° 969) se modificó este párrafo y se dejó de regular la capitalización anual[291] de los intereses.

A este respecto hay que indicar, no obstante, que el Decreto Legislativo N° 969 no estableció la aplicación de esta norma con efectos retroactivos (por lo demás, no podía hacerlo), por tanto las deudas anteriores al 25 de diciembre de 2006 que contengan en su cálculo capitalizaciones anuales previas (cuya última sería la del 31 de diciembre de 2005), mantendrían éstas como parte de la deuda tributaria.

Precisando, el primer párrafo de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 estableció:

> *A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo*

[291] Con el texto antiguo, el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaba al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente; asimismo, la nueva base para el cálculo de los intereses tenía tratamiento de tributo para efectos de la imputación de pagos (artículo 31 del Código). Esta capitalización era criticada pues con la suma de los intereses acumulados al 31 de diciembre se estaba generando una doble capitalización en la medida en que se tomaba como base para fijar la TIM a la TAMN, establecida por la Superintendencia de Banca y Seguros: ésta tasa efectiva ya contiene una capitalización diaria de la tasa nominal (Talledo Mazú 2000: 129. Manini Chung 2001: b2).

N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Sin embargo, considerando literalmente el texto vigente del tercer párrafo del artículo en comentario ("[...] tributo impago [...]"), quedaba una duda sobre la base del cálculo de intereses desde el 25 de diciembre de 2006 (entrada en vigencia el Decreto Legislativo N° 969, que estableció la no capitalización de intereses) hasta el 15 de marzo de 2007 (publicación del Decreto Legislativo N° 981). El Tribunal Fiscal resolvió (mediante la RTF N° 21480-9-2011 [29.12.2011]) este problema estableciendo como criterio de observancia obligatoria lo siguiente:

> En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto, tratándose de deudas anteriores al 2006 (y que continúan impagas) la suma capitalizada al 31 de diciembre de 2005 será la base para el cálculo de intereses a futuro.

Lo anotado hasta aquí, sin embargo, no impide que otras disposiciones establezcan la aplicación de otros procedimientos o formas de cálculo, especiales, para casos específicos (RFE, REFT, SEAP, RESIT, otros fraccionamientos, etc.). Sobre estos temas, veamos dos criterios de observancia obligatoria.

RTF N° 6957-4-2002 [13.12.2002]:

> En caso de pérdida del Fraccionamiento, la Tasa de Interés Moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33° del Código Tributario se aplicará a partir del día siguiente en que se incurra en causal de pérdida del Régimen de Fraccionamiento Especial, conforme con lo previsto en la Ley N° 27005, no siendo aplicable el artículo 19° de la Resolución Ministerial N° 277-98-EF/15, modificada por la Resolución Ministerial N° 239-99-EF/15, por tratarse de una norma de menor jerarquía que transgrede lo dispuesto en la Ley N° 27005.

RTF N° 1480-4-2004 [13.04.2004], respecto de otro caso especial:

> Es aplicable para la actualización de las deudas por pérdida del Fraccionamiento Especial otorgado por el Decreto Legislativo N° 848, exigibles al 31 de diciembre de 1997 y no acogidas al RESIT, el beneficio de actualización de deudas dispuesto por la Ley N° 27681, Ley de Reactivación del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 064-2002-EF.

6. SUSPENSIÓN O INAPLICACIÓN DEL CÁLCULO DE INTERESES

Se entiende que el cómputo de intereses de una deuda pendiente de pago (sea tributo o multa), salvo lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 32 (cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor

tributario o al tercero que cumpla la obligación), el artículo 170 del Código Tributario y lo regulado sobre este aspecto en la Ley General del Sistema Concursal (RTF Nos. 298-3-98 y 617-4-98), no se deja de aplicar o se suspende por otras circunstancias.[292]

No obstante, con la incorporación de los últimos párrafos en comentario dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981 debe considerarse estrictamente lo siguiente:[293]

> *La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142° 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.*
>
> *Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC).*
>
> *Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.*

---

[292] Cabe indicar que mediante la STC N° 1255-2003-AA/TC se dispuso, para el caso en particular, y por las circunstancias que rodeaban el mismo, la inaplicación de intereses; esta sentencia fue precisada en el sentido indicado, por lo tanto la inaplicación de intereses no podía extenderse a otros supuestos. En esa línea, siguiendo lo establecido en esta STC y otras (Nos. 3591-2004-AA/TC, 7802-2006-AA/TC, 1282-2006-AA/TC), el Tribunal ha sostenido que, con respecto al pago de intereses moratorios, aunque la demanda haya sido desestimada, debe precisarse los alcances del fallo. Así se ha resuelto, por ejemplo, en las STC Nos. 2248-2007-PA/TC, 361-2008-PA/TC, 2082-2008-PA/TC, entre otras; en resumen, en estas sentencias el Tribunal Constitucional estableció: "la prolongada duración del proceso de amparo traería como consecuencia directa (de condenarse al pago de intereses moratorios) que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que aquel que el que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda en la equivocada creencia de que el ITAN resultaba equiparable al IMR o al AAIR, resultado que no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva que se traduce en un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen tutela urgente. En consecuencia, la Sunat tendrá que abstenerse de considerar el cobro de los intereses moratorios, debiendo cumplir, además, con su función orientadora al contribuyente (artículo 84° del Código Tributario) informando las formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia. Es necesario precisar que dicha regla sólo rige hasta el 1 de julio de 2007, fecha en que se publicó en el diario oficial El Peruano la STC 3797-2006-PA/TC, con la que se confirmó la constitucionalidad del mencionado tributo, debiendo entenderse, entonces, que aquellos contribuyentes que presentaron su demanda luego de esta fecha deberán pagar su impuesto e intereses (inclusive los moratorios) de acuerdo a las normas del Código Tributario".

[293] Considerando la nota anterior, en la medida en que se afecte o lesione el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, tanto los jueces en la Demanda Contencioso Administrativa (por sus alcances) como el Tribunal Fiscal (en virtud del control difuso establecido por la STC N° 3741-2004-AA/TC) podrían inaplicar el último párrafo del artículo en comentario (del comentario de RAE – Jurisprudencia [Febrero 2009] respecto de la STC N° 2082-2008-PA/TC ["¿Es posible solicitar la suspensión de los intereses moratorios del tributo impugnado durante la tramitación del proceso de amparo? A propósito de la reciente sentencia del Tribunal Constitucional"].

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Al respecto la Tercera Disposición Complementaria Transitoria señala:

Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario, será aplicable si en el plazo de nueve (9) meses contados desde la entada en vigencia del presente Decreto Legislativo, la Administración Tributaria no resuelve las reclamaciones interpuestas.

Cabe indicar que mediante el Decreto Supremo N° 024-2008-EF se ha reglamentado el procedimiento de actualización de la deuda tributaria en función del IPC de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario (y las disposiciones vinculadas).

7. PRIMERA DISPOSICIÓN TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 953

Se ha trasladado a esta disposición lo que anteriormente regulaba respecto a la moneda extranjera el artículo 33 (a su texto, en la parte pertinente, nos remitimos).

Artículo 34°.- CALCULO DE INTERESES EN LOS ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA(*)

El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.
A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

33° (interés moratorio); **Novena Disposición Final** (redondeo). Véase las disposiciones concordantes, vinculadas y complementarias del Artículo 33°.

Otras Normas

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Segunda Disposición Complementaria Final (cálculo del interés moratorio – Decreto legislativo N° 969); Tercera Disposición Complementaria Transitoria (suspensión de intereses).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El artículo 34 del Código fue incorporado en el aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

Salvo la inclusión dispuesta por el Decreto Legislativo N° 773 ("...y pagos a cuenta"), y la precisión realizada por la Ley N° 26414 (en el primer párrafo excluyó obviamente el cómputo del interés inicial y se indicó que la referencia era al inciso b) del artículo 33) el texto del artículo 34 se mantenía desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

Con la sustitución dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969 se dejó de regular lo referido a la capitalización anual de intereses.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.	*El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.* *A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.*

2. ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA

Asumiendo similitud parcial por su tratamiento legal en nuestro país, a los anticipos y pagos a cuenta puede definírselos "como las obligaciones tributarias que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible, o bien, producido éste, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual" (García Vizcaíno 2009: 475).

El profesor Bravo Cucci (2007: 206) precisa que estos pagos a cuenta o anticipos son prestaciones de dar sumas de dinero con carácter temporal y se diferencian de los tributos en que estos últimos constituyen prestaciones de dar sumas de dinero con carácter definitivo (debemos añadir que se diferencian además porque la justificación o fundamento de ambos es distinto).

La exigencia del pago a cuenta o anticipo debe estar establecida por ley.[294] Así, por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta exige respecto a dicho tributo, pagos mensuales a cuenta del tributo que finalmente deberá ser determinado en la declaración anual.

[294] Situación distinta de los pagos adelantados o anticipados voluntarios.

Abundando, es de interés didáctico reseñar algunas resoluciones del Tribunal Fiscal:

- RTF N° 2600-5-2003, de observancia obligatoria [12.06.2003]: Los anticipos o pagos a cuenta, "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio y autores como Juan Roque García Mullín, han señalado que los *anticipos* o *pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período)* [...]"
- RTF N° 4184-2-2003, de observancia obligatoria [21.08.2003]: Los pagos a cuenta son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco.
- RTF N° 4435-4-2003: Los pagos a cuenta, además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias; no constituyendo los pagos a cuenta la obligación principal, como es el pago del Impuesto a la Renta que se determina al final del ejercicio, sino un anticipo de dicha obligación principal, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario -la Administración- el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo.
- RTF N° 2274-4-2006: El hecho que en el ejercicio por el cual se debe pagar los pagos a cuenta el recurrente haya obtenido pérdida no lo libera de su obligación de efectuar el pago de los intereses de los pagos a cuenta que omitió pagar en su oportunidad.
- RTF N° 7264-4-2208: "Con relación al carácter confiscatorio de los pagos a cuenta por haberse obtenido pérdidas en el ejercicio cabe señalar que en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0670-2005-PA/TC, dicho colegiado ha señalado que "las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta no cierran la posibilidad del reajuste del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta-pagos que corresponden a la propia estructura del impuesto y cuyo exceso puede ser compensado a posteriori con la declaración anual-, siendo responsabilidad del propio contribuyente cumplir los requisitos formales para tener tal posibilidad", y agrega la referida sentencia que "como quiera que los pagos a cuenta constituyen devengos previos de lo que será la obligación principal, los efectuados en exceso necesariamente deberán ser compensados o devueltos al final del ejercicio fiscal, por lo tanto, la Administración no tendría que exigir, en ningún caso, montos superiores a la renta real al finalizar el ejercicio fiscal, siendo impensable una potencial situación de confiscatoriedad en estos casos".[295]

[295] De la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal.

3. CÁLCULO DE INTERESES EN LOS ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA (ARTÍCULO 34)[296]

En el caso del interés moratorio que corresponde a los anticipos y pagos a cuenta no pagados en su oportunidad se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal (lo que ocurra primero).

A partir de ese momento, los intereses devengados (y solo ellos) constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario.[297]

Así, una vez presentada la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta respecto de un determinado ejercicio, o vencido el plazo para su presentación, lo que ocurra primero, en adelante solo procede el cobro de los intereses que se hubieran generado por la omisión o no realización de los anticipos o pagos a cuenta del referido ejercicio (RTF Nos. 522-2-97, 298-2-98, 290-2-2000, 578-4-2001, 918-1-2002 y 6248-2-2004).

En este sentido, constituyendo los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta un anticipo de la obligación principal, su no pago en el plazo establecido por la ley generará el cómputo de intereses moratorios, de manera que si bien solo las sumas canceladas se descuentan del impuesto anual, ello no impide el cómputo de tales intereses hasta la fecha de la determinación o vencimiento del plazo establecido para ella, lo que ocurra primero, momento a partir del cual formarán la nueva base de cálculo para su cómputo. Lo mismo ocurrirá si se realiza un pago parcial de este anticipo o pago a cuenta; es decir, si el monto del pago a cuenta determinado por la Administración es mayor al cancelado por el contribuyente, el pago efectuado constituirá un pago parcial y la omisión pendiente de pago, es decir el monto del pago a cuenta no pagado oportunamente, deberá actualizarse de acuerdo a lo señalado en el artículo 34 del Código.

Esta situación se presenta en la medida en que la deuda principal (que se paga en la regularización anual) ya contiene el "tributo" que correspondía o incluía al pago a cuenta o anticipo, y por tanto, reiteramos, solo se cobrará en adelante los intereses que pudieran haberse generado entre la fecha de su devengo y la fecha del vencimiento o de la determinación de la obligación principal, si ésta ocurriera antes del vencimiento. Por cierto, los pagos realizados después de la regularización o el vencimiento de la obligación principal no pueden imputarse primero a la deuda principal sino a la deuda por intereses (si los hubiera) derivada del incumplimiento de las cuotas mensuales.

Respecto a la base para el cálculo, adicionalmente (tratándose de deudas anteriores al 2006), cabe recordar lo anotado por el tercer párrafo de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981:

---

[296] Este artículo es de aplicación solo a los anticipos y pagos a cuenta; tratándose del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, en la medida en que los pagos mensuales de tal régimen tienen el carácter de pagos definitivos, no le es aplicable lo reglado por el artículo 34 del Código Tributario (RTF N° 5494-4-2002).

[297] Como se sabe, con la sustitución dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969 se dejó de regular lo referido a la capitalización anual de intereses.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario, la base para el cálculo de los intereses, estará constituida por los intereses devengados al vencimiento o determinación de la obligación principal y por los intereses acumulados al 31 de diciembre de 2005.

Artículo 35°.- DEROGADO POR EL ARTÍCULO 64° DE LA LEY 27038, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998.

Artículo 36°.- APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo. (*)

En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, y con los siguientes requisitos: (**)

a) Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso, la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y

b) Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. Excepcionalmente, mediante Decreto Supremo se podrá establecer los casos en los cuales no se aplique este requisito.

La Administración Tributaria deberá aplicar a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será inferior al ochenta por ciento (80%) ni mayor a la tasa de interés moratorio a que se refiere el Artículo 33°.

El incumplimiento de lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva, por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago. Para dicho efecto se considerará las causales de pérdida previstas en la Resolución de Superintendencia vigente al momento de la determinación del incumplimiento (**)

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 8° de la Ley N° 27393, publicada el 30 de diciembre de 2000.*

(**) *Párrafos sustituidos por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

28° (componentes de la deuda tributaria); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **32°** (formas de pago de la deuda tributaria); **33°** (interés moratorio); **115°**, inciso a) (deuda exigible en cobranza

coactiva: resolución de pérdida de fraccionamiento); **119°, inciso b), numeral 5** (conclusión del procedimiento de cobranza coactiva: por resolución concediendo aplazamiento o fraccionamiento); **Décimo Primera Disposición Final** (la resolución que determina la pérdida de fraccionamiento es reclamable).

Otras normas

Código Civil: 1242°, primer párrafo (interés compensatorio).

Decreto Legislativo N° 981: Tercera Disposición Complementaria Final (incorporación de deudas tributarias al aplazamiento y/o fraccionamiento previsto en el artículo 36 del Código Tributario).

Decreto Supremo N° 132-2007-EF [30.08.2007]. Establece los casos en los cuales, por excepción, la SUNAT no aplicará el requisito del inciso b) del artículo 36° del texto único ordenado del código tributario.

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT. **Procedimiento 52** (aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria); **54** (régimen de refinanciación de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria RRAF, Resolución de Superintendencia N° 176-2007/SUNAT).

Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT [28.08.2004], y modificatorias: Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria.

Resolución de Superintendencia N° 176-2007/SUNAT [19.09.2007] y modificatorias. Normas para la aplicación del Decreto Supremo N° 132-2007-EF (Régimen de refinanciación de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

La estructura del artículo viene desde el Decreto Ley N° 25859.

Con el Decreto Legislativo N° 773 se realizó precisiones: sobre la facultad de la Administración y la exigencia de los requisitos.

Con la Ley N° 26414 se dispuso la modificación de todo el artículo; las variaciones se refirieron, en el segundo párrafo, al orden de los "beneficios", y se introdujo la frase "siempre que éste cumpla con los siguientes requisitos u otros requerimientos o garantías que aquélla establezca"; asimismo, se facultó a la Administración a otorgar fraccionamiento o aplazamiento sin garantías; en el tercer párrafo se agregó la mención del artículo 33.

Con el Decreto Legislativo N° 816 se precisó que los requerimientos y garantías serían establecidas por Resolución de Superintendencia o norma de rango similar; en el inciso a) se varió de posición el término "Tributaria"; en el último párrafo se añadió, luego de la palabra cuotas, la frase "de amortización".

El artículo 8 de la Ley N° 27038 modificó la última parte de párrafo final: se colocó la siguiente expresión: "[...] por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago".

El artículo 8 de la Ley N° 27393 sustituyó los dos primeros párrafos; en ambos, respecto del anterior texto, se incluyó una frase que excluye de la posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento, general o particular, a los tributos retenidos o percibidos.

Con la sustitución dispuesta por el Decreto Legislativo N° 969 se dio la posibilidad de establecer casos de aceptación de aplazamiento o fraccionamiento sobre

deudas que ya hayan gozado de tales facilidades. Asimismo, se ha precisado sobre la ejecución de medidas de cobranza coactiva cuando ocurra la pérdida del beneficio.

Segundo párrafo:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, y con los siguientes requisitos: a) Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso, la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y b) Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. Excepcionalmente, mediante Decreto Supremo se podrá establecer los casos en los cuales no se aplique este requisito.	*En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar y con los siguientes requisitos:* *a) Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y* *b) Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento.*

Cuarto párrafo:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
El incumplimiento de lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva, por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago. Para dicho efecto se considerará las causales de pérdida previstas en la Resolución de Superintendencia vigente al momento de la determinación del incumplimiento.	*El incumplimiento de las condiciones bajo las cuales se otorgó el aplazamiento y/o fraccionamiento, conforme a lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago.*

2. FRACCIONAMIENTO Y/O APLAZAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

El fraccionamiento y el aplazamiento son facilidades de pago.

En general, el "aplazamiento se refiere a que el pago total se podrá realizar en un plazo más amplio, es decir, se amplía el plazo dentro del cual se puede realizar válidamente el pago" (González Sánchez 2004: 665). Por el aplazamiento, pues, el pago de una deuda tributaria se difiere, prorroga, por un determinado tiempo.

Por otro lado, en virtud del fraccionamiento, que en buena cuenta es otra forma o modalidad de aplazamiento, el deudor tributario pagará la deuda tributaria

en partes, en cuotas periódicas diferidas en un determinado período. "Fraccionar una deuda significa un pago parcializado en el tiempo que se señale y que obliga al sujeto beneficiado a entregar las partes en que se divide la deuda total en las fechas previstas" (González Sánchez 2004: 665).

El efecto fundamental de la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento es la asignación de un nuevo plazo que viene a sustituir al normativamente establecido, lo que supone que su concesión tiene el efecto de retrasar el inicio (si no se ha iniciado aún) del período ejecutivo hasta nuevo plazo (García Novoa 2004: 313) o, si ya se inició el procedimiento de cobranza coactiva, darse por concluido y archivado el mismo (véase el numeral 5 del inciso b) del artículo 119 del Código Tributario), con un apercibimiento como el señalado en el último párrafo del artículo 36.

Estas facilidades, que se presentan habitualmente ante la imposibilidad material de realizar el pago oportuno por falta de liquidez, problemas de financiamiento, disminución de operaciones, etc. (aunque, a diferencia de una antigua regulación, estas situaciones no sean evaluadas ni es requisito que sean acreditadas como condición para su otorgamiento), pueden ser concedidas, independiente o conjuntamente (aplazar y/o fraccionar), con carácter particular por la Administración Tributaria, y con carácter general por el Poder Ejecutivo (vía decretos supremos).

Hay que advertir que si bien por cualquiera de los tributos puede concederse el fraccionamiento y/o el aplazamiento, de acuerdo con la modificación dispuesta por la Ley N° 27393, se ha excluido de tales posibilidades –es decir, son deudas por las que no cabe conceder aplazamiento y/o fraccionamiento– a las deudas por tributos retenidos o percibidos.[298] Es de precisar, no obstante, que las multas por retenciones o percepciones no pagadas en los plazos establecidos y las multas por no retener o no percibir tributos, sí pueden ser materia de acogimiento al fraccionamiento particular establecido por el artículo en comentario.[299]

Por cierto, su concesión u otorgamiento no determina que la deuda pierda su identidad o cambie de naturaleza jurídica; son facilidades de pago que entrañan simplemente una modalidad de pago.[300]

---

[298] De otro lado, la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, que reglamenta el Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria correspondiente a esta Administración, señala en su artículo 3 cuáles son las deudas que no pueden ser materia de fraccionamiento y/o aplazamiento.

[299] Criterio asumido por la SUNAT en el Informe N° 008-2002-SUNAT/K00000 de fecha 09.01.2002.

[300] La facilidad dispuesta en el artículo 36 del Código constituye solo una modalidad (forma) de pago de la deuda tributaria (permitiría, de haberse concedido, pagar tal deuda en partes: RTF N° 513-4-2000); así, lo dispuesto en el referido artículo no implica un otorgamiento de beneficios especiales que impliquen la recomposición de la deuda tributaria (RTF N° 223-3-2000), tampoco entraña una novación de deuda, la que conforme con lo previsto por el artículo 1277 del Código Civil implica la sustitución de una obligación por otra (RTF N° 2844-5-2002).

3. CONCESIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como se ha indicado, para casos particulares, a solicitud del deudor, la Administración Tributaria está facultada a conceder estas facilidades.

En tal sentido, sobre la base de los requisitos establecidos por el Código, las Administraciones Tributarias han dictado resoluciones (la SUNAT la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT y modificatorias) o normas de similar rango, que regulan los requisitos (ejemplo: las garantías), las condiciones (plazos, forma de presentación de solicitudes, cuotas, intereses, etc.) y el procedimiento para su otorgamiento.

La Administración tiene la facultad (casi discrecional) de conceder o no el fraccionamiento y/o aplazamiento; sin embargo, siendo los requisitos plenamente establecidos por la ley y el reglamento, cumplimentados estos por el deudor tributario solicitante, consideramos que la Administración debería de concederlos.

De otro lado, con la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 969 se ha establecido que si bien es un requisito que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento, excepcionalmente, mediante Decreto Supremo se podrá establecer los casos en los cuales no se aplique este requisito.

En cumplimiento de esta disposición, se dictó el Decreto Supremo 132-2007-EF y la Resolución de Superintendencia N° 176-2007/SUNAT, normas con las cuales se reguló el Régimen de refinanciación de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria (aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria particular concedido, por única vez, respecto del saldo de la deuda tributaria de un aplazamiento y/o fraccionamiento otorgado con anterioridad por la SUNAT en base a lo establecido en el artículo 36 del Código Tributario).

4. DEUDAS INCORPORADAS COMO POSIBLES DE FRACCIONAR SU PAGO: TERCERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 981

La Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 (Incorporación de deudas tributarias al aplazamiento y/o fraccionamiento previsto en el artículo 36 del Código Tributario),[301] ha abierto una posibilidad de fraccionamiento en casos de pérdida de otros:

> *Los deudores tributarios que hubieran acumulado dos (2) o más cuotas de los beneficios aprobados mediante la Ley N° 27344, Ley que establece un Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario o el Decreto Legislativo N° 914 que establece el Sistema Especial de Actualización y Pago de deudas tributarias exigibles al 30.08.2000 o tres (3) o más cuotas del beneficio aprobado por la Ley N° 27681, Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las*

[301] Mediante el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 097-2007/SUNAT se incorporó como inciso d) de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT el supuesto que establece esta disposición complementaria y final.

deudas tributarias (RESIT) vencidas y pendientes de pago, podrán acoger al aplazamiento y/o fraccionamiento particular señalado por el artículo 36° del Código Tributario, las cuotas vencidas y pendientes de pago, la totalidad de las cuotas por las que se hubieran dado por vencidos los plazos y la deuda que no se encuentre acogida a los beneficios mencionados.

5. RECURSOS IMPUGNATIVOS

La denegatoria de aplazamiento y/o fraccionamiento por estar implicada en una facilidad de pago que no tiene relación con la determinación de la obligación o deuda tributaria, que ya ha sido determinada (por la administración o por el contribuyente), es impugnable de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 162 del Código Tributario, dentro del procedimiento regulado por la LPAG (RTF Nos. 336-2-98, 346-2-2000, 903-2-2001, 685-5-2002 y 2240-4-2002); en tal sentido, no es apelable ante el Tribunal Fiscal, que carece de competencia para el asunto (entre otras, las RTF Nos. 029-2-96, 280-1-97, 586-2-99, 10232-4-2001, 7476-1-2003, 4287-3-2005, 2192-4-2006 y 2338-4-2006).

Dentro del esquema planteado anteriormente (aplicación de la LPAG) se encuentran también las impugnaciones sobre aspectos discutibles en el otorgamiento de las citadas facilidades de pago (por ejemplo, eventuales nulidades que pudieran adolecer los actos que la conceden; RTF N° 1287-1-2006); a este respecto, cabe una excepción: si la Administración, al momento de conceder el fraccionamiento o aplazamiento determina como deuda acogida un monto mayor al identificado por el interesado en su solicitud, así como cuando acoge una deuda que no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, procede la reclamación de acuerdo con el artículo 135 del Código Tributario, toda vez que mediante dicho acto se estaría modificando lo que el interesado reconoce como deuda, pretendiendo con ello comprometerlo al pago de una deuda distinta, ya sea que dicha mayor deuda se sustente en la misma resolución o con la emisión de otra. Este criterio, establecido por la RTF N° 3150-2-2006 (cuyo asunto materia de controversia estaba relacionado directamente con la determinación de la deuda tributaria), se sustentó en las RTF Nos. 5433-3-2003[302] y 2963-5-2005[303].

---

[302] Esta RTF estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria [26.11.2003]: "Las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - Decreto Legislativo N° 914 califican como actos apelables ante el Tribunal Fiscal. Distinto es el caso de las resoluciones mediante las cuales la Administración determina como deuda acogida un mayor monto por la deuda identificada por el interesado en su solicitud de acogimiento, así como cuando acoge deuda que no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, supuestos en que procede la interposición de un recurso de reclamación".

[303] En ésta se resolvió un caso en el que se cuestionaba el monto por el que se estaba otorgando el fraccionamiento (monto distinto al solicitado), es decir se pretendía un pronunciamiento que establezca el monto de la deuda tributaria.

De otro lado, en esta parte hay que tener en cuenta que la declaración de pérdida del fraccionamiento ya otorgado,[304] sí es plenamente reclamable ante la Administración Tributaria, y luego apelable ante el Tribunal Fiscal.

6. EJECUCIÓN

El último párrafo establece que el incumplimiento de las condiciones bajo las cuales se otorgó el aplazamiento y/o fraccionamiento, conforme a lo establecido en las normas reglamentarias (para efectos de la ejecución se considerará las causales de pérdida previstas en la Resolución de Superintendencia vigente al momento de la determinación del incumplimiento), dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago.

Al respecto, la RTF N° 3745-2-2006, de observancia obligatoria [28.07.2006], estableció el siguiente criterio:

> No procede la cobranza coactiva del monto pendiente de pago establecido en la resolución emitida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y que declara la pérdida de un fraccionamiento otorgado de conformidad con el articulo 36° del Código Tributarlo, cuando dicha resolución ha sido impugnada en el plazo de ley y el administrado continúe con el pago de las cuotas de dicho fraccionamiento manteniendo a su vez las garantías que se le hubiesen exigido para el acogimiento de tal beneficio.

De acuerdo con lo anotado, con la modificación del artículo 115 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 969 se estableció como deuda exigible a la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamada en el plazo de ley; en este supuesto, se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.

Artículo 37°.- OBLIGACION DE ACEPTAR EL PAGO

El órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aún cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria, sin perjuicio que la Administración Tributaria inicie el Procedimiento de Cobranza Coactiva por el saldo no cancelado.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

29° (lugar, forma y plazo de pago); **30°** (obligados al pago); **31°** (imputación del pago); **32°** (formas de pago de la deuda tributaria); **55°** (facultad de recaudación de la Administración Tributaria); **78°** (orden de pago); **115°** (deuda exigible en cobranza coactiva).

[304] Obsérvese que el Tribunal Fiscal ha establecido que la pérdida ocurre por el solo acaecimiento del supuesto previsto por la norma y no por la emisión del acto administrativo, el cual simplemente tiene efectos declarativos (RTF N° 158-2-2000).

Otras normas

Código Civil: 1221°, primer párrafo ("No puede compelerse al acreedor a recibir parcialmente la prestación objeto de la obligación, a menos que la ley o el contrato lo autoricen").

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo, salvo la supresión del término "éste" luego de "aun cuando..." (ocurrida al aprobarse el Código por el Decreto Ley N° 25859), y la variación de la frase "procedimiento coactivo de cobranza" por la vigente: "Procedimiento de Cobranza Coactiva" (ésta ocurrida con la aprobación del Decreto Legislativo N° 816), viene desde el Decreto Supremo N° 218-90-EF (artículo 33), modificado en mayo de 1992.

Su ubicación, como artículo 37, no ha variado desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. OBLIGACIÓN DE ACEPTAR EL PAGO

En principio, los órganos encargados de recibir el pago (oficinas o delegaciones de la Administración Tributaria o los órganos colaboradores, entidades bancarias y financieras) no podrán negarse a admitir el pago.

Desde luego, siempre que se realice en la forma que exigen las normas pertinentes.

Así pues, sea cual fuera el mecanismo que se ha optado por aplicar para la recaudación (en el caso de la SUNAT, red bancaria o Banco de la Nación), las entidades encargadas de recibir el pago no deberán negarse a admitirlo, ni condicionarlo, sea éste total o parcial, e incluso en exceso o indebido.

No obstante, en el caso de algunos gobiernos locales, que tienen un control directo de pagos (en la medida en que tienen el control de la cobranza "voluntaria" en sus propias oficinas o delegaciones de recaudación), estos tratan de condicionarlos a pagos completos o simplemente rechazan los pagos parciales,[305] e incluso otros pagos, estando obligados a recibirlos.[306]

---

[305] La RTF N° 6504-6-2003, considerando lo regulado por el artículo 37 del Código Tributario, ha establecido: "[...] no estando las municipalidades en tanto administraciones tributarias facultadas a rechazar los pagos que los contribuyentes pretendan efectuar a fin de cumplir con las obligaciones tributarias a su cargo, la Municipalidad [...] se encuentra en la obligación de aceptar los pagos que el recurrente considere conveniente realizar aun cuando los mismos alcancen para cubrir sólo parte del total adeudado". Este criterio ya había sido expuesto anteriormente en la RTF N° 668-5-2002; ésta había señalado además que el recurrente debe acreditar el hecho ocurrido (la negativa a recibir un pago parcial).

[306] RTF N° 1139-5-2006: "Se declara fundada la queja contra la Municipalidad de Chilca por su negativa a recibir la declaración y pago de impuestos que la recurrente pretendía efectuar, atendiendo a que de acuerdo con el artículo 124.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, las unidades de recepción documental están obligadas a recibir los escritos presentados por los administrados, sin calificarlos, y según el artículo 37° del Código Tribu-

En estos supuestos, sin duda por la plenitud de la aplicación del presente artículo, se puede exigir su cumplimiento estricto, recurriendo a la queja y/o apelar al pago por consignación (Código Civil, artículos 1251 a 1255).

3. PAGO PARCIAL

El artículo 1221 del Código Civil dispone respecto a los pagos parciales: "No puede compelerse al acreedor a recibir parcialmente la prestación objeto de la obligación, a menos que la ley o el contrato lo autoricen".

Ahora, si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina y la legislación civil se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación, de acuerdo con lo reseñado en párrafos anteriores, en nuestra materia, por disposición de la ley, no existe óbice para que se realicen, y se acepten, "pagos" parciales.

En efecto, nuestro Código Tributario, en su artículo 37 dispone que el órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aunque no cubra la totalidad de la deuda tributaria (tributo o multa, e intereses), sin perjuicio de que la Administración Tributaria inicie el procedimiento de cobranza coactiva por el saldo no cancelado (considerando la exigibilidad de la deuda en cobranza coactiva –artículo 115 del Código–, y luego de la pertinente reliquidación e imputación del pago). Así pues, es un derecho del deudor tributario realizar los pagos que considere conveniente aun cuando los mismos alcancen para cubrir sólo parte del total adeudado.[307]

Artículo 38°.- DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO (*)

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del

---

tario, el órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria". De la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal.

[307] Hay que tener cuidado en diferenciar la realización del pago de la presentación de la declaración tributaria vinculada a él. Sobre el tema, la RTF N° 7239-2-2002 señaló, cuando supuestamente existió problemas para la presentación del PDT 600 (se alega que fue rechazado): "Que al respecto, cabe precisar que sin considerar si el rechazo de la declaración se debió o no a deficiencias del Sistema Informático de la Administración Tributaria, el hecho que no se hubiese presentado la declaración respectiva no impedía que la recurrente efectuase el pago respectivo, ya que de conformidad con el artículo 37° del Código Tributario, el órgano competente para recibir el pago no puede negarse a admitirlo, aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria, criterio establecido por este Tribunal mediante la Resolución N° 9619-2-2001 del 30 de noviembre de 2001".

cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°.

b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33°.

Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 1° de la Ley N° 29191, publicado el 20 de enero de 2008 y vigente desde el 01 de febrero de 2008.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

28° (componentes de la deuda tributaria); **33°** (interés moratorio); **39°** (devolución de tributos administrados por la SUNAT); **43°,** tercer párrafo (prescripción de la acción para solicitar devolución de pagos indebidos o en exceso); **46°**, inciso c) (suspensión de prescripción: durante el procedimiento de devolución); **49°** ("El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado"); **92°,** inciso b) (derecho del administrado: solicitar devolución); **137°** (reclamación contra resolución ficta denegatoria de devolución); **162°** (trámite de solicitudes no contenciosas); **163°** (reclamación contra resoluciones que resuelven solicitudes de devolución); **Novena Disposición Final** (redondeo); **Décima Disposición Final** (pagos y devoluciones en exceso o indebidas); **Décimo Primera Disposición Final** (plazo para la reclamación contra resoluciones que resuelven solicitudes de devolución).

Otras normas

Código Civil: 1267° (pago indebido); ***1273°*** (presunción de error en el pago).

Ley N° 27335 [31.07.2000], Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias: Undécima D. F. y T. (devolución de pagos indebidos o en exceso).

Ley N° 29191 [20.01.2008]. Ley que establece la aplicación de intereses a las devoluciones por créditos por tributos: 2° (aplicación de intereses); Única Disposición Complementaria.

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]. Modifican artículos del Código Tributario: Primera Disposición Transitoria (Devoluciones de pagos en moneda extranjera).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Segunda Disposición Complementaria Final (cálculo del interés moratorio – Decreto legislativo N° 969).

Resolución de Superintendencia N° 116-2000/SUNAT [08.11.2000]: Establecen procedimiento de redondeo para la determinación de montos devolver por la SUNAT en caso de pagos indebidos o en exceso.

Directiva N° 008-2000/SUNAT [22.07.2000]: Precisan período de cálculo de intereses en solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso declaradas procedentes, resueltas fuera del plazo y cuando el deudor no haya reclamado la resolución denegatoria ficta.

TASA DE INTERÉS PARA DEVOLUCIONES

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N°	VIGENCIA (DESDE - HASTA)	% MN	% ME
011-96-EF/SUNAT [02.02.96]	03.02.1996 al 31.07.2000	0,90	-
085-2000-EF/SUNAT [05.08.2000]	01.08.2000 al 31.12.2000	0.92	-
001-2001/SUNAT [09.01.2001]*	01.01.2001 al 31.12.2001	0,90	0,46
002-2002/SUNAT [12.01.2002]*	01.01.2002 al 31.12.2002	0,50	0,22
020-2003/SUNAT [23.01.2003]	01.01.2003 al 31.12.2003	0,40	0,15
001-2004/SUNAT [09.01.2004]	01.01.2004 al 31.12.2004	0,40	0,15
005-2005/SUNAT [12.01.2005]	01.01.2005 al 31.12.2005	0,60	0,15
009-2006/SUNAT [13.01.2006]	01.01.2006 al 31.12.2006	0,60	0,20
009-2007/SUNAT [07.01.2007]	01.01.2007 al 31.12.2007	0,80	0,30
001-2008/SUNAT [03.01.2008]	01.01.2008 al 31.12.2008	0,80	0,30
244-2008/SUNAT [07.01.2009]	01.01.2009 al 31.12.2009	0,60	0,34
289-2009/SUNAT [31.12.2009]	01.01.2010 al 31.12.2010	0,50	0,30
342-2010/SUNAT [31.12.2010]	01.01.2011 al 31.12.2011	0,50	0,30
296-2011/SUNAT [31.12.2011]	01.01.2012 al 31.12.2012	0,50	0,30

(*) Las tasas fijadas en estas resoluciones no serían de aplicación a las devoluciones a lo pagado y/o lo retenido en exceso por rentas de cuarta categoría e IES, las cuales se efectuara utilizando un interés equivalente a la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), publicado por la SBS y siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 4 de la Ley N° 27394. Cabe indicar que este procedimiento fue derogado posteriormente por la séptima disposición transitoria y final de la Ley N° 27804. Respecto de su aplicación, véase la RTF N° 746-1-2006.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 082-2011-SUNAT/2B0000:

La solicitud de devolución presentada por un tercero que pagó voluntariamente una deuda tributaria sin oposición del deudor tributario debe tramitarse de acuerdo con las normas contenidas en el TUO del Código Tributario.

Informe N° 102-2010-SUNAT/2B0000:

1. Si el deudor tributario cumple con los criterios para obtener derecho al pago de la multa con el porcentaje de rebaja correspondiente de acuerdo con el Régimen de Gradualidad, el mayor monto pagado por concepto de dicha multa rebajada constituye un pago en exceso, susceptible de devolución de acuerdo con el Código Tributario.

Informe N° 074-2010-SUNAT/2B0000:

Si al amparo del artículo 148° del TUO del Código Tributario se hubiese efectuado un pago para posibilitar la admisión de medios probatorios durante el trámite de una apelación y, posteriormente, el Tribunal Fiscal deja sin efecto la resolución que sustentaba la deuda tributaria, la devolución de dicho pago debe incluir los intereses contemplados en el artículo 38° del mismo TUO.

Informe N° 036-2010-SUNAT/2B0000:

La Administración Tributaria debe devolver de oficio el monto cancelado vinculado a pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, cuando el Tribunal Fiscal ha dejado sin efecto la resolución que sustentaba el cobro de dicho monto.

Informe N° 009-2008-SUNAT/2B0000:

1. Si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el monto realmente retenido

al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores, el cual fue en exceso, y en la rectificatoria declara el monto que le correspondía retener conforme a ley; no surge para dicho agente el derecho a compensación, por cuanto no se genera para éste ningún pago en exceso.

2. Si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el importe efectivamente retenido por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, el cual fue modificado mediante la presentación de una declaración rectificatoria al monto que le correspondía retener conforme a ley; dicho agente de retención no tendrá derecho a compensar la retención en exceso con la deuda que por el mismo concepto deba abonar al fisco con posterioridad al período rectificado.

3. Si en su declaración original, por error, el agente de retención declaró un monto mayor al realmente retenido al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores o por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, error que es corregido mediante la presentación de una declaración rectificatoria, se configurará para dicho agente un pago en exceso o indebido cuyo crédito puede ser compensado por aquél contra las deudas que por los mismos conceptos se originen con posterioridad al período rectificado.

Informe N° 193-2007-SUNAT/2B0000:

Los pagos realizados contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, en aquellos casos en los que, respecto de dichos pagos a cuenta, el deudor tributario, al presentar su Declaración Jurada Anual del citado Impuesto, hubiese ejercitado la opción de compensar automáticamente el saldo a favor del ejercicio anterior o precedente al anterior contra los mismos, establecida en el artículo 87° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55° de su Reglamento; constituyen pagos en exceso de la obligación del contribuyente.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema y ubicación del artículo vienen desde el Decreto Ley N° 25859.

Con la aprobación del Decreto Legislativo N° 773, se modificó, fundamentalmente, las condiciones para el cálculo de intereses; manteniendo el período para cuando haya solicitud, se varió sobre el período de cómputo para cuando la Administración determine o reconozca de oficio el pago indebido o en exceso, y se varió sobre el tipo de interés (se aplicaría la TIM) para cuando el pago resulte por requerimiento de la Administración.

Mediante la Ley N° 26414 se excluyó del quinto párrafo la referencia al interés inicial.

Con la Ley N° 27038 se modificó los tres primeros párrafos; se dispuso la unificación de la tasa y el cómputo del período para la devolución, incorporándose además la restitución.

Por Ley N° 27335 se modificó el primer y cuarto párrafo. En ambos se varió el término "fija" por la expresión "publicada por la..."; asimismo, se añadió la multiplicación por el factor 1,20. En el párrafo cuarto, la publicación del TIPMEX a considerar ya no es la realizada el último día del mes anterior sino la realizada el último día hábil del año anterior.

Mediante el artículo 15 del Decreto Legislativo N° 953 se dispuso sustituir su texto. Se preciso en el segundo párrafo el procedimiento del cálculo incluyéndose la capitalización. Se excluyó de la regulación las devoluciones de pagos indebidos o en exceso en moneda extranjera.

Con el Decreto Legislativo N° 969 se hicieron precisiones en los dos primeros párrafos.

El artículo 1 de la Ley N° 29191 sustituyó el artículo 38 del Código Tributario.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente: a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°. b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33°. Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.	*Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, el cual no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicado por un factor de 1,20, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.* *Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el Artículo 33°. Cuando por Ley especial se dispongan devoluciones, las mismas se efectuarán en las condiciones que la Ley establezca.* *Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones, aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el Artículo 33°, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el primer párrafo del presente artículo.*

2. PAGO INDEBIDO

Si bien el Código en su artículo 38 regula el procedimiento de devolución de pagos indebidos o en exceso, no recoge una definición de lo que ello comprende. El Tribunal Fiscal, en las Resoluciones Nos. 873-5-97 y 1200-5-97, entre otras,[308] aplicando el criterio asentado por el artículo 1267 del Código Civil ("El que por

[308] Y así se sigue aplicando (véase como ejemplos las RTF Nos. 5105-1-2008 y 7377-8-2010).

error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió"), estableció que "los pagos efectuados como consecuencia de errores de hecho o de derecho devienen en pagos indebidos".[309] En esta línea cabe referir que el segundo párrafo del artículo 1273 del Código Civil prescribe: "[...] se presume que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada".[310]

Pfluquer de los Ríos (1996: 74-75), haciendo observaciones a la utilización de la expresión "pago indebido"[311], guiándose de Bustamante Alsina, presenta la siguiente clasificación "del pago de lo que no se debe": pago por error, pago sin causa en sentido estricto y pago obtenido por medios ilícitos.

Así, podemos asumir para nuestra materia que "pago" indebido o "pago" no debido, es el realizado ("pagado") por el deudor tributario sin estar éste obligado a hacerlo.[312] Como dice Talledo Mazú (S/F: 96.2A), también puede considerarse tal el realizado sin causa legítima.

---

[309] En cuanto al "pago con error", véase la Séptima Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981.

[310] No obstante, recordando lo reseñado al comentar las formas de pago (artículo 29 del Código), debemos indicar que muchas veces la Administración consideró directamente como pagos indebidos a diversos pagos que, conteniendo datos o indicios que determinan el destino debido de tales pagos, se habían efectuado con errores "materiales" de redacción o de omisión en los mecanismos o procedimientos establecidos; en tales casos, acreditándose, el Tribunal Fiscal resolvió considerarlos pagos debidos (véanse las RTF Nos. 1850-4-96, 1897-4-96, 1898-4-96, 2224-4-96, 1042-5-97, 069-5-98, 512-5-2001 , 726-5-2001, 995-4-2001, 9286-3-2001, 223-1-2002, 1858-5-2002, 2829-5-2002, 7137-2-2002, 1694-5-2003, 2268-3-2003, 2073-1-2004, 5700-2-2004, 1965-4-2005, 3844-2-2007, 5870-1-2007, 3718-3-2008, 827-3-2009, 6071-5-2009, 3323-2-2009, 8397-1-2009, entre otras).

[311] Dice el autor que la expresión "pago indebido" no resulta adecuada, por cuanto el pago de lo que no se debe no constituye propiamente un pago, ya que no extingue ninguna relación obligatoria, sino que constituye más bien la fuente de otra obligación: la de restituir, que tiene como justificación el enriquecimiento sin causa (Pfluquer de los Ríos 1996: 77-78).

[312] Entre algunos casos de "pago indebido" tenemos: (i) al "pago" realizado por una persona por un tributo al cual no estaba afecto (RTF Nos. 1442-2-2003 y 4043-1-2003, universidades respecto al pago al FONAVI; o, en el caso del impuesto mínimo a la renta, cuando se ha establecido judicialmente que sus normas no le son aplicables al recurrente, aun cuando el pago indebido se haya efectuado mediante compensaciones con saldos a favor del exportador: RTF N° 4536-5-2005; esta resolución ratificó lo resuelto por la RTF N° 1105-2-2005: también se considera pago indebido las cancelaciones realizadas mediante compensaciones indebidas; asumiendo el mismo criterio la RTF N° 3131-5-2006, complementó señalando: si bien los saldos a favor del exportador no generan intereses, cuando se ha efectuado la compensación, como en el caso, sí se aplicarán tales de acuerdo con el artículo 38 del Código Tributario); (ii) al pago realizado por una persona que no tiene la calidad de deudor tributario; (iii) al pago efectuado a una persona que no era la acreedora tributaria o no era la autorizada para tal cobro; (iv) al pago de una "deuda" por un tributo que no era exigible (porque, por ejemplo, no se había fijado por ley la tasa del tributo: impuesto a las tragamonedas; RTF N° 608-2-2001; o porque el tributo por el que se pagó se encontraba derogado –licencia especial a la venta de bebidas alcohólicas–: RTF N° 3187-4-2006); (v) al pago de un tributo del cual el contribuyente estaba exonerado; (vi) al pago de un tributo cuya norma de creación no había sido debidamente publicada (RTF N° 3345-4-2002) o ratificada (RTF N° 4010-6-2003); (vii) al pago de un "tributo" que no había sido aprobado por la norma pertinente (RTF Nos. 2260-3-2005 y 1170-2-2006: tributo aprobado por decreto de alcaldía).

Corresponde recordar aquí lo establecido por la RTF N° 16115 de 26.09.80, de observancia obligatoria: de acuerdo con nuestro régimen tributario, el pago que efectúa voluntariamente un contribuyente al ser notificado con la acotación, no configura el pago indebido ni tampoco toma este carácter por la interposición de la reclamación al respecto. El pago deviene en indebido cuando es declarada fundada la reclamación anulándose la acotación impugnada, porque es en este momento en que la Administración reconoce su error y anula el giro, convirtiéndose en indebido el pago efectuado.

3. PAGO EN EXCESO

Pago en exceso es el pago que, correspondiéndole realizar al deudor, lo hace por monto o suma mayor o superior al que estaba obligado, al que correspondía (RTF N° 5105-1-2008) o a la debida (ingreso excesivo para el acreedor tributario).[313] En buena cuenta, a este exceso también puede considerársele pago indebido.

4. DEVOLUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

El artículo regula la devolución, con intereses, de los pagos realizados indebidamente o en exceso.

Villegas (2002: 515), sobre este punto, señala: "La repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución". Más adelante añade, como fundamento de tal repetición: "El pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento –también sin causa– para quien sufre por vía legal la carga tributaria en sus bienes".

En relación al tema, dentro del mismo criterio, la SUNAT ha señalado: "El pago indebido al carecer de sustento jurídico genera la obligación de restituir el monto de lo cobrado indebidamente"[314].

El Tribunal Fiscal (RTF N° 3131-5-2006) ha señalado que el artículo 38 tiene por objeto resarcir al contribuyente por el tiempo en que la Administración tuvo a su disposición los recursos correspondientes a una obligación que no era debida o fue realizada en exceso, supuesto que también ocurre en la compensación.

La solicitud (cuando es a pedido de parte) se tramita en la vía administrativa por el procedimiento no contencioso (artículos 162 y 163 del Código Tributario); la resolución que resuelve la solicitud de devolución o la resolución "ficta" denegatoria de devolución son reclamables.

---

[313] "[...] de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, en su vigésima segunda edición, exceso es la parte que excede y pasa más allá de la medida o regla, de modo que deberá entenderse por pago en exceso a aquel que se efectuó por un monto mayor al que correspondía" (RTF N° 7377-8-2010).

[314] Conclusión 2 del Informe N° 051-2001-SUNAT-K00000 de fecha 30.03.2001.

También puede ocurrir la devolución de oficio; en este caso, la Administración sin que sea necesario que el contribuyente lo solicite debería devolver el monto pagado indebidamente o en exceso, más los intereses.[315] Lamentablemente, no es usual que ocurra esto.

5. DEVOLUCIONES EN GENERAL E INTERESES[316]

El primer párrafo del artículo en comentario señala que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional.

5.1. Período de cálculo y procedimiento

El mismo artículo indica que a la devolución deberá agregarse un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.[317]

Asimismo, los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33 del Código Tributario.

Cabe indicar que la devolución por pagos indebidos o en exceso está sujeta a las normas vigentes al momento de configurarse los mismos -pagos indebidos o en exceso- (RTF Nos. 1792-2-2002, 2802-2-2002, 1228-4-2003 y 5381-1-2003). Téngase en cuenta lo anotado pues resulta que en casos similares al regulado por el artículo sub examen, hasta diciembre de 1998, el cálculo era desde la fecha

---

[315] Al respecto, téngase en cuenta lo regulado en la primera parte del artículo 33 del Reglamento de Notas Negociables aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF: "Artículo 33°.- Si como resultado de un proceso de fiscalización o verificación o de un procedimiento contencioso tributario la SUNAT reconoce un pago indebido o en exceso, emitirá la Nota de Crédito Negociable respectiva, no requiriéndose la presentación de la solicitud de emisión".

[316] Hay que recordar que respecto a la inequidad de los intereses moratorios y los intereses por devolución, ya la Comisión de Acceso al Mercado del INDECOPI en el Expediente N° 000098-2005/CAM, resuelto mediante la Resolución N° 041-2006/CAM-INDECOPI, había señalado en el primer párrafo del artículo segundo:
Segundo: declarar fundada en parte la denuncia presentada por la empresa Comercialización y Confección Chozzie S.R.L. contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y, en consecuencia, que la tasa de interés de 0.6% mensual (antes 0.4% mensual), que la SUNAT fija y aplica a la devolución de pagos realizados indebidamente o en exceso, en contraposición a la tasa de interés moratorio de 1.5% mensual que fija y aplica por los tributos no pagados oportunamente, constituye la imposición de una barrera burocrática que afecta irracionalmente el desarrollo de las actividades económicas de la denunciante en el mercado.

[317] En el informe N° 097-2002-SUNAT-K00000 de fecha 04.04.2002, a fin de precisar qué debe entenderse como fecha de pago en los casos de pagos en exceso del Impuesto a la Renta convertidos en saldo a favor, se señala como primera conclusión: "En el caso de contribuyentes que hubieren cumplido con presentar su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y hubieren determinado un saldo a su favor cuya devolución solicitan, los intereses a los que se refiere el artículo 38° del TUO del Código Tributario deben calcularse entre la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o desde la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero, hasta la fecha en que se ponga a su disposición la devolución respectiva".

de presentación de la solicitud (RTF Nos. 2802-2-2002, 949-4-2003, 1440-2-2003, 4177-2-2005 y 5570-5-2005), y por otro lado, lo regulado en el inciso a) recién fue incluido expresamente con la Ley N° 29191.

5.2. Interés: pago indebido o en exceso como consecuencia de un acto de la Administración

El inciso a) del artículo en comentario prescribe que tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido (los alcances son amplios, no solo se refieren a actos vinculados a los valores –resoluciones de determinación o de multa y órdenes de pago– ni a los dictados en un procedimiento de cobranza coactiva) por la Administración Tributaria, a través del cual se exija (hay que tener en cuenta este detalle) el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.

5.3. Interés: otros pagos indebidos o en exceso

El inciso b) del artículo señala que tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.[318]

Hay que recordar que la Tasa de Interés Pasiva[319] en Moneda Nacional (TIPMN) es la "Tasa promedio anual en términos efectivos, calculada acumulando el equivalente diario de la TIPMN publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros diariamente, la cual corresponde a la tasa de interés promedio ponderado por saldos de cada modalidad de las entidades de la banca múltiple, financieras y Banco de la Nación" (Banco Central de Reserva del Perú 1995: 195).

6. RESTITUCIÓN DE DEVOLUCIONES REALIZADAS EN EXCESO O EN FORMA INDEBIDA

El tercer párrafo del artículo en comento trata sobre la restitución por el deudor tributario de las devoluciones efectuadas (que le hayan sido efectuadas al deudor tributario) por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida; para estos casos se dispone que a la restitución se aplicará como interés la TIM (Tasa de Interés Moratorio; regulada en el artículo 33), por el pe-

---

[318] La segunda conclusión del Informe N° 054-2008-SUNAT/2B0000 señala: "A las devoluciones por retenciones y percepciones del IGV, les es de aplicación lo normado por el artículo 5° de la Ley N° 28053, la cual constituye norma especial aplicable a tales conceptos; siendo, por ende, aplicable a dichas devoluciones el interés establecido en el literal b) del artículo 38° del TUO de Código Tributario".

[319] Tasa de Interés Pasiva: "precio que el depositario tiene que pagar por el dinero que recibe en calidad de depósito" (Banco Central de Reserva del Perú 1995: 195).

ríodo comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución.

Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen (posteriormente) en indebidas, en la restitución se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo del artículo en comentario (interés que en el caso de la SUNAT se encuentra regulado mediante resoluciones de superintendencia).

7. UNDÉCIMA DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA DE LA LEY N° 27335 [31.07.2000]

UNDÉCIMA.- Devolución de pagos indebidos o en exceso

Las modificaciones efectuadas por la presente Ley al artículo 38° del Código Tributario entrarán en vigencia a partir del 1 de agosto del 2000. Excepcionalmente, las devoluciones efectuadas a partir de esa fecha y hasta el 31 de diciembre del 2000 se efectuarán considerando la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN) y la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda extranjera (TIPMEX) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes de julio, teniendo en cuenta el procedimiento establecido en el citado artículo 38°.

8. PRIMERA DISPOSICIÓN TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 953 [05.02.2004]

Se ha trasladado a esta disposición lo que anteriormente regulaba respecto a la moneda extranjera el artículo 38 (nos remitimos a su texto en la parte pertinente).

9. SEGUNDA Y SÉPTIMA DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 981 [15.03.2007]

Segunda.- Cálculo de interés moratorio - Decreto Legislativo N° 969

A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Lo dispuesto en el párrafo anterior debe ser considerado también para efectos del cálculo de la deuda tributaria por multas, para la devolución de pagos indebidos o en exceso y para la imputación de pagos.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario, la base para el cálculo de los intereses, estará constituida por los intereses devengados al vencimiento o determinación de la obligación principal y por los intereses acumulados al 31 de diciembre de 2005.

Sétima.- Pago con error

Cuando al realizarse el pago de la deuda tributaria se incurra en error al indicar el tributo o multa por el cual éste se efectúa, la SUNAT, a iniciativa de parte o de oficio, verificará dicho hecho. De comprobarse la existencia del error se tendrá por cancelada la deuda tributaria o realizado el pago parcial respectivo en la fecha en que el deudor tributario ingresó el monto correspondiente.

La SUNAT está autorizada a realizar las transferencias de fondos de los montos referidos en el párrafo anterior entre las cuentas de recaudación cuando se encuentren involucrados distintos entes cuyos tributos administra. A través de Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se reglamentará lo dispuesto en este párrafo.

10. ARTÍCULO 2° Y ÚNICA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA DE LA LEY N° 29191 [20.01.2008]: INTERESES SOBRE CRÉDITOS TRIBUTARIOS[320]

Artículo 2°.- Aplicación de intereses

A los créditos por tributos les será de aplicación el interés a que se refiere el literal b) del artículo 38° del Código Tributario, en el período comprendido entre el trigésimo primer día hábil de presentada la solicitud de devolución y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución, salvo que las normas vigentes establezcan un plazo mayor a treinta (30) días hábiles para atender las solicitudes, caso en el cual los referidos intereses serán de aplicación en el período comprendido entre el día siguiente al vencimiento del plazo establecido en la norma legal para que la Administración Tributaria resuelva la solicitud y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la citada devolución.

Para efectos de la aplicación de lo señalado en el primer párrafo se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, la recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, la restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituya pagos indebidos o en exceso.

Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33° del Código Tributario.

Tratándose de las devoluciones a que se refiere la presente ley, que resulten en exceso o en forma indebida, la restitución se regirá por las normas que regulan los créditos tributarios, debiendo considerarse como parte de la base

[320] Hasta antes de esta Ley, el tratamiento dado a estos créditos era injusto. Véase las RTF Nos. 5105-1-2008 y 7377-8-2010.

de cálculo de la TIM, a que se refiere el artículo 33° del Código Tributario, los intereses a que se refiere el presente artículo.[321]

***Única.**- Lo dispuesto en la presente Ley será de aplicación a:*

a. Solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso a que se refiere el literal a) del artículo 38 del Código Tributario, modificado por la presente ley, pendientes de resolución a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley.

b. Solicitudes de devolución a que se refiere el artículo 2° de la presente Ley, pendientes de resolución a la fecha de entrada en vigencia de la presente norma, respecto de las cuales se hubiera vencido el plazo de treinta (30) días hábiles o el plazo señalado en las normas vigentes para que la Administración Tributaria resuelva la solicitud de devolución.

Los intereses a los que se refieren los literales a) y b) de la presente Disposición se computarán a partir de la entrada en vigencia de la presente norma.

Artículo 39°.- DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT

Tratándose de tributos administrados por la SUNAT:

a) Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT.

Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes. (*)

b) Mediante Resolución de Superintendencia se fijará un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. Tratándose de montos menores al fijado, la SUNAT, podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte de acuerdo a lo establecido en el Artículo 40°. (**)

c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización. Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda

[321] La primera conclusión del Informe N° 054-2008-SUNAT/2B0000 señala: "A las devoluciones por ITAN efectuadas en aplicación del artículo 8° de la Ley N° 28424, les es de aplicación lo establecido en el primer párrafo del artículo 2° de la Ley N° 29191".

tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria. (***)(****)

Tratándose de tributos administrados por los Gobiernos Locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables. Será de aplicación en lo que fuere pertinente lo dispuesto en párrafos anteriores. (*****)

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerán las normas que regularán entre otros, la devolución de los tributos que administran los Gobiernos Locales mediante cheques no negociables, así como la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables. (*****)

(*) *Inciso a) sustituido por el Artículo 7° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(**) *Inciso sustituido por el Artículo 10° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

(***) *Inciso sustituido por el Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 930, publicado el 10 de octubre de 2003.*

(****) *Segundo párrafo del inciso c) sustituido por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(*****) *Párrafos incorporados por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

28° (componentes de la deuda tributaria); **32°**, inciso c) (notas de crédito negociables); **33°** (interés moratorio); **38°** (devolución de pagos indebidos o en exceso); **40°** (compensación); **43°**, tercer párrafo (plazo de prescripción para solicitar la devolución de pagos indebidos o en exceso: cuatro años); **46°, inciso c)** (suspensión de prescripción: durante el procedimiento de solicitud de compensación o devolución); **49°** ("El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado"); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **92°, inciso b)** (derecho de los administrados a exigir la devolución de pagos indebidos o en exceso); **137°** (reclamación contra resolución ficta denegatoria de devolución); **162°** (trámite de solicitudes no contenciosas); **163°** (reclamación contra resoluciones que resuelven solicitudes de devolución); **Novena Disposición Final** (redondeo); **Décimo Primera Disposición Final** (plazo para la reclamación contra resoluciones que resuelven solicitudes de devolución).

Otras normas

Código Civil: 1267° (pago indebido); **1273°** (presunción de error en el pago).

Ley N° 27335 [31.07.2000], Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias: Undécima D. F. y T. (devolución de pagos indebidos o en exceso).

Decreto Legislativo N° 942 [20.12.2003]. Reintegro tributario para la Región Selva: Modifican artículos del Código Tributario: Primera y Segunda Disposiciones Finales (aplicación del artículo 40 del Código).

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]. Modifican artículos del Código Tributario: Primera Disposición Final (no tendrán derecho a devolución); Primera Disposición Transitoria (Devoluciones de pagos en moneda extranjera).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Segunda Disposición Complementaria Final (cálculo del interés moratorio – Decreto legislativo N° 969).

Resolución de Superintendencia N° 116-2000/SUNAT [08.11.2000]: Establecen procedimiento de redondeo para la determinación de montos devolver por la SUNAT en caso de pagos indebidos o en exceso.

Resolución de Superintendencia N° 157-2005/SUNAT [17.08.2005], y modificatorias: Procedimiento para la presentación en medios magnéticos de información a que se refiere el artículo 8 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Decreto Supremo N° 126-94-EF [29.09.94], y modificatorias: Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Decreto Supremo N° 066-2006-EF [24.05.2006]: Normas para devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso (Aduanas).

Decreto Supremo N° 051-2008-EF [10.04.2008]: Devolución de pagos indebidos o en exceso de deudas tributarias cuya administración está a cargo de la SUNAT mediante Órdenes de Pago del Sistema Financiero.

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT. Procedimientos 16 a 31 (sobre devoluciones).

Directiva N° 008-2000/SUNAT [22.07.2000]: Precisan período de cálculo de intereses en solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso declaradas procedentes, resueltas fuera del plazo y cuando el deudor no haya reclamado la resolución denegatoria ficta.

Resolución de Superintendencia N° 232-2008/SUNAT [19.12.2008]. Establecen forma y condiciones para la autorización de Nueva Orden de Pago del Sistema Financiero.

TASA DE INTERÉS PARA DEVOLUCIONES POR RETENCIONES Y/O PERCEPCIONES NO APLICADAS DEL IGV

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N°	VIGENCIA (DESDE - HASTA)	% MN
093-2006/SUNAT [09.06.2006]	15.06.2006 al 31.12.2006	1,20
009-2007/SUNAT [07.01.2007]	01.01.2007 al 31.12.2007	1,20
001-2008/SUNAT [03.01.2008]	01.01.2008 al 31.12.2008	1,20
244-2008/SUNAT [07.01.2009]	01.01.2009 al 31.12.2009	1,50*
289-2009/SUNAT [31.12.2009]	01.01.2010 al 31.12.2010	1,50*
342-2010/SUNAT [31.12.2010]	01.01.2011 al 31.12.2011	1,20*
296-2011/SUNAT [31.12.2011]	01.01.2012 al 31.12.2012	1,20*

* *La tasa corresponde a la TIM.*

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 082-2011-SUNAT/2B0000:

La solicitud de devolución presentada por un tercero que pagó voluntariamente una deuda tributaria sin oposición del deudor tributario debe tramitarse de acuerdo con las normas contenidas en el TUO del Código Tributario.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Si bien el sentido del artículo 39 aprobado por el Decreto Ley N° 25859 es similar al vigente, su contenido era más sencillo; sólo constaba de dos párrafos, y se facultaba a la SUNAT para la regulación de las NCN.

Con el Decreto Legislativo N° 773, se modificó esta última parte y se dispuso que la regulación de tales documentos valorados se hiciera mediante Decreto Supremo.

Mediante la Ley N° 26414, incluyéndose a los cheques, se aclaró más su texto al respecto.

Al aprobarse el Código mediante el Decreto Legislativo N° 816, se estableció dos incisos: en el primero se mantuvo todo lo regulado a esa fecha, y en el inciso b) se incluyó el establecimiento del monto mínimo, y, para cuando el monto fuera menor, se estipuló la posibilidad de la compensación automática por el deudor tributario con otras deudas exigibles que sean de cargo del mismo sujeto, siempre que provengan de tributos administrados por la SUNAT y que constituyan ingreso del tesoro; se dispuso asimismo que la regulación de tal compensación debía hacerse vía Resolución de Superintendencia.

Por la Ley N° 27038 se sustituyó el inciso b); manteniendo la fijación del monto mínimo, se dispuso que tratándose de montos menores, la facultada para hacer la compensación es la SUNAT. Esta misma ley ordenó la incorporación del inciso c). En virtud de lo dispuesto por el artículo 3 de la Ley N° 27131, se modificó el texto del segundo párrafo del inciso c).

Posteriormente, los incisos a) y c) fueron sustituidos por el Decreto Legislativo N° 930; y finalmente, de acuerdo con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 953, se sustituyó el segundo párrafo del inciso c) (véase el cuadro comparativo siguiente) y se incorporó los dos últimos párrafos (que regulan aspectos vinculados a la devolución de tributos administrados por gobiernos locales).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.	*Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos, éstas podrán ser compensadas con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.*

Mediante el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el inciso a) del artículo, incluyéndose otros medios para la devolución.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
a) Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros. La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT. Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes.	*a. Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.* *La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.*

2. DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS

El artículo bajo comentario establece que las devoluciones de tributos administrados por la SUNAT (y por otras administraciones tributarias de gobiernos locales[322]) se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros. Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes.

La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT.

En general, el procedimiento a aplicarse y los requisitos exigidos para la devolución, sobre la base del procedimiento no contencioso (artículos 162 y 163 del Código Tributario[323]), están regulados por el Reglamento de Notas de Crédito Negociables (aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF), y además se

[322] Esto de acuerdo con la incorporación de los últimos párrafos ocurrida con el Decreto Legislativo N° 953, por lo que la sumilla y título del presente artículo debería añadir a estos gobiernos locales.

[323] La resolución que resuelve la solicitud de devolución o la resolución ficta denegatoria de devolución, son reclamables.

encuentran procedimentalizados administrativamente, para el caso de la SUNAT, en los procedimientos pertinentes del TUPA de esta entidad.

A fin de evaluar la veracidad de la información del deudor tributario, comprobar la certeza del pago indebido y la exigibilidad (que continúe existiendo) del crédito a devolver (RTF N° 1273-5-97), y determinar la obligación tributaria (si fuera pertinente) y el monto a devolver, la Administración está facultada para realizar la correspondiente verificación o fiscalización, con todas sus implicancias, incluyendo la verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias (RTF Nos. 3061-1-2005, 4941-2-2006 y 883-4-2007).[324] Si bien teóricamente, por la pertinencia, plazos y oportunidad, esta fiscalización debería ser especial o específica y estrictamente vinculada a la solicitud (más ahora que hay fiscalizaciones parciales), no existe impedimento para que se verifique o fiscalice otros tributos o, siendo discrecional la facultad de fiscalizar, incluso pueda incluirse dentro de una fiscalización integral o definitiva (véase el contenido de lo regulado por el segundo párrafo del inciso c) del artículo), o respecto de ella, efectuar ampliaciones.[325] Como indica uno de los considerandos de la RTF N° 12044-4-2008, "en los casos de solicitudes de devolución de pagos en exceso, indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares, la Administración verificará la existencia de los referidos pagos en exceso o indebidos, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario y efectuará la acotación correspondiente, pudiendo compensar las deudas acotadas con los importes por pagos en exceso o indebidos,

---

[324] Aquí téngase en cuenta lo dispuesto por la Tercera Disposición Complementaria Final del Reglamento de Fiscalización (aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF): "De realizarse una fiscalización a raíz de una solicitud de devolución o compensación de tributos o restitución de derechos arancelarios se aplicará lo dispuesto en el Título I y en las Disposiciones Complementarias Transitorias del presente Reglamento, con excepción de lo señalado en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 8".

[325] Ejemplo. RTF N° 9184-4-2008 (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal): "Se declara infundada la queja, debido a que la Administración mediante el Requerimiento N° 081080000179, no está iniciando un nuevo procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero de 2006 a marzo de 2007, toda vez que el anterior tuvo únicamente como finalidad efectuar las verificaciones pertinentes para dar atención a la solicitud de devolución de percepciones del Impuesto General a las Ventas, no obstante, el Requerimiento N° 081080000179 pretende fiscalizar el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones tributarias correspondientes a dicho concepto y períodos. Asimismo se indica que no obra en autos prueba alguna que acredite que la Administración haya conservado en su poder la mencionada documentación o una copia de ella, por lo que al solicitarla nuevamente en el Requerimiento N° 0821080000179, no ha vulnerado lo dispuesto en el inciso l) del artículo 92° del Código Tributario y en el numeral 40.1.1 del artículo 40° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, conforme al criterio contenido en las Resoluciones N° 01530-1-2008, 02576-1-2007 y 07634-4-2005, por lo que corresponde declarar infundada la queja en este extremo. Se señala también que respecto a la fiscalización de Impuesto General a las Ventas de los meses de abril a diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta de los meses de enero de 2006 a diciembre de 2007, iniciada mediante el referido Requerimiento N° 0820180000179, materia de queja, conforme a la documentación obrante en autos, no se ha iniciado, con anterioridad, procedimiento de fiscalización alguno a la quejosa respecto de tales conceptos y períodos, por lo que procede declarar infundada la queja también en este extremo. Se señala también que el procedimiento de devolución implica la verificación del pago y de la obligación tributaria respecto de la cual se realizó".

saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita, aun si dicha deuda no tiene el carácter de exigible, debiendo emitir la correspondiente resolución de determinación que podrá ser impugnada, procediendo la emisión de notas de crédito negociables por el saldo a favor remanente, de existir".[326]

De otro lado, cuando la Administración Tributaria determina de oficio la existencia de pagos indebidos o en exceso, como consecuencia de fiscalización, verificación o reclamación, debería devolver estos montos sin necesidad de una solicitud de devolución.

3. MONTO MÍNIMO PARA SOLICITAR DEVOLUCIONES

El inciso b) del artículo en reseña dispone que mediante resolución de superintendencia se fijará un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución (se entiende tal disposición por el principio de economía en la recaudación).

El mismo inciso precisa que tratándose de montos menores al fijado, la SUNAT podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte de acuerdo a lo establecido en el artículo 40. Si se trata de compensación de oficio cabe la posibilidad de impugnar tal acto.

4. DETERMINACIÓN DEL MONTO A DEVOLVER Y POSIBILIDAD DE COMPENSACIÓN

Como se ha indicado preliminarmente, a fin de evaluar la veracidad de la información del deudor tributario y determinar el monto a devolver, la Administración está facultada para realizar la correspondiente verificación o fiscalización.

4.1. Determinación del monto a devolver

El primer párrafo del inciso c) del artículo precisa que en los casos en que la SUNAT determine reparos (observaciones) como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Es decir, podrá "descontar" del monto solicitado a devolver la suma "reparada"; en este caso, directamente vinculado al ámbito de la solicitud y a la determinación de la suma a devolver, la SUNAT emitirá la respectiva resolución motivada declarando procedente o fundada en parte o denegando parcial o totalmente la devolución; tal resolución es reclamable.

---

[326] En esta línea, por los alcances de la verificación o fiscalización (claro, también por la carencia del control, errores, negligencia, impericia de los asesores o alguna eventual actuación dolosa), ya se ha generalizado el prejuicio de no solicitar devolución para no verse afectados con mayores deudas tributarias.

4.2. Detección de otras deudas y compensación

Como se ha adelantado, la facultad de la administración, yendo más allá del ámbito de verificación o fiscalización vinculado a la solicitud de devolución, ha sido ampliada por el segundo párrafo del inciso c) del artículo. En este se señala textualmente que adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontrarán omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.

A riesgo de ser formalistas, asumimos del texto glosado que cuando se refiere a omisiones en otros tributos o infracciones se está hablando en general de determinaciones resultantes de aquella fiscalización;[327] es decir de deudas "nuevas", en la medida en que se complementa con la frase: la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos.

Así, de acuerdo con el artículo, y como se ha visto que el Tribunal Fiscal lo reconoce, encontrándose facultada la Administración para verificar la existencia de pagos en exceso, indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares, también está facultada para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, y efectuar la acotación correspondiente (las deudas determinadas no necesariamente deben corresponder a los mismos períodos que son materia de la solicitud de devolución [RTF N° 1147-1-2005]); en tal sentido, habiéndose determinado monto a devolver, la Administración está facultada para optar por no devolver sino compensar[328] tales créditos con las (nuevas) deudas determinadas en la verificación o fiscalización, y luego del mismo, si existiera un saldo pendiente sujeto a devolución, recién procedería de devolverlo (RTF N° 8802-4-2007).[329]

---

[327] El Informe N° 169-2004/2B0000 de la SUNAT, precisa: Si durante la fiscalización iniciada a partir de un procedimiento de devolución de pagos indebidos o en exceso, la Administración Tributaria detecta omisiones en el pago de tributos o advierte la comisión de infracciones, procederá que emita las resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago, según corresponda.

[328] Siguiendo las reglas del artículo 40 del Código. Así, por ejemplo, no se podrá compensar ingresos de diferentes entidades (RTF N° 8802-4-2007).

[329] Este procedimiento, incluso antes de la vigencia de la precisión del segundo párrafo del inciso c) del artículo en comentario, había sido aceptado por el Tribunal Fiscal en varias resoluciones, entre ellas las RTF Nos. 5720-3-2003, 4000-5-2004 y 1147-1-2005; en la RTF N° 4000-5-2004 el Tribunal Fiscal precisó:
"Que en el caso de autos, las compensaciones efectuadas por la Administración fueron consecuencia de la verificación que se realizó para determinar la procedencia de las devoluciones solicitadas por la recurrente por pago en exceso del Impuesto a la Renta –regularización de los ejercicios 1997 y 1998, pagos indebidos del Impuesto General a las Ventas por servicios prestados por no domiciliados de los meses de marzo y mayo de 1998 y pago indebido

Lo anotado nos parece un exceso legal pues se le faculta a la Administración a compensar (en buena cuenta, cobrarse) deudas que aún no son plenamente exigibles (coactivamente).[330]

Como quiera que se dictarán las respectivas resoluciones (de determinación, de multa y la que resuelve la solicitud de devolución, en las que deberá constar, además del fundamento de los reparos –que determinen presuntas omisiones e infracciones–, las compensaciones), se podrá objetar las determinaciones y la acción de la Administración vía la pertinente impugnación.[331]

Un tema que puede generar controversia es la aplicación de la compensación (montos) para sanciones tributarias y la eventual aplicación del régimen de gradualidad o de incentivos.

5. DEVOLUCIÓN Y APLICACIÓN

La última parte del segundo párrafo del inciso c), señala que de existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros.

Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.

---

de Impuesto a la Renta no domiciliados – retenciones de diciembre de 1997, por lo que se encontraban dentro del supuesto previsto por el artículo 39° del Código Tributario".
"Que con relación a las compensaciones efectuadas con la Resolución de Determinación N° 012-03-0001631, la Resolución N° 06619-4-2002 emitida por este Tribunal con fecha 15 de noviembre de 2002 se ha pronunciado en el mismo sentido, indicando que "como se desprende de la norma descrita, tratándose de deudas determinadas en procedimientos de fiscalización efectuados a partir de solicitudes de devolución, la Administración Tributaria se encuentra facultada a compensar dichas deudas con los importes por pagos en exceso o indebidos cuya devolución se solicita sin que dicha deuda necesariamente tenga el carácter de exigible, por lo que en el caso, la compensación efectuada por la Administración se encuentra arreglada a derecho, debiendo sujetarse a la deuda determinada en cumplimiento de lo prescrito por la presente resolución, para efectuar el nuevo cálculo de la compensación"".

[330] Esto puede llevar a extremos; por ejemplo, en la RTF N° 9018-3-2007 se da cuenta de un caso en el que el contribuyente había solicitado devolución y para hacerlo había efectuado diversas rectificatorias, y luego de la verificación se determinó deudas (multas) por las rectificatorias presentadas contra las que se compensó lo solicitado en devolución.

[331] La RTF N° 3499-5-2002, ante el alegato del recurrente de que se estaba violando su derecho a la legítima defensa al notificársele conjuntamente la resolución que resuelve su solicitud de devolución y los valores cuya compensación se ordena, señaló que no puede considerarse que se está vulnerando lo establecido en el Código Tributario o los derechos del quejoso, pues tal hecho no impide que dichas resoluciones sean impugnadas, en cuyo caso se evaluará su procedencia.

6. DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR GOBIERNOS LOCALES

Los últimos párrafos del artículo señalan que tratándose de tributos administrados por los gobiernos locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables.

Mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerán las normas que regularán entre otros, la devolución de los tributos que administran los gobiernos locales mediante cheques no negociables, así como la emisión, utilización y transferencia a terceros de las notas de crédito negociables.

CAPITULO III
COMPENSACION, CONDONACION Y CONSOLIDACION

Artículo 40°.- COMPENSACION (*)

La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas:

1. **Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.**
2. **Compensación de oficio por la Administración Tributaria:**
   a) **Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.**
   b) **Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago.**

   La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación. En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31°.
3. **Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale.**

La compensación señalada en los numerales 2. y 3. del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del presente artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.

Se entiende por deuda tributaria materia de compensación a que se refieren los numerales 2. y 3. del primer párrafo del presente artículo, al tributo o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente, o al saldo pendiente de pago de la deuda tributaria, según corresponda.

En el caso de los anticipos o pagos a cuenta, una vez vencido el plazo de regularización o determinada la obligación principal, se considerará como deuda tributaria materia de la compensación a los intereses devengados a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34°, o a su saldo pendiente de pago, según corresponda.

Al momento de la coexistencia, si el crédito proviene de pagos en exceso o indebidos, y es anterior a la deuda tributaria materia de compensación, se imputará contra ésta en primer lugar, el interés al que se refiere el artículo 38° y luego el monto del crédito.

Para efecto de este artículo, son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 8° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

27°, inciso b) (Extinción de la obligación tributaria; compensación); 31° (imputación del pago); 38° y 39° (devolución de pagos indebidos o en exceso de tributos); 43° (plazo de prescripción para efectuar la compensación: cuatro años).

Otras normas

Código Civil: 1288° y ss (compensación).

Ley N° 27335 [31.07.2000], Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias: Segunda Disposición Final y Transitoria (Compensación del IPM).

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]. Texto del Nuevo RUS: Segunda Disposición Final (de las percepciones).

Decreto Legislativo N° 942 [20.12.2003]. Reintegro tributario para la Región Selva: Modifican artículos del Código Tributario: Primera y Segunda Disposiciones Finales (aplicación del artículo 40 del Código).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]: Décimo Segunda Disposición Complementaria Final (compensación del crédito por retenciones y/o percepciones del impuesto General a las ventas no aplicadas); Primera Disposición Complementaria Transitoria (procedimientos en trámite y cómputo de plazos).

Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT [19.09.2007]: Dictan normas para la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 084-2010-SUNAT/2B0000:

1. Procede la compensación a solicitud de parte de los créditos por retenciones y/o percepciones del IGV no aplicados, con las cuotas de un fraccionamiento vigente, concedido al amparo de lo dispuesto en el artículo 36° del TUO del Código Tributario.

2. Para efecto de la compensación a que se refiere el numeral precedente, la fecha de coexistencia será aquella en que concurran la cuota del fraccionamiento, cuyo vencimiento se haya producido y que se quiere compensar, y el saldo acumulado no aplicado de las retenciones y/o percepciones del IGV contenido en la declaración mensual del último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud de compensación respectiva

Informe N° 009-2008-SUNAT/2B0000:

1. Si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el monto realmente retenido al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores, el cual

fue en exceso, y en la rectificatoria declara el monto que le correspondía retener conforme a ley; no surge para dicho agente el derecho a compensación, por cuanto no se genera para éste ningún pago en exceso.

2. Si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el importe efectivamente retenido por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, el cual fue modificado mediante la presentación de una declaración rectificatoria al monto que le correspondía retener conforme a ley; dicho agente de retención no tendrá derecho a compensar la retención en exceso con la deuda que por el mismo concepto deba abonar al fisco con posterioridad al período rectificado.

3. Si en su declaración original, por error, el agente de retención declaró un monto mayor al realmente retenido al contribuyente en virtud del Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores o por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, error que es corregido mediante la presentación de una declaración rectificatoria, se configurará para dicho agente un pago en exceso o indebido cuyo crédito puede ser compensado por aquél contra las deudas que por los mismos conceptos se originen con posterioridad al período rectificado.

Informe N° 156-2007-SUNAT/2B0000:

1. En caso el contribuyente hubiera optado por compensar automáticamente su saldo a favor del Impuesto a la Renta de tercera categoría contra los futuros pagos a cuenta del mismo Impuesto, la SUNAT, tanto en los procedimientos de fiscalización y/o verificación de la compensación automática dispuesta en los artículos 87° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y 55° de su Reglamento, como en los procedimientos de compensación iniciados a solicitud del contribuyente respecto del referido saldo, deberá observar el cumplimiento de dichas normas.

Para fines de la referida compensación automática, no resultará de aplicación lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 40° del TUO del Código Tributario.

2. Para efecto de la coexistencia de deudas y créditos señalada en el segundo párrafo del artículo 40° del TUO del Código Tributario debe entenderse como fecha de existencia del saldo a favor, la fecha de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta donde se consigna dicho saldo, o la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero.

Informe N° 114-2007-SUNAT/2B0000:

Toda vez que la compensación surte efectos en la fecha de coexistencia del crédito y la deuda tributaria por concepto de tributos retenidos y/o percibidos, es decir, dentro del plazo establecido para pagarla, no se habrá configurado la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, aun cuando el acto administrativo que declara la compensación se emita y notifique luego del vencimiento de dicho plazo

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El artículo 40, desde el Decreto Ley N° 25859, ha recibido modificaciones de las siguientes normas: Decreto Legislativo N° 773, Ley N° 26414, Decreto Legislativo N° 816, Ley N° 27038, Ley N° 27335 y Decreto Legislativo N° 953.

La actual redacción (establecida luego de la sustitución dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981), respecto de los anteriores, ha precisado el texto y añadido los efectos de la compensación.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas: 1. Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley. 2. Compensación de oficio por la Administración Tributaria: a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo. b) Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago. La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación. En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31°. 3. Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale. La compensación señalada en los numerales 2. y 3. del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del presente artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos. Se entiende por deuda tributaria materia de compensación a que se refieren los numerales 2. y 3. del primer párrafo del presente artículo, al tributo o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente, o al saldo pendiente de pago de la deuda tributaria, según corresponda. En el caso de los anticipos o pagos a cuenta, una vez vencido el plazo de regularización o determinada la obligación principal, se considerará como deuda tributaria materia de la compensación a los intereses devengados a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34°, o a su saldo pendiente de pago, según corresponda. Al momento de la coexistencia, si el crédito proviene de pagos en exceso o indebidos, y es anterior a la deuda tributaria materia de compensación, se imputará contra ésta en primer lugar, el interés al que se refiere el artículo 38° y luego el monto del crédito. Para efecto de este artículo, son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.	*La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas:* *1. Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.* *2. Compensación de oficio por la Administración Tributaria:* *a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.* *b) Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe una deuda tributaria pendiente de pago.* *La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación.* *En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31°.* *3. Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que ésta señale.* *La compensación señalada en los numerales 2) y 3) del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del presente artículo comenzaron a coexistir y hasta el agotamiento de estos últimos.* *Para efecto de este artículo, son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.*

2. LA COMPENSACIÓN

Osterling y Castillo (2008: 715) conceptúan la compensación como "un medio extintivo de obligaciones que opera cuando una persona es simultánea y recíprocamente deudora y acreedora de otra, respecto de créditos líquidos, exigibles y de prestaciones fungibles entre sí, que el propio Código Civil califica, adicionalmente, como homogéneas, cuyo valor puede ser idéntico o no".

Ahora bien, el alcance de este instituto como medio de extinción de la obligación tributaria -en general en materia tributaria (cuando el fisco y el deudor tributario son acreedores y deudores, recíproca y simultáneamente)-, a diferencia de lo regulado por el Derecho común, tiene restricciones.

3. LA COMPENSACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. Condiciones

Calvo Ortega (1997: 245) señala que la compensación es un medio de extinción de las obligaciones que se basa, por una parte, en una idea de justicia (no se puede exigir una prestación de una persona de la que se es deudor)[332] y, de otro lado, en un planteamiento de eficacia (no realizar por separado dos pagos) que pueden evitarse en todo o en parte con el mecanismo extintivo de la compensación; ésta exige, lógicamente, unas condiciones de homogeneidad entre los créditos. Añade que el crédito tributario está especialmente dotado para ello: tiene naturaleza pecuniaria, un carácter periódico en la mayor parte de los tributos y una liquidación que no ofrece problemas específicos.

Como se ha señalado en el apartado anterior, si bien es cierto que nuestro Código considera a la compensación como un medio para extinguir obligaciones tributarias (tiene los mismos efectos del pago), debemos reiterar que en nuestra materia este medio reúne características especiales y restringidas, de acuerdo con lo dispuesto por la ley.

En este entendido, no siempre podrá haber compensación cuando existan deudas encontradas de cualquier clase, aun cuando correspondan a dos sujetos (el fisco y el deudor tributario) recíprocamente y al mismo tiempo, deudores y acreedores: otros créditos (no tributarios) no pueden ser compensados por esta vía.[333]

---

[332] En esa línea, el Tribunal Fiscal ha señalado otro basamento: evitar un enriquecimiento indebido (RTF N° 120-2-98: teniendo en cuenta que la recurrente cuenta con un crédito liquidado y exigible según lo resuelto en la resolución apelada, procede que la Administración efectúe la compensación de dicho crédito con deudas contenidas en valores o en su defecto con otra deuda exigible a cargo de la recurrente, evitándose así un enriquecimiento indebido).

[333] RTF N° 994-5-2000: "[...] no está contemplado dentro de los procedimientos establecidos en el Código Tributario, la compensación de un crédito a favor del contribuyente generado por una relación civil, con la deuda tributaria que ésta pudiera tener".
Otro ejemplo véase en la RTF N° 930-7-2009.

Bajo este criterio general (reciprocidad: que los sujetos obligados al pago sean recíprocamente acreedores y deudores entre sí, respecto de créditos de naturaleza tributaria [RTF N° 5409-2-2004]), el artículo 40 de nuestro Código prescribe puntualmente:

- la deuda tributaria (obsérvese que se trata de deuda tributaria en general, sea por tributos, multas e intereses, si es que los hubiese;[334] entre éstas no se considera a las costas y gastos[335]) podrá compensarse total o parcialmente;
- con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente.

Los indicados créditos de los deudores tributarios, además deben cumplir los siguientes requisitos:

- Deben corresponder a períodos no prescritos; es decir, debe ser un crédito exigible; no hay que olvidar que de acuerdo con el artículo 43, la acción para efectuar la compensación prescribe a los cuatro años, contados estos desde el 01 de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso (RTF N° 3021-4-2002).
- Que sean administrados por el mismo órgano administrador; la deuda tributaria y el crédito existente deben estar vinculados con el mismo órgano administrador (por ejemplo: una deuda del Impuesto a la Renta y un crédito por pago en exceso por el IGV: ambos tributos son administrados por la SUNAT).
- Y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad; debe haber coincidencia en lo que respecta al acreedor tributario; en el ejemplo anterior, habrá tal coincidencia pues se trata de ingresos del tesoro público; no sucederá lo mismo cuando se trata, por ejemplo, de una deuda por el IGV y un crédito por pago en exceso de aportaciones al ESSALUD, aunque quien recaude ambos tributos sea la SUNAT (véase como ejemplo lo resuelto por las RTF Nos. 608-2-2002 y 8802-4-2007). Aquí resulta oportuno recordar lo expresado en la Segunda Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27335:

  Segunda.- Compensación del Impuesto de Promoción Municipal (IPM)

  El requisito para la procedencia de la compensación previsto en el Artículo 40 del Código Tributario modificado por la presente Ley, respecto a que la

---

[334] Por cierto, no procede la compensación respecto de deudas futuras, toda vez que para que opere la compensación deben existir a la vez crédito y deuda tributaria liquidas y exigibles (RTF N° 3994-2-2003).

[335] Sobre el punto, la SUNAT en la conclusión del informe N° 113-2002-SUNAT/K00000 señaló: "No procede la compensación de las costas y gastos adeudados con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, a que se refiere el artículo 40° del TUO del Código Tributario; toda vez que las costas y gastos no tienen naturaleza tributaria".

recaudación constituya ingreso de una misma entidad, no es de aplicación para el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) a que se refiere el Artículo 76 de la Ley de Tributación Municipal aprobada por Decreto Legislativo N° 776.

No hay que olvidar que salvo los casos de compensación automática, para considerar compensada una deuda debe haber una resolución que la reconozca o declare (más claramente, debe existir un crédito reconocido [RTF N° 997-1-2001]). En esta línea de pensamiento, extremando, si bien el artículo 40 del Código Tributario exige como requisitos indispensables para que la compensación se lleve a cabo que los créditos no se encuentren prescritos, sean administrados por el mismo órgano y tengan el mismo acreedor, debe señalarse también que los mismos deben estar liquidados y ser exigibles, es decir, requiere un pronunciamiento expreso de la Administración que reconozca el pago en exceso o indebido, o el saldo o crédito tributario, y que acepte o disponga la compensación respectiva (RTF Nos. 531-4-97 y 293-5-99).

De otro lado, cuando el crédito es menor que la deuda a compensar, se aplicará en su oportunidad la imputación respectiva (artículo 31 del Código).

3.2. Formas

El Artículo señala que la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas: automática, de oficio y a solicitud de parte.

3.2.1. Compensación automática

Nuestro Código prescribe que únicamente puede haber compensación automática en los casos establecidos expresamente por ley; sólo en estos casos, y de acuerdo con las condiciones descritas en la ley, el deudor puede "compensar" automáticamente la deuda.[336]

Véase como ejemplo lo dispuesto por el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 de su Reglamento (RTF Nos. 205-4-2001, de observancia obligatoria [04.03.2001], y 8949-5-2001).

3.2.2. Compensación de oficio

La compensación de oficio por la Administración Tributaria podrá realizarse de dos formas:

---

[336] RTF N° 7551-1-2004 (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal): "Se confirma la apelada que declara inadmisible la reclamación contra la Orden de Pago emitida por concepto de IGV dado que de la revisión de los actuados se advierte que la orden de pago impugnada ha sido girada por el tributo autoliquidado por el deudor tributario por el mes de julio de 2003 y no cancelado. Se precisa que no procede la compensación a que se refiere el artículo 40° del citado Código Tributario entre el Impuesto General a las Ventas de un mes con el saldo a favor de los meses posteriores, puesto que éste solamente se puede aplicar, por mandato de dicha ley, en los meses siguientes hasta agotarlo [...]".

a) Durante una verificación y/o fiscalización, si determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente.

Uno de los supuestos incluidos en este caso es el glosado en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 39 del Código.

Desde luego que también puede darse en procedimientos de verificación o fiscalización no vinculados a solicitudes de devolución. En estos casos, aunque creemos que sería más equitativo que la Administración para la compensación de oficio considere los créditos líquidos y exigibles (a favor del deudor tributario) y la deuda tributaria también líquida y exigible, establecida mediante algún valor exigible coactivamente (como en su momento resolvió el Tribunal Fiscal [RTF Nos. 517-1-96 y 6568-3-2002]), desde la modificación del sentido del artículo en comentario se ha asimilado que la Administración está facultada para compensar directamente deudas tributarias pendientes de pago, incluso recién determinadas. Así, la Administración, si encuentra deudas tributarias (determinándolas) y simultáneamente reconoce créditos a favor del contribuyente, está facultada para compensarlas. Indudablemente, contra las respectivas resoluciones (de determinación y de multa, en las que deberá constar, además de la correspondiente motivación, las compensaciones), podrá interponerse los recursos pertinentes.

De otro lado, si ocurre que algún contribuyente realiza indebidamente una compensación automática no autorizada, no existe impedimento para que la Administración, luego de la verificación, proceda, si corresponde, a compensarla de oficio (RTF N° 1040-2-2000).

Ahora bien, no obstante lo expreso del inciso a) del numeral 2 del artículo en comentario, la SUNAT, siguiendo los informes Nos. 092-2001-SUNAT-K00000 y 004-2003-SUNAT/2B0000, estaría asumiendo que tal forma de compensación podría ser aplicable incluso en las verificaciones que realice la Administración Tributaria durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, al actuar los medios probatorios ofrecidos o en el ejercicio de las facultades de ordenar pruebas de oficio y de reexamen; nosotros, considerando que sí es posible la compensación en esa instancia, asumimos que la misma está limitada al recálculo compensatorio, o a la compensación con deudas ya determinadas (como ocurrió en la RTF N° 2117-5-2006) y exigibles, pues en vía de reexamen o en la actuación de pruebas no puede realizarse nuevas determinaciones (aunque sí incrementar las sumas acotadas).

b) De acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos (considerando lo declarado por el contribuyente y los reportes que el sistema o las bases de datos que la SUNAT maneja), si se detecta que el deudor tributario tiene un pago indebido o en exceso y existe una deuda tributaria (exigible) pendiente de pago. La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación.

A este respecto, el artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT señala como supuestos de compensación de oficio:

Artículo 9°. - SUPUESTOS

La compensación de oficio a que se refiere el literal b) del numeral 2 del artículo 40° del Código Tributario, podrá realizarse respecto de los Créditos Materia de Compensación que se detecten en la información que contienen los sistemas de la SUNAT, en base a los siguientes supuestos:

a. *Los pagos efectuados por el deudor tributario a través de declaraciones juradas y/o boletas de pago cuyo monto resulta en exceso respecto a la obligación determinada considerando la base imponible declarada por el período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores o los pagos a cuenta realizados o por corrección de los errores materiales en que hubiera incurrido el deudor tributario.*
b. *Los pagos efectuados por el deudor tributario respecto de los cuales no le corresponda realizar declaración y/o pago alguno.*
c. *Las retenciones y/o percepciones del Impuesto General a las Ventas no aplicadas por el contribuyente o que no hubieran sido materia de devolución o de una solicitud de compensación o devolución, con excepción de las percepciones a que se refiere la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 937 y normas modificatorias.*

Los supuestos de Crédito Materia de Compensación a que se refiere el párrafo anterior serán compensados de oficio con la Deuda Compensable de acuerdo a la información de los sistemas de la SUNAT.

En tales casos, como no podía ser de otro modo, la imputación de pagos se efectuará de conformidad con el artículo 31.

De otro lado, si bien la norma refiere al término podrá, la Administración estará obligada a hacerlo cuando así lo disponga una resolución superior en virtud del artículo 156 del Código Tributario.

En cualquiera de los supuestos indicados, no podrá realizarse la compensación con deudas tributarias determinadas pero impugnadas (RTF Nos. 6465-5-2002 y 5570-5-2005).

3.2.3. Compensación a solicitud de parte (deudor tributario)

Esta deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, a solicitud de parte, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que la Administración señale.

Esta petición puede plantearse incluso dentro de un recurso de reclamación (RTF N° 2890-2-2006) o una solicitud de devolución.

La Resolución de Superintendencia N° 175-2007/SUNAT regula el procedimiento a seguir para efectuar esta compensación.

3.3. Efectos

Tanto la compensación de oficio como la compensación a solicitud de parte, surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.

Se entiende por deuda tributaria materia de compensación a que se refieren los numerales 2 y 3 del primer párrafo del artículo 40, al tributo o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente, o al saldo pendiente de pago de la deuda tributaria, según corresponda.

En el caso de los anticipos o pagos a cuenta, una vez vencido el plazo de regularización o determinada la obligación principal, se considerará como deuda tributaria materia de la compensación a los intereses devengados a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34, o a su saldo pendiente de pago, según corresponda.

Al momento de la coexistencia, si el crédito proviene de pagos en exceso o indebidos, y es anterior a la deuda tributaria materia de compensación, se imputará contra ésta en primer lugar el interés al que se refiere el artículo 38 y luego el monto del crédito.

4. DE LOS CRÉDITOS POR TRIBUTOS

El último párrafo del artículo en comentario precisa que para efecto de este artículo, son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.

Por cierto, esta disposición aclara los alcances del crédito y es coincidente con la Primera y Segunda Disposiciones Finales del Decreto Legislativo N° 942:

> ***Primera.-*** *Precísase, en concordancia con lo señalado en el Artículo 39° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, que dentro de los créditos tributarios a que hace referencia el primer párrafo del Artículo 40° de la citada norma se encuentran comprendidos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario o cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.*
>
> *Asimismo, entiéndase que cuando las normas vigentes señalen que la compensación automática sólo procede respecto a tributos en los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente, igual restricción se aplica para la compensación de oficio o de parte a que se hace referencia en los numerales 2 y 3 del Artículo 40° del referido Código Tributario.*
>
> ***Segunda.-*** *Precísase que no será de aplicación la compensación a que hacen referencia los Artículos 39° y 40° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, cuando el reintegro tributario hubiera sido utilizado como costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta.*

5. DÉCIMO SEGUNDA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 981

La disposición señalada dispone un caso particular de compensación:

Décimo Segunda.- *Compensación del crédito por retenciones y/o percepciones del Impuesto General a las Ventas no aplicadas*

Sin perjuicio de lo señalado en el artículo 40° del Código Tributario, tratándose de la compensación del crédito por retenciones y/o percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) no aplicadas se considerará lo siguiente:

1. *De la generación del crédito por retenciones y/o percepciones del IGV*

   Para efecto de determinar el momento en el cual coexisten la deuda tributaria y el crédito obtenido por concepto de las retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas, se entenderá que éste ha sido generado:

   a) *Tratándose de la compensación de oficio*

      a.1 *En el supuesto contemplado por el literal a) del numeral 2. del artículo 40° del Código Tributario, en la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual del último período tributario vencido a la fecha en que se emite el acto administrativo que declara la compensación, lo que ocurra primero.*

      En tal caso, se tomará en cuenta el saldo acumulado no aplicado de las retenciones y/o percepciones, cuya existencia y monto determine la SUNAT de acuerdo a la verificación y/o fiscalización que realice.

      a.2 *En el caso del literal b) del numeral 2. del artículo 40° del Código Tributario, en la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual del último período tributario vencido a la fecha en que se emite el acto administrativo que declara la compensación, lo que ocurra primero, y en cuya declaración conste el saldo acumulado no aplicado de las retenciones y/o percepciones.*

      Cuando el deudor tributario no hubiera presentado dicha declaración, en la fecha de presentación o de vencimiento de la última declaración mensual presentada a la fecha en que se emite el acto administrativo que declara la compensación, lo que ocurra primero, siempre que en la referida declaración conste el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones.

   b) *Tratándose de la compensación a solicitud de parte, en la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual del último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud de compensación, lo que ocurra primero, y en cuya declaración conste el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones.*

2. *Del cómputo del interés aplicable al crédito por retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas*

   Cuando los créditos obtenidos por las retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas sean anteriores a la deuda tributaria materia de la compensación, los intereses a los que se refiere el artículo 38° del Código Tributario se computarán entre la fecha en que se genera el crédito hasta el momento de su coexistencia con el último saldo pendiente de pago de la deuda tributaria.

3. *Del saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones*

   Respecto del saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones:

   3.1 Para que proceda la compensación de oficio, se tomará en cuenta lo siguiente:

   a) En el caso del literal a) del numeral 2. del artículo 40° del Código Tributario, sólo se compensará el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones que hubiera sido determinado producto de la verificación y/o fiscalización realizada por la SUNAT.

   b) En el caso del literal b) del numeral 2. del artículo 40° del Código Tributario, los agentes de retención y/o percepción deberán haber declarado las retenciones y/o percepciones que forman parte del saldo acumulado no aplicado, salvo cuando estén exceptuados de dicha obligación, de acuerdo a las normas pertinentes.

   3.2 Para que proceda la compensación a solicitud de parte, se tomará en cuenta el saldo acumulado no aplicado de retenciones y/o percepciones que hubiera sido determinado producto de la verificación y/o fiscalización realizada por la SUNAT.

   Cuando se realice una verificación en base al cruce de información de las declaraciones mensuales del deudor tributario con las declaraciones mensuales de los agentes de retención y/o percepción y con la información con la que cuenta la SUNAT sobre las percepciones que hubiera efectuado, la compensación procederá siempre que en dichas declaraciones así como en la información de la SUNAT, consten las retenciones y/o percepciones, según corresponda, que forman parte del saldo acumulado no aplicado.

4. *Toda verificación que efectúe la SUNAT se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, dentro de los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.*

5. *Lo señalado en la presente disposición no será aplicable a los créditos generados por retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas respecto de los que se solicite la devolución.*

6. *Lo establecido en el artículo 5° de la Ley N° 28053 no será aplicable a lo dispuesto en la presente disposición.*

Artículo 41°.- CONDONACION

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley.
Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo. (*)

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 9° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV (reserva de ley); **27°** (extinción de la deuda; condonación); **33°** (interés moratorio); **52°** (competencia de los gobiernos locales); **180°** (aplicación de sanciones).

Otras normas

Constitución: 74° (principio de legalidad).

Código Civil: 1295 y ss.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Salvo la variación inicial en el primer párrafo del artículo 41 aprobado por el Decreto Ley N° 25859 (con la aprobación del Código por el Decreto Legislativo N° 773 se cambió la frase "... condonada en la forma que establece la ley", por "... condonada por norma expresa con rango de ley"), el texto y ubicación, hasta su modificación por el Decreto Legislativo N° 981, era el mismo desde 1992.

El segundo párrafo fue establecido por el Decreto Legislativo N° 981: se precisó los alcances de la facultad de condonación de los gobiernos locales.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo.	*Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren.*

2. LA CONDONACIÓN

Cabanellas (1994-II: 274) señala que en general la condonación es la renuncia gratuita de un crédito; el perdón o remisión de deuda u obligación; de otro lado, condonar es anular, perdonar o remitir una deuda en todo o en parte; dar por extinguida una obligación por la voluntad del beneficiario.

La profesora Robles Moreno (2006: I.1) indica que la condonación viene a ser "una forma de extinción de la obligación, sin que se produzca la satisfacción de la deuda (que en principio se encontraba obligado a cumplirla el sujeto deudor de la misma)".

En esa misma línea, González Sánchez (2004: 682) señala que la condonación no significa otra cosa que la liberación al deudor del pago de la deuda y con carácter gratuito.

En fin, en materia tributaria se entiende que la condonación implica el perdón o la remisión de deudas u obligaciones tributarias ya generadas.[337] También se utiliza en su aplicación, como sinónimo, el término amnistía.

Con la idea de sustentar la condonación el profesor Calvo Ortega (1997: 247) señala que estas "remisiones por una ley específica (más precisamente, autorizadas por ella) están pensadas para situaciones en la que un conjunto de personas por un hecho externo a ellas no pueden pagar un determinado tributo (p.ej., una catástrofe natural, una prohibición que impide el ejercicio de una determinada actividad, etc.)"; y acota: "Se ha producido una pérdida de capacidad económica (referida a un sector económico o a un territorio) y la condonación viene no a contrariar a la justicia tributaria, sino a servirla".

Si bien este ha sido el fundamento del instituto de la condonación tributaria, en nuestro país lamentablemente se ha desvirtuado el mismo con su aplicación; en algunos casos, se otorga sin considerar tal fundamento resultando ser finalmente un premio para el deudor tributario incumplido o moroso.

3. LA CONDONACIÓN EN GENERAL

Ahora bien, como se sabe, en materia tributaria rige el principio de indisponibilidad del crédito, por tal razón sólo es posible la condonación en virtud de una ley, o norma de igual rango.

Así, el artículo 41, al establecer que la deuda tributaria (tributo o cuota, intereses y multas) sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley, sigue este ya clásico criterio.

Por cierto, la extinción de deudas tributarias mediante la emisión de resoluciones de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, es una forma indirecta de condonación de deudas.

---

[337] La condonación es la dispensa del pago de una obligación ya generada a ciertos sujetos y no los exceptúa o exime de la relación jurídica en sí, la cual se mantiene inalterable (RTF N° 918-4-97).

4. CONDONACIÓN POR GOBIERNOS LOCALES

4.1. Tratándose de impuestos

La norma en comentario faculta a los gobiernos locales, de modo excepcional y restringido, a condonar, con *carácter general* –no con carácter especial o particular– (RTF N° 1074-1-2001), el *interés moratorio y las sanciones* (y solo estos conceptos, conjunta o independientemente;[338] es decir, una condonación parcial pues no se incluye al tributo o cuota), respecto de los impuestos que administren (por ejemplo, impuesto predial o impuesto vehicular). Este aspecto fue claramente precisado por el Decreto Legislativo N° 981.

4.2. Tratándose de otros tributos

Con la modificación instituida por el Decreto Legislativo N° 981 se ha precisado que tratándose de contribuciones y tasas la condonación puede alcanzar toda la deuda, inclusive la cuota o tributo en sí.

Cabe anotar que en algunos casos, considerándolos como exoneraciones se han otorgado condonaciones de tributos (RTF Nos. 8237-2-2001 y 680-5-2002).[339] En otros casos se utilizó el término "prescripción" de deudas, disponiéndose quebrarlas (extinguirlas); el beneficio en realidad fue el de condonación de deudas (RTF N° 4444-1-2003).

Artículo 42°.- CONSOLIDACIÓN

La deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

25° (transmisión de la obligación tributaria); **27°** (extinción de la obligación tributaria; consolidación).

Otras normas

Código Civil: 1300° y 1301° (consolidación).

---

[338] En su aplicación hay que atenerse estrictamente a los alcances de la norma que otorga la condonación (véase la RTF N° 073-3-2000).

[339] Al respecto, mediante la RTF N° 8303-2-2001 se resolvió un caso de confusión entre condonación y exoneración: se indica que el beneficio concedido a favor de los damnificados del Fenómeno del Niño es, en realidad, una condonación y no una exoneración, como equivocadamente señala el texto de la ordenanza que la estableció, en la medida en que tal beneficio está referido a deuda tributaria (por arbitrios) ya generada y vencida de determinados sujetos por su condición de damnificados.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto y ubicación del artículo 42 viene sin modificaciones (salvo la exclusión de la coma después del término derechos realizada al aprobarse el Decreto Legislativo N° 816) desde el Decreto Ley N° 25859.

2. CONSOLIDACIÓN

A la consolidación también se le conoce como confusión.

Guzmán Castañeda (1999: 565) anota genéricamente que hay "lugar a la confusión cuando en una misma persona concurren las calidades de deudor y acreedor. En materia tributaria sólo ocurre por excepción y se presenta cuando el sujeto activo es también sujeto pasivo de la obligación tributaria".

Villegas (2002: 380), guiándose del concepto de confusión del Modelo de Código Tributario para América Latina, precisa que opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado), como consecuencia de la transmisión a su nombre de bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor. Añade que esta situación se produce muy raramente en derecho tributario; ocurre, por ejemplo, cuando el Estado (para nosotros puede ser alguna Municipalidad) recibe una herencia en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, estas deudas se extinguen por confusión.

En nuestro país, el profesor Hernández Berenguel (2005: 275), dentro de un amplio estudio sobre los alcances de este modo de extinción de la deuda tributaria, como un aspecto pacífico asume la siguiente posibilidad: "Tratándose de un deudor tributario que es persona natural, la extinción de la deuda por consolidación solo podrá darse en nuestro concepto, pues, si hay una transmisión a título universal del patrimonio del deudor a favor del acreedor tributario. Esto ocurrirá si al fallecimiento del deudor, su acreedor tributario resulta ser el heredero".

3. CONSOLIDACIÓN: CONDICIONES

El artículo en comentario dice: "La deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo".

Así, para que ocurra esta forma de extinción de la deuda tributaria, deben concurrir los siguientes requisitos:

- que el acreedor de la obligación (deuda) tributaria, sea gobierno central, regional o local, o determinadas entidades de derecho público, se convierta en deudor de la misma.[340]

[340] La RTF N° 5408-2-2002, ante un pedido de extinción de deuda por consolidación, señaló:

- que la conversión del acreedor en deudor tributario se origine como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.[341]

Obsérvese que si bien el artículo 27 del Código considera a la consolidación como medio de extinción de la obligación tributaria, el artículo en comentario habla de la "deuda tributaria", por lo que debemos entender que el objeto de la confusión no se circunscribe a la obligación tributaria sino a los componentes (cualquiera de ellos) de la deuda tributaria: tributo o cuota, intereses y multas.

CAPITULO IV
PRESCRIPCION

Artículo 43°.- PLAZOS DE PRESCRIPCION (*)

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.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 18° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

"[...], respecto a la extinción de la obligación tributaria por consolidación solicitada por la recurrente, cabe indicar que ésta ocurre cuando la calidad de deudor y acreedor tributario de una misma obligación, recae parcial o totalmente en un mismo sujeto, supuesto que no se ha producido en el caso de autos, ya que si bien la recurrente tiene deudas tributarias a su cargo, no tiene la calidad de acreedora tributaria."
En la RTF N° 1344-1-2003, frente a la alegación de que por tratarse de una institución que desempeña funciones de bienestar social en representación del Estado Peruano, en su caso se establecería la consolidación prevista en el artículo 42 del Código Tributario, por cuanto los bienes sujetos a tributo son parte del Estado, el Tribunal Fiscal estableció: "Que según lo establecido en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 356, las Sociedades de Beneficencia tienen personería jurídica propia por lo que resulta infundado lo alegado por la recurrente que por ser una institución que desempeña funciones de bienestar social en representación del Estado Peruano se encuentra inafecta al pago de tributos, asimismo carece de sustento lo alegado respecto a la consolidación puesto que no se le ha asignado la calidad de acreedor tributario".
Similar criterio se siguió en la RTF 1924-4-2004.

[341] La asunción por parte del Ministerio de Economía y Finanzas de la carga económica derivada de las obligaciones sociales y previsionales del personal de la recurrente, no constituye un acto de transmisión de bienes o derechos que conlleven a que aquella adquiera a la vez, la condición de deudora y de acreedora de los tributos en cuestión, por lo que no existe consolidación y la recurrente es la obligada al pago de los tributos por el personal bajo su mando. Asimismo, que la recurrente sea parte del Gobierno Central (Unidad Territorial de Salud el Carmen) tampoco implica la consolidación (RTF N° 754-4-2001).

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XII (cómputo de plazos); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria); **10°** (agentes de retención o percepción); **27°**, último párrafo (prescripción); **38°** (devolución de pagos indebidos o en exceso); **39°** (devolución de tributos administrados por la SUNAT); **40°** (compensación); **44°** (cómputo de los plazos de prescripción); **45°** (interrupción de la prescripción); **46°** (suspensión de la prescripción); **47°** (declaración de la prescripción); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **63°** (determinación sobre base cierta y sobre base presunta); **87°**, numeral 8 (conservar soportes magnéticos por el plazo de prescripción); **88°** (la declaración tributaria); **92°**, inciso o) (derecho del administrado a solicitar la prescripción de a deuda tributaria); **180°** (aplicación de sanciones).

Otras normas

Código Civil: 1989° ("La prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo"); 2000° ("Sólo la ley puede fijar los plazos de prescripción"); 2002° ("La prescripción se produce vencido el último día del plazo").

Ley N° 27788 [25.07.2002]. Única Disposición Final (fiscalización de la Administración Tributaria; plazo de prescripción).

Decreto Supremo N° 179-2004-EF [08.12.2004], TUO de la Ley del Impuesto a la Renta: 89° (facultad de la SUNAT para verificar periodos prescritos).

Decreto Supremo N° 003-2000-EF [18.01.2000]: 5° (prescripción - ONP y ESSALUD).

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT. Procedimiento 55 (prescripción).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 071-2011-SUNAT/2B0000:

La acción para exigir el pago de resoluciones de multa emitidas por infracciones tipificadas en el artículo 174° del TUO del Código Tributario, por períodos por los cuales los contribuyentes no han realizado ninguna declaración, prescribe a los cuatro (4) años.

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal

RTF N° 9217-7-2007, publicada el 09.10.2007.

El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1) del artículo 176° del texto original del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038, es de cuatro (4) años.

RTF N° 4083-A-2006, publicada el 28.07.2006.

Para el computo del plazo de prescripción del Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo que gravan la importación de mercancías, son aplicables las reglas contenidas en el artículo 21° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 809 y el artículo 22° de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF, que señalan que la acción de ADUANAS para determinar y cobrar la deuda tributaria aduanera prescribe a los cuatro (4) años, plazo computado a partir del día siguiente de la numeración de la Declaración Única de Importación.

RTF N° 7646-4-2005, publicada el 22.12.2005.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, el plazo de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del citado Código consistente en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, es de diez (10) años.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El tercer párrafo del artículo 43 del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, consideraba a la solicitud de compensación.

Este artículo fue sustituido por el Decreto Legislativo N° 953; a diferencia del anterior texto se sustituyó, en el primer párrafo, la frase "deuda tributaria" por "obligación tributaria"; y en el tercer párrafo se agregó el término "solicitar" antes de la compensación.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
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.	*La acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda 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.	*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.	*La acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.*

2. LA PRESCRIPCIÓN: CONCEPTO Y FUNDAMENTO

Como señala Vidal Ramírez (2002: 83), en "una noción genérica la Prescripción se puede entender como un medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el decurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica".

En el Derecho Civil se conoce dos clases de prescripción: adquisitiva y extintiva. De estas la que por sus características semejantes se regula en nuestra materia es la prescripción liberatoria o extintiva. Al respecto, Marcial Rubio (1989: 16), dentro del esquema de la normativa civil (artículo 1989 del Código Civil: "La prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo"), indica 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 derecho [...]".[342]

El maestro argentino Guillermo Borda (1998: 383-384) describe su utilidad y fundamento del siguiente modo: "La prescripción liberatoria desempeña un papel

[342] Más adelante Rubio Correa (1989: 31-32) precisa que la prescripción se fundamenta (i) en el transcurso de un lapso determinado en la ley para la extinción de la acción, y (ii) en la inacción del titular del derecho para reclamarlo, en circunstancias tales que no haya estado impedido de hacerlo, o que no haya habido conflicto de intereses entre las dos partes de la relación que hiciera inviable la interposición de la acción correspondiente, o que en el decurso del tiempo no haya habido circunstancias que impidieran la continuación del plazo.

de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica. El abandono prolongado de los derechos crea la incertidumbre, la inestabilidad, la falta de certeza en las relaciones entre los hombres. [...] La prescripción tiene, pues, una manifiesta utilidad: obliga a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas".[343] Más adelante acota: "No debe creerse, por lo tanto, que la institución se inspira en el propósito de proteger al deudor contra su acreedor; su fundamento es, como se ha indicado, de orden social".[344]

En la línea de pensamiento expuesta precedentemente, García Vizcaíno (2009: 504) sostiene que la prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico. Añade la profesora que otros fundamentos de la prescripción los encontramos en las máximas "jura civilia sucurrunt diligentibus et non durmientibus" (si el acreedor no es diligente, pierde su derecho) e "introducta est odio negligentiae, non favore praescribientis" (la prescripción se introdujo más bien en contra de la negligencia que en favor de quien prescribe).

3. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Los profesores González y Lejeune (1997: 291), advirtiendo que la teoría de la prescripción elaborada desde el derecho privado no es trasladable íntegramente a la materia tributaria, señalan: "El fundamento de la prescripción se encuentra, tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Público, en la necesidad de dar seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las mismas en relación a los derechos en presencia. Adviértase que la prescripción no se presenta sólo como consecuencia de una inactividad tanto del titular del derecho como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado. Precisamente por ello [...] la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva".

"Se trata, en suma, de impedir que una situación de pendencia indefinida en las relaciones jurídicas que vinculan a la Administración con los ciudadanos pueda provocar actuaciones intempestivas claramente atentatorias del principio de seguridad jurídica" (Arranz de Andrés 2005: 534).

Nuestro Tribunal Fiscal, en la RTF N° 161-1-2008, entre otras, ha señalado al respecto que el "fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho. Es decir, la seguridad jurídica tiene por

---

[343] Convirtiéndose la prescripción en un mecanismo legal que por razones de seguridad jurídica pone fin a una relación jurídica inactiva durante un prologando período de tiempo (Bergroth 2000).

[344] "Por razones de seguridad jurídica la sociedad no desea que las deudas sean eternas" (Hernández Berenguel 2011: 301).

expresión a la preclusividad, o lo que es lo mismo, que las situaciones de pendencia o claudicantes que pueden afectar al área de intereses personales o patrimoniales del ciudadano no se prolonguen de modo indefinido".

Así, siguiendo lo establecido por nuestra legislación civil (que es la línea teórica que sigue nuestro Código Tributario), la prescripción determina la extinción de la acción justamente por pasividad, inacción o su no ejercicio por el acreedor[345] o titular (para nuestro caso sería el acreedor tributario, por la potestad de imposición la Administración Tributaria,[346] o, en su caso, el deudor tributario) durante un determinado plazo legal (plazo de prescripción establecido legalmente), y si bien de lo expuesto, y de la afinidad con el Derecho Civil, resultan esos dos elementos esenciales de la prescripción (la inacción o pasividad del titular -acreedor-, y el transcurso del período de tiempo señalado por la ley para que se produzca la pérdida de la acción), cabe indicar que también puede considerarse como otro elemento: la inacción del deudor.

En fin, como señalan Grellaud y Casanova-Regis (2012: 4-5), "la prescripción regulada en el Código Tributario dispone que transcurrido un determinado tiempo específicamente señalado, la administración tributaria estará imposibilitada de determinar la obligación tributaria, exigir su pago o imponer sanciones".

Para ubicar mejor el instituto jurídico de la prescripción en nuestra materia, resulta oportuno recordar que nuestro primer Código, en su artículo 24, consideraba a la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria[347] y en general lo regulaba en el artículo 39 del siguiente modo: "El derecho de la Administración a determinar la obligación tributaria y exigir su pago, [...], prescribe a los [...]". El segundo Código (aprobado por el Decreto Ley N° 25859), en su artículo 27, mantenía el criterio de considerar a la prescripción como un medio para extinguir la obligación tributaria, empero en el artículo 43 hablaba ya de que por la prescripción se extinguía la acción. Nuestro tercer Código Tributario (aprobado por el Decreto Legislativo N° 773), ya no consideraba a la prescripción como un medio para extinguir la obligación tributaria, pero seguía regulado en el mismo artículo 27 ("La prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones"). El cuarto Código (aprobado por el Decreto Legislativo N° 816), mantuvo la misma regulación hasta el año 2004 cuando mediante el Decreto Legislativo N° 953 se dispuso retirar del artículo 27 toda mención a la prescripción, aunque en el artículo 43 se mantuvo su regulación anterior con ligeras variantes.[348]

---

[345] No ejercer oportunamente su facultad de determinar, recaudar (cobrar) o sancionar.

[346] Nuestro Tribunal Constitucional (FJ. 7 de la STC N° 4164-2010-PA/TC) estima que por el artículo 43, por sus efectos, se hace responsable ante la despreocupación de la administración tributaria para exigir su derecho durante un lapso determinado de tiempo.

[347] Consideramos que por esta redacción en algunos aún queda la idea de que lo que prescribe es la deuda tributaria. Y, por cierto, a ello ha colaborado también el aserto de Pugliese (citado por Bergroth 2000) de que la característica de la prescripción está en que es la antítesis del modo normal de extinción, que es la satisfacción de la obligación; en la prescripción la obligación no ha sido cumplida, se sabe que no lo ha sido, y aun así se considera extinguida.

[348] Por esta razón, el profesor Gálvez Rosasco (2008: 95-96) critica la ubicación de la prescrip-

De acuerdo con lo expuesto, aun cuando actualmente ya no se mantiene la regulación de los efectos de la prescripción en el artículo 27 del Código, se podría asumir que en nuestra materia, habiéndose establecido plazos de prescripción (y no de caducidad), considerando a la seguridad jurídica como su fundamento, los legisladores han instituido los mismos efectos de la prescripción de la materia civil, por lo que se puede considerar que la prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones (aunque de su regulación, en estricto, no resultaría tan clara la coincidencia[349]).

Ahora bien, los efectos de la prescripción no son automáticos, por lo que se entiende que el vencimiento del plazo prescriptorio proporciona al deudor el derecho de hacerlo valer contra el acreedor perjudicado por aquel vencimiento.

Sobre este punto, el profesor Hernández Berenguel (1992: 24-25) sostiene, no sin razón, que si el favorecido con la prescripción extintiva renuncia a ella, como consecuencia de la acción iniciada contra él por quien se perjudicó con el transcurso del tiempo (téngase en cuenta que de acuerdo con lo establecido por el artículo 47 del Código la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, y además no existe prohibición para que la acción de la Administración se produzca una vez operada la prescripción) estaríamos frente a un caso en el que queda demostrado que la acción no se extinguió. En este sentido, Hernández Berenguel (1992: 33) manifiesta que le "parece más sólido afirmar que la prescripción extintiva no extingue el derecho ni la acción, sino que más bien constituye un mecanismo de defensa del que puede hacer uso, en vía de acción o de excepción, la persona favorecida con el transcurso del tiempo, para oponerse a la pretensión de quien se perjudicó con la prescripción". Huertas Lizarzaburu (2011: 403), siguiendo a Hernández, considera que según nuestro Código la prescripción "no extingue el derecho ni la acción, sin que posibilita a la liberación de una determinada obligación en virtud del transcurso del tiempo, privilegiando así al orden público y la seguridad jurídica que le sirven de sustento".

En esta misma línea, Valle Uribe (2005: 110) señala: "La prescripción extintiva no extingue ni el derecho ni la acción, sino que únicamente posibilita liberarse de la obligación, en vía de excepción o de acción, pues en sí provee de un derecho de defensa materializado a través de una excepción, frente a la pretensión de quien fue perjudicado con el transcurso del tiempo". También Talledo Mazú (S/F: 98) sostiene que la prescripción solo otorga al deudor la facultad de eximirse del pago de la obligación o del cumplimiento de deberes formales, lo que conlleva que pueda oponerse a la determinación o cobro de la obligación o al cumplimiento del deber formal o solicitar se le reconozca dicha facultad; y agrega que vencido el plazo de prescripción, el deudor podrá oponerse a que se le exija el cumplimiento de dichas obligaciones y deberes.

---

ción en el Título III (Transmisión y extinción de la obligación tributaria).

[349] Tanto es así que en materia tributaria su fundamento (la seguridad jurídica) ha sido afectado por la nueva regulación de la interrupción del plazo prescriptorio (artículo 45).

Por cierto, nuestro Tribunal Fiscal (RTF N° 100-5-2004), en la línea de lo citado, señala que "los hechos y situaciones ocurridos en ejercicios o períodos tributarios no prescriben (como tampoco prescriben los ejercicios o períodos), sino que el transcurso del tiempo previsto en la norma le otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación o pretensión de la Administración como consecuencia de la inacción de ésta".

4. PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El artículo 43 del Código Tributario regula los plazos de prescripción, precisando supuestos determinados.

> *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.*

4.1. Para la Administración Tributaria

En caso de la acción de la Administración Tributaria, para:

a. Determinar (en virtud de la facultad de determinación) la obligación tributaria[350] (y ejercer la facultad de verificación y fiscalización[351] vinculada a la de determinación)[352].

---

[350] Hernández Berenguel (2006-a: 445-446) sostiene que en el caso de la determinación no se está frente a plazos de prescripción sino de caducidad. Explica que es uno de tal naturaleza pues si se produce su vencimiento sin que dicha acción se haya ejercido, se extingue no solamente tal acción sino el derecho de la Administración para determinar la deuda; completa indicando que producido tal vencimiento sin haber ejercitado la acción referida, nada puede provocar que se restablezca el derecho a determinar la deuda.

[351] Téngase en cuenta lo establecido por la Única Disposición Final de la Ley N° 27788 [25.07.2002]: "La fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el Artículo 43°, referido a la prescripción, y en el Artículo 62°, referido a las facultades de la Administración Tributaria, del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y las normas complementarias. Dicha fiscalización responderá a las funciones y responsabilidades de la Administración Tributaria".
En lo referido al tema, el profesor Fernández Cartagena (2006-b: 14) precisa: "Ello significa que el plazo de prescripción de la acción es el mismo para fiscalizar y para determinar. No podría ser de otra manera pues la fiscalización no es un fin en sí misma, sino un medio para determinar la deuda tributaria. Por ello la prescripción de la determinación impide a la Administración fiscalizar y determinar la obligación tributaria del período respectivo. En tal sentido, consideramos que la facultad de fiscalización solo puede ejercerse respecto de períodos en los cuales la Administración tiene la posibilidad de determinar deuda".

[352] Como ya es sabido, el Tribunal Fiscal, informando que la única disposición final de la Ley N° 27788 ha explicitado que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 del Código Tributario, referido a la prescripción (esto

Aquí tres consideraciones: i) el texto vigente ya no habla de la deuda tributaria sino de la obligación tributaria[353]; ii) el acto de determinación de la obligación tributaria está regulado por los artículos 59 y siguientes del Código Tributario; iii) teniendo en cuenta la vinculación entre las facultades de determinación y fiscalización cabe tener presente como nexo a la resolución de determinación, acto (único, integral y definitivo[354]) por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria (artículo 76 del Código).

---

es que la facultad de fiscalización de la Administración se entenderá prescrita en la medida que sea utilizada para determinar una obligación prescrita), y ha admitido la posibilidad de que la facultad de fiscalización se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un período distinto al que está siendo materia de verificación, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la Administración a requerir información sobre hechos producidos en períodos respecto de los cuales sus facultades de determinación, cobro y/o sanción pudieran haber prescrito; todo esto, en tanto no se pretenda determinar y (o) cobrar obligaciones tributarias prescritas (RTF Nos. 6629-1-2005, 4000-1-2008, 4206-1-2009). Ejemplos: (i) en la RTF N° 100-5-2004, para revisar lo concerniente a la revaluación de los activos transferidos a la recurrente con motivo de la fusión efectuada en el ejercicio 1996 (prescrito y cerrado), en la medida que ello generaba consecuencias para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999; (ii) en la RTF N° 322-1-2004, para una revisión o verificación de la revaluación voluntaria efectuada por la recurrente con motivo de la fusión, tendiente a establecer si el costo computable de los activos con ocasión de éste era correcto, con la finalidad de trasladar sus consecuencias al ejercicio 1999; (iii) en la RTF N° 6848-1-2005, para verificar ingresos en ejercicios prescritos a fin de sustentar verosímilmente la existencia de saldos de ingresos que sustentaran los abonos en el ejercicio fiscalizado. El criterio del Tribunal fue complementado con las siguientes ideas: los hechos y situaciones ocurridos en ejercicios o períodos tributarios no prescriben, sino que el transcurso del tiempo previsto en el artículo 43 otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación o pretensión de la Administración como consecuencia de la inacción de ésta, toda vez que en materia tributaria el principio de seguridad jurídica que pretende resguardar la institución de la prescripción sólo busca garantizar que la posibilidad de exigir al deudor la obligación tributaria no permanezca de manera indefinida en el tiempo, estableciéndose plazos específicos para tal efecto; la prescripción como mecanismo de defensa, sólo acarrea la imposibilidad de fijar el monto de la deuda tributaria del ejercicio prescrito, sin que ello implique la validación de los efectos tributarios de las operaciones realizadas; el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario (sobre la obligación del deudor tributario de conservar sólo la información y documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración) se limita a establecer un período dentro del cual los deudores tributarios deben guardar y mantener la documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación "directa, lógica y temporal" con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

[353] Cambio sustancial, considerando la naturaleza de cada instituto: obligación tributaria (artículo 1 del Código); deuda tributaria (artículo 28 del Código: tributo, multa, intereses). La obligación sí se determina.

[354] Criterio ahora resentido en la medida en que cabe la determinación parcial; situación ésta que se mantiene pese a que según el artículo 76, in fine, los aspectos revisados en una fiscalización parcial no pueden ser objeto de nueva determinación.

b. exigir su pago; el de la obligación tributaria; es decir, para exigir el cumplimiento de la prestación tributaría, más accesorios (deuda tributaria), sea en la vía "voluntaria", "inducida" o coactiva (en ejercicio de sus facultades de recaudación); y,

c. aplicar (determinar y atribuir; asimismo, cobrar y/o ejecutarlas) sanciones administrativo tributarias (en ejercicio de su facultad sancionatoria).[355]

Prescribirá respecto de cualquiera de las acciones antedichas:[356]

- A los cuatro (4) años.

  En este caso se entiende que se aplica cuando se ha presentado la respectiva declaración (determinativa).

  Tratándose de tributos respecto de los cuales no se exige la presentación de declaración jurada, se ha asumido que el plazo de prescripción también será de cuatro años (entre otras: RTF Nos. 1655-3-2002, 2834-5-2002, 805-6-2005, 815-7-2008). Se incluye aquí, sin duda, a los tributos que deben ser determinados por la Administración (por ejemplo los arbitrios [RTF Nos. 1179-2-2006 y 6489-7-2009] o la contribución especial de obras públicas).

  De otro lado, también se aplicará este plazo (4 años) cuando estando el contribuyente obligado a presentar la declaración, es la acreedora o la administración la que ha asumido la emisión de las mismas en forma mecanizada (RTF Nos. 451-5-2002, 6930-5-2004, 1198-2-2005 y 1202-2-2005); no obstante, en caso no se haya presentado la declaración jurada y no exista declaración mecanizada, el plazo será de 6 años (RTF N° 5790-7-2009).

  Respecto de las sanciones vinculadas con las declaraciones, cabe tener en cuenta el criterio de observancia obligatoria establecido por la RTF N° 9217-7-2007: "El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1) del artículo 176° del texto original del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038, es de cuatro (4) años".

- A los seis (6) años, para quienes (teniendo la obligación de hacerlo)[357] no

---

[355] Hernández Berenguel (2006-a: 445-446), sobre los plazos para esta acción, también afirma que se trata de plazos de caducidad, con los mismos argumentos que para la determinación.

[356] En general, tratándose de tributos auto-determinables (autodeterminación por el propio deudor tributario) el plazo será de cuatro, seis y diez años; y por tributos que solo pueden ser determinados por la Administración: cuatro años.

[357] En la RTF N° 11302-3-2010 el Tribunal consideró este plazo, la obligatoriedad de la declaración y su omisión en un caso referido a un contribuyente a quien se le determinó deudas tributarias por incremento patrimonial no justificado (el deudor argumentó que porque no

hayan presentado la declaración respectiva.[358] Se entiende que se trata de la omisión de la presentación de la declaración tributaria determinativa regulada por el artículo 88 del Código Tributario (RTF Nos. 035-1-99, 2927-1-2002, 1236-3-2003, 6813-4-2005, 3850-4-2006, 594-4-2008).

- A los diez (10) años, cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.[359] En este caso el agente de retención o percepción, habiendo cumplido con retener o percibir el tributo del deudor principal,[360] omite ingresarlo o pagarlo al fisco (véase la RTF N° 1953-4-2006).

  Como se señala en la RTF N° 7646-4-2005, de observancia obligatoria, dicha omisión (pago) conlleva a que la Administración pueda ejercer su facultad de determinar y cobrar el tributo retenido o percibido y no pagado, así como la facultad sancionar al agente por haber omitido pagar el tributo retenido o percibido; el mayor plazo, sigue la RTF, se sustenta en que el tributo retenido corresponde a un tercero (contribuyente) y la omisión en el pago por parte del agente implicaría la apropiación indebida

---

estaba obligado a presentar la declaración el plazo de prescripción debía de ser de cuatro años).

[358] Grellaud y Casanova-Regis (2012: 4-5), juzgando esencial para la debida aplicación de la prescripción en materia tributaria que el deudor tributario presente la respectiva declaración, afirman que la actual regulación de la prescripción permite sin justificación que la Administración Tributaria quede limitada en el ejercicio de sus facultades con el transcurrir de seis años, pese a no haber conocido oportunamente las obligaciones tributarias debidas por ausencia de la declaración de los contribuyentes. Consideran que "el ejercicio de las facultades de la administración para determinar el quantum debeatur, exigir el pago y aplicar sanciones debe tener como condición para su ejercicio el haber tenido conocimiento de la obligación tributaria surgida; no resultando jurídicamente válido que se reconozca el beneficio de la prescripción cuando se haya omitido la declaración impositiva. No es razonable imputar inacción a la administración tributaria cuando en rigor la inacción viene de parte del obligado tributario". Con tales consideraciones, proponen "que el plazo de prescripción en el caso de incumplimiento de la presentación de la declaración impositiva no se compute desde el 1 de enero siguiente a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada, como lo establece la norma actual, sino más bien desde que el contribuyente presente su declaración impositiva correspondiente, debido a que recién en ese momento el acreedor tributario va a tener información mínima indispensable para ejercer sus facultades respecto de una obligación tributaria ya conocida". En buena cuenta, proponen la imprescriptibilidad tributaria para omisos (como encabezan su artículo).

[359] Por cierto, la RTF N° 6749-2-2002 sustentó, sin considerar la imputación de pagos (artículo 31), que también es de cuatro años el plazo de prescripción tratándose de los intereses moratorios producto del pago extemporáneo de retenciones, del siguiente modo: "Que de lo expuesto se tiene que la omisión de pago del tributo retenido proviene de un error de cálculo de la deuda tributaria a pagar por parte de la recurrente, al no incluir los intereses moratorios, y no a una voluntad de incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo en su calidad de responsable frente al fisco, supuesto que refiere el Código Tributario cuando establece un plazo de prescripción más extenso; (el subrayado es nuestro)". "Que en tal sentido, no le es aplicable el plazo de 10 años a que se refiere el artículo 43° del Código Tributario, sino el plazo de 4 años, cuyo cómputo se inició el 1 de enero de 1994".

[360] No se hace referencia expresa ni vinculación con el cumplimiento de la presentación de la declaración; no obstante, tácitamente se entiende que el deudor tributario ha puesto en conocimiento de las retenciones o percepciones y que la omisión está referida solo al no pago.

de un dinero que es ajeno a este último, máxime si por su participación el contribuyente ya no es más responsable ante la Administración.

4.2. Para el deudor tributario

De otro lado, la acción del deudor tributario (contribuyente o responsable) para:

a. solicitar (a pedido de parte) o efectuar (automática) la compensación (véase el artículo 40);

b. solicitar la devolución (artículos 38 y 39).

Prescribe a los cuatro (4) años (ejemplos: RTF Nos. 4877-1-2004 y 4971-2-2009).

4.3. Cuadros resumen

Plazos de prescripción de la acción de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA			
	4 años	**6 años**	**10 años**
- Para determinar la obligación tributaria - Para exigir su pago (de la obligación tributaria) - Para aplicar sanciones	Respecto de quienes hayan presentado la declaración tributaria respectiva.	Respecto de quienes NO hayan presentado la declaración tributaria respectiva.	Cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Plazos de prescripción de la acción del DEUDOR TRIBUTARIO	
- Para solicitar la compensación - Para efectuar la compensación - Para solicitar la devolución	4 años

Artículo 44°.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION

El término prescriptorio se computará:

1. **Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.**
2. **Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.**
3. **Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.**
4. **Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.**
5. **Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.**

6. **Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.** (*)
7. **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.** (**)

(*) *Numeral incorporado por el Artículo 19° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(**) *Numeral incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XII (cómputo de los plazos); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **43°** (plazos de prescripción).

Otras normas

Código Civil: 1993° ("La prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción y continúa contra los sucesores del titular del derecho"); **2002°** ("La prescripción se produce vencido el último día del plazo").

Decreto Supremo N° 003-2000-EF [18.01.2000]: 5° (prescripción - ONP y ESSALUD).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Mediante el Decreto Legislativo N° 816 se incorporó el término "Tributaria" en el numeral 4 del artículo 44. Aparte de esta variación, y la inclusión de los numerales 6 (realizada por el Decreto Legislativo N° 953) y 7(en virtud de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1113), la ubicación y el texto del artículo se mantiene desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

2. CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

Nuestro legislador ha considerado en la mayoría de los casos un término inicial especial (1 de enero) para el cómputo de los plazos de prescripción; así, el artículo señala el inicio del cómputo de los plazos de la prescripción, considerando la naturaleza y exigibilidad de cada tributo o crédito (esencialmente respecto de la acción de determinación y sanción de la Administración, y de la "solicitud" del administrado), y para cuando ya se haya ejercitado la facultad de determinación y sanción, un momento específico.[361]

[361] Por cierto, el que el cómputo del plazo prescriptorio se inicie en una fecha indicada no quiere decir que mientras tanto el titular del derecho este impedido de "accionar" desde su exigibilidad (artículo 3 del Código).

2.1. Tributos por los que debe hacerse una declaración (autodeterminativa) anual

Desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.[362]

Ejemplo: respecto al Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2006 habiendo vencido el plazo para la presentación en marzo o abril del 2007, el cómputo para la prescripción correrá desde el 01 de enero del año 2008.

2.2. Tributos por los que debe hacerse la autodeterminación en períodos diferentes del anual

Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible (artículo 3 del Código), respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el numeral 1 del artículo 44.

En este caso se trata de tributos cuya autodeterminación o autoliquidación no es anual; puede ser mensual o de otra clase de períodos; en estos casos, estaremos atentos a su exigibilidad (reiteramos, véase el numeral 1 del Artículo 3).

Ejemplo: tratándose del Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de enero de 2007, habiendo vencido el plazo para la presentación un día de febrero del 2007, y siendo exigible desde el día siguiente al vencimiento, el cómputo para la prescripción correrá desde el uno de enero del año 2008.

2.3. Tributos por los que no se hace o no debe hacerse la declaración o autodeterminación[363]

Desde el uno de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores (es decir, tributos por los cuales no se exige la autodeterminación o autoliquidación).

En buena cuenta, se trata de los tributos cuya determinación corresponde solo a la Administración. Al respecto véase los artículos 2 y 3, numeral 2, del Código Tributario, y las normas especiales que regulan tales tributos.

2.4. Tratándose de infracciones y sanciones tributarias[364]

---

[362] En este sentido, no procede la prescripción de las cuotas mensuales del pago del Impuesto Predial ya que se trata de un tributo de determinación anual que se paga de forma fraccionada (RTF N° 8987-5-2007).

[363] En la determinación de estos tributos sí podríamos, con reservas, asumir que opera un plazo de caducidad, en los términos expuestos por el profesor Hernández. Las reservas están vinculadas a que no existe impedimento (máxime si legalmente se han establecido plazos de prescripción, y no de caducidad, estando plenamente vigente el artículo 47), salvo la oposición del deudor regulada en el artículo 48, para que luego de vencido aquel plazo la Administración determine la obligación tributaria, notifique el valor conteniendo la deuda correspondiente y prosiga su cobranza, y el deudor, sin recurrir (por desconocimiento o negligencia) al artículo 48, pague voluntariamente tal obligación (o parte de ella) produciéndose la renuncia de la prescripción por el monto pagado.

[364] En este caso también se podría asumir, aun con reservas, que opera un plazo de caducidad.

Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

De un ejemplo anterior, tratándose del Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de enero de 2007, habiendo vencido el plazo para la presentación un día de febrero del 2007, sin que el deudor tributario haya presentado la declaración; el cómputo para la prescripción de la aplicación de la sanción por tal infracción correrá desde el uno de enero del año 2008.

2.5. Tratándose de pagos en exceso o indebidos

Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que se efectuó (véase esta expresión) el pago indebido o en exceso[365] o en que devino en tal (es decir cuando se determinó que el pago dejó de ser debido y pasó ser indebido o en exceso)[366], tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior (la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución)[367].

Sin embargo, aquí agregaríamos dentro de nuestra reserva el tratamiento de los contribuyentes no habidos; casos en los cuales la Administración estaría en imposibilidad de determinar la(s) infracción(es), de aplicar la(s) sanción(es), y de cobrarlas o ejecutarlas; por tal razón, el artículo 46, razonablemente, considera la posibilidad de la suspensión del plazo prescriptorio durante el lapso en que los deudores tributarios tengan la condición de no habidos (situación que no se podría dar si se tratara de plazo de caducidad en razón de que teórica y legalmente la caducidad no admite la suspensión).

[365] RTF N° 2735-2-2006. Aun cuando se trate de pagos indebidos o en exceso efectuados vía retención (RTF Nos. 3632-5-2003, 6164-2-2003 y 329-5-2006), o efectuados vía compensación.

[366] Aquí cabe recordar un caso de interés. Como se recuerda, la RTF N° 523-4-97 se pronunció en el sentido que, luego de las modificaciones dispuestas para el tributo "contribución al FONAVI", el tributo correspondiente a los empleadores, pagados por cuenta propia, de acuerdo con la doctrina y el Código Tributario, no calificaba como una contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no generaba ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador; que su consideración legal como contribución no modificaba su esencia, la que corresponde a la naturaleza del impuesto y no de la contribución. En ese sentido, los pagos efectuados por las entidades educativas por dicho "impuesto" resultaban indebidos. Pues bien, resulta que una de estas entidades, luego de que el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 6034-6-2006 confirmó la decisión de la Administración que declaró improcedentes las solicitudes de devolución de dichos pagos indebidos considerando que a la fecha de presentación de las solicitudes la acción de la recurrente para solicitar la referidas devoluciones se encontraba prescrita (se asumió como inicio de cómputo la fecha de los pagos), interpuso demanda contencioso administrativa contra la citada RTF, alegando que califica como centro educativo y por tanto se encuentra inafecto al pago de todo impuesto directo de acuerdo con el artículo 19 de la Constitución, por lo que los pagos efectuados devienen en indebidos a partir de la publicación de la RTF N° 523-4-97, debiendo por tanto efectuarse el cómputo de prescripción desde la fecha de publicación; la demanda fue amparada por la Corte Superior y confirmada por la Corte Suprema, y además respecto de ella la casación planteada fue declarada infundada; en ese sentido, el Tribunal Fiscal, en cumplimiento, dictó la RTF N° 14712-7-2010 mediante la cual, asumiendo que los pagos devinieron en indebidos, revocó la resolución de la Administración que declaró infundado un recurso de reclamación al respecto.

[367] Tratándose de la devolución del impuesto retenido en exceso por rentas de cuarta categoría debe considerar para efectos del cálculo la fecha en que debió acreditarse el exceso (con la

2.6. Tratándose de otros créditos distintos a los pagos en exceso o indebidos

Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que nace (obsérvese esta expresión) el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos (saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, retenciones, percepciones y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias).

2.7. Tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación o de Multa

Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa (es decir, cuando ya se ejerció la facultad de determinación y de sanción), tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas. Se ha optado, expeditivamente[368], y luego de las críticas al respecto, trasladar estos antiguos casos de interrupción al inicio de cómputo específico.[369] En el caso de la multa hay que tener en cuenta que nuestro Código, a diferencia de la obligación tributaria (determinación y exigencia de pago, situaciones distintas), solo considera la aplicación; en ese sentido, la regulación actual precisa el inicio de la cobranza como decurso natural de la sanción aplicada.

Aun cuando se considere como inicio de cómputo para la acción de cobranza, debe entenderse que la notificación de los valores indicados deberá efectuarse en la práctica cuando la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones aún no ha prescrito (aunque lo más probable es que para la emisión de los valores haya ocurrido un procedimiento de fiscalización, con lo que en virtud del inciso c] del numeral 1 del artículo 46 se habría interrumpido el plazo de prescripción de la acción de determinación; lo que genera otro problema: si dentro del -nuevo- cómputo de esta prescripción ocurre el vencimiento del plazo de

---

declaración anual correspondiente); en este caso, del 1 de enero del año siguiente a la fecha de la presentación de la correspondiente declaración (RTF N° 4971-2-2009).

[368] Téngase en cuenta, además, la vigencia, alcances y efectos del procedimiento de fiscalización parcial.

[369] Y así evitar, además, los problemas que aparejaron las acciones de la Administración y la "notificación" de estos valores antes del inicio del cómputo o cuando el plazo de prescripción de la acción de cobranza ya se había vencido (casos, ambos, que no interrumpían la prescripción), y los referidos a la eventual suspensión en caso de impugnación; asimismo, distinguiendo su cobranza de su determinación, habilitar la aplicación del artículo 108 del Código.
Aunque se podrá decir también que se trata de una norma de equidad, a fin de compatibilizar el inicio con la efectiva acción de exigencia de la Administración cuando ya se ha efectuado la determinación o aplicado la sanción.

prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda[370]: ¿se podrá cobrar la determinación o sanción resultante de la fiscalización?[371]).

3. TÉRMINO DEL CÓMPUTO

De una interpretación literal de la Norma XII del Código Tributario respecto a los plazos establecidos en años, considerando lo dispuesto por los artículos 43 y 44 del Código Tributario, se puede inferir que el término prescriptorio corre desde el uno (1) de enero de un determinado año (ejemplo: 2005) y se computa (siempre y cuando no se haya materializado ninguna causal de interrupción o suspensión)[372] hasta el uno de enero de cuatro (en el ejemplo: uno de enero de 2009), seis (uno de enero del año 2011) o diez (uno de enero del 2015) años después, según corresponda.[373]

Sin embargo, teniendo en cuenta que los términos o plazos que vencieran en día inhábil (y el uno de enero es inhábil por ser feriado) se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente, el término prescriptorio se habrá de prorrogar hasta el día 2 de enero; con mayor precisión, la prescripción vencerá el primer día hábil del año en que se vence el plazo. El Tribunal Fiscal ha aplicado este criterio en diversas resoluciones (entre otras, las RTF Nos. Nos. 836-3-99, 8930-2-2001, 1117-3-2004, 2858-7-2008).[374]

---

[370] Obviamente, en la medida en que no haya ocurrido interrupción ninguna respecto de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda (y la notificación de actos de fiscalización no son causal).

[371] Esta inconsistencia ya fue advertida por el profesor Hernández Berenguel (2011: 305-306).

[372] En este sentido, a fin de efectuar un cómputo preciso, es esencial considerar los eventuales actos que pudieran haber interrumpido (artículo 45) o suspendido (artículo 46) el decurso prescriptorio. Un ejemplo que nos puede mostrar las vicisitudes del cómputo lo tenemos en la RTF N° 15321-3-2011.

[373] Obviamente, para el caso del numeral 7 del artículo 44, aplicando siempre la Norma XII del Código, se considerará su inicio particular (desde el día siguiente de la notificación de las resoluciones de determinación o de multa).

[374] No obstante, ya hay voces en contra, incluso en el propio Tribunal Fiscal. Así, por ejemplo, el voto discrepante en la RTF N° 11179-8-2008 expone: "Dado que el plazo prescriptorio de 4 años aplicable al Impuesto de Alcabala se inició el 1 de enero del año 2001, y no apreciándose de autos acto alguno que haya interrumpido o suspendido dicho plazo, culminó el 1 de enero de 2005; en tal sentido, a la fecha de presentada la solicitud de prescripción (3 de enero de 2005), había operado la prescripción, por lo que debe revocarse la apelada. El voto se fundamenta en que considerando que la prescripción es la pérdida de la acción persecutoria del ente fiscal para determinar y cobrar la deuda tributaria por su letargo o inacción, el plazo prescriptorio transcurre en contra de la Administración, por tanto, la prórroga que contempla la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario no resulta aplicable a los plazos prescriptorios por lo que los mismos deben ser computados según el calendario gregoriano a que se refiere el art.183° del Código Civil y que es recogido en el inc. b) de la Norma XII del Título Preliminar, considerando días hábiles e inhábiles –lo que explica que el inicio del cómputo de dicho plazo sea un día inhábil: 1 de enero–, y por ello debe entenderse que tales plazos se inician el 1 de enero y culminan, el 1 de enero del cuarto o sexto año posterior, según corresponda". De la sumilla publicada en la página web del Tribunal Fiscal.

Artículo 45°.- INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION (*)

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:
   a) Por la presentación de una solicitud de devolución.
   b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
   c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.(**)
   d) Por el pago parcial de la deuda.
   e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:
   a) Por la notificación de la orden de pago. (**)
   b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
   c) Por el pago parcial de la deuda.
   d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
   e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
   f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:
   a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. (**)
   b) Por la presentación de una solicitud de devolución.
   c) Por el reconocimiento expreso de la infracción.
   d) Por el pago parcial de la deuda.
   e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe:
   a) Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.
   b) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.
   c) Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 10° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(**) *Incisos modificados por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigentes desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

36° (fraccionamiento y/o aplazamiento de deudas tributarias); **38°** (devolución de pagos indebidos o en exceso); **40°** (compensación); **43°** (plazos de prescripción); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **103°** y **104°** (acto de la administración; notificación); **114°** y ss (procedimiento de cobranza coactiva).

Otras normas

Código Civil: 1996° (interrupción de la prescripción); **1999°** ("La suspensión o interrupción pueden ser alegadas por cualquiera que tenga un interés legítimo").

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal[375]

RTF N° 11952-9-2011, publicada el 23 de julio de 2011.

A efecto de que opere la causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción prevista por el inciso f) del artículo 45° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando ésta es invocada en procedimientos contenciosos y no contenciosos tributarios, se debe verificar que los actos a que dicha norma se refiere hayan sido válidamente notificados dentro de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva iniciado conforme a ley, mediante la notificación válida de los correspondientes valores y la resolución de ejecución coactiva que le da inicio.

RTF N° 4638-1-2005, publicada el 09.08.2005.

La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108° del citado Código Tributario, procediendo la emisión de una nueva resolución de determinación, supuesto en el cual el término prescriptorio respecto de la parte de la deuda que recién se determina, no fue interrumpido con la notificación de la resolución de determinación inicialmente emitida.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto ha recibido algunas variaciones: en el inciso g) se excluyó su solicitud y quedó directamente la compensación (Decreto Legislativo N° 773), y, mediante la Ley N° 27038, se sustituyó el inciso e) –antes indicaba "Por la solicitud de un plazo para hacer efectivo el pago".

[375] Téngase en cuenta la vigencia de las normas aplicadas.

Mediante el artículo 20 del Decreto Legislativo N° 953 se plasmaron otras modificaciones: en el inciso c) se completó la frase obligación con el término "tributaria"; del inciso g) se excluyó la frase final "de los pagos indebidos o en exceso"; y en el último párrafo se excluyó la frase "para exigir el pago de la deuda tributaria".

Por los conflictos que generó la última modificación, mediante el Decreto Legislativo N° 981 se precisó al detalle cada uno de los supuestos de interrupción de la prescripción.

TEXTO VIGENTE (sin modificaciones aún)	**TEXTO ANTERIOR**
1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: a) Por la presentación de una solicitud de devolución. b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria. c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria. d) Por el pago parcial de la deuda. e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe: a) Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa. b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria. c) Por el pago parcial de la deuda. d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento. f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva. 3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe: a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones. b) Por la presentación de una solicitud de devolución. c) Por el reconocimiento expreso de la infracción. d) Por el pago parcial de la deuda. e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. 4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe: a) Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación. b) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito. c) Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio. El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.	*La prescripción se interrumpe:* *a. Por la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa.* *b. Por la notificación de la Orden de Pago, hasta por el monto de la misma.* *c. Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria por parte del deudor.* *d. Por el pago parcial de la deuda.* *e. Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.* *f. Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.* *g. Por la compensación o la presentación de la solicitud de devolución.* *El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.*

Posteriormente, mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, se modificó determinados incisos del artículo 45. El inciso c) del numeral 1:

TEXTO VIGENTE (DESDE EL 28.09.2012)	TEXTO ANTERIOR
Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.	*Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria.*

El inciso c) del numeral 2:

TEXTO VIGENTE (DESDE EL 28.09.2012)	TEXTO ANTERIOR
Por la notificación de la orden de pago.	*Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.*

El inciso a) del numeral 3:

TEXTO VIGENTE (DESDE EL 28.09.2012)	TEXTO ANTERIOR
Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.	*Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones.*

2. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

El curso del plazo de prescripción puede ser interrumpido. "La interrupción del decurso prescriptorio consiste en la aparición de una causa que produce el efecto de inutilizar, para el cómputo del plazo de prescripción, el tiempo transcurrido hasta entonces" (Vidal Ramírez 2002: 144).

Si bien la causa de la suspensión se funda en la imposibilidad jurídica o en la dificultad de hecho de ejercitar el derecho, en el caso de la interrupción las causas constituyen un ejercicio del derecho; por ello, la interrupción destruye la eficacia del tiempo transcurrido anteriormente, por cuanto lo hace inútil para la prescripción (Coviello 2007: 554).

A través de la interrupción de la prescripción, el lapso que transcurrió desde el inicio del cómputo de prescripción hasta el momento en que ocurre el hecho interruptorio se "pierde", con lo cual, desde el día siguiente al acaecimiento del

acto o hecho interruptorio se debe iniciar un nuevo cómputo prescriptorio. En buena cuenta, el hecho interruptorio produce la ineficacia de la fracción del tiempo transcurrido.

Dentro de tal criterio, el último párrafo del artículo precisa: "El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio".

Ahora bien, sólo se puede interrumpir lo que está en curso; en tal sentido, considerando las causales establecidas en el presente artículo, y el término inicial para el cómputo del plazo prescriptorio (artículo 44), hay que tener en cuenta que no se puede interrumpir un plazo de prescripción que todavía no se ha iniciado;[376] en ese sentido, la notificación de una orden de pago[377] antes del inicio del cómputo del plazo de prescripción no interrumpe ningún plazo, pues, como se dijo, este aún no ha iniciado su cómputo (ej. RTF N° 4781-4-2010).[378] Recién desde la fecha de inicio de cómputo es posible la interrupción de la prescripción, para cualquier causal.

Asimismo, en cualquier supuesto, tampoco se puede interrumpir una prescripción ya ocurrida (prescripción ya ganada), pues ya se venció el plazo de prescripción.[379]

3. CAUSALES Y EFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN[380]

Son causales de interrupción las expresamente mencionadas en el artículo (sean actos de los administrados o de la Administración), y el efecto, en cada

---

[376] Aunque sí puede determinar la suspensión del plazo prescriptorio (en caso, por ejemplo, se interponga un recurso de reclamación contra una orden de pago cuyo inicio de cómputo aun no se haya producido).

[377] Recuérdese que con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, la notificación de resoluciones de determinación o de multa ya no determinan la interrupción de la prescripción sino el inicio del cómputo de la prescripción (numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario).

[378] Tampoco la notificación de las resoluciones de ejecución coactiva (REC) vinculadas a valores por deudas respecto de las cuales el cómputo prescriptorio aun no se ha iniciado (RTF N° 21452-10-2011).

[379] RTF Nos. 816-2-2001 (estableció que habiendo vencido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria y exigir su pago, el pago parcial que se efectúe con posterioridad no interrumpe el cómputo del referido plazo pues éste ya había vencido (aunque, claro, en este caso lo que sí habrá ocurrido respecto de tal pago realizado es una renuncia a la prescripción ya ganada, pues no tendrá derecho a solicitar la devolución de lo pagado), 4540-3-2004, 1202-2-2005, 1386-7-2008, 1586-7-2008.

[380] El profesor Gálvez Rosasco (2008: 98-99), razonablemente, señala que ninguno de los hechos del propio contribuyente consignados como actos interruptorios (presentación de una solicitud de devolución, reconocimiento expreso de la obligación tributaria, pago parcial de la deuda, solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago) tienen justificación como tales, destacándose como absurdos los dos últimos.

Huertas Lizarzaburu (2011: 413-414) asume una situación parecida en cuanto a la solicitud de devolución; no obstante, respecto de los demás casos entiende que se trata actos que quiebran justamente la pasividad que sirve de fundamento a la prescripción.

caso particular, es que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento de aquel acto interruptorio.

En relación a este punto, considerando la normativa general del Código Tributario (por ejemplo, la referida a las facultades fiscalización y determinación), debemos reiterar lo ya ha adelantado: la nueva regulación del artículo 45 (que detalla los supuestos de interrupción, para cada caso) afecta sustancialmente el fundamento de la prescripción: la seguridad jurídica.[381]

3.1. Apuntes previos sobre la notificación

Respecto a la notificación corresponde precisar que la interrupción se produce con la realización del acto, es decir el mismo acto de notificación tiene efecto interruptivo. Así, la interrupción no se producirá desde que la notificación surta efectos según el artículo 106 del Código (RTF Nos. 836-3-99, 8930-2-2001, 1117-3-2004), sino, en cada caso, en el momento en que ocurra la debida notificación de los actos de la Administración señalados en el artículo (órdenes de pago, pérdida de fraccionamiento, actos de reconocimiento, requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva u otros actos).

Ahora bien, como se ha indicado, la interrupción operará con la debida notificación; las notificaciones no realizadas conforme a ley no serán consideradas para los efectos de la interrupción.[382] Asimismo, la notificación deberá ser plena y fehacientemente acreditada; en caso contrario no interrumpirá el plazo prescriptorio (RTF Nos. 3008-2-2005, 3180-2-2005, 6838-2-2006, 1656-2-2006, 1354-2-2007, 730-5-2008, 2724-5-2008, 10374-7-2009).

3.2. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria

En este caso se interrumpe, respecto de la obligación tributaria (período y tributo) vinculada:

- Por la presentación de una solicitud de devolución.[383]

---

[381] Véase el respecto el artículo "La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria" (Caller Ferreyros 2008: 27-61). En este artículo concluye la autora: "[...] resulta indispensable una reforma legislativa que modifique la regulación contenida en los artículos 45 y 46, y 62-A del Código Tributario, a fin de evitar que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sea imprescriptible y, por tanto, se vulnere la seguridad jurídica del contribuyente, quien, bajo la normatividad actual es susceptible de mantener por largo tiempo una situación de incertidumbre respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

[382] Véase otros ejemplos en los comentarios del artículo 104 y en las siguientes RTF Nos. 834-1-2002, 1938-4-2002, 1687-2-2003, 6207-1-2004, 2492-1-2005, 2593-2-2006, 3381-2-2006 y 4157-5-2006, 1500-2-2008, 9266-1-2008 y 12444-1-2008, 4424-4-2008.

[383] Como indica Caller Ferreyros (2008: 32-33), se ha recogido el criterio expuesto en la RTF N° 3061-1-2005 ("Que los procedimientos de devolución vienen aparejados con la obligación de la Administración de verificar la existencia del crédito solicitado en contraste con la obligación tributaria que corresponde al contribuyente, situación que implica una liquidación del impuesto por parte de la mencionada entidad").

- Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.[384]
- Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria[385] (con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial[386]).
- Por el pago parcial de la deuda.
- Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

3.3. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:

Respecto de la deuda tributaria involucrada, se interrumpe:

- Por la notificación de la orden de pago.
- Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- Por el pago parcial de la deuda.
- Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria (precisamente identificada: tributo, período, deudor), que se encuentre en

---

[384] Usualmente vía declaraciones determinativas (en la RTF 7341-7-2008 se precisó que la presentación de la declaración jurada constituye un acto que interrumpe el plazo prescriptorio en tanto implica un reconocimiento de la obligación; en tal sentido, no puede considerarse que la presentación de cualquier declaración tenga este efecto, sino solo de aquellas cuyo contenido indique que el interesado está aceptando la existencia de una obligación tributaria).

[385] Si bien la amplitud (que raya con el exceso) de la frase "cualquier acto" con el objeto indicado daría pie a pensar en cartas, esquelas, requerimientos, resultado de requerimiento, etc., se trata sin duda de actos cuya finalidad sea la especificada en la norma: reconocimiento o regularización de determinada obligación tributaria; o actos vinculados al ejercicio de la facultad de fiscalización y de determinación de una precisa obligación tributaria (tributo y período). Tanto es así que con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113 se excluye a los actos de la fiscalización parcial.
Por otro lado, cualquier acto de los anotados también interrumpe el plazo de prescripción en los casos de determinaciones complementarias (artículo 108 del Código), en caso las hubiera.

[386] Hay que tener en cuenta los alcances y efectos de esta fiscalización parcial ("[...] La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria" -segundo párrafo del artículo 61, modificado). Por otro lado, también que incluso de estos procedimientos pueden surgir resoluciones de determinación, actos que si bien no interrumpen el decurso prescriptorio determinan el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobranza. Por cierto, la intención de los legisladores en este caso es no alterar con gravedad el decurso prescriptorio (aunque la Administración en corto tiempo podrá atacar a los contribuyentes con perfil de riesgo alto).

cobranza coactiva y por cualquier otro acto (de cualquier otra naturaleza, no necesariamente vinculado a un requerimiento de pago)[387] notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

3.4. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:

En este caso se interrumpe, respecto de la infracción relacionada:

- Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones[388] (con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial[389]).[390]
- Por la presentación de una solicitud de devolución.
- Por el reconocimiento expreso de la infracción.
- Por el pago parcial de la deuda.
- Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

3.5. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe:

Respecto del crédito tributario o del pago indebido o en exceso, se interrumpe:

- Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.
- Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.

---

[387] RTF N° 6090-2-2004 (en este caso se discutía si la notificación de una resolución coactiva que dispuso la acumulación de expedientes y amplió el embargo en forma de inscripción interrumpía el plazo de prescripción).

[388] Otra vez; si bien la amplitud (que raya con el exceso) de la frase "cualquier acto" con el objeto indicado daría pie a pensar en cartas, esquelas, requerimientos, resultado de requerimiento, etc., se trata sin duda de actos cuya finalidad sea la especificada en la norma: reconocimiento o regularización de determinada infracción; o actos vinculados al ejercicio de la facultad de fiscalización para la aplicación de sanciones por precisa infracción. Tanto es así que con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113 se excluye a los actos de la fiscalización parcial.
Por otro lado, cualquier acto de los anotados también interrumpe el plazo de prescripción en los casos de sanciones vinculadas a determinaciones complementarias (artículo 108 del Código), en caso las hubiera.

[389] "[...] La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria" -segundo párrafo del artículo 61, modificado.

[390] Hay que tener en cuenta los alcances y efectos de esta fiscalización parcial. Por otro lado, también que incluso de estos procedimientos pueden surgir resoluciones de multa, actos que si bien no interrumpen el decurso prescriptorio determinan el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobranza. Por cierto, la intención de los legisladores en este caso es no alterar con gravedad el decurso prescriptorio (aunque la Administración en corto tiempo podrá atacar a los contribuyentes con perfil de riesgo alto).

- Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

4. ACREDITACIÓN

La acreditación o prueba de la ocurrencia de las causales de interrupción de prescripción le corresponderá a quien lo alegue, Administración (RTF Nos. 1225-4-2003, 3239-5-2004, 7892-2-2007, 6159-1-2009, 10374-7-2009[391], 7903-10-2012) o administrado.

5. NULIDAD, ANULABILIDAD E INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Sigue teniendo vigencia el criterio de observancia obligatoria establecido por la RTF N° 161-1-2008 [25.01.2008]:[392]

> La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones.[393]
>
> Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

6. CUADRO RESUMEN: INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

De la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria	De la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria	De la acción de la Administración Tributaria de aplicar sanciones	De la acción del contribuyente para solicitar o efectuar la compensación y para solicitar la devolución
Por la presentación de una solicitud de devolución		Por la presentación de una solicitud de devolución	Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación
Por el reconocimiento expreso de una obligación tributaria	Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria	Por el reconocimiento expreso de la infracción	Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio

[391] En ésta, por ejemplo, el Tribunal desestimó el dicho de la Administración respecto de la interrupción por un pago parcial supuestamente efectuado por el contribuyente, en razón de que la Administración no acreditó documentariamente su afirmación sobre el pago.

[392] Véase un ejemplo de su posterior aplicación en las RTF Nos. 5313-5-2008 y 6159-1-2009.

[393] Obsérvese la nueva regulación de los artículos 44 y 45 del Código Tributario sobre la resolución de determinación o de multa.

De la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria	De la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria	De la acción de la Administración Tributaria de aplicar sanciones	De la acción del contribuyente para solicitar o efectuar la compensación y para solicitar la devolución
Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial	Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva	Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial	Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito
Por el pago parcial de la deuda	Por el pago parcial de la deuda	Por el pago parcial de la deuda	
Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago	Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago	Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago	
	Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento		
	Por la notificación de la orden de pago		

Artículo 46°.- SUSPENSION DE LA PRESCRIPCION (*)

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:

a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.

d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.

e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A.(**)

2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:
   a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
   b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
   c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
   d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
   e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.
3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende:
   a) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
   b) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
   c) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
   d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A.

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.

Cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento.(***)

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 11° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(**) *Inciso modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

(***) *Párrafo incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

36° (fraccionamiento y/o aplazamiento de la deuda); **38° y 39°** (devolución de pagos indebidos o en exceso); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°-A** (suspensión de fiscalización); **87°, numeral 7** (plazo para rehacer los libros); **119°, numeral 5 del inciso c)** (conclusión de cobranza coactiva por concesión de fraccionamiento o aplazamiento); **124°** (etapas del procedimiento contencioso tributario); **156°** (resoluciones de cumplimiento); **157°** (demanda contencioso administrativa); **162°** (trámite de solicitudes no contenciosas); **Vigésimo Primera Disposición Final** (no habido).

Otras normas

Código Civil: 1994° (suspensión de la prescripción); **1995°** ("Desaparecida la causa de la suspensión, la prescripción reanuda su curso adicionándose el tiempo transcurrido anteriormente"); **1999°** ("La suspensión o interrupción pueden ser alegadas por cualquiera que tenga un interés legítimo").

Ley N° 27584 [07.12.2001]: Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

Ley N° 27809 [08.08.2002]: Ley General del Sistema Concursal.

Ley N° 28237 [31.05.2004]: Código Procesal Constitucional.

Decreto Supremo N° 102-2002-EF [20.06.2002]: Establecen normas sobre la condición de no habido para efectos tributarios.

Decreto Supremo N° 041-2006-EF [12.04.2006]: Dictan normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 157-2006/SUNAT [29.09.2006]: Dictan disposiciones referidas a la condición de no hallado y no habido para efectos tributarios respecto a la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT [30.12.2006]: Normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 258-2009-SUNAT/2B0000:

2. Tratándose del aplazamiento y/o fraccionamiento otorgado en aplicación del artículo 36° del TUO del Código Tributario, se debe considerar como inicio de la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, el día hábil siguiente al de la notificación de la resolución aprobatoria de la solicitud de acogimiento a dicho aplazamiento y/o fraccionamiento.

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal[394]

RTF N° 161-1-2008, publicada el 25.01.2008.

La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones.

Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

[394] Téngase en cuenta la vigencia de las normas aplicadas.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Hasta la aprobación del Decreto Legislativo N° 816, desde el sancionado por el Decreto Ley N° 25859, sólo se consideraba como supuestos de suspensión a los tres primeros incisos; mediante el referido decreto legislativo, en el inciso b), se sustituyó al recurso de revisión por la demanda contencioso-administrativa.

Posteriormente, mediante la Ley N° 27038 se dispuso la modificación, nuevamente, del inciso b) incluyéndose como supuesto de suspensión al proceso de amparo y cualquier otro proceso judicial, y la incorporación de vigente inciso d).

En virtud del artículo 7 de la Ley N° 27335, se incorporó el inciso e).

Con el Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó el artículo en comentario, agregándosele los tres últimos incisos.

Con el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el artículo (detallándose los supuestos de suspensión para cada caso).

TEXTO VIGENTE (sin modificaciones aún)	**TEXTO ANTERIOR**
1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución. d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido. e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros. f) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A. 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido. d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria. e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.	*La prescripción se suspende:* *a) Durante la tramitación de las reclamaciones y apelaciones.* *b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso de amparo o de cualquier otro proceso judicial.* *c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.* *d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.* *e) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.* *f) Durante el plazo establecido para dar cumplimiento a las Resoluciones del Tribunal Fiscal.* *g) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por mandato de una norma legal.* *h) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.*

TEXTO VIGENTE (SIN MODIFICACIONES AÚN)	TEXTO ANTERIOR
3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende: a) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución. b) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. c) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A. 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.	

Con el Decreto Legislativo N° 1113, además de incorporarse el último párrafo, se modificó el inciso f) del numeral 1 del artículo:

TEXTO VIGENTE (DESDE EL 28.09.2012)	TEXTO ANTERIOR
Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A	*Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A*

2. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

El decurso prescriptorio también puede suspenderse.

Como señala Coviello (2007: 551), puede "suceder que el derecho tenga en sí todas las condiciones para ser ejercitado, pero que la persona que podría abstractamente ejercitarlo, se encuentre en tales circunstancias subjetivas, que le hagan prácticamente imposible o al menos difícil el hacerlo. Se habla entonces de causas que suspenden el principio o el curso de la prescripción; el principio, si simultáneas al nacimiento del derecho; el curso ya iniciado, si son supervivientes. Constituyen una pausa en el curso de la prescripción, porque el tiempo que duran se consideran como no transcurrido". Es decir, la causa de la suspensión se funda en la imposibilidad jurídica o en la dificultad de hecho de ejercitar el derecho (Coviello 2007: 554).

En esta línea, nuestro Tribunal Fiscal en el Acta de Sala Plena N° 2007-35 señaló que la suspensión del plazo de prescripción está previsto a favor de quien tiene la titularidad de una facultad y que por diversos motivos no puede ejercerla por un tiempo.

Ahora bien, como indica Vidal Ramírez (2002: 130-131), el "decurso prescriptorio se suspende por causas sobrevivientes al nacimiento de la acción, independientemente de la voluntad de los sujetos de la relación jurídica y siempre que tales causas estén previstas en la ley. De ahí, que el concepto de la suspensión se configure por el detenimiento del decurso prescriptorio una vez iniciado, esto es, de la paralización del tiempo hábil para prescribir." Añade: "La suspensión del decurso prescriptorio lo detiene o paraliza pero con efectos proyectados al futuro, pues se conserva la eficacia del tiempo transcurrido hasta la aparición de la causa para, luego de desaparecida, ser computado, adicionándose el tiempo posteriormente transcurrido hasta completarse el plazo para que produzca la prescripción".

"La suspensión de la prescripción consiste en abrir un paréntesis en el transcurso del plazo. Es decir, mientras existe una causa de suspensión, el plazo no corre jurídicamente hablando y, concluida la existencia de dicha causa, el plazo retoma su avance, sumándose al tiempo acumulado antes que la suspensión tuviera lugar [...]." (Rubio Correa 1989: 48).

Al respecto, Villegas (2002: 382) señala que 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 posterioridad.

Así pues, por la suspensión se detiene el curso de la prescripción, pero no se borra el tiempo transcurrido. Una vez que cesa el hecho que motivo la suspensión, al tiempo que transcurre desde ese momento se agrega el ya computado.

Resulta obvio que la suspensión solo ocurrirá mientras el plazo prescriptorio esté en curso; si este ya se ha agotado, no cabe asumir suspensión alguna (ejemplo: RTF N° 4892-7-2010).

De otro lado, considerando la fecha particular de inicio de cómputo del decurso prescriptorio en nuestra materia,[395] si el acto determinante de la suspensión ocurre antes del inicio del cómputo,[396] también ocurrirá la suspensión solo que no habrá tiempo previo que agregar al que se inicia desde el cese de la suspensión.

3. SUPUESTOS DE SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Son supuestos de suspensión los expresamente detallados en el artículo (sean actos de los administrados o de la Administración).[397]

---

[395] Debe distinguirse del momento específico establecido en el numeral 7 del artículo 44 del Código, cuando la Administración ya ejerció la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

[396] Considerando la causal más común de suspensión (tramitación del procedimiento contencioso tributario), debemos advertir la situación particular de las resoluciones de determinación y de multa; por un lado, ya se habría ejercitado las facultades de determinación y de sanción, y, por otro, que respecto de la acción de cobranza el cómputo del plazo de prescripción se habrá iniciado al día siguiente de su notificación, con lo que no existirá problemas para considerar suspendido el decurso cuando los valores se impugnen, y sí habrá (aunque sea breve) un tiempo que adicionar una vez que culmine la causal de suspensión.

[397] Supuestos que, sin duda, deben ser plenamente acreditados.

3.1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:

- Durante la tramitación[398] del procedimiento contencioso tributario (reclamación y/o apelación[399] de actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria y de la aplicación de sanciones)[400].[401]
- Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial (aun cuando no haya medidas cautelares).[402]
- Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
- Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido (esta calificación debe haber sido válidamente declarada según su normativa particular[403]).
- Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
- Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A.

3.2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:

- Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario (re-

---

[398] La norma señala expresamente que la suspensión será mientras esté en trámite el procedimiento; por tanto, no tendrá relevancia para estos efectos los plazos máximos establecidos para que los órganos resolutores resuelvan (RTF N° 1761-5-2004).

[399] Como señala la profesora Huertas Lizarzaburu (2011: 416), la suspensión opera con la interposición del recurso de reclamación (o apelación de puro derecho), y su fin dependerá de si existe apelación o no: si no se apela, el cómputo se reiniciará al día siguiente de la notificación de la resolución que resuelve la reclamación; si se apela, la suspensión continuará hasta que se notifique la resolución del Tribunal Fiscal.

[400] Consideramos que aquí se mantiene el criterio establecido en las RTF Nos. 5634-7-2008 y 8560-5-2008 (la impugnación de actos que son declarados como no reclamables, no constituye causal de suspensión del cómputo del término prescriptorio a que se refiere el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario).

[401] No resulta razonable esta suspensión si ya se agotó con la facultad de determinación y de sanción (y, según el artículo 44, el cómputo de la prescripción de la acción de cobranza respecto de las resoluciones de determinación y de multa se inició con su notificación), salvo que se pretenda resguardar las eventuales determinaciones complementarias o compatibilizar su texto con el penúltimo párrafo (para cuando se declare la nulidad de valores).

[402] Informe N° 030-2002-SUNAT/K00000: "La interposición de una acción de amparo en la que se pretende que se declare que la notificación de un requerimiento vulnera los derechos constitucionales de la recurrente, constituye una causal de suspensión del cómputo del término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria".

[403] Debe haber, de parte de la Administración Tributaria, una real y exhaustiva labor de verificación de ubicación del administrado, pues si para atribuirlo se recurre a una sencilla calificación de no habido se vaciaría de contenido el fundamento de la prescripción y esta causal se convertiría, en la práctica, en una forma de vulnerar la seguridad jurídica (Huertas Lizarzaburu 2011: 417).

clamación y/o apelación respecto de las deudas contenidas en los actos impugnados).

- Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido (sin duda, esta calificación debe haber sido válidamente declarada según su normativa particular[404]).
- Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.[405]
- Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.[406]

3.3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende:

- Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
- Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

---

[404] Véase en la RTF N° 4372-10-2012 un caso de incumplimiento de las normas para calificar a un contribuyente como no habido.

[405] Debe entenderse que la vigencia no siempre está relacionada con el plazo otorgado (véase la RTF N° 3469-5-2009).
Por otro lado, el Tribunal Fiscal reiteradamente ha señalado que, en tanto la resolución que declara la pérdida de fraccionamiento no tiene carácter constitutivo, la pérdida se configura cuando se ha incurrido efectivamente en la causal; y será hasta este momento que la eventual suspensión se mantuvo. No obstante, respecto de determinados fraccionamientos se ha precisado que la suspensión se ha mantenido hasta la notificación de las cuotas vencidas (véase las RTF Nos. 3456-3-2009 y 6342-3-2011).
En este punto, la Administración Tributaria ha sentado su posición mediante el Informe N° 128-2004-SUNAT/2B0000: "1. Tratándose de deudas tributarias acogidas al fraccionamiento de acuerdo a la normatividad del REFES, y de deudas tributarias acogidas a un fraccionamiento aprobado en virtud del artículo 36° del TUO del Código Tributario, que se encuentren vigentes al 1.8.2000, se suspenderá la prescripción de la deuda acogida a tales beneficios a partir de dicha fecha y durante el plazo en que se encuentren vigentes los referidos fraccionamientos, en aplicación de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 46° del TUO del Código Tributario, introducido por la Ley N° 27335". "De configurarse alguna de las causales de pérdida establecidas en la normatividad del REFES o del fraccionamiento aprobado en aplicación del artículo 36° del TUO del Código Tributario se reiniciará el cómputo del plazo prescriptorio, aun cuando no exista un acto administrativo expreso que declare la pérdida del beneficio, pues ya se habría extinguido su vigencia". "2. Tratándose de deudas tributarias acogidas al REFT, SEAP y RESIT una vez cumplidos los requisitos establecidos para el acogimiento a cada uno de estos beneficios se suspenderá la prescripción de la deuda tributaria incluida en los mismos durante el plazo en que se encuentren vigentes, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 46° del TUO del Código Tributario". "En caso de incumplimiento en el pago de las cuotas, según la normatividad de cada beneficio, si la SUNAT notifica el acto administrativo manifestando su decisión de proceder a la cobranza de la totalidad de la deuda pendiente de pago, el fraccionamiento ya no se encontrará vigente, debiendo reiniciarse el computo del término prescriptorio".

[406] Véase como ejemplos los Informes Nos. 368-2002-SUNAT/K00000 y 234-2005-SUNAT/2B0000.

- Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 62-A.

4. ACREDITACIÓN

La acreditación o prueba de la ocurrencia de las causales de suspensión de prescripción le corresponderá a quien lo alegue, Administración (RTF Nos. 6159-1-2009, 7903-10-2012) o administrado.

5. LA NULIDAD Y LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

El vigente penúltimo párrafo del artículo en comentario precisa que 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.[407]

A fin de completar este criterio cabe tener en cuenta que la RTF N° 161-1-2008 [25.01.2008], que ha establecido el siguiente criterio de observancia obligatoria:[408]

> La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de

---

[407] El profesor Hernández Berenguel (2011: 303) respecto de esta regulación indica que "las normas vigentes premian los actos nulos de la Administración impidiendo que opere la prescripción".

[408] En el sentido de la RTF reseñada, el Tribunal Fiscal, en la RTF N° 5313-5-2008, se pronunció del siguiente modo: revocó una resolución de intendencia que en cumplimiento de una RTF fue emitida por el Impuesto a la Renta; luego de un procedimiento de fiscalización del ejercicio 1994 (cuyo plazo de prescripción se computa desde el 01 de enero de 1996) se emitió una resolución de determinación y una multa vinculada; estos valores fueron impugnados el 7 de agosto de 1997, y la resolución que resolvió el caso fue apelada; la notificación de la RTF que resolvió la apelación ocurrió el 18 de junio de 2003; la RTF declaró la nulidad de los valores impugnados y, de acuerdo con la RTF N° 161-1-2008, se entendió que la notificación de los valores no interrumpió el plazo de prescripción, aunque con la reclamación se suspendió el mismo; así, hasta la fecha de la interposición del recurso habían transcurrido más de un año y siete meses (desde el 01.01.1996 hasta el 07.08.97); no obstante, desde la notificación de la RTF indicada (18.06.2003) hasta la notificación de la nueva resolución de intendencia (27.10.2006) habían transcurrido más de tres años, los mismos que sumados al año y siete meses transcurridos con anterioridad determinaban la prescripción del plazo para la determinación de la obligación tributaria por Impuesto a la Renta del año 2004.
Dé aquí debemos entender que cuando se anulan los valores no puede asumirse que en general ocurre la reposición del procedimiento al estado de reclamación (con lo que seguiría suspendido el decurso prescriptorio).

la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones.[409]

Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

Respecto a esta resolución y el párrafo del artículo 46 reseñado, Tori Vargas y Bardales Castro (2008: 306-307) -aun cuando asumen que la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo tributario genera también la nulidad del procedimiento iniciado con motivo de su impugnación, por lo que no debería operar la suspensión del plazo de prescripción-, en la medida en que la RTF señalada no ha dejado expresa constancia en qué supuesto de hecho opera dicha suspensión, sostienen que para que la suspensión del plazo de prescripción no se vea afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos, dicha suspensión debe haberse producido durante el plazo de prescripción original, en caso contrario la suspensión que operó en su momento quedará sin efectos.

Por otro lado, la profesora Montestruque Rosas (2010: 18), respecto a la misma RTF y al mismo párrafo del artículo 46, sugiere observar cada supuesto en particular y tener en cuenta que el criterio establecido tiene como presupuesto de hecho necesario la existencia de dos procedimientos distintos e independientes: "(i) el procedimiento de fiscalización llevado de acuerdo al artículo 75° del CT a fin de que concluya con la emisión de un acto administrativo válidos, y, (ii) el procedimiento contencioso tributario en el que se impugne o cuestione tal acto administrativo. Únicamente de esta manera la nulidad del acto impugnado podrá producir la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario respectivo".

6. LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN Y SUS EFECTOS RESPECTO DE PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN PARCIALES

El último párrafo del artículo en comentario efectúa una precisión respecto de la suspensión y el procedimiento de fiscalización parcial[410]: cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento.

---

[409] Como ya se advirtió, téngase en cuenta la nueva regulación de los artículos 44 y 45 del Código.

[410] "[...] La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria" (segundo párrafo del artículo 61, modificado).

7. CUADRO RESUMEN: SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

De las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones	De la acción para exigir el pago de la obligación tributaria	De la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución
Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario	Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario	Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario
Durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial	Durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial	Durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial
Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución		Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución
Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido	Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido	
Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo de presente Código, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros		
Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A		Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 62°-A
	Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria	
	Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal	

Artículo 47°.- DECLARACION DE LA PRESCRIPCION

La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

7° (deudor tributario); **43°** (plazos de prescripción); **92°, inciso o)** (derecho del administrado; solicitar la prescripción de la deuda).

Otras normas

Código Civil: 1992° ("El juez no puede fundar sus fallos en la prescripción si no ha sido invocada").

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT. Procedimiento 55 (prescripción).

Resolución de Superintendencia N° 178-2011-SUNAT [29.06.2011]: Autorizan uso de formulario para solicitar la declaración de prescripción relativa a deuda tributaria por concepto de tributos internos y a la aplicación de sanciones.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 el texto y ubicación del artículo 47 no ha variado. Anteriormente (Decreto Ley N° 25859), si bien se encontraba regulado en el artículo 47, era solo el primer párrafo del mismo.

2. DECLARACIÓN DE PRESCRIPCIÓN

En Derecho se ha establecido como característica de la prescripción que ésta no opera sino a instancia del deudor, "que es el único árbitro de decidir si quiere acogerse a los beneficios que ella confiere" (Llambías 2002: 509), y como consecuencia de ella la prescripción no es declarable de oficio. Este criterio es plenamente aplicable para nuestra materia; el artículo 47 lo establece claramente: "La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario".[411]

Así, la prescripción solo opera (o solo puede ser declarada) a pedido de parte. Es facultativo del deudor tributario el solicitarlo o no (RTF N° 8521-3-2001). En esta línea, sólo a él (y no a terceros) le cabe oponerla o accionarla (RTF Nos. 246-5-2002, 3170-5-2003, 11431-7-2008) cumpliendo con las exigencias procedimentales pertinentes.

Hay que tener en cuenta que mientras no se haya declarado (o reconocido formalmente, lo que es lo mismo) la prescripción, la Administración puede, entre otros supuestos, continuar las acciones de cobranza coactiva;[412] no obstante, en la medida en que se solicite u oponga debidamente la prescripción, y siendo fundada ésta, asumimos que por los cobros coactivos efectuados en dicha circunstancia el contribuyente no se encontrará en el supuesto del artículo 49 del Código (pues se entiende que los "pagos" no han sido "voluntarios").

3. TRÁMITE PARA LA DECLARACIÓN DE PRESCRIPCIÓN: DATOS PRECISOS DE LA SOLICITUD Y DE LA DEUDA

La solicitud de declaración de prescripción se tramita como solicitud no contenciosa (artículos 162 y 163 del Código Tributario).

En cada caso (por Administración) es importante cumplir con las exigencias del procedimiento; asimismo, la solicitud debe ser clara y precisa (por ejemplo,

---

[411] Salvo, como bien indica Guevara Cotrina (2006: 220), lo dispuesto en el D. S. N° 022-2000-EF.

[412] "En tanto no se haya declarado prescrita la obligación tributaria es legalmente posible que el ejecutor coactivo prosiga con las acciones de cobro tendientes a recuperar la deuda" (Guevara Cotrina 2006: 221).

en los datos –declaración, valor, tributo, período– de la deuda[413] vinculada a la prescripción de la acción de la Administración)[414].

Tratándose de la solicitudes ante la SUNAT se debe tener en cuenta además las exigencias del procedimiento 55 de su TUPA y el formato aprobador por la Resolución de Superintendencia N° 178-2011-SUNAT.

Hay que tener claro que si se presenta la solicitud cuando aun no se ha vencido el plazo de prescripción (aquí hay que observar las eventuales causas de interrupción o suspensión), tal solicitud interrumpirá la prescripción (en la medida en que se asume con tal acto un reconocimiento de la deuda).

En el presente caso, si bien es cierto que estaríamos hablando de un planteamiento de la prescripción como "acción" resulta válido asumir que el planteamiento como excepción[415] (vía el procedimiento contencioso –reclamación o apelación–, u oponiéndola, invocándola, en un procedimiento de Cobranza Coactiva, a fin de que el ejecutor verifique la exigibilidad de la deuda[416] o como queja ante el Tribu-

---

[413] Por cierto, para efectos de la solicitud no constituye un requisito indispensable que exista una deuda determinada pendiente de cobro; en ese sentido, la Administración debe pronunciarse aun cuando la deuda hubiera sido completamente pagada (RTF Nos. 10054-7-2007 y 5035-7-2008, que citan las RTF Nos. 6474-6-2004 y 727-6-2005).

[414] Véase las RTF Nos. 10638-7-2007, 10202-7-2008 y 12225-7-2008 (en esta última se declaró "la nulidad de la apelada en atención a que sólo procede declarar la prescripción a pedido de parte y que la deuda tributaria puede estar constituida por el tributo, las multas y los intereses, el deudor tributario debe precisar cuál es la deuda tributaria por la cual solicita su prescripción, en tal sentido no procede que el órgano resolutor se pronuncie de oficio sobre la prescripción concerniente a una deuda que no ha sido solicitada clara e inequívocamente por el deudor tributario. Se indica que en el presente caso el recurrente no precisa respecto de cuáles tributos se solicitó la prescripción, no obstante la Administración emitió pronunciamiento respecto del Impuesto Predial y Arbitrios Municipales por lo que se concluye que se pronunció sobre deudas tributarias que no fueron identificadas por la recurrente, habiéndose infringido el procedimiento legal establecido" [de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal]).

[415] Como ya es sabido, la prescripción puede oponerse en vía de acción (procedimiento no contencioso) o de excepción (procedimiento contencioso-administrativo pues tiene por finalidad deslegitimar la pretensión de esta última de cobrar la deuda tributaria acotada).

[416] Aunque en este caso puede ocurrir que el ejecutor coactivo, asumiendo que no es la autoridad pertinente para declarar la prescripción, opte por derivar la oposición al área pertinente asignándosele a la misma la calidad de solicitud no contenciosa. Aquí es pertinente recordar lo establecido como criterio de observancia obligatoria por el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 12880-4-2008 [27.11.2008]: "No procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa". Un caso que ejemplifica esta posibilidad lo tenemos en la RTF N° 20740-11-2011.

nal Fiscal contra lo resuelto por Ejecutor Coactivo o por su omisión[417]), también podría enmarcarse como un pedido del deudor tributario.[418]

4. DECLARACIÓN DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA COMPENSAR O SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN

De otro lado, es indudable que para la prescripción de la acción para efectuar, o solicitar, la compensación o para solicitar la devolución de pagos indebidos o en exceso, no se requerirá de la petición del deudor (en este caso el Estado o la Administración Tributaria).

Artículo 48°.- MOMENTO EN QUE SE PUEDE OPONER LA PRESCRIPCION

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

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Otras normas

Código Procesal Civil: 446°, numeral 12 (excepción de prescripción extintiva).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 258-2009-SUNAT/2B0000:

1. En los casos en que los contribuyentes soliciten que se declare la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria y se encuentre en trámite, ante el Tribunal Fiscal, la apelación interpuesta contra el acto que contiene la determinación efectuada por la Administración, se deberá trasladar tal solicitud al Tribunal a fin que emita el pronunciamiento respectivo.

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal

RTF N° 12880-4-2008, publicada el 27.11.2008.

No procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa.

RTF N° 1194-1-2006, publicada el 22.03.2006.

Procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.

---

[417] RTF N° 1194-1-2006, de observancia obligatoria [22.03.2006]: "Procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva".

[418] Por cierto, no es requisito que previamente se solicite (procedimiento no contencioso) la prescripción. Véase las RTF Nos. 10656-5-2007, 10663-5-2007.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 el texto y ubicación del artículo 48 no ha variado. No obstante, anteriormente (Decreto Ley N° 25859), se encontraba regulado en el segundo párrafo del artículo 47.

2. MOMENTO EN QUE SE PUEDE OPONER LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción ganada, declarada o no como tal (el artículo no indica que la prescripción para oponerse ante la Administración deba estar declarada), puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo (además de los procedimientos tributarios, regulados por el artículo 112 del Código Tributario, en los demás procedimientos administrativos conducentes a la emisión de actos administrativos tributarios) o proceso judicial.[419]

Téngase en cuenta que la prescripción no inhabilita a la Administración para generar o ejecutar la determinación de la obligación o cobrarla, pero sí la coloca en la situación de no poder llevar adelante tal determinación y cobranza si el deudor se opone a ello alegando la prescripción de esas facultades o si solicita que se declare dicha prescripción (Talledo Mazú S/F: 98).

Así, es habitual que se dé ante el requerimiento de información para la determinación tributaria (de un tributo y período que se considera prescrita la acción de la Administración) o la exigencia del pago de una deuda tributaria respecto de la cual el plazo prescriptorio se ha vencido, aunque la prescripción no haya sido declarada. En tales casos, el deudor puede oponer la misma tanto:[420]

- como "acción" (solicitud de declaración de prescripción, dándose inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria [véase como ejemplo la RTF N° 10809-4-2008);
- como en vía de "excepción" (recurriendo a los medios impugnativos pertinentes en las vías que correspondan [usualmente, el procedimiento contencioso tributario; empero se puede plantear incluso en la vía judicial], contra valores notificados, planteándolo con el fundamento de la prescripción [RTF N° 418-1-2000]; también se asume como un medio adicional [argumento] de defensa[421] dentro de un procedimiento contencioso

[419] Por tanto, carece de fundamento el argumento de la Administración sobre la posibilidad de la oposición extemporánea de la prescripción (RTF N° 5219-1-2006).

[420] RTF N° 9028-5-2001: la prescripción puede oponerse en vía de acción (procedimiento no contencioso) o de excepción. No obstante, la solicitud de prescripción presentada con respecto a deudas tributarias con reclamación en trámite, debe acumularse a dicha reclamación y ser resuelta conjuntamente con ella. En caso hubiera dos pronunciamientos sobre los mismos aspectos y controversia (uno vía acción y otro vía excepción), deberá anularse la de acción y pronunciarse sobre el restante (RTF N° 11298-3-2009).

[421] Como un medio de defensa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso, pues tiene por finalidad deslegitimar la

tributario; [422] inclusive oponiéndola, con la invocación de prescripción respectiva, a la cobranza de determinada deuda dentro del procedimiento de Cobranza Coactiva, a fin que el Ejecutor Coactivo cumpla con verificar la exigibilidad de la deuda).[423]

3. LA QUEJA Y LA PRESCRIPCIÓN

Por cierto, aun cuando ya se había generalizado la idea de que vía queja no cabe plantear la prescripción (entre otras, las RTF Nos. 021-2-2002 y 080-2-2005), el Tribunal Fiscal ante planteamientos que denuncian actuaciones que afectan o infringen lo establecido por el Código, usualmente cuando está en curso el procedimiento de cobranza coactiva, se ha pronunciado sobre esta materia (ejemplos: RTF Nos. 4984-4-2004 y 2970-5-2005).

A este respecto, a la fecha, el mismo Tribunal, mediante la RTF N° 1194-1-2006, de observancia obligatoria [22.03.2006], ha establecido el siguiente criterio:

> Procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.

Para estos efectos, el propio Tribunal ha precisado que debe tratarse de una queja contra la actuación del Ejecutor Coactivo por haber infringido el procedimiento de Cobranza Coactiva (verificar la exigibilidad de la deuda en cobranza coactiva ante la invocación, como oposición a la cobranza, de la prescripción por parte del deudor tributario en esa instancia procedimental; en buena cuenta una queja ante el Tribunal Fiscal contra lo resuelto por Ejecutor Coactivo o por su omisión en tal oposición).

Empero, como ya se ha indicado, si el ejecutor coactivo, asumiendo que no es competente para evaluar y declarar la prescripción, ha optado por derivar la oposición al área pertinente en la que se le ha asignado la calidad de solicitud no contenciosa (y se ha abierto tal procedimiento), resultará aplicable el criterio de observancia obligatoria contenido en la RTF N° 12880-4-2008:

---

pretensión de esta última de cobrar la deuda tributaria acotada (RTF N° 9028-5-2001, 1433-5-2002, 7948-6-2004, 9773-3-2009).

[422] Incluso cuando la impugnación fue presentada fuera de plazo; en tal caso, la Administración está obligada a pronunciarse sobre la prescripción (RTF N° 9847-4-2008).

[423] El artículo en comentario expresamente señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo (sin hacer distingo respecto del tipo de procedimiento) o judicial. No obstante, habrá que tener en cuenta lo resuelto mediante la RTF N° 11056-5-2007: si se encuentra en trámite un procedimiento contencioso, no procede que se inicie un procedimiento no contencioso solicitando la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar y/o exigir el cobro de la deuda tributaria impugnada en dicho procedimiento, pudiendo el interesado oponer la prescripción, vía excepción, en el procedimiento contencioso. Asimismo, la RTF N° 1506-3-2009: si el deudor tributario ha iniciado un procedimiento no contencioso de declaración de prescripción, no corresponde al Tribunal Fiscal en vía de queja emitir pronunciamiento sobre la prescripción invocada.

No procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa.

Artículo 49°.- PAGO VOLUNTARIO DE LA OBLIGACION PRESCRITA

El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

43° (plazos de prescripción); **44°** (cómputo de los plazos de prescripción).

Otras normas

Código Civil: 1275° (no hay repetición de lo pagado en virtud de una deuda prescrita); **1991°, primer párrafo** ("Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada").

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 el texto y ubicación del artículo 49 no ha variado. No obstante, anteriormente (Decreto Ley N° 25859), sin modificación en su texto, se encontraba regulado en el artículo 48.

2. RENUNCIA DE LA PRESCRIPCIÓN

En Derecho privado es reconocida la posibilidad de renunciar, expresa o tácitamente, a la prescripción ya ganada (pero no a la futura; téngase en cuenta que es una institución de orden público[424]). "En esta situación, la doctrina considera que transcurrido el plazo y consumada la prescripción queda cumplido el interés social y deviene en interés privado el hacer valer o no la prescripción, desvaneciéndose entonces la idea de orden público como fundamento de la prescripción" (Vidal Ramírez 2002: 111). Es, pues, como dice Llambías (2002: 509), una especie de liberalidad que sólo interesa al renunciante.

[424] "Se puede renunciar a la prescripción ya ganada pero no a la prescripción futura, lo cual se explica porque mientras aquélla es una especie de liberalidad que sólo interesa al renunciante, esta otra importa a la sociedad toda que no podría tolerar que los beneficios de la prescripción resultasen anulados por la renuncia anticipada que se convertiría prontamente en cláusula de estilo en todas las convenciones" (Llambías 2002: 509).

3. PAGO VOLUNTARIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA "PRESCRITA"

En nuestra materia, el artículo 49 al señalar que el pago voluntario de la "obligación prescrita"[425] no da derecho a solicitar la devolución (tampoco la compensación [Ej. RTF N° 11602-7-2007) de lo pagado, establece una forma de renuncia tácita (o presunción de renuncia) de la prescripción ganada, respecto del pago realizado.

Este criterio es concordante con la teoría expuesta en el punto anterior y los efectos de la prescripción dentro de la doctrina civil: en el entendido que la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo, el pago realizado no es indebido pues se hizo a quien aún tenía derecho a percibirlo (dicho criterio se aplicó en las RTF Nos. 11602-7-2007, 3557-7-2010, 7198-5-2010, entre otras).

Si bien es cierto, como señala Talledo Mazú (S/F: 100.13), la renuncia tiene lugar por inadvertencia del deudor sobre el vencimiento de la prescripción o debido a un cómputo erróneo de la misma, la exigencia establecida es que el pago haya sido realizado voluntariamente, conozca o no del vencimiento de la prescripción (incluso la podría haber invocado). Iannacone Silva (2002: 232) precisa sobre este punto: "Por pago voluntario, el Código entiende al pago efectuado por el deudor con conciencia que la deuda estaba prescrita, o inclusive con error al creer que la deuda era exigible". Sólo de este modo se puede entender la especie de liberalidad a que hace alusión Llambías. En este sentido, si el pago de la "obligación o deuda prescrita" no ha sido efectuado de modo voluntario (por ejemplo, la Administración vía ejecución de embargo o remate se ha hecho cobro de una deuda respecto de la cual la acción de la Administración ha prescrito), el deudor sí tiene derecho a solicitar la devolución (o compensación) de lo cobrado por la Administración.[426]

Es preciso anotar que en caso se pague voluntariamente una parte de la deuda respecto de la cual la acción de la Administración ha prescrito, no hay duda de que sobre este pago no podrá pedir devolución, pero este pago parcial no interrumpirá el plazo de prescripción pues este ya venció;[427] así, la parte no pagada de tal deuda no tendrá el mismo destino de la deuda pagada, por lo que por esta parte se podrá solicitar la declaración de prescripción, u oponerla en vía de excepción.[428]

---

[425] Téngase en cuenta que lo que prescribe es la acción de Administración para determinar o exigir el pago de la deuda (obligación) tributaria; en ese sentido, debe entenderse que la obligación a la que se hace referencia en el artículo es la vinculada a la acción prescrita.

[426] Ej. Mediante la RTF N° 9224-4-2007 se dispuso la devolución de los importes coactivamente cobrados (cuando las deudas ya habían prescrito) por la Administración respecto de determinados tributos al no constituir éstos pagos voluntarios.

[427] En la RTF N° 17620 de 07.03.83, se estableció: "El pago efectuado el 2 de septiembre de 1977, vencido el plazo de cuatro años, constituye un pago voluntario de una obligación prescrita que no da derecho a repetir lo pagado (Art. 42° del Código Tributario). Dicho pago constituye una renuncia a la prescripción por el monto pagado y no una interrupción como se manifiesta en la apelada" (Casalino Mannarelli; Cogorno Prestinoni 2006: 312).

[428] La RTF N° 16506 de 12.05.81, de observancia obligatoria, estableció que habiéndose realizado el pago vencido el plazo de prescripción, procede oponer prescripción sobre la parte de la deuda tributaria no pagada.

De otro lado, el acogimiento a fraccionamiento, aplazamiento (actos tales que, como se sabe, no determinan la pérdida de identidad de la deuda tributaria o el cambio de su naturaleza jurídica -no se configura una novación-; son facilidades de pago que entrañan simplemente una modalidad de pago)[429] o a beneficios tributarios respecto de aquella "deuda cuando esta ya había prescrito", no significa o supone la renuncia (tácita) de la prescripción ya ganada; es decir, la prescripción ya ganada de una deuda tributaria no se pierde por incorporarla en una solicitud de acogimiento a fraccionamiento, facilidades o beneficio (véase entre otras las RTF Nos. 451-5-2002, 2889-5-2002, 3516-2-2003, 2300-1-2004, 3159-3-2004, 4540-3-2004, 4534-3-2004, 7891-3-2004, 10428-3-2009 [en esta última, el Tribunal precisó que habiendo operado la prescripción no había plazo de prescripción que fuera susceptible de ser interrumpido]). Desde luego que si el contribuyente, habiendo solicitado la facilidad de pago, paga algunas cuotas, éstas se encontrarán dentro del supuesto del artículo en comentario; empero, se podrá oponer la prescripción respecto del saldo insoluto (RTF N° 12444-1-2008).

Tampoco conlleva la pérdida de la prescripción ya ganada el reconocimiento expreso de deuda tributaria, realizado en fecha posterior al vencimiento (RTF N° 1202-2-2005).

[429] En "consecuencia no existirá acto de interrupción de la prescripción si a la fecha de presentada la solicitud de acogimiento al fraccionamiento, se encuentra prescrita la facultad de la Administración para determinar/exigir el pago de las deudas tributarias" (RTF N° 13949-1-2011).

CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO

Libro Segundo

La Administración Tributaria y los Administrados

TÍTULO I

ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 50°.- COMPETENCIA DE LA SUNAT (*)

La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 22° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (tributos; ámbito de aplicación); **4°** (acreedor tributario); **53°** (órganos resolutores); **54°** (exclusividad de las facultades de los órganos de la Administración); **Décimo Sétima Disposición Final** (seguridad social).

Otras normas

Ley N° 24829 [08.06.88]. Ley de creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

Ley General de la Superintendencia Nacional de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 500 [01.12.88].

Ley General de la SUNAT aprobada por el Decreto Legislativo N° 501 [01.12.88], modificada por la Ley N° 27334 [30.07.2000]. Ley que amplía las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 63° (carácter inalienable de la competencia administrativa).

Ley de fortalecimiento de la SUNAT –Ley N° 29816 [22.12.2011]: artículo 2 (denominación de la SUNAT).

Decreto Supremo N° 061-2002-PCM [12.07.2002]: Disponen fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT con la Superintendencia Nacional de Aduanas –ADUANAS.

Decreto Supremo N° 115-2002-PCM [28.10.2002]: Reglamento de Organización y Funciones (ROF) de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, modificado por Decreto Supremo N° 029-2012-EF [05.02.2012].

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 048-2000-SUNAT [01.04.2000]: Precisan ámbito geográfico en el cual tienen competencia la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, intendencias regionales y oficinas zonales.

Resolución de Superintendencia N° 190-2002-SUNAT [01.01.2003] y modificatorias: Dispone medidas de organización interna de la SUNAT.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, en el que se ubicaba como artículo 49, el texto del artículo no había variado hasta que con el artículo 22 del Decreto Legislativo N° 953 se dispuso su sustitución por el texto vigente; el texto anterior no incluía a los derechos arancelarios.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios.	*La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT es competente para la administración de tributos internos.*

1.1. Fusión de la SUNAT

Como se sabe, el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, con el sustento de la Ley N° 27658 -Ley Marco de la Modernización del Estado-, dispuso la fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT con la Superintendencia Nacional de Aduanas -ADUANAS, correspondiéndole a la SUNAT la calidad de entidad incorporante. Así, la SUNAT ha absorbido a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley le correspondían a esta entidad.

1.2. Nueva denominación: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT

El artículo 2 de la Ley N° 29816 ha dispuesto sustituir la denominación general de la SUNAT: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

Por otro lado, el citado artículo agrega que para todo efecto legal, cualquier mención a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT se entenderá referida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

2. HACIENDA PÚBLICA, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS Y LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT

"Cuando el Estado ejerce su potestad tributaria y establece impuestos surge simultáneamente la necesidad de administrarlos, de adoptar las medidas convenientes y adecuadas para percibirlos efectivamente, para lo cual el Estado asignará

este cometido a un órgano determinado, sea que éste exista o que deba crearlo con tal objeto" (OEA-CIET S/F: 66).

Como ya se ha indicado, el derecho de crédito tributario pertenece al acreedor tributario (la Hacienda Pública o al Tesoro Público) y no a la Administración Tributaria.[430] El numeral 17 del artículo 118 de la Constitución prescribe que corresponde al Presidente de la República: "Administrar la hacienda pública"[431]. Ahora bien, la dirección y gestión de los asuntos que competen a la cartera a su cargo le están confiadas a cada ministro (artículo 119 de la Constitución); dentro de este ámbito de gestión, se sabe que es el Ministerio de Economía y Finanzas el encargado de la propuesta y ejecución de las directrices del Gobierno Central sobre la política de hacienda pública. El artículo 5 de la Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas (aprobado por Decreto Legislativo N° 183 y modificado por Decreto Legislativo N° 325) dispone:

> *Corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas planear, dirigir, y controlar los asuntos relativos a la tributación, política aduanera, financiación, endeudamiento, presupuesto, tesorería y contabilidad, así como armonizar la actividad económica nacional.*
>
> *Asimismo le corresponde planear, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política arancelaria, en coordinación con el Ministerio de Industria, Comercio, Turismo e Integración y con el Ministro del Sector interesado, cuando corresponda.*

La hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT fue creada como Superintendencia Nacional de Administración Tributaria por Ley N° 24829 [08.06.88]; mediante el Decreto Legislativo N° 501 [01.12.88] se dictó su Ley General; y según el artículo 3 de la Ley N° 29816 (de fortalecimiento de la SUNAT) es un Organismo Técnico Especializado[432] adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, que cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.

Así pues, si bien la administración de la Hacienda Pública le corresponde al Presidente de la República, y que aquella se gestiona vía el Ministerio de Economía y Finanzas, se ha dispuesto legalmente que el organismo competente

---

[430] En nuestro caso, tratándose de tributos para el Gobierno Central (o nacional), no a la SUNAT.

[431] "La hacienda pública es el conjunto patrimonial de ingresos y egresos del gobierno central, así como los bienes del Estado. Su administración corresponde al Presidente de la República en conjunción con el Ministro de Economía y Finanzas" (Rubio Correa 1999-4: 356).

[432] "Los Organismos Técnicos Especializados se crean, por excepción, cuando existe la necesidad de: 1. Planificar y supervisar, o ejecutar y controlar políticas de Estado de largo plazo, de carácter multisectorial o intergubernamental que requieren un alto grado de independencia funcional. 2. Establecer instancias funcionalmente independientes que otorgan o reconocen derechos de los particulares, para el ingreso a mercados o el desarrollo de actividades económicas; que resulten oponibles a otros sujetos de los sectores Público o Privado". (Artículo 33 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, aprobado por Ley N° 29158.)

para ejercer la potestad de imposición[433] respecto de los tributos creados para el Gobierno Central (o nacional) sea la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que tiene como finalidad y competencia la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios. En consonancia con lo anotado, resulta de interés señalar las funciones de esta entidad según el artículo 5 de la Ley N° 29816:

> *La SUNAT tiene por función administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras. Asimismo, puede dictar normas en materia tributaria, aduanera y de organización interna en el ámbito de su competencia. También administra y/o recauda otros conceptos no tributarios que se le encargue por ley y cumple otras funciones establecidas de acuerdo a ley.*
>
> *Asimismo, tiene por función la implementación, inspección y control de la política aduanera en el territorio nacional, administrando, aplicando, fiscalizando, sancionando y recaudando los tributos y aranceles del Gobierno Central que fije la legislación aduanera, asegurando la correcta aplicación de tratados y convenios internacionales y demás normas que rigen en la materia y otros tributos cuya recaudación se le encomienda, así como facilitar las actividades aduaneras de comercio exterior, inspeccionar el tráfico internacional de personas y medios de transporte y desarrollar las acciones necesarias para prevenir y reprimir la comisión de delitos aduaneros y el tráfico ilícito de bienes.*
>
> *La SUNAT también podrá ejercer facultades de administración respecto de otras obligaciones no tributarias de ESSALUD y de la ONP, de acuerdo a lo que se establezca en los convenios interinstitucionales correspondientes.*
>
> *Corresponde a la SUNAT proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la celebración de acuerdos y convenios internacionales referidos a materia tributaria y aduanera, así como participar en la elaboración de los proyectos de dichos acuerdos y convenios en las materias de su competencia. En particular, en los acuerdos comerciales o similares compete a la SUNAT participar en las negociaciones de los aspectos aduaneros.*
>
> *Igualmente, le corresponde a la SUNAT liderar las iniciativas y proyectos relacionados con la cadena logística del comercio exterior cuando tengan uno o más componentes propios de las actividades aduaneras, coordinando con las entidades del sector público y privado que corresponda, las cuales deberán implementar los procesos armonizados que se establezcan.*
>
> *El Estado garantiza la prestación continua, regular, permanente y obligatoria de los citados servicios y vela por su normal funcionamiento.*

---

[433]. La "potestad de imposición" es el poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o, como dicen Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 34), el conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos.

3. COMPETENCIA DE LA SUNAT

Luego de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, el artículo 50 del Código Tributario, señala: "La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios". En tal sentido, a la fecha, específicamente, luego de diversas adecuaciones normativas, la SUNAT tiene competencia tributaria para acometer las finalidades indicadas en su ley general respecto de casi todos los tributos del Sistema Tributario nacional (con excepción de tributos municipales y diversas tasas -derechos- por la prestación de servicios públicos); así, esquemáticamente, tenemos:

- Impuesto a la Renta.
- Impuesto General a las Ventas.
- Impuesto Selectivo al Consumo.
- Nuevo Régimen Único Simplificado.
- Derechos Arancelarios.
- Impuesto de Promoción Municipal.
- Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional.
- Impuesto a las Transacciones Financieras.
- Impuesto Temporal a los Activos Netos.
- Impuesto a los Juegos de Casino y de Máquinas Tragamonedas.
- Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.
- Impuesto Especial a la Minería.
- Aportaciones al ESSALUD.
- Aportaciones a la ONP.

La competencia territorial de la SUNAT - Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, abarca todo el territorio nacional; tiene como órganos de línea ejecutivos a los órganos desconcentrados: (i) dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos: Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencia Regional Lima e Intendencias Regionales -Arequipa, La Libertad, Lambayeque, Piura, Cusco, Ica, Tacna, Loreto, Junín-;[434] (ii) dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas: Intendencia de Aduana Marítima del Callao, Intendencia de Aduana Aérea del Callao, Intendencia de Aduana Postal del Callao e Intendencias de Aduanas -Tacna, Puno, Arequipa,

[434] Salvo el caso de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (cuyo directorio de contribuyentes es especial), en general, la determinación de las competencias territoriales de los distintos órganos de línea se da por la circunscripción en la que están autorizados a ejercen sus funciones, teniendo en cuenta además el directorio de contribuyentes que administran.

Tumbes, Paita, Iquitos, Ilo, Mollendo, Salaverry, Pisco, Chiclayo, Cusco, Chimbote, Pucallpa, Tarapoto, Puerto Maldonado–.

La competencia funcional está definida en el Reglamento de Organización y Funciones aprobado por el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM y modificado por el Decreto Supremo N° 029-2012-EF. Hay que tener en cuenta además, como complemento, la Resolución de Superintendencia N° 190-2002-SUNAT, y sus modificatorias, que regula la organización interna de la SUNAT.

Artículo 51°.- DEROGADO POR EL ARTÍCULO 100 DEL D. LEG. N° 953, PUBLICADO EL 05 DE FEBRERO DE 2004.

Artículo 52°.- COMPETENCIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES

Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean éstas últimas, derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (tributos); **IV,** segundo párrafo (potestad tributaria de los Gobiernos Locales); **4°** (acreedor tributario); **53°** (órganos resolutores); **54°** (exclusividad de las facultades de los órganos de la Administración).

Otras normas

Constitución: 74° (potestad tributaria); 195°, numerales 3 y 4 (competencia de las municipalidades: administrar sus bienes y rentas; crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales); 196°, numerales 2 y 3 (bienes y rentas de las municipalidades: impuestos creados a su favor; contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos de su competencia, creados por su Consejo).

Ley de Tributación Municipal –aprobada por el D. Leg. N° 776 [31.12.93] (TUO aprobado por D. S. N° 156-2004 [15.11.2004]).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 63° (carácter inalienable de la competencia administrativa).

Ley Orgánica de Municipalidades –Ley N° 27972 [27.05.2003].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del Artículo 52 no ha variado.

2. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES

De acuerdo con el artículo 194 de nuestra Constitución, las municipalidades provinciales y distritales son los órganos de gobierno local. Tienen autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia.

Ahora bien, como se sabe, los gobiernos locales tienen potestad tributaria para determinados tributos -tasas y contribuciones- dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley (artículo 74 de la Constitución; asimismo, téngase en cuenta el artículo 195); y la ejercen mediante ordenanzas municipales. Por cierto, los gobiernos locales distritales también gozan de potestad tributaria pero tutelada en la medida en que, de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades, sus ordenanzas, para su vigencia, deben ser ratificadas por el municipio provincial.

3. COMPETENCIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES

El artículo 195 de nuestra Constitución establece que los gobiernos locales son competentes para administrar sus bienes y rentas; en ese sentido, son competentes para administrar, gestionar y recaudar los tributos creados por ley a su favor y las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley.

En la línea descrita, nuestro Código Tributario dispone que los gobiernos locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean estas últimas derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la ley les asigne.

Dentro del esquema planteado, la Ley de Tributación Municipal (LTM) aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 (y cuyo TUO ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF), modificada en varias oportunidades, señala el marco normativo para las contribuciones y tasas, y regula los impuestos municipales (creados en su favor y cuya recaudación y fiscalización les corresponde) y los tributos nacionales creados en favor de las municipalidades.

Así, de acuerdo con la normativa que regula los aspectos tributarios de los gobiernos locales, estos tienen competencia tributaria para los siguientes tributos:

- Contribuciones y Tasas que se establezcan mediante Ordenanza (dentro de los parámetros de la LTM).
- Impuesto Predial.
- Impuesto de Alcabala.
- Impuesto al Patrimonio Vehicular.
- Impuesto a las Apuestas.
- Impuesto a los Juegos.
- Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos.

La competencia tributaria municipal es ejercida dentro de los municipios usualmente a través de una oficina denominada Dirección de Rentas o alguna entidad creada específicamente como organismo público descentralizado de la respectiva municipalidad cuya finalidad es organizar y ejecutar la administración, fiscalización y recaudación de los ingresos tributarios de la municipalidad (por ejemplo el Servicio de Administración Tributaria -SAT de la Municipalidad de Lima Metropolitana).

Artículo 53°.- ORGANOS RESOLUTORES (*)

Son órganos de resolución en materia tributaria:

1. **El Tribunal Fiscal.**
2. **La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.**
3. **Los Gobiernos Locales.**
4. **Otros que la ley señale.**

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 23° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (ámbito de aplicación); **50°** (competencia de la SUNAT); **52°** (competencia de los Gobiernos Locales); **101°** (funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal); **133°** (órganos competentes para conocer las reclamaciones en primera instancia); **134°** (improcedencia de la delegación de competencia); **143°** (órgano competente para resolver en última instancia administrativa); **Décimo Sétima Disposición Final** (seguridad social).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 63° (carácter inalienable de la competencia administrativa).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema y ubicación del artículo viene desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

No obstante, su texto desde tal fecha ha sufrido algunas variaciones. A saber: mediante la Ley N° 26414 se modificó el artículo variándose las siglas de ADUANAS (antes era SUNAD), ya no se consideró, como era obvio, al órgano administrador de los tributos de los Gobiernos Regionales, y se incorporó al Instituto Peruano de Seguridad Social –IPSS– como órgano resolutor. Con la dación del Decreto Legislativo N° 816, se modificó el numeral 1 del artículo: antes se consignaba al Tribunal Fiscal y al Tribunal de Aduanas, actualmente, como se sabe, existe solo el Tribunal Fiscal y dentro de su estructura una Sala de Aduanas; asimismo, en lugar de considerar al "Órgano administrador de los tributos de los Gobiernos Locales", se consignó la frase directamente "Los Gobiernos Locales"; también se añadió, junto al IPSS, a la Oficina de Normalización Previsional –ONP. Mediante el Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó el contenido del artículo en comentario; se excluyó de su texto a Aduanas, al Instituto Peruano de Seguridad Social y a la Oficina de Normalización Provisional.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Son órganos de resolución en materia tributaria: 1. El Tribunal Fiscal. 2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. 3. Los Gobiernos Locales. 4. Otros que la ley señale.	*Son órganos de resolución en materia tributaria:* *1. El Tribunal Fiscal.* *2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT y la Superintendencia Nacional de Aduanas - ADUANAS.* *3. Los Gobiernos Locales.* *4. El Instituto Peruano de Seguridad Social y la Oficina de Normalización Previsional.* *5. Otros que la ley señale.*

2. ÓRGANOS RESOLUTORES

A los órganos indicados (Tribunal Fiscal, SUNAT, Gobiernos Locales, otros que la ley expresamente señale) les corresponde conocer, y resolver, los procedimientos contenciosos o no contenciosos (o controversias) que sobre materia tributaria se establezcan entre la Administración y los administrados. Su actuación y resolución se encuadra dentro de la vía administrativa (tributaria), regulada con la finalidad de que la Administración pública tenga la posibilidad de revisar ella misma su actuación. Sin duda tal actuación es ajena (y obviamente no la suple) a la vía jurisdiccional; se entiende que es una vía previa a la judicial.[435]

3. TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal es el órgano resolutivo del Ministerio de Economía y Finanzas; depende administrativamente del Ministro. Es un órgano especializado y autónomo en el ejercicio de sus funciones; es el encargado de resolver en última instancia administrativa[436] a nivel nacional las controversias entre los administrados y las Administraciones Tributarias sobre materia tributaria general, regional o local, las relativas a las aportaciones de seguridad social, las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, así como las controversias sobre tributación aduanera.[437]

---

[435] Como se sabe, el artículo 148 de la Constitución dispone que las resoluciones administrativas que causen estado son susceptibles de impugnación ante el poder Judicial mediante la acción contencioso administrativa; el artículo 1 del TUO de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo precisa que la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

[436] Los demás órganos de resolución mencionados tienen facultades de resolución como una instancia anterior (primera instancia) a la del Tribunal Fiscal, respecto a los tributos de su competencia.

[437] De este tribunal hablaremos al tratar los artículos 98 a 102 del Código Tributario.

4. LA SUNAT - SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria le corresponde resolver en primera instancia administrativo-tributaria las impugnaciones, solicitudes o controversias que surjan entre ella y los administrados, sobre tributos de su competencia (véase el artículo 50 del Código Tributario).[438]

5. GOBIERNOS LOCALES

También son órganos de resolución en primera instancia los gobiernos locales (municipios provinciales y distritales); obviamente respecto de los tributos que administran.

Artículo 54°.- EXCLUSIVIDAD DE LAS FACULTADES DE LOS ORGANOS DE LA ADMINISTRACION

Ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distinto a los señalados en los artículos precedentes, podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

50° a 53° (órganos de la Administración); **109°**, numeral 1 (nulidad de los actos dictados por órgano incompetente).

Otras normas

Código Penal: 361° (usurpación de funciones).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: Subcapítulo II del Capítulo II del Título II (de la autoridad administrativa; principios generales y competencia); 63° (carácter inalienable de la competencia administrativa).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 54 no ha variado (salvo el añadido de la coma luego del término "organismo").

[438] La segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 953 (órganos resolutores en caso de aportaciones de períodos anteriores a julio de 1999), prescribe: "El ESSALUD y la ONP son órganos resolutores respecto de los procedimientos contenciosos y no contenciosos correspondientes a las aportaciones a la Seguridad Social anteriores a julio de 1999, de acuerdo a lo establecido por el Decreto Supremo N° 039-2001-EF". Véase como ejemplos de su aplicación las RTF Nos. 2542-1-2002, 7109-3-2008 y 7585-3-2008.

2. EXCLUSIVIDAD DE LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Las facultades de la Administración Tributaria (SUNAT, Gobiernos Locales y otros que la ley señale[439]) son atribuciones, poderes o prerrogativas que por ley se ha dispuesto expresa y exclusivamente a favor de ésta para el cumplimiento de sus funciones y fines.

De acuerdo con la norma bajo comentario, ninguna otra autoridad, organismo, ni institución (pública o privada), podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad; estas facultades tampoco podrán ser delegadas por las entidades autorizadas (administraciones tributarias, no acreedoras tributarias como ya se explicó).

3. LAS FACULTADES-FUNCIÓN DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN (SUNAT)

Como ya se ha indicado, la potestad de imposición es el poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o el conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos. Habiéndose establecido legislativamente que el encargado del ejercicio de aquella potestad de imposición de determinados tributos sea la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, la ley, para esos efectos, y obviamente para el cumplimiento de sus funciones y su finalidad, ha establecido un conjunto de facultades (potestades)[440].

En general, cuando se habla de las funciones de la Administración Tributaria se considera como sus funciones básicas a las de recaudación, fiscalización y cobranza;[441] algunos amplían este criterio considerando a las funciones resolutivas, sancionatorias y normativas.[442] Nuestro Código Tributario cuando habla

---

[439] Entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente (ejemplo: SENATI, respecto de la contribución regulada por la Ley N° 26272 –RTF N° 07039-5-2006).

[440] Potestad es el "poder jurídico para imponer decisiones a otros para el cumplimiento de un fin" (Santi Romano citado por Cosculluela Montaner [2003: 320]). Como se sabe, las potestades administrativas deben se atribuidas expresamente por ley (legalidad), ajustándose estrictamente a lo establecido por la Constitución (y dentro de tales límites también debe ejercerse, máxime si en este caso se trata de actividades limitativas de derechos como es la de policía tributaria). Ahora bien, el poder público, "al juridificarse, se convierte en potestades que se expresan en la realidad, en lo que a nosotros interesa, mediante el ejercicio de actos jurídicos administrativos. Estos actos administrativos poseen unas características peculiares, pues se imponen, si fuera el caso sin el acuerdo del interesado, con una presunción iuris tantum de legalidad, es decir, en última instancia, esos actos jurídico pueden ser controvertidos ante el poder judicial (cfr. Artículo 148° CP). Esa potestad es la que conocemos como administrativa" (Abruña Puyol 2011: 20).

[441] OEA-CIET (S/F: 65-85); Luna-Victoria Sánchez (1995: 157-172); Costa (2000: 157-183).

[442] De esta concepción y de la estructura propuesta por el Código Tributario (facultades de la Administración), nos serviremos para tratar el Libro Segundo y Tercero. En efecto, sin dejar de cónsiderar todas las funciones y atribuciones establecidas por el Código y otras normas, nos referiremos aquí a las facultades fundamentales establecidas por el Código Tributario como potestades vinculadas a lo que hemos llamado potestad de imposición; al respecto, debemos

de aquellas funciones se refiere a ellas como facultades;[443] en efecto, el Título II del Libro Segundo (La Administración Tributaria y los Administrados), lleva por título "Facultades de la Administración Tributaria" y regula en tres capítulos cuatro facultades: recaudación, determinación, fiscalización, sanción (función tributaria concreta); por cierto, aparte de estas facultades el mismo Código establece otras que también son funciones: en el artículo 53 la facultad de resolución y en el 114 específicamente la de cobranza coactiva. En ese sentido, aquí se puede asumir, respecto de todas las facultades de la Administración Tributaria, la materialización del criterio de que la función no es sino la consideración de la potestad (facultad) desde el punto de vista de las atribuciones de un órgano administrativo (Garrido Falla 2002: 524), tal como inicialmente se ha hecho al tratar sobre las funciones de la SUNAT; en otras palabras, las potestades de la Administración Tributaria –como cualquier Administración Pública– son potestades-función.

---

recordar que si bien las potestades (facultades) administrativas que la componen estarán relacionadas con el proceso de recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria al acreedor Estado (Hacienda Pública), la Administración no será detentadora de derechos, sino de potestades, de supremacía, en el marco jurídico de un procedimiento administrativo (conjunto de actos y actividades que sustanciarán los procedimientos tributarios), y como tal deberá ejercerla respetando, entre otros, el principio de legalidad ("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 les fueron conferidas"; es pertinente resaltar que este principio determina que los funcionarios públicos solo pueden hacer lo que expresamente se les ha atribuido como facultad o asignado como responsabilidad; en buena cuenta, todo aquello que no les está expresamente permitido les está prohibido).

[443] En su regulación específica, en algunos casos, se refiere a ellas como función; por ejemplo, en los artículos 55 ("Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos [...]") y 62 ("El ejercicio de la función fiscalizadora incluye [...]") del Código Tributario.

TITULO II

FACULTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

CAPITULO I

FACULTAD DE RECAUDACION

Artículo 55°.- FACULTAD DE RECAUDACION (*)

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 12° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (tributos); 29° (lugar, forma y plazo de pago); 50° (competencia de la SUNAT); 52° (competencia de los Gobiernos Locales); 54° (exclusividad de las facultades de los órganos de la administración); 103° (actos de la Administración Tributaria); 113° (aplicación supletoria); Décimo Sétima Disposición Final (seguridad social).

Otras normas

Ley de Tributación Municipal –aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 [31.12.93] (TUO aprobado por D. S. 156-2004 [15.11.2004]): 4° (facultad de las municipalidades para celebrar convenios con entidades del sistema financiero para la recaudación de sus tributos).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 55 no había variado, hasta la sustitución efectuada por el Decreto Legislativo N° 981 que incluyó a otras entidades para servicio de recaudación.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.	*Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquélla. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.*

2. FACULTAD Y FUNCIÓN DE RECAUDACIÓN

La primera acepción de recaudar que consigna el Diccionario de la Lengua Española (RAE 2001: 1911), señala: "Cobrar o percibir dinero"; a su vez, en la voz recaudación, el referido diccionario indica: "Acción de recaudar. || 2. Cantidad recaudada. || – tributaria. f. Der. Función de cobro de los distintos tributos || 2. Der. Órgano que tiene encomendada legalmente dicha función. || 3. Der. Personas adscritas a ese órgano".

Para Tamames y Gallego (1996: 528) recaudar es "percibir por la hacienda pública las cantidades debidas por los contribuyentes por el pago de sus impuestos o tasas". Por su parte, Cabanellas (1994-VII: 34) indica que recaudar es "cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas públicas. // Percibir caudales o efectos". Para Calvo Ortega (1997: 308), la recaudación es una actividad que tiene por finalidad hacer efectiva la obligación tributaria. Mediante ella el acreedor tributario ve satisfecho su crédito en la forma establecida por la ley.

Considerando lo dispuesto por el Código y lo reseñado en los párrafos anteriores, queda claro que la Administración Tributaria tiene como facultad, y función administrativa fundamental, recaudar (percibir y cobrar) tributos; y ampliando, recaudar o cobrar deudas tributarias (tributo, multas e intereses).

Así, su labor está directa y sustancialmente[444] vinculada a lo desarrollado en el Libro primero del Código Tributario (obligación tributaria: nacimiento, exigibilidad, transmisión; el pago y las demás formas de extinción de la obligación

[444] Téngase en cuenta que también se cobra multas (y en algunos casos el área de recaudación también las aplica).

tributaria; la prescripción; la deuda tributaria; los obligados al cumplimiento de la prestación tributaria; etc. Aspectos del Derecho Tributario Material).

Para desplegar las actividades destinadas a obtener el recaudo o deuda tributaria, sustentadas en la facultad de recaudación, la Administración Tributaria se constituye como el órgano de recaudación y control;[445] como tal ha de recurrir a diversos mecanismos, legales y operativos, sea en período voluntario (habitualmente facilitando el pago e ingreso vía convenios con entidades financieras o bancarias o habilitando los respectivos mecanismos; y luego con la llamada "reliquidación" efectuada por la Administración Tributaria sobre la liquidación o "determinación" practicada por los propios deudores, y su notificación; con todas sus incidencias)[446], o en período ejecutivo o coactivo (procedimiento de cobranza coactiva de deudas exigibles en tal procedimiento, desde la notificación de la resolución de ejecución coactiva).[447]

Ahora bien, como ya se ha anotado, para que el tributo (o el montante de la deuda tributaria) efectivamente ingrese a las arcas del acreedor tributario, además de percibir el pago voluntario de los deudores tributarios –directamente o vía las entidades que prestan servicios de caja o las entidades colaboradoras (bancos, entidades financieras y otras)–, quien ejercite la competencia tributaria debe de realizar, y lo hace, diversas actividades relacionadas con la gestión de recaudación, en la que se incluyen los procedimientos y mecanismos para habilitar la liquidación y el pago por los deudores tributarios (boletas, formularios, Pdt, pago fácil, Sunat virtual...); el control de vencimientos; asimismo, para el registro y control de los administrados, y de la deuda tributaria, y sus garantías y privilegios; para el cálculo de intereses e imputación o corrección de pagos; para la concesión de fraccionamiento y aplazamiento; para las declaraciones, la "reliquidación", la emisión de esquelas u órdenes de pago; obviamente los mecanismos de debida notificación; etc.

3. ENTIDADES COLABORADORAS EN LA GESTIÓN RECAUDATORIA O ENTIDADES PRESTADORAS DEL SERVICIO DE CAJA: ENTIDADES DEL SISTEMA BANCARIO, FINANCIERO Y OTROS

Con la finalidad de cumplir con la función indicada, la Administración Tributaria (que si bien es cierto podría hacerlo directamente) ha sido facultada para suscribir contratos con entidades del sistema bancario y financiero (cuya

---

[445] Y se ubica dentro del Derecho Tributario Formal o Administrativo, junto con las demás facultades y funciones administrativas.

[446] Algunos consideran en esta etapa otra: la recaudación inducida (la vinculan con las acciones previas [llamadas y cartas inductivas de pago] a la preparación y emisión de órdenes de pago de acuerdo con el artículo 78 del Código Tributario, y a la misma emisión del valor; no obstante, esta actividad es parte de las amplias funciones de control de la deuda y cobranza de la Administración [entre las que se encuentran las acciones de recuperación de saldos, multas, fraccionamientos, valores y otros adeudos]).

[447] Se debe incluir dentro de las funciones de recaudación la actuación de la Administración en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución.

solvencia y garantía deberá ser debidamente evaluada) y otras a fin de que éstas reciban el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella; estas entidades, además de recibir el pago de deudas correspondientes, pueden ser autorizadas para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

Respecto a estos convenios, sin embargo, hay que tener presente que a las entidades señaladas no se les delega, transmite o atribuye la calidad de órganos de recaudación, ni las facultades de la Administración; son simplemente entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria o prestadoras de servicio de caja; por esta razón no tienen las atribuciones de evaluar las declaraciones, observar pagos indebidos, en exceso o parciales, poner condiciones al pago o a la presentación de formularios o medios mágneticos, ni negarse, sin razón, a recibir estos medios, salvo que se trate de cuestiones técnicas vinculadas al control para la recepción.

No hay duda que los órganos de recaudación (Administración Tributaria) podrán efectuar el control y seguimiento de la actuación de los órganos colaboradores.

4. LA SUNAT[448] Y LOS ÓRGANOS COLABORADORES

La SUNAT, desde 1992, en busca de eficiencia en la recaudación de los tributos que administra, ha suscrito convenios con algunas entidades del sistema bancario y financiero (Red Bancaria) para que estas reciban el pago de tributos, así como reciban y procesen los formularios (o, actualmente, la información de los disquetes o instrumentos informáticos) correspondientes, centralicen y consoliden la información y lo recaudado, y transfieran tal información y los fondos. (Como se sabe, ahora se ha ampliado la facultad de la Administración para contratar a otras entidades.)

Con este fin, la SUNAT habiendo creado un sistema informático de control de la recaudación, coordinó con los bancos autorizados la forma y el procedimiento a seguirse en estos casos; asimismo, si bien al principio se trató de formularios, paralelamente se han desarrollado medios informáticos que permiten a los deudores tributarios preparar las declaraciones y pagar sus tributos. Con el avance de la tecnología, los sistemas de información, de control, de declaración y de pago se han modernizado, y se han creado, por ejemplo, los Programas de Declaración Telemática -PDT-, la Transferencia Electrónica de Fondos -TEF- (actualmente denominada "Sistema pago fácil", pago sin formularios), pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, pago mediante tarjeta de crédito, y la SUNAT virtual (mediante operaciones en línea, a través de Internet), y en esta medida los convenios también han merecido su adecuación.

La SUNAT, mediante los sistemas creados y aplicados, puede fácilmente tener mayor y mejor información sobre el cumplimiento tributario y sobre la situación

---

[448] Hay que anotar que en adelante cuando mencionemos a la SUNAT estaremos haciendo referencia a las funciones de esta entidad vinculadas con la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos.

tributaria de los contribuyentes, y puede, por cierto, detectar a los omisos a la declaración y/o al pago, y conocer la veracidad de los datos o pagos (se evita de ese modo la certificación de pagos no auténticos).[449]

Artículo 56°.- MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA (*)

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible;

b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos;

c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con

[449] Lo que no ha impedido el desarrollo y avance de lo que ahora se denomina fraude fiscal en recaudación tributaria.

hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario;

f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes;
g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;
h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
i) Pasar a la condición de no habido;
j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;
k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
l) No estar inscrito ante la administración tributaria.

Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58°.

Si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, los mismos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el Artículo 120° del presente Código Tributario.

Las medidas cautelares trabadas antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del Artículo 117°; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código.

Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, ésta podrá rematarlos antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva. El monto obtenido en dicho remate deberá ser depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza así como las demás normas para la aplicación de lo señalado en el párrafo anterior.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 24° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

57° (plazos aplicables a las medidas cautelares previas); **58°** (medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u ordenes de pago); **76°** (resolución de determinación); **77°** (requisitos de a Resolución de Determinación o de Multa); **78°** (orden de pago); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **115°** (deuda exigible en cobranza coactiva); **116°**, numeral 13 (Ejecutor Coactivo: ordenar medidas cautelares previas); **117°** (procedimiento de cobranza coactiva); **118°** (medidas cautelares); **120°** (intervención excluyente de propiedad); **Vigésimo Primera Disposición Final** (no habido).

Otras normas

Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979 [23.09.98]; **TUO** (aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS): 28° (medidas cautelares previas).

Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT [25.09.2004], y modificatorias: Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva: 14° (tipo de medidas cautelares); 15°, numeral 1 (medida cautelar previa).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 225-2007-SUNAT/2B0000:

1. Cuando se desestima la reclamación y el procedimiento contencioso tributario se encuentra en trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal, la SUNAT puede trabar Medidas Cautelares Previas en los supuestos establecidos en el artículo 56° del TUO del Código Tributario.
2. El plazo establecido en el numeral 2 del artículo 57° del TUO del Código Tributario es uno de caducidad.
3. 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.

   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.
4. La notificación de la resolución desestimando la reclamación debe surtir efecto dentro del año desde que fue trabada la Medida Cautelar Previa, a fin que dicha medida se prorrogue automáticamente por dos (2) años adicionales.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Decreto Ley N° 25859 hasta que dejó de estar vigente el Decreto Legislativo N° 773, el texto del artículo era simple: "La Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, podrá trabar embargo preventivo por la suma que baste para satisfacer la deuda".

Con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 816, denominando a la medida como cautelar previa, se amplió su texto señalándose parte del actual esquema general (por ejemplo, se precisó el carácter excepcional de estas medidas, ya no se hablaba de embargos preventivos o definitivos, se precisó que también se incluyen para las medidas a las deudas no exigibles coactivamente), pero sin indicar los supuestos del comportamiento que amerite trabar tal medida.

El artículo 14 de la Ley N° 27038 sustituyó el texto del artículo. Posteriormente, en virtud del Decreto Legislativo N° 953, su texto se sustituyó con uno más amplio y es el que se encuentra vigente.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible; b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos; c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación. e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.	*Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:* *a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible;* *b) Ocultar total o parcialmente bienes, ingresos, rentas, frutos o productos o consignar pasivos total o parcialmente falsos;* *c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, estados contables y declaraciones juradas en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;* *d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley o los documentos relacionados con la tributación;* *e) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes;* *f) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;* *g) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;* *h) Pasar a la condición de no habido;* *i) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;*

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad. Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario; f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes; g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios; h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria; i) Pasar a la condición de no habido; j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago; k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria; l) No estar inscrito ante la administración tributaria. Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58°. Si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, los mismos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el Artículo 120° del presente Código Tributario. Las medidas cautelares trabadas antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del Artículo 117°; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código. Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, ésta podrá rematarlos antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva. El monto obtenido en dicho remate deberá ser depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva. Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza así como las demás normas para la aplicación de lo señalado en el párrafo anterior.	*j) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.* *Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58°.* *Las medidas cautelares trabadas antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del Artículo 117°; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código.*

2. LAS MEDIDAS CAUTELARES FUERA DEL (PREVIAS AL) PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

La medida cautelar "es el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal, destinada a tener vigencia rebus sic stantibus hasta la emanación de esta última y encamina a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia" (Luque Mateo 2009: 43-44). "En un sentido amplio, las medidas cautelares pueden ser definidas como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado proceso jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado, que en caso contrario podría verse dificultado. Esta dificultad pudiera tener su origen tanto en actos de las propias partes intervinientes en el proceso como ser ajena a ellas. Se trata siempre, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales, que, de proceder, han de ser adoptadas con carácter urgente" (Santolaya Blay 2010: 59).

Las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva (denominadas antes embargos preventivos, luego medidas cautelares previas y ahora medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva, y que nosotros preferimos denominar medidas cautelares "fuera del" procedimiento de cobranza coactiva), tienen raigambre procesal; en ese sentido, este instituto tiene semejanza inicial con el esquema de medidas cautelares dentro del Derecho Procesal Civil: es una garantía procesal cuya finalidad es asegurar la eficacia del procedimiento en caso la resolución final sea favorable al "beneficiario" de la medida. No obstante, aparte de aquella semejanza, su regulación y sustanciación es diferente; así, como indican Danós Ordóñez y Zegarra Valdivia (1999: 170), en materia administrativa se la ha regulado como una potestad o privilegio de la Administración (es ella la facultada para disponer y trabar la medida cautelar, no un tercero), y su fundamento es el de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general representado por la Administración. La diferencia se ahonda cuando se verifica que no existe cautela para el deudor tributario, es decir, no existe contracautela para cubrir los eventuales daños producidos por una medida cautelar indebida o innecesaria.

Si bien el título del artículo ha cambiado, y se le ha vinculado directamente con el Procedimiento de Cobranza Coactiva (como aparente decurso natural de las deudas tributarias) -para evitar las críticas al adjetivo "previas"-, su sentido continúa siendo el mismo: no dejan de ser "embargos preventivos", pues las medidas cautelares insertas en el procedimiento no son sino medidas ejecutivas o medidas cautelares definitivas, es decir embargos ejecutivos, "ya que suponen la conversión de las medidas cautelares en verdaderos actos de ejecución material que de no cumplirse la obligación, significarán la efectiva afectación del patrimonio del deudor obligado a favor de la administración" (Danós Ordóñez; Zegarra Valdivia 1999: 168-169). En ese sentido, mientras que las medidas cautelares dentro del procedimiento de cobranza coactiva sólo pueden trabarse respecto de deudas exigibles (véase el artículo 115 del Código Tributario), en el otro caso (fuera o antes del procedimiento coactivo) se pueden trabar medidas por deudas exigibles y no exigibles coactivamente; asimismo, respecto de su carácter: las medidas cautelares fuera (previas al) del procedimiento de cobranza coactiva son siempre preventivas

o aseguratívas y las que se traban dentro del procedimiento de cobranza coactiva tienen como propósito ser definitivas, ejecutivas o "ejecutables".[450]

Como indica Tirado Barrera (2006: 742), "se trata de una atribución de la Administración que habilita a ésta a adoptar medidas cautelares antes que el título habilitante de la ejecución coactiva haya ganado ejecutoriedad, en previsión a la eventual ineficacia de la ejecución coactiva si el transcurso del tiempo de duración del procedimiento administrativo ordinario le permite al futuro obligado realizar actos que le permitan evadir las responsabilidades que, eventualmente, le corresponderá asumir, limitando de manera específica el tipo de medidas cautelares que se pueden establecer, el plazo de duración y otras características similares".

Considerando lo anotado, resulta pertinente citar a Zolezzi (1995: 218): "El embargo preventivo tiene como fin el evitar que el acreedor se vea burlado por acción de su deudor, esto es que disponga de sus bienes de forma tal que cuando deba cumplir con su obligación no tenga bienes con qué responder. Por tanto, si se le da tal facultad a las administraciones tributarias debería estar limitada a los casos en los que, por la situación del contribuyente o por el monto de la deuda, se justifique tal medida".

3. LAS MEDIDAS CAUTELARES FUERA DEL (PREVIAS AL) PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: FINALIDAD Y EXCEPCIONALIDAD

Así pues, en nuestra materia, las medidas cautelares fuera del procedimiento de cobranza coactiva han sido reguladas como una atribución de la Administración Tributaria con la finalidad de asegurar, salvaguardar o garantizar al fisco el cobro de la deuda tributaria[451] –sea exigible o no coactivamente–.

Ahora bien, por un lado, su adopción es discrecional (la decisión de su adopción y las medidas aplicadas[452] mas no el sustento o la acreditación de la causal

---

[450] Por cierto, otra diferencia se presenta en cuanto a la caducidad de las medidas; las aseguratívas o preventivas caducan, las definitivas o ejecutivas, no.

[451] "Que [...] las medidas cautelares previas tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al fisco el cobro de la deuda antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos que el comportamiento del deudor lo amerite o existan indicios para presumir que el cobro podría ser infructuoso" (RTF Nos. 544-2-2010, 6341-5-2010). "Que conforme a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05697-4-2008, la finalidad de la medida cautelar previa es asegurar el pago de la deuda, es decir, evitar el peligro de falta de pago de la misma, ya sea por causas atribuibles al deudor tributario o a situaciones externas, o simplemente por causas que no se pueden atribuir directamente y con certeza al deudor tributario" (RTF N° 4248-4-2010). Similar criterio en las RTF Nos. 5156-4-2009, 6440-1-2009.
Por cierto, el artículo en comentario expresamente señala que la finalidad es asegurar el pago de la deuda tributaria.

[452] La Administración puede ordenar cualquiera de las medidas establecidas en el artículo 118 del Código Tributario.

a considerar)[453], y, por otro, su aplicación es excepcional.[454] La excepcionalidad está marcada con dos de los presupuestos de la típica medida cautelar: el peligro en la demora -periculum in mora- y la verosimilitud del derecho -*fumus bonis iuris*-,[455] que se entiende preliminarmente están materializados en la incursión en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 56 del Código Tributario;[456]

---

[453] La norma señala que la Administración podrá trabar medidas cautelares; corresponde a la Administración, considerando las circunstancias del caso, decidir si traba o no las medidas cautelares previas que correspondan (RTF N° 5860-5-2010). De otro lado, como se indica en la RTF N° 544-2-2010, el ejercicio de las acciones de cobranza se encuentran sometidos al principio de legalidad por lo que es de plena consideración y de indispensable cumplimiento la verificación precisa de los supuestos habilitantes establecidos en el artículo 56 del Código; no obstante, se agrega, la elección del tipo de medida a aplicarse (artículos 116 y 118 del Código) es discrecional, y debe efectuarse dentro de los márgenes de razonabilidad y proporcionalidad.

[454] Hay que apreciar debidamente esta excepcionalidad, pues, como advierte la revista Análisis Tributario, se debería adoptar "intentando dañar lo menos posible la actividad o los intereses económicos del deudor tributario" (*Análisis Tributario* N° 145, febrero 2000, Grupo AELE, Lima, p. 27.). No obstante, el Tribunal Fiscal no tiene como premisa tal criterio ("Que lo alegado por la quejosa en el sentido que las retenciones de dinero que le han efectuado a consecuencia de las medidas cautelares previas trabadas le significan una pérdida económica, tampoco es atendible, toda vez que el posible daño económico que se pueda originar no desvirtúa la facultad de la Administración de trabar este tipo de medidas cuando se cumplan los requisitos legalmente establecidos" RTF N° 5860-5-2010).

En esta misma línea, debería tomarse en cuenta la razonable sugerencia que Araoz Villena (1990: 152) planteó hace tiempo respecto de los antiguos embargos preventivos: "Los embargos preventivos no deben ocasionar una paralización o perjuicio en el desarrollo de las actividades de las empresas dedicadas al comercio, la industria u otras actividades productivas. Debe introducirse en el Código Tributario una norma que asegure lo expuesto". A guisa de refuerzo de validez de la sugerencia, recordamos las palabras de Martín Mantilla (2011: B8): "En la práctica, estas medidas cautelares previas suelen aplicarse inmediatamente contra las cuentas bancarias y por cobrar a clientes, congelando los fondos que la empresa requiere para continuar operando". "El problema radica en que al momento de decidir qué tipo de embargo se va a trabar para asegurar el futuro pago de la deuda, el ejecutor coactivo opta por aquellos que impiden a la empresa continuar generando ingresos y que pueden frustrar su continuidad". "Si una empresa ve congeladas sus cuentas bancarias y sus créditos por cobrar a clientes a consecuencia de una medida cautelar previa, simplemente deja de operar, pues no puede pagar a sus trabajadores, proveedores e incluso sus impuestos. También surge un impacto negativo en el sistema financiero, lo que podría frustrar negocios posteriores".

Como quiera que no siempre la Administración se permite este escrúpulo, cuando el deudor se vea afectado en sus actividades por estas medidas, en una primera instancia puede plantear la sustitución de la medida cautelar o recurrir a lo dispuesto por el inciso h) del numeral 1 del artículo 20 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT ("El Deudor podrá solicitar al Ejecutor que el embargo no le impida el cumplimiento de las obligaciones legales de naturaleza tributaria, laboral o alimenticia a su cargo y de los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio").

Por otro lado, siempre existe la posibilidad de discutir u objetar vía queja la pertinencia o necesidad de adoptar tales medidas.

[455] Véase al respecto, como referencia, el fundamento jurídico 28 de la STC N° 0015-2005-PI/TC.

[456] En las RTF Nos. 10907-5-2008 y 8990-3-2009, vinculando la excepcionalidad de su adopción a la necesidad y al riesgo de que no se pueda hacer cobro de la deuda por el comportamiento del deudor tributario, se precisó que la Administración debe acreditar como mínimo: i) la verosimilitud de la deuda tributaria, debiendo acompañarse los medios probatorios que

los que deberán ser aplicados cumpliendo estrictamente lo establecido por la normativa vigente.

4. SUPUESTOS PARA DICTAR MEDIDAS CAUTELARES FUERA DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

4.1. Presupuestos

De acuerdo con lo regulado por el artículo sub examen, se entiende que la Administración está facultada para trabar de manera excepcional medidas cautelares fuera del procedimiento de cobranza coactiva, por la suma que baste para satisfacer determinada deuda, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente, en determinados casos:[457]

- A la precisa ocurrencia de algún supuesto señalado en el artículo; situación que deberá ser establecida y acreditada por la Administración. Como se sabe, el listado contiene un conjunto de supuestos cuya ocurrencia, según el Código, hará entender que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita –y lo hace necesario– trabar una medida cautelar previa (por cierto, algunos supuestos lindan con el delito).
- A la existencia de otras razones, debidamente sustentadas, que permitan presumir (sospechar, juzgar o conjeturar algo por tener indicios o señales para ello [RAE 2001: 1829]) que la cobranza podría devenir en infructuosa (ineficaz o inútil) para su fin.

El Tribunal Fiscal, en diversas resoluciones (entre ellas, las RTF Nos. 223-4-2003, 909-1-2004, 2308-1-2004, 3825-2-2005, 4768-2-2005, 5416-5-2005, 086-2-

---

correspondan, y ii) el peligro irreparable que conllevaría esperar el fallo definitivo sobre la deuda tributaria; en la RTF N° 544-2-2010 expresamente se ha señalado: "Que mediante Resolución N° 10907-5-2008 este Tribunal ha recogido los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia expedida en el Expediente N° 0015-2005-PI/TC, en el sentido que para trabar una medida cautelar se debe acreditar como mínimo la verosimilitud de la deuda tributaria y el peligro irreparable que conllevaría esperar el fallo definitivo sobre dicha deuda, para lo cual se deberá demostrar el acaecimiento de alguno de los supuestos a que se refieren los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario, según los cuales el comportamiento del administrado debe dar mérito a la adopción de la medida o algún indicio que lleve a presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa".

[457] Como se ha indicado, uno de los presupuestos es el peligro en la demora –periculum in mora–; si bien en principio se puede entender aquel peligro limitado a alguna eventual infructuosidad (que para el segundo supuesto general sí es plena aplicación), también debe entenderse que existe tal peligro por la incursión del deudor en alguno de los supuestos específicamente señalados en el artículo 56; así, en estos casos, será suficiente atender a su verificación sin necesidad de vincular tales hechos con la infructuosidad (RTF Nos. 6440-1-2009, 7481-3-2009).

Ahora bien, en consonancia con lo anotado, tratándose de deudas no exigibles coactivamente, será necesario tener en cuenta que el tiempo de resolución (suficiente para que ocurran acciones que hagan irrecuperable la acreencia tributaria) de alguna eventual impugnación de los valores que contengan aquellas deudas abona al peligro en la demora (lo que no quiere decir que la impugnación sea una causal para trabar medidas cautelares previas) en la medida en que además se cumpla alguno de los supuestos del artículo 56.

2006, 340-1-2006, 1108-2-2006, 5427-1-2006, 6114-2-2007, 3561-4-2007, 847-1-2009, 6440-1-2009, 7481-3-2009, 8990-3-2009, 1362-1-2010, 4248-4-2010, 5860-5-2010, 6341-5-2010), ha concluido que el artículo 56 del Código Tributario establece dos supuestos generales e independientes entre sí, en los cuales la Administración se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas:

(i) cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presentan cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l) del citado artículo, y

(ii) cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.[458]

Agrega que esta conclusión se fundamenta en que se ha utilizado en la norma la conjunción disyuntiva "o" (que denota diferencia), siendo además que efectivamente los dos supuestos enunciados son distintos,[459] toda vez que las razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, sino que al ser ajenas al mismo, ponen en peligro el pago de la deuda tributaria.[460]

Por cierto, no existe impedimento para que verificándose ambos supuestos generales puedan servir ambos de sustento para la aplicación de medidas cautelares previas.

De otro lado, si bien como facultad de la Administración resulta aparentemente suficiente lo indicado por el Código, no debemos olvidar que el sentido de esta "medida cautelar fuera del procedimiento de cobranza coactiva" es asegurar el pago de una deuda tributaria por lo que esta debe ser cierta o, previamente, existir la verosimilitud o apariencia de certeza de su existencia y cuantía[461] (pruebas de la verosimilitud de la deuda o las resoluciones de determinación o de multa,

---

[458] "[...] si bien el artículo citado enumera taxativamente los supuestos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable trabar medidas cautelares previas, no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente" (RTF Nos. 040-2-2000, 3821-5-2007, 3322-3-2008, 9511-7-2009).

[459] En esa línea, se asume como innecesario verificar o pronunciarse sobre la existencia de razones que permitan presumir que la cobranza podría ser infructuosa si se ha verificado la ocurrencia fehaciente del primer supuesto (RTF N° 9511-7-2009, 13104-7-2009).

[460] Reiteramos: no hay que olvidar que el propio artículo señala que la finalidad de las medidas es asegurar el pago de la deuda tributaria, es decir, evitar el peligro de falta de pago de la misma, ya sea por causas atribuibles al deudor tributario o a situaciones externas, o simplemente por causas que no se pueden atribuir directamente y con certeza al deudor tributario (criterio reiteradamente ratificado por el Tribunal Fiscal: entre otras, en las RTF Nos. 223-4-2003, 2308-1-2004, 358-4-2007, 5697-4-2008, 5156-4-2009, 6440-1-2009, 4248-4-2010, 6341-5-2010).

[461] Como se ha visto, otro presupuesto de la medida cautelar es la verosimilitud del derecho –fumus bonis iuris–. Aunque no siempre se ha entendido así (véase la RTF N° 5860-5-2010).

órdenes de pago o la resolución que desestima una reclamación; o su inminente emisión)[462].[463]

4.2. Ocurrencia de algún supuesto específico señalado en el artículo 56

El artículo señala que se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa,[464] cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:[465]

a. Presentar declaraciones (artículo 88), comunicaciones o documentos (en general, vinculados a la determinación de la obligación tributaria) falsos (opuesto o contrario a la verdad; inexacto; incierto; ilegal o imitación de lo legal; simulado [Cabanellas 1994-IV: 15]), falsificados[466] o adulterados[467] que

---

[462] Veamos dos casos (de las sumillas publicadas en la web del Tribunal Fiscal). RTF N° 10907-5-2008: "[...]; para el caso de autos, aun cuando las Resoluciones Coactivas mediante los cuales se trabaron las medidas se remitan a los informes de auditoría, al no señalar los resultados del requerimiento que establezcan los reparos a la determinación realizada por el administrado, al no detallarse los montos de las deudas tributarias que se pretende garantizar con la aplicación de tales medidas, y al no encontrarse sustentados tampoco los referidos informes con los medios probatorios que acrediten la verosimilitud de la deuda tributaria, se tiene que dichos actos no se encuentran motivados, por lo que la quejosa no se encuentra en alguno de los supuestos previstos por el artículo 56° ni que tampoco existan evidencias respecto de que la cobranza podría resultar infructuosa". RTF N° 345-7-2010: "Se declara fundada la queja interpuesta en el extremo referido a las medidas cautelares previas trabadas y disponer que la Administración proceda de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución. Se indica que a efecto de verificar si la quejosa efectivamente incurrió en alguno de los supuestos que habilitaban a la Administración a adoptar las medidas cautelares previas, resultaba necesario que la Administración remitiera un informe detallado y documentado que sustentara la adopción de las medidas cautelares previas, adjuntar el expediente referido a dichas medidas cautelares los valores relacionados y los requerimientos respectivos, lo que la Administración no ha cumplido a pesar de habérselo solicitado [...]".

[463] En la medida en que debe existir deuda tributaria que garantizar, si el deudor en fiscalización, luego de haberse trabado medidas cautelares previas (en razón de existir alguna causal del artículo 56), decide aceptar los reparos y reconocer las deudas, y rectifica su declaración tributaria, la Administración Tributaria, salvo que emita en virtud de la rectificatoria órdenes de pago con deudas exigibles, deberá levantar las medidas (RTF N° 3968-4-2009).

[464] No obstante, hay que recordar que la configuración de alguna de las causales del artículo 56 no involucra un pronunciamiento sobre la legalidad de los reparos u observaciones que han servido de sustento a los valores emitidos como consecuencia de alguna fiscalización efectuada; la procedencia de los reparos se dilucidará eventualmente en el procedimiento contencioso tributario (RTF Nos. 4713-3-2005, 1644-2-2007, 10907-5-2008, 7077-7-2009, 12613-5-2009, 3899-2-2010). Por cierto, el que mediante una queja fundada se desestime la medida cautelar, tampoco implica restar de legalidad a los reparos formulados vía requerimiento y los valores emitidos (RTF N° 3354-5-2009).

[465] Cuando se considere las causales, téngase en cuenta que se trata de las expresamente mencionadas en el artículo (véase la RTF N° 1097-5-2005). Ahora, es suficiente la acreditación de alguno de los supuestos mencionados en el artículo 56 a efecto de considerar que la medida cautelar previa se encuentra arreglada a ley (RTF Nos. 8735-7-2009 y 13992-3-2009).

[466] Se entiende por falsificado lo que ha sido objeto de falsificación; y falsificación es adulteración, corrupción, cambio o imitación para perjudicar a otro u obtener ilícito provecho (Cabanellas 1994-IV: 13-15).

[467] Adulteración: acción o efecto de adulterar; viciar o falsificar alguna cosa; falsificar o contrahacer una cosa (Cabanellas 1994-I: 183).

reduzcan (en este caso tiene que asumirse este efecto) total o parcialmente la base imponible.[468]

El Tribunal Fiscal ha expresado que es aplicable el artículo 56 del Código si se presenta declaraciones conteniendo información falsa (exhibió comprobantes de pago falsos a fin de aumentar su crédito fiscal, costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta y reducir el impuesto a pagar; acciones que responden a la intención de dejar de pagar impuestos). Otros casos: RTF Nos. 2118-2-2002, 501-1-2006, 3899-2-2010.

b. Ocultar (contable, documentaria y/o materialmente) total o parcialmente activos (RTF N° 1880-1-2002), bienes, ingresos,[469] rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos (se considera aquí como ocultamiento de rentas e ingresos, la no declaración ni sustentación de éstos lo que motivó el reparo por incremento patrimonial no justificado [RTF Nos. 086-2-2006 y 4116-4-2007]; en esta línea también se encuentra la no emisión de comprobantes de pago por operaciones [RTF N° 397-1-2008], el no registro de operaciones [RTF N° 13005-7-2008] o el ingreso de dinero en efectivo no sustentado documentariamente [RTF N° 4629-3-2009]).[470]

---

[468] RTF N° 960-2-2007 (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal): "Se declara infundada la queja [...]. La Administración [...] determinó la existencia de comprobantes de pago que respaldaban operaciones falsas; además, la quejosa no cumplió con exhibir y/o presentar la documentación e información solicitada, configurándose el supuesto establecido por el inciso a) del artículo 56° del Código Tributario".

[469] Respecto a casos de ocultamiento de ingresos, el Tribunal Fiscal ha precisado que siempre debe ser efectivamente tal; la RTF N° 9781-4-2001, ante el sustento de la adopción de medida cautelar previa en el hecho que el deudor tributario "oculta ingresos" al haber emitido comprobantes de pago de ventas con un retraso de hasta seis meses, estableció que tal situación no significa un ocultamiento de ingresos. Así, tampoco se configurará esta causal cuando su aplicación se vincule con la discrepancia respecto del nacimiento de la obligación tributaria (en la RTF N° 3227-5-2008 se da cuenta de discrepancias del nacimiento de la obligación tributaria del IGV en la venta de entradas para un espectáculo, lo cual puede ser discutido en un procedimiento contencioso tributario, no significando por ello el ocultamiento de ingresos como mal lo ha entendido la Administración). Véase también la RTF N° 103-2-2007. En otro caso, el Tribunal Fiscal (RTF N° 2339-2-2005) declaró fundada una queja en virtud a que si bien puede haberse determinado una deuda tributaria, si se verifica que el deudor tributario informó de una operación, e incluso se le autorizó un comprobante por operaciones no habituales, no se configura el ocultamiento de ingresos, no siendo suficiente haber efectuado reparos a la declaración del contribuyente, toda vez que una medida cautelar, por su naturaleza, no procede en todas las situaciones en que se haya detectado una supuesta omisión, sino en casos excepcionales, en que exista un comportamiento del deudor que las justifique.

[470] Los amplios alcances de este supuesto lo podemos ver en la RTF 5544-2-2003: "Asimismo, se señala que como resultado de la fiscalización realizada a la quejosa por los ejercicios 2000 y 2001 para efecto del Impuesto a la Renta, y por los períodos de enero de 2000 a marzo de 2002 para efecto del Impuesto General a las Ventas, se determinó que la quejosa: i) omitió registrar ingresos por ventas en los meses de enero, febrero, abril, junio, julio, septiembre a diciembre de 2000 y enero a abril, junio a diciembre de 2001, ii) omitió declarar los ingresos por cesión de activos entre los años 2000 a 2002, iii) difirió ingresos indebidamente, habiendo emitido comprobantes de pago en los años 2000 y 2001 por transacciones efectuadas en los años 1999 y 2000, iv) utilizó diferente tipo de cambio, v) usó indebidamente el crédito fiscal por utilizar comprobantes registrados con anterioridad a la legalización del Registro de

O consignar (en libros, registros o declaraciones) activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.[471] Aunque luego fueran reconocidas y/o corregidas vía una declaración rectificatoria (RTF Nos. 6969-2-2004 y 184-2-2006). Usualmente se detecta en el procedimiento de revisión de documentación e información tributaria (RTF N° 1156-1-2008).

Ejemplos. RTF N° 2099-4-2002: en esta se dice que se ha comprobado en fiscalización que la recurrente ha declarado y registrado activos fijos por menor valor al que le corresponden, así como ha omitido registrar y declarar ingresos por concepto de arrendamiento de inmuebles y por la venta de un activo fijo y por la no contabilización de operaciones, según se evidenciaría en sus estados de cuentas bancarias. En las RTF Nos. 7511-1-2005, 1666-3-2005, 3825-2-2005, 340-1-2006, 7077-7-2009 y 12613-5-2009, entre otras, se consideró configurado el supuesto del inciso b) cuando se verificó durante la fiscalización que como consecuencia de las operaciones no reales se consignó activos, bienes, pasivos o egresos, total o parcialmente falsos (se verificó que en los registros del deudor se anotaron comprobantes de pago falsos respecto de operaciones inexistentes o no reales que suponen la consignación de gastos o egresos parcial o totalmente falsos). En la misma línea, en las RTF Nos. 2438-7-2009, 6440-1-2009, 3542-5-2010 y 5287-5-2010 se muestra reparos al crédito fiscal por (indicios razonables de) operaciones de compra no reales, lo cual habría incrementado indebidamente el crédito fiscal de la quejosa, lo que permite entender que tiene un comportamiento que amerita la adopción de medidas cautelares previas a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 56 del Código. Asimismo, en la RTF N° 5860-5-2010 se da cuenta de reparos al gasto de la determinación del impuesto a la renta por la existencia de comprobantes que no cumplen con los requisitos legales y haberse verificado operaciones no reales; el Tribunal asumió que la Administración acreditó la existencia de indicios razonables sobre la consignación de gastos falsos por parte de la quejosa que permiten entender que tiene un comportamiento que amerita la adopción de medidas cautelares previas a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo subexamen. Con criterio similar a los casos anteriores, en la RTF N° 6341-5-2010 se resolvió un caso en cual se reparó crédito fiscal y gasto

---

Compras, y vi) reparó notas de crédito por facturas emitidas por operaciones no reales". "En ese sentido, indica que debido al comportamiento irregular del contribuyente, situación que se encuentra dentro de la causal prevista por el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario y dado que la deuda tributaria (S/. 77'634,332.00) podía devenir en infructuosa al ser mayor al 25% del patrimonio neto declarado en el último balance presentado por el deudor tributario (patrimonio = S/. 222,157,491.00), se trabó la medida cautelar previa materia de queja". "[...] En el caso de autos, se aprecia que el supuesto previsto por el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario, ha sido comprobado por la Administración, al haber verificado durante la fiscalización que la quejosa ocultó parcialmente ingresos".

[471] RTF N° 4768-2-2005 (se informa que la recurrente utilizó facturas de compras falsas). En el mismo sentido, la RTF N° 7511-1-2005.

por operaciones no reales, además de no haber sustentado la causalidad del gasto ni la totalidad de los depósitos de detracciones por operaciones sujetas al SPOT.[472]

c. **Realizar, ordenar o consentir** la realización de actos fraudulentos (el realizado con artificio, a fin de engañar y causar perjuicio a terceros [Cabanellas 1994-I: 142]) en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco (téngase en cuenta este perjuicio), tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.[473]

d. **Destruir u ocultar** total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación. La mención deberá ser expresa y precisa, y la acreditación obviamente vinculada a ella.[474]

e. **No exhibir y/o no presentar** los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la

---

[472] Sin perjuicio del criterio y decisión, será de interés revisar el voto discrepante en dichas resoluciones.

[473] El Tribunal asume con amplitud este supuesto. RTF N° 4128-5-2007 (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal): "Se declara infundada la queja [...] al haberse acreditado que el comportamiento de la quejosa justifica el aseguramiento previo del pago de la deuda acotada por la SUNAT, por haberse configurado la causal establecida por el inciso c) del artículo 56° del Código Tributario, por existir ventas efectuadas fuera de la Región de Selva que se han registrado en los libros contables y declarado como si hubieran sido efectuadas en la misma para obtener el beneficio del reintegro tributario".
Véase además las RTF Nos. 4768-2-2005 (en esta se verificó, vía manifestaciones, la actuación de la gerente y el contador para conseguir facturas falsas, y la colaboración de terceros para llenar facturas), 759-1-2006 y 12360-2-2010 (en la fiscalización efectuada a la quejosa, la Administración encontró indicios razonables sobre la inexistencia o falta de fehaciencia de las operaciones comerciales de compra descritas en los comprobantes de pago reparados, es decir, de gastos falsos, lo que no fue desvirtuado por la quejosa).

[474] RTF N° 117-5-2004: "Que de la Resolución Coactiva N° 2130070000007 e informe adicional enviado por la Administración no es posible concluir que el quejoso se encuadre en el supuesto del inciso d) del artículo 56° citado, pues no se detalla cuál es la documentación, libros o registros que supuestamente ocultó, más aún cuando según éste, con anterioridad fue fiscalizado por el mismo ejercicio habiendo presentado la documentación solicitada que fue materia de revisión, hecho que la Administración no contradice."
Asimismo, véase la RTF N° 7742-2-2005.

Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez[475] (el primer requerimiento)[476].[477] En caso de extravío o pérdida de estos documentos e informaciones, considerando la obligación de rehacerlos en un plazo determinado, si se le requiere una vez vencido éste y no se presenta también se incurre en esta causal (RTF N° 1108-2-2006).[478]

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad. En este caso, también debe considerarse que el requerimiento debe ser expreso (vía requerimiento).

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario (éste deberá acreditar tal hecho).

f. No entregar al acreedor tributario (entiéndase a la Administración Tributaria correspondiente, vía los mecanismos o entidades atinentes) el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

g. Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios (en la RTF N° 398-2-2009 da cuenta de un caso que implica la incursión en el inciso en comentario; no obstante, se dispuso levantar las medidas por que no había deuda que asegurar –el deudor la había cancelado–). Debe haber obtención efectiva (RTF N° 11519-3-2009).

---

[475] No habiéndose presentado la documentación e información en el plazo establecido por la Administración por primera vez, el que con posterioridad (en virtud de un nuevo requerimiento) se haya presentado la referida información no enerva la configuración de la causal del inciso e) del artículo 56 del Código (RTF N° 7481-3-2009). Similar criterio en la RTF N° 9511-7-2009 (en esta además se verificó los detalles de una denuncia policial sobre pérdida de documentación contable).

[476] RTF N° 4248-4-2010: "Que de lo expuesto se aprecia que la quejosa no cumplió con presentar sus registros y libros contables solicitados ni la documentación sustentatoria de éstos, entre otros, en el plazo establecido por la Administración por primera vez, y toda vez que la quejosa no ha acreditado en autos que tal omisión se debió a una causa no imputable a ella, se ha producido el supuesto contemplado en el inciso e) del artículo 56° del Código tributario que sustenta las medidas cautelares previas de embargo adoptadas mediante Resoluciones Coactivas N° [...], las que se encuentran arregladas a ley, por lo que corresponde declarar infundada la queja en este extremo".

[477] Otros ejemplos: RTF Nos. 709-2-2009, 6684-5-2009, 7846-1-2009, 8915-1-2009, 5442-1-2009, 3835-4-2009.

[478] Obviamente, el requerimiento debe haber sido debidamente notificado; en caso contrario, el contribuyente no habrá incurrido en la causal del inciso e) del artículo 56 (RTF N° 847-1-2009).

h. **Utilizar** cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria (del deudor tributario afectado por la medida; RTF N° 1319-3-2003). En la RTF N° 7287-1-2005 se reseñó como configuración de este supuesto el exhibir un registro de compras en el que se anotó operaciones no reales y cuya legalización no es reconocida por el notario público que figura en la constancia de tal diligencia. Véase también la RTF N° 1007-2-2007.

i. **Pasar a la condición de no habido** (se le declare vía resolución como no habido; véase las normas pertinentes; asimismo, la RTF N° 1852-2-2008).

j. **Haber demostrado** una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago.[479] La conducta señalada, para ser atribuida, debe ser acreditada por la Administración plenamente. Mediante la RTF N° 654-4-2001 se declaró fundada una queja contra la interposición de medidas cautelares previas toda vez que no se determinó un comportamiento constante de incumplimiento de compromisos formales de pago conforme a lo requerido por el inciso en comentario; la Administración había señalado que se habían tomado las medidas porque la quejosa adeudaba a la SUNAT el pago del IGV de dos meses y el pago del Impuesto a la Renta de un mes; asimismo, adeudaba cuotas de fraccionamiento "lo que constituía un compromiso formal de pago incumplido", y que además teniendo fondos por haber realizado una operación por una suma alta no había cancelado las deudas. En el mismo sentido, en la RTF N° 4937-5-2006 se señaló: "Que el hecho que la quejosa no haya pagado las cuotas de dicho fraccionamiento no constituye una circunstancia que determine la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento compromisos formales de pago, pues para ello [...], es necesario que éste sea reiterativo, lo que no sucede en el presente caso, en que el incumplimiento es de un solo compromiso de pago, esto es, el fraccionamiento otorgado de acuerdo con las normas del SEAP". Siguiendo tal criterio, en la RTF 8735-7-2009 se resolvió en otro caso que el hecho que no se haya cumplido con el pago de cuotas de tres fraccionamientos (dos al amparo del Decreto Legislativo N° 848 y uno del Decreto Legislativo N° 914, lo que ocasionó en las tres su pérdida), determina la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago, tratándose de una conducta reiterativa.

k. **Ofertar o transferir** sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria (téngase en cuenta este objetivo: dejar de pagar una deuda tributaria, desde luego ya existente y exigible, y que le corresponda al propio deudor tributario, no a terceros). La RTF N° 562-2-2004 consideró al respecto:

---

[479] Debe acreditarse aquella conducta en el deudor tributario no en terceros, aunque estuvieran vinculados (RTF N° 504-10-2011).

Que en el presente caso, la Administración Tributaria sustenta la adopción de la medida cautelar previa de embargo en forma de inscripción de acciones, en el supuesto previsto por el inciso j) del citado artículo 56°, esto es, ofertar o transferir activos para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria, debido a la transferencia realizada por la quejosa mediante contratos de cesión de posición contractual del derecho de concesión/usufructo de las unidades inmobiliarias Hotel (X) y Hotel de Turistas (Z), por las que debió pagar el Impuesto General a las Ventas mas no lo hizo, así como por la subvaluación de la transferencia realizada respecto del último hotel;

Que se advierte que la deuda cuyo cobro se pretende cautelar está referida al Impuesto General a las Ventas correspondiente a las transferencias antes mencionadas, en tal sentido el hecho por el cual se acotó el impuesto (transferencia del derecho de concesión/usufructo) constituye a su vez el supuesto que habilita la adopción de la medida cautelar (inciso j del artículo 56° del Código Tributario);

Que no obstante, cabe indicar que el supuesto regulado por el citado inciso j) exige que el deudor tributario antes de transferir sus activos tenga una deuda tributaria, pues justamente con el fin de no pagarla, oferta o transfiere sus activos, es decir, se requiere de la existencia de una deuda tributaria previa a la transferencia de activos, situación que no se presenta en el caso de autos, por lo que al no haber incurrido la quejosa en la referida causal, no procedía que se trabara la medida cautelar previa en su contra.

l. No estar inscrito ante la administración tributaria (incumplimiento de un deber del contribuyente).

4.3. Existencia de razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa

Como se ha indicado, el otro supuesto general es el referido a la existencia de razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa; es decir, otras razones que no provengan necesariamente del comportamiento del deudor tributario, sino que al ser ajenas al mismo, ponen en peligro el pago de la deuda tributaria.[480]

---

[480] Sin duda puede tratarse de también de actos del deudor, o vinculados a él, que no estén dentro de los supuestos específicos anotados en el artículo 56; así por ejemplo, cuando éste se esté despojando de todos sus bienes disminuyendo aún más su patrimonio, que se hayan trabado embargos judiciales sobre los mismos, que se hayan iniciado procesos de liquidación en las empresas en las cuales el deudor tiene participación en el capital social (RTF N° 2142-2-2005).
Dentro de este contexto, no puede asumirse por ejemplo que la interposición de un recurso determine un comportamiento sospechoso (la RTF N° 003-3-2000 estableció que el ejercicio de parte del recurrente de un derecho reconocido legalmente, reclamación, no implica un comportamiento evasivo por lo que no puede ser considerado por la Administración como sustento suficiente para legitimar la adopción de una medida cautelar, que por mandato de la ley debe obedecer a una situación excepcional). Con semejante criterio, no procede trabar medidas cautelares previas cuando los reparos que permitieron la determinación de la deuda han sido discutidos, centrándose la controversia en la diferente calificación jurídica de las operaciones efectuadas, pues ese solo hecho no puede suponer necesariamente la existencia

Este supuesto general, pese a contener una amplia facultad, no tiene alcances irrestrictos; el Tribunal Fiscal en las RTF N° 040-2-2000, 3821-5-2007, 3322-3-2008, 11606-7-2008, 2438-7-2009, 7846-1-2009, 3542-5-2010, 3899-2-2010, 5287-5-2010, 6341-5-2010, entre otras, lo ha precisado del siguiente modo: si bien el artículo 56 enumera taxativamente los casos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable trabar medidas cautelares previas, no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente.[481]

Al respecto, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia admitió la adopción de medidas cautelares previas en la medida en que la deuda determinada por la Administración excedía en más del 25% el patrimonio neto declarado por el contribuyente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, asumiéndose por tal situación que existen razones que permiten presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa (RTF N° 805-4-2009).[482] Obviamente cuando el patrimonio es cero, o visiblemente insuficiente, o cuando

---

de una conducta dolosa por parte del contribuyente con la cual pretenda evadir sus obligaciones fiscales mediante engaños u actos fraudulentos que impliquen la simulación de una operación; en este sentido, por ejemplo, en el caso de la RTF N° 1117-4-2001 se indicó: si bien la Administración puede haber señalado que "hay intención de dejar de pagar los tributos generados debido a la posibilidad de transferencia de las propiedades", no refiere motivo alguno que sustente dicha supuesta intencionalidad. En esa misma línea, resulta de interés revisar la RTF N° 1968-3-2008 (de la sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal): "Se declara fundada la queja presentada, y se dispone que se proceda conforme a lo expuesto en la presente resolución. Se señala que si bien el reparo al Impuesto General a las Ventas ha dado lugar a resoluciones de determinación y de multa, éstas se han originado debido a la controversia respecto de la calificación jurídica de la operación efectuada, es decir, a determinar si la quejosa cumple con los requisitos previstos en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, específicamente en determinar qué se entiende por producción dentro de la Amazonía, no pudiéndose por ese solo hecho suponer necesariamente la existencia de una conducta dolosa por parte de la quejosa con la cual pretenda evadir sus obligaciones fiscales mediante engaños u actos fraudulentos que impliquen la simulación de una operación, criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1117-4-2001 del 6 de setiembre de 2001. Asimismo es del caso agregar que la Administración no ha acreditado que haya peligro de falta de pago de la deuda tributaria, siendo que por el contrario, en el Informe N° 410-2007-SUNAT/2Q1002 la Administración reconoce que la deuda tributaria de la quejosa representa sólo el 8.55% de su patrimonio neto según el último balance presentado (balance del ejercicio 2006), por lo que no puede considerarse que existen evidencias respecto a que la cobranza podría resultar infructuosa, por lo que teniendo en consideración lo antes expuesto, en el presente caso no existe mérito suficiente para la aplicación de medidas cautelares previas, por lo que corresponde declarar fundada la queja, debiendo la Administración levantar la medida cautelar previa trabada mediante la Resolución Coactiva N° 1510070002029".

[481] Y debe acreditarlo (RTF N° 13490-1-2009).

[482] Hay que tener en cuenta que el parámetro utilizado es el patrimonio neto. Así, no cabe tener en cuenta el capital considerado en la constitución pues éste no evidencia el real patrimonio cuando realiza operaciones comerciales, por lo que no resulta una variable válida para indicar evidencias que podría devenir la cobranza en infructuosa; más aún si se tiene en cuenta que los pronunciamientos de este Tribunal ha ido por el lado del patrimonio neto (RTF N° 3227-5-2008).

existe desproporcionada diferencia entre el patrimonio de la quejosa y la deuda tributaria determinada, cabe asumir razonablemente la adopción de la medida (RTF Nos. 3897-1-2005, 9417-3-2009, 1977-1-2009). Veamos algunos ejemplos. (i) RTF N° 3584-2-2005: se señaló que se había determinado una deuda de S/. 66,725 frente a un patrimonio neto declarado –incluyendo resultados– ascendente a S/. 0.00. (ii) RTF N° 2949-2-2005: el patrimonio solo lo constituía el capital –S/. 2,000.00–, frente a una deuda de S/. 689,029.00. (iii) RTF N° 2882-4-2006: la deuda era superior al 100% del patrimonio neto del deudor. (iv) RTF N° 358-4-2007: la deuda acotada supera en más del 300% el patrimonio de la recurrente. (v) RTF N° 5529-4-2008: la deuda era de S/. 103,396 y el patrimonio era negativo: S/. -49,867. (vi) RTF N° 9183-4-2008: el patrimonio neto era de S/. 144,960 y la deuda determinada ascendía a S/. 1'145,925, es decir excedía en más del 790% el patrimonio. (vii) RTF Nos. 11535-1-2008, 13128-3-2008 y 13992-3-2009: existe desproporcionada diferencia entre el patrimonio de la quejosa y la deuda tributaria determinada, no apreciándose además que se hubiera alegado o acreditado que con posterioridad a la presentación de la referida declaración el patrimonio se hubiese incrementado, y que por tanto, estuviera en condiciones de hacer frente a sus obligaciones con terceros, incluidas aquéllas correspondientes al fisco, por lo que existen razones que permiten presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que resulta procedente la adopción de las medidas cautelares previas. (viii) RTF N° 1589-4-2009: la deuda tributaria sobrepasa en un 250% el patrimonio del deudor; (ix) RTF N° 1870-4-2009: la deuda representa aproximadamente el 400% del patrimonio de la quejosa; (x) RTF N° 1362-1-2010: el importe de la deuda (S/. 154 010,00) excedía por mucho (el triple) el patrimonio neto de la quejosa (S/. 48 426,00), consignado en la declaración jurada de Impuesto a la Renta.[483]

4.4. Acreditación de los hechos y motivación del acto

La resolución (Resolución Coactiva) que ordena las medidas, además de sustentar su decisión en la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación (salvo el supuesto del artículo 58), debe estar debidamente motivada (entre otros, debe explicarse y sustentarse las circunstancias o razones que motivan tal medida, debe justificarse con suficientes elementos de hecho que su presunción sea suficientemente sólida para legitimar la adopción de la medida,[484] y, de corresponder, invocarse

---

[483] En la RTF N° 3329-1-2008 se da cuenta de un caso en que se validó las medidas porque la deuda de la quejosa excedía el 25% del patrimonio neto declarado; la quejosa informó (y acreditó con copia de la escritura pública) un aumento de capital, no obstante el Tribunal no l consideró sosteniendo que ello no resultaba suficiente para acreditar que a la fecha en que se adoptaron las medidas cautelares previas su patrimonio era superior a la deuda acotada; debió acompañar otros documentos e información complementaria, tales como el flujo de caja y el balance general a dicha fecha a fin de demostrar que contaba con liquidez suficiente para hacer frente a sus obligaciones con terceros.
Otras: RTF Nos. 805-4-2009, 5156-4-2009.

[484] La facultad de trabar medidas cautelares previas es reglada; en esa medida, la Administración deberá especificar las circunstancias y hechos que demuestren la existencia de alguna de

expresamente y acreditarse plenamente la incursión en alguna de las causales establecidas en los artículos 56 y 58 del Código[485]),[486] y obviamente debe señalar el concepto y el monto cuyo cobro se pretende asegurar.[487]

Así pues, el acto que justifica y sustenta la adopción de medidas cautelares previas es la Resolución Coactiva pertinente, la cual debe ser debida y oportunamente notificada (aunque aquí hay que tener en cuenta las características de las medidas cautelares[488]); no es, pues, obligación de la Administración notificar el informe técnico de fiscalización o auditoría o el informe de medidas cautelares previas; lo que no quiere decir que el afectado esté impedido de solicitarlos –de acuerdo con la LPAG– (RTF N° 7481-3-2009), o que la Administración esté prohibida o impedida de entregarlos.

---

las situaciones referidas; como se ha estado explicando, su adopción sólo puede ser ordenada en los casos en que la conducta del deudor lo amerite o exista la presunción de una cobranza infructuosa, por lo que en cada caso debe especificarse y acreditarse las circunstancias o hechos que demuestren la existencia de alguna de las situaciones antes referidas; es decir, dichas situaciones deben estar justificadas.

[485] Véase como ejemplos los casos resueltos vía las RTF Nos. 1412-5-2006 (se declaró fundada una queja en razón de que la Administración si bien mencionó las supuestas causales aplicables no acreditó la incursión en las mismas o la configuración de algún supuesto; tampoco lo hizo cuando el Tribunal Fiscal le requirió expresamente), 1519-5-2006 (también se declaró fundada una queja en razón de que las resoluciones coactivas que disponían medidas cautelares previas señalaban como fundamento el inciso a) del artículo 56 pero sin el sustento suficiente –se consideraba un informe en el que se indicaba que el contribuyente registraba facturas que se presumen falsas y que existían proveedores que desconocían las operaciones, sin precisar los comprobantes que se presumen falsos ni las razones ni documentos que sustenten aquella conclusión–; tal falta era corroborada con otro informe que a pedido del Tribunal Fiscal se presentó, pero en el que se informaba que el sustento de la medida estaba en el inciso b) del artículo 56, causal que no figuraba en las resoluciones que dictaron las medidas cautelares) y 12360-2-2010 ("Que [...] si bien en el citado Informe N° 080-2010-SUNAT/2R1002 [...] la Administración además señala que la quejosa incurrió en la causal prevista en el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario, referente a consignar gastos o egresos total o parcialmente falsos, cabe indicar que ello no fue invocado en las Resoluciones Coactivas N° [...], materia de queja, por lo que no corresponde considerar dicha causal, criterio establecido en la Resolución N° 04128-5-2007.").

[486] RTF N° 3385-7-2010: "Que sin embargo, la Administración no ha acreditado con la respectiva documentación, que la quejosa se encuentre dentro de los supuestos previstos en el referido artículo 56°, que la habilitan a trabar medidas cautelares previas, tales como los papeles de trabajo emitidos en la Fiscalización N° 080053218690, o el balance general al que hace alusión, que acreditaría que la cobranza podría devenir en infructuosa en los términos del citado artículo, por lo que procede amparar la queja presentada, debiendo la Administración levantar la medida cautelar previa adoptada por la Resoluciones Coactivas [...]"

[487] Véase las RTF Nos. 2360-2-2007, 3828-5-2007, 5503-1-2008, 544-2-2010, entre otras.

[488] En ese sentido, tratándose por ejemplo de embargos en forma de retención la notificación se efectuará al tercero que tiene en su poder los bienes o valores de contribuyente, y solo cuando el ejecutor reciba la comunicación del tercero, o cuando se venza el plazo otorgado, se notificará al deudor del embargo.

5. OPORTUNIDAD, LÍMITES, EFECTOS Y EJECUCIÓN

El encargado de operativizar estas acciones, con la información y el sustento de las áreas vinculadas (recaudación, control de la deuda o auditoría), es el Ejecutor Coactivo[489], mediante resoluciones coactivas.

Ahora bien, como se ha podido vislumbrar hasta aquí, estas medidas pueden ser trabadas en cualquier momento, incluso si los valores (resoluciones de determinación, de multa u órdenes de pago) se encuentran impugnados[490] (y así se mantendrán mientras se encuentren pendientes de resolución [RTF N° 8918-4-2001, 11535-1-2008, 5317-3-2009, 11519-3-2009]), siempre y cuando no se hubiera iniciado un procedimiento de cobranza coactiva (ocurre, por ejemplo, tratándose de la impugnación de órdenes de pago [véase la RTF N° 2977-4-2007]).

De otro lado, la propia norma señala que la Administración "podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda".[491]

Trabada una medida cautelar fuera del procedimiento coactivo (medida cautelar previa al procedimiento de cobranza coactiva), evidentemente cumpliendo con los requisitos exigidos por el Código, esta, la medida cautelar, en tal condición, no puede ser ejecutada; sólo (únicamente) podrá ser ejecutada luego de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva (con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva –REC–, que contiene un mandato de cancelación de los valores en cobranza)[492] y vencido el plazo de siete días otorgado (por la REC) al inicio

---

[489] El numeral 13 del artículo 116 del Código Tributario, señala como una facultad del Ejecutor Coactivo: "Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los Artículos 56° al 58° y excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes perecederos".

[490] La RTF N° 863-4-99, de observancia obligatoria, publicada el 26.10.99, estableció que el artículo 56 permite trabar medidas cautelares previas en cualquier momento antes de que la deuda sea exigible coactivamente, inclusive durante la etapa de reclamación; sustenta su posición en que no sería coherente que, conforme a lo establecido en el artículo 58 del indicado Código, se permita trabar medidas cautelares previas antes de la emisión de los valores y no se permita una vez emitidos, en la etapa de reclamación, durante la cual también se podría determinar la existencia de causales para su adopción.
Por cierto, también cabe trabar dichas medidas en apelación, siempre que se acredite la verificación de las causales previstas por ley (RTF N° 4134-7-2009).

[491] En la RTF N° 544-2-2010 se precisó al respecto que el artículo 56 no hace distinción sobre el importe de la deuda a garantizar y el importe resultante de la configuración de alguna de las causales establecidas en ella; se recordó que en la RTF N° 5157-4-2008 el Tribunal señaló que la finalidad de las medidas cautelares previas es asegurar la cobranza de la totalidad de la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes, por lo que la Administración se encuentra facultada a trabarlas respecto de la totalidad de la deuda cuya cobranza se pretende asegurar y no solo sobre una parte; y respecto del caso bajo análisis, en otro considerando la RTF N° 544-2-2010 precisó: "Que en tal sentido, al haberse configurado el supuesto habilitante antes mencionado, resultaba válido que la Administración trabara las medidas cautelares previas por los importes de S/. 80 000,00 y S/. 89 083,00, que sumados ascendían a S/. 169 083,00, es decir, el total de la deuda tributaria determinada durante la fiscalización, según se advierte de fojas 228, y no solo por el monto correspondiente al reparo de operaciones no reales, por tanto, el cuestionamiento formulado por la quejosa respecto de la cuantía de dichas medidas, carece de sustento".

[492] Según las RTF Nos. 5620-1-2006, 3528-1-2008, 6711-3-2009, una medida cautelar previa se

de tal procedimiento, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 117; y siempre que se cumpla con los requisitos (por ejemplo lo prescrito por el artículo 115) y las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código.[493] Por cierto, ambas (medidas dentro y fuera del procedimiento, respecto de una misma deuda) no pueden entablarse conjuntamente (RTF N° 2977-4-2007).

Considerando lo expuesto, por ejemplo, la medida cautelar previa en forma de retención se entiende cumplida y agotada cuando las entidades financieras notificadas detraigan de las cuentas del deudor tributario los montos que basten para satisfacer la deuda; la puesta a disposición de los referidos montos a favor de la Administración sólo puede efectuarse una vez iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva. En relación a este criterio, la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público ante la emisión de una Resolución que, sustentada en el artículo 58 del Código Tributario, ordenó trabar como medida cautelar previa el embargo en forma de retención, declaró fundada una acción de amparo y sin efecto legal la resolución de la SUNAT en razón de que teniendo la medida cautelar el carácter de acto jurídico excepcional que implica el adelanto y aseguramiento del cumplimiento de una decisión definitiva, al haberse ordenado que los terceros notificados para la retención emitan cheques de gerencia o certificado a nombre de la SUNAT y/o Banco de la Nación, por los montos retenidos, se estaba rebasando el marco normativo excepcional de la medida cautelar y se estaban violando derechos fundamentales de la persona -natural o jurídica (Resolución 1584 recaída en el Expediente N° 514-99, y publicada el 11 de enero del 2000). Diversas resoluciones administrativas iban en esa misma dirección. No obstante, respecto a este caso en particular, en fecha 15.09.2005 se publicó la RTF N° 5276-3-2005, de observancia obligatoria, que estableció el siguiente criterio:

---

convierte en definitiva con la notificación de la resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza coactiva conforme a ley.

[493] No obstante, aquí cabe tener en cuenta lo desarrollado en la RTF N° 4541-3-2010: el Tribunal Fiscal, exponiendo que "conforme a la naturaleza de remedio procesal de la queja, cuando el Tribunal Fiscal determine que una actuación o procedimiento de la Administración no ha sido debidamente iniciado o seguido o se vulneren los derechos del contribuyente, corresponde que se disponga la adopción de las acciones necesarias a fin de reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento, cuando no existe otra vía idónea para ello", declaró fundada una queja en razón de que si bien la Administración en cumplimiento de una RTF levantó las medidas cautelares, no dispuso la liberación y puesta a disposición de la quejosa un certificado de depósito administrativo, de forma que no se repuso la situación al estado anterior a la vulneración del procedimiento; el Tribunal precisó que "para considerar que una resolución del Tribunal Fiscal es objeto de cabal cumplimiento se requiere que se cumpla con el contenido sustancial de aquello que esta instancia ordena, no bastando que se realicen acciones intermedias con tal fin si es que éstas no se logran concretar". Concluyó declarando fundada la queja por cuanto en el caso la SUNAT mantenía en su poder un importe de dinero como consecuencia de una medida cautelar previa trabada indebidamente y respecto de la cual se había dictado un mandato de levantamiento, "no cabía que realizara actos de disposición de dicho importe, por lo que aun cuando el nuevo procedimiento de ejecución coactiva se hubiera iniciado con arreglo a ley, la ejecución de la medida de embargo trabada con la Resolución [...] resultaba indebida".

La entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos. Asimismo, si dicho cheque se gira a la orden de la Administración Tributaria y ésta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar.

Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos[494] y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, esta podrá rematarlos antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva. El monto obtenido en dicho remate deberá ser depositado en una institución bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del procedimiento de cobranza coactiva. Mediante resolución de superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza así como las demás normas para la aplicación de lo señalado.

6. MEDIOS DE DEFENSA

En caso el deudor considere que al trabarse las medidas cautelares previas no se ha cumplido con los requisitos o procedimientos exigidos o que se ha actuado indebida o ilegalmente, o excediéndose de sus facultades (en buena cuenta, actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido por el Código u otras leyes), puede plantear queja ante el Tribunal Fiscal.[495] También cuando no se haya levantado la medida trabada si la deuda ya estuviera cancelada, no existiendo por tanto deuda que garantizar (RTF N° 398-2-2009).

Aun cuando no lo señale el artículo, también se puede recurrir a la denuncia penal y a la exigencia de responsabilidad civil; como se sabe, en aplicación de los artículos 238 y 239 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se entiende que si se aplica una medida cautelar ilegal o indebidamente o se lesiona o causa algún daño, se incurre en responsabilidad.

Finalmente, si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, sin duda los mismos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el artículo 120 (intervención excluyente de propiedad del presente) del Código Tributario (véase la RTF N° 675-1-2006).

---

[494] Téngase en cuenta aquí la definición de bienes perecederos señalada en el Reglamento de Cobranza Coactiva (aprobado por a Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT).

[495] Sin perjuicio de discutir en la misma Administración el sustento o fundamento de las medidas cautelares previas, pues no existe impedimento para ello.

7. NO APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 56, 57 Y 58

Para concluir esta parte debemos señalar que en virtud del numeral 28.2 del artículo 28 de la Ley N° 26979, los Ejecutores de los gobiernos locales no podrán aplicar lo dispuesto por los artículos 56, 57 y 58 del Código Tributario.

Artículo 57°.- PLAZOS APLICABLES A LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS (*)

En relación a las medidas cautelares señaladas en el artículo anterior, deberá considerarse, además, lo siguiente:

1. **Tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente:**
   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. Vencido los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento. (**)
   Si 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.
   En el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado en el Artículo 115° antes del vencimiento de los plazos máximos a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, se iniciará el Procedimiento de Cobranza Coactiva convirtiéndose la medida cautelar a definitiva.
   El deudor tributario podrá solicitar el levantamiento de la medida si otorga carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida, por un período de doce (12) meses, debiendo renovarse sucesivamente por dos períodos de doce (12) meses dentro del plazo que señale la Administración.
   La carta fianza será ejecutada en el Procedimiento de Cobranza Coactiva que inicie la Administración Tributaria, o cuando el deudor tributario no cumpla con renovarla dentro del plazo señalado en el párrafo anterior. En este último caso, el producto de la ejecución será depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
   Excepcionalmente, la Administración Tributaria levantará la medida si el deudor tributario presenta alguna otra garantía que, a criterio de la Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida.
   Las condiciones para el otorgamiento de las garantías a que se refiere el presente artículo así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.
2. **Tratándose de deudas exigibles coactivamente:**
   La Resolución de Ejecución Coactiva, deberá notificarse dentro de los

cuarenta y cinco (45) días hábiles de trabadas las medidas cautelares. De mediar causa justificada este término podrá prorrogarse por veinte (20) días hábiles más.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 25° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

(**) *Párrafo sustituido por el Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XII (cómputo de los plazos); **56°** (medidas cautelares previas); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **104°** (notificación); **113°** (aplicación supletoria); **115°** (deuda exigible en cobranza coactiva); **117°** (procedimiento de cobranza coactiva).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 160-2010-SUNAT/2B0000:

El plazo de caducidad de una medida cautelar previa, previsto en el numeral 1 del artículo 57° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no se suspende con la inclusión, en un Procedimiento Concursal Preventivo, del crédito constituido por la deuda no exigible coactivamente respecto de la cual se ha trabado dicha medida cautelar.

Informe N° 225-2007-SUNAT/2B0000:

1. Cuando se desestima la reclamación y el procedimiento contencioso tributario se encuentra en trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal, la SUNAT puede trabar Medidas Cautelares Previas en los supuestos establecidos en el artículo 56° del TUO del Código Tributario.
2. El plazo establecido en el numeral 2 del artículo 57° del TUO del Código Tributario es uno de caducidad.
3. 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.

   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.
4. La notificación de la resolución desestimando la reclamación debe surtir efecto dentro del año desde que fue trabada la Medida Cautelar Previa, a fin que dicha medida se prorrogue automáticamente por dos (2) años adicionales.

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal

RTF N° 863-4-99, publicada el 26.10.1999.

Estableció que el artículo 56 permite trabar medidas cautelares previas en cualquier momento antes de que la deuda sea exigible coactivamente, inclusive durante la etapa de reclamación; sustenta su posición en que no sería coherente que, conforme a lo establecido en el artículo 58 del indicado Código, se permita trabar medidas cautelares previas antes de la emisión de los valores y no se permita una vez emitidos, en la etapa de reclamación, durante la cual también se podría determinar la existencia de causales para su adopción.[496]

---

[496] Por cierto, también cabe trabar dichas medidas en apelación, siempre que se acredite la verificación de las causales previstas por ley (RTF N° 4134-7-2009).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema y contenido del artículo viene del texto aprobado por el Decreto Legislativo N° 816. Anteriormente, desde el Decreto Ley N° 25859, constaba sólo de dos párrafos; el primero sobre la condición para el embargo preventivo (así la denominaba), y el segundo, sobre la caducidad de la medida. Con el Decreto Legislativo N° 773 se modificó este último dejándose de hablar de la caducidad. El texto anterior correspondía al artículo sustituido por la Ley N° 27038.

Mediante el Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó el artículo con el texto vigente; respecto del anterior, se hizo la precisión de la medida cautelar cuando existan impugnaciones.

Con el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el primer párrafo del numeral 1.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
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. Vencido los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento.	*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.*

2. PLAZOS APLICABLES A LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

El artículo regula los plazos y algunas condiciones (carta fianza, garantías y levantamiento) para la aplicación de medidas cautelares previas de acuerdo con lo establecido en el artículo 56, diferenciando entre deudas no exigibles coactivamente y deudas exigibles coactivamente; estos plazos están vinculados con sus efectos: con el inicio del procedimiento de cobranza coactiva o con su levantamiento.

Por cierto lo reseñado respecto de los efectos y ejecución de la medida cautelar previa en los comentarios del artículo 56, en lo regulado por el artículo 57 se mantiene.

2.1. Para deudas que no sean exigibles coactivamente

La norma precisa que tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente (es decir, tratándose de deudas exigibles [de acuerdo con el artículo 3 del Código] pero no contenidas en valores o deudas en valores emitidos y notificados pero que no se encuentren en los supuestos establecidos en el artículo 115 del Código Tributario):

- La medida cautelar fuera del procedimiento de Cobranza Coactiva se mantendrá durante un año, computado desde la fecha en que fue trabada.[497]

  Se entiende que se mantiene mientras se tenga el plazo para impugnar el valor sin el pago previo y luego que se haya impugnado el mismo con la deuda. Sin embargo, una vez impugnados los valores, si el plazo del año se vence sin que se hubiera emitido la resolución que resuelve el reclamo, la medida habrá caducado, y así habrá que declararse (RTF N° 13494-1-2009).

  Posteriormente, si existiera (y fuera debidamente notificada [véase la RTF N° 3397-2-2005]) resolución desestimando la reclamación del deudor tributario (declarando improcedente o infundada; parcial o totalmente), dicha medida se mantendrá (se prorrogará vía resolución coactiva) hasta por dos años adicionales (plazo adicional único),[498] previendo una apelación y un período razonable de tardanza en ser resuelta por el Tribunal Fiscal (RTF Nos. 2108-4-2004, 4105-4-2007, 10529-1-2007, 1188-3-2008).

  Vencido los plazos antes citados,[499] sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento (RTF Nos. 10181-1-2007, 6711-3-2009[500]).[501]

  Obviamente, si el deudor tributario obtuviera resolución favorable (declarando procedente o fundada la reclamación o revocando la resolución que resolvió la reclamación) con anterioridad al vencimiento de los plazos señalados (esquemáticamente, un año en reclamación y dos más si existiera apelación), la Administración Tributaria levantará la medida cautelar, devolviendo los bienes afectados, de ser el caso. (Véase la RTF N° 1112-2-2006.)

- En el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado en el artículo 115 antes del vencimiento de los plazos

---

[497] Inclusive si fue trabada cuando aún no se habían emitido los valores, y sin duda continuará con su cómputo una vez emitidos y notificados de acuerdo con el artículo 58; por cierto, si no se hubieran emitido estos valores oportunamente, en virtud de lo establecido por el artículo mencionado, la medida cautelar habrá caducado.

[498] Informe N° 099-2004-SUNAT/2B0000: Teniendo en cuenta la sustitución del artículo 57 del TUO del Código Tributario efectuada por el Decreto Legislativo N° 953, en caso que existan medidas cautelares previas dictadas con anterioridad a la dación del mencionado Decreto Legislativo y cuya prórroga se deba efectuar con posterioridad a la publicación de dicha norma, tales medidas cautelares adoptadas deberán prorrogarse por dos años adicionales.

[499] En total tres años desde que es trabada (RTF N° 6711-3-2009).

[500] En esta RTF se da cuenta de un caso en el que la Administración, pese a que había iniciado el procedimiento de cobranza coactiva contra el contribuyente deudor, omitió tal "inicio" respecto del responsable solidario a quien se le había trabado medida cautelar previa, y habiéndose vencido el plazo se confirmó la caducidad de la medida y se ordenó su levantamiento.

[501] Sin embargo, una vez levantada la medida cautelar por caducidad, la Administración puede volver a trabar (nuevas) medidas cautelares previas en la medida en que existan circunstancias que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa (RTF Nos. 4134-7-2009, 8121-4-2009).

máximos a que se refieren los apartados precedentes (por ejemplo, se venza el plazo para reclamar o se resuelva desestimando la reclamación sin que esta resolución sea apelada oportunamente, o resuelva el tribunal Fiscal confirmando la apelada), es indudable que se iniciará el Procedimiento de Cobranza Coactiva convirtiéndose la medida cautelar a definitiva. (Véase las RTF Nos. 1793-5-2006, 11516-1-2007, 5196-1-2009.)

- *Solicitud de levantamiento de medida.* El deudor tributario podrá solicitar el levantamiento de la medida si otorga carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida, por un período de doce meses, debiendo renovarse *sucesivamente por dos períodos de doce meses* (se ha ampliado respecto del anterior lapso) dentro del plazo que señale la Administración (véase la RTF 7613-7-2009). La carta fianza será ejecutada:
  - en el Procedimiento de Cobranza Coactiva que inicie la Administración Tributaria;
  - o cuando el deudor tributario no cumpla con renovarla dentro del plazo señalado.

  En este último caso, teniendo en cuenta las características y efectos de la medida cautelar previa, el producto de la ejecución será depositado en una institución bancaria para garantizar (como garantía) el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
- *Levantamiento excepcional de la medida.* Excepcionalmente, la Administración Tributaria levantará la medida si el deudor tributario presenta alguna otra garantía que, a criterio de la Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida.

2.2. Tratándose de deudas que sean exigibles coactivamente

Como se sabe, también se puede trabar medidas cautelares previas antes del procedimiento de cobranza coactiva por deudas exigibles coactivamente (véase los supuestos del artículo 115).

En estos casos, la resolución de ejecución coactiva (REC), que inicia el Procedimiento de Cobranza Coactiva, deberá notificarse (ya no simplemente emitirse) dentro de los cuarenta y cinco días hábiles de trabadas las medidas cautelares; de mediar causa justificada (acreditada) este término podrá prorrogarse, por una sola vez, por veinte días hábiles más.

Artículo 58°.- MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS A LA EMISION DE LAS RESOLUCIONES U ORDENES DE PAGO(*)

Excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria.

Para tales efectos debe presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del Artículo 56°.
La medida cautelar podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 57°.
Adoptada la medida, la Administración Tributaria notificará las Resoluciones u Ordenes de Pago a que se refiere el párrafo anterior, en un plazo de treinta (30) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del Artículo 62°.
En caso que no se notifique la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, caducará la medida cautelar.
Si se embargaran bienes perecederos que en el plazo de diez (10) días calendario siguientes a la fecha en que se trabaron las medidas cautelares puedan ser objeto de deterioro, descomposición, vencimiento, expiración o fenecimiento o bienes perecederos que por factores externos estén en riesgo de perderse, vencer, fenecer o expirar en el plazo señalado en el cuarto párrafo del presente artículo, éstos podrán rematarse. Para estos efectos será de aplicación lo señalado en el Artículo 56°.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 26° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

56° (medidas cautelares previas); **57°** (plazos aplicables a las medidas cautelares previas); **62°**, numerales 6 y 7 (facultad de fiscalización); **76°** (resolución de determinación); **78°** (orden de pago); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **180°** (aplicación de sanciones).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 225-2007-SUNAT/2B0000:

1. Cuando se desestima la reclamación y el procedimiento contencioso tributario se encuentra en trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal, la SUNAT puede trabar Medidas Cautelares Previas en los supuestos establecidos en el artículo 56° del TUO del Código Tributario.

2. El plazo establecido en el numeral 2 del artículo 57° del TUO del Código Tributario es uno de caducidad.

3. 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.

   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.

4. La notificación de la resolución desestimando la reclamación debe surtir efecto dentro del año desde que fue trabada la Medida Cautelar Previa, a fin que dicha medida se prorrogue automáticamente por dos (2) años adicionales.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El sentido del artículo es el que propone el artículo 58 del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859. Con la aprobación del Decreto Legislativo N° 773 se precisó la acción de la Administración (se cambió el término adoptará con el de trabará). Con el Decreto Legislativo N° 816, precisando más su texto, se incluyó la sustitución de la medida y la prórroga cuando haya incautación. El primer párrafo, mediante la Ley N° 27038, fue sustituido incorporándose la referencia a los supuestos del artículo 56 del Código.

Con el Decreto Legislativo N° 953, se sustituyó el artículo; respecto del texto anterior, en el cuarto (y quinto) párrafo se sustituyó la frase "notificará" por "emitirá" y se amplió el plazo para tal notificación, y además se amplió la prórroga a los casos de inmovilización. También se añadió el último párrafo.

2. MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS A LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES U ÓRDENES DE PAGO

El artículo regula la posibilidad de que la Administración trabe medidas cautelares previas antes de que culmine el procedimiento de fiscalización o verificación; aun antes de la emisión y/o notificación de los valores resultantes y finalmente sustentatorios. Si bien es cierto que en el primer párrafo y en el epígrafe del artículo se hace mención de la emisión de los valores (resoluciones de determinación, multa u ordenes de pago), consideramos que sería más preciso referirse a la notificación no solo por su vinculación con el cuarto párrafo del mismo artículo, en que se hace mención de este acto (notificación), sino por la conexión de la eficacia del acto con las medidas a tomar, pues de todos modos para notificar se entiende que los valores deben haberse emitido previamente, y esta emisión no genera efecto alguno en las medidas.

La posibilidad regulada por el artículo 58 sin duda es mucho más restringida y excepcional, y solo se dará cuando el proceso de fiscalización o verificación (y solo en estos procedimientos) amerite (mérito que deberá acreditarse y fundamentarse de acuerdo con los alcances generales expuestos al comentar el artículo 56) la adopción de tales medidas cautelares; en tales casos, teniendo en cuenta y pudiendo sustentar la viabilidad en los supuestos generales y específicos establecidos en el primer párrafo del artículo 56, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad (responsabilidad, por cierto, respecto del mérito y también del deber de su adopción), trabará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aun cuando no hubiese emitido la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago que contiene la deuda tributaria.[502]

[502] Véase como ejemplos, la numerosa jurisprudencia citada al comentar el artículo 56.

3. NOTIFICACIÓN DE LOS VALORES

Ahora bien, adoptada la medida, la Administración Tributaria deberá notificar (felizmente se modificó este criterio; antes se consideraba simplemente la emisión) los valores (resoluciones de determinación, multa u ordenes de pago) en un plazo de treinta días hábiles (se amplió el plazo), prorrogables por quince días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización (numeral 6 del artículo 62 del Código) o la incautación de documentos y/o bienes autorizada judicialmente (numeral 7 del artículo 62 del Código).

Obviamente la notificación debe haber sido efectuada debidamente.

En caso no se notifique la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago de la deuda tributaria dentro del plazo señalado (treinta días hábiles, prorrogables por quince días hábiles), caducará la medida cautelar (previa) adoptada.[503]

4. SUSTITUCIÓN O LEVANTAMIENTO DE LA MEDIDA CAUTELAR

Según el tercer párrafo del artículo en comentario, la medida cautelar podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 57.

CAPITULO II
FACULTADES DE DETERMINACION Y FISCALIZACION

Artículo 59°.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

1° (la obligación tributaria); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria); **7°** (deudor tributario); **50°** a **52°** (órganos de la administración); **60°** (inicio

[503] Al respecto, la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público declaró fundada una acción de amparo en razón de que habiéndose vencido el plazo para la determinación del concepto tributario sin que la SUNAT haya emitido las resoluciones (la medida había caducado), la Administración proseguía con las acciones de coerción, incluso con la ejecución de retenciones en efectivo de entidades bancarias; la Sala dispuso asimismo que los emplázados (SUNAT y el Ejecutor Coactivo) adopten las medidas pertinentes para reponer las cosas al estado anterior a sus efectos (Resolución 699 recaída en el Expediente N° 2604-99, y publicada 01 de agosto del 2000).

de la determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **76°** (resolución de determinación); 88° (la declaración tributaria); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: Título Preliminar; I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); IV (principios del procedimiento administrativo); Subcapítulo II del Capítulo II del Título II (de la autoridad administrativa; principios generales y competencia); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 59 no ha variado.

2. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: CONCEPTO Y NATURALEZA

Una vez materializada en la realidad la hipótesis de incidencia tributaria, es decir ocurrido el hecho imponible, nace la obligación tributaria; esta obligación para ser exigible debe ser cuantificada, por lo que se hace necesaria su determinación.

Soler (2002: 241) genéricamente señala que la "determinación tributaria es el acto por el cual se llega a establecer la existencia de una deuda tributaria, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma". Giuliani Fonrouge (2001-I: 493), con una posición ya clásica, sostiene que la "determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación". Añade que la determinación es necesaria en todos los tributos; asimismo, indica que la determinación no reviste carácter sustancial sino meramente formal y documental de reconocimiento de una obligación preexistente (Giuliani Fonrouge 2001-I: 501).

Por su parte, Guillermo Grellaud (1997: 75) conceptúa a la determinación como el "acto o conjunto de actos dirigidos a precisar si efectivamente se realizó el hecho previsto en la ley como hipótesis de incidencia, y a cuantificar la obligación tributaria, convirtiéndola en exigible". Chau Quispe y Lozano Byrne (2000: 29) señalan que a través de la determinación se logra establecer en forma concreta la deuda tributaria; "ya que, si bien la obligación tributaria se considera nacida en el momento en que la hipótesis de incidencia prevista por el legislador acaece en la realidad, la determinación –sin perder su carácter declarativo– permite precisar tal suceso, cuantificándola".

A su vez, Talledo Mazú (1999: 86), ampliando sus márgenes generales, propone el siguiente concepto: "La determinación es el acto por el que se define [...] la

situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo o goce de un beneficio".[504]

Ahora bien, siguiendo el sentido de lo anotado es preciso apuntar lo que ya es ampliamente reconocido: el acto de "determinación"[505] tiene el carácter de simple acto declarativo del nacimiento de la obligación tributaria.[506]

No obstante, como sostiene Villegas (2002: 400-401), si bien es cierto que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible; es decir, el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produce el hecho imponible nace realmente la obligación tributaria. Por ello afirma García Vizcaíno (1997: 29) que con la determinación se "crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el h. i., que no se configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que esta no se extinguió, etc." El mismo Héctor Villegas (2002: 400-401) concluye que según la solución que se acepta (carácter declarativo de la determinación), no cabe duda de que las circunstancias de hecho a tener en cuenta y la ley que regulará el caso serán aquellas existentes al momento de producirse el hecho imponible.

3. FORMAS DE PRACTICAR LA DETERMINACIÓN

En teoría (desde una clasificación que atiende al sujeto que la efectúa) se conocen tres formas de practicar la determinación de la obligación tributaria:

a) La determinación realizada por el sujeto pasivo, mediante la declaración jurada; también se denomina autodeterminación –vía declaración tributaria–; es el acto[507] por el cual el propio deudor tributario –contribuyente o responsable– determina y liquida el *cuantum* de la prestación tributaria.[508]

---

[504] En nuestro país, asumiendo el título del artículo ("La determinación como acto jurídico") preparado por Talledo, se puede reconocer a la determinación por el deudor tributario como Acto Jurídico y a la determinación por la Administración como Acto Administrativo.

[505] Véase en conjunto lo desarrollado en la RTF N° 100-5-2004.

[506] Como anotáramos al comentar el artículo 2, para que nazca la obligación tributaria es suficiente que se realice (se materialice, acontezca) el hecho previsto en la ley (hecho imponible abstracto o hipótesis de incidencia tributaria) como generador de dicha obligación. Así, no hay duda de que la determinación de la obligación tributaria es un acto totalmente distinto del nacimiento de la obligación tributaria, y, asimismo, normalmente es un acto posterior al nacimiento de tal obligación.
Este criterio, según nos lo recuerda la profesora Chiri Gutiérrez (2011: 442), ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal (Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-17).

[507] Con las características de un acto jurídico.

[508] Esta forma, que por cierto es reconocida por nuestra legislación tributaria, aunque no como determinación definitiva (artículo 61), ha sido discutida por parte de la doctrina. Jarach (1996-a: 436), una de las voces críticas, afirmando que el acto de determinación es exclusivo de la autoridad administrativa, señala: "cuando el derecho tributario positivo admite que la obligación tributaria pueda ser cumplida espontáneamente por el contribuyente o responsable sin intervención de la autoridad administrativa y que dicho cumplimiento consista, por ejemplo, en el pago por declaración jurada, ésta no es una forma de determinación, sino

b) La efectuada por la Administración Tributaria;[509] en general, también es denominada determinación de oficio o heterodeterminación; hay que anotar que esta puede realizarse sobre cierta o sobre base presunta.

c) La realizada por la Administración con la colaboración del sujeto pasivo, también denominada determinación mixta.[510]

4. EL ACTO DE DETERMINACIÓN SEGÚN EL ARTÍCULO 59

El artículo 59 del Código Tributario refiere dos formas de determinación de la obligación tributaria: por el deudor tributario y por la Administración.

4.1. La determinación

Como sintetiza Sáenz Rabanal (1997: 116-117), la determinación es un acto a través del cual la Administración Tributaria, o el sujeto pasivo, puede individualizar en un sujeto concreto la existencia de un hecho gravado o deuda tributaria ("an debeatur"), señalando adicionalmente su cuantía ("quantum debeatur"); complementa indicando que el Código Tributario entiende que la determinación supone la individualización de los componentes de la obligación tributaria, y se trata sólo de la verificación de un hecho nacido por disposición de una ley.

Así, conforme al artículo 59, en ambos casos (deudor tributario o Administración Tributaria), por el acto de determinación:

- se verifica (léase como sinónimo de constatar, confirmar o comprobar): la realización del hecho generador de la obligación tributaria (el acaecimiento en la realidad del hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria; la configuración del presupuesto de hecho previsto en la ley; la "realización" del hecho imponible).[511]

Y se señala:

- La base imponible (valor monetario, una magnitud numéricamente pecuniaria o unidad de medida valorable económicamente del hecho imponible, sobre el que se aplicará el tanto por ciento, alícuota o tasa del tributo correspondiente, a fin de establecer la cuantía del tributo).[512]
- La cuantía del tributo (*quantum debeatur*).

---

un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo, para conocimiento de la Administración recaudadora".

[509] Normalmente, vía un acto administrativo.

[510] Esta forma se utiliza para determinar tributos aduaneros.

[511] En el caso de la Administración, la verificación indicada se efectuará vía el procedimiento de fiscalización.

[512] Resulta de interés citar aquí el concepto de base imponible establecido en el numeral 1 del artículo 50 de la nueva Ley General Tributaria española: "La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible".

La Administración, además, deberá identificar al deudor tributario: el obligado a pagar al fisco el tributo, normalmente el destinatario legal tributario, o sea el contribuyente, pero también puede ser el responsable.

En consonancia con el artículo 60, este acto de determinación se inicia por acto o declaración del deudor tributario, y por la propia Administración Tributaria, sea por propia iniciativa o por denuncia de terceros.

De otro lado, como referencia pues en este caso se trata estrictamente de la determinación de la obligación tributaria, debemos anotar que dentro del esquema de tal determinación también se debe considerar el eventual establecimiento de un crédito o saldo a favor del contribuyente (véase el artículo 76 del Código).[513]

4.2. Determinación por el deudor tributario

El propio deudor tributario (calificado ya como tal respecto de la obligación que se determina):

- verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria;
- señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Como se ha indicado, usualmente vía declaración tributaria, con las consideraciones propias de un acto jurídico.

La determinación realizada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria (artículo 61), por lo cual se asume que esta clase de determinación no es definitiva.

4.3. Determinación por la Administración Tributaria

A su vez, la Administración Tributaria:[514]

- verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria;
- identifica al deudor tributario;
- señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Así pues, tratándose de la Administración, el acto de determinación se materializa en un acto administrativo, usualmente denominado resolución de determinación (véase los artículos 76 y 77 del Código); acto que, hasta antes de las modificaciones dispuestas por el Decreto Legislativo N° 1113, era considerado único, integral y definitivo[515] (ahora este criterio se ha resentido en la medida en

---

[513] RTF N° 3859-2-2003: "Es necesario precisar que de acuerdo con lo establecido por el artículo 59° del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene entre otras facultades, la de determinar la deuda tributaria, facultad que una vez ejercida y luego de concluido el proceso de fiscalización o verificación da lugar a la emisión de valores, entre ellos, las resoluciones de determinación mediante las cuales se establece tanto la existencia de deuda como de crédito tributario".

[514] Como ya se ha indicado, en el caso de la Administración, la verificación indicada se efectuará vía el procedimiento de fiscalización.

[515] Esta idea había sido ratificada en el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 25-2005; en ésta se hablaba de la inmutabilidad de las resoluciones no impugnadas: salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario; por lo que una vez efectuada

que cabe la posibilidad de la determinación parcial por parte de la SUNAT[516]). Sólo mediante este acto administrativo, con el que además culmina el ejercicio de la facultad de determinación de la Administración, se puede asumir, sin desmedro del derecho del deudor de impugnar el mismo[517], la plena certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria prexistente.

Artículo 60°.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. **Por acto o declaración del deudor tributario.**
2. **Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.**

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

VIII, segundo párrafo (calificación de los hechos); **1°** (la obligación tributaria); **2°** (nacimiento de la obligación tributaria); **3°** (exigibilidad de la obligación tributaria); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **88°** (la declaración tributaria); **96°** (obligaciones de los miembros del Poder Judicial y otros); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, el texto del artículo 60 no ha variado.

2. INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA – POR ACTO O DECLARACIÓN DEL DEUDOR

Coincidiendo con lo anotado en el artículo anterior, la determinación de la obligación tributaria puede iniciarse por acto o declaración del deudor tributario (como vía de manifestación de aquel acto jurídico). En este sentido, hemos precisado que

---

la determinación, y plasmada en una resolución de determinación, culmina la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente. RTF Nos. 4638-1-2005, 4941-2-2006, 9319-7-2007, 10731-7-2007, 816-7-2008, 12235-7-2008, 13994-7-2008, 2647-1-2009, 6844-1-2009, 3718-1-2010, entre otros.

[516] Afectación que se mantiene pese a que según el artículo 76, in fine, los aspectos revisados en una fiscalización parcial no pueden ser objeto de nueva determinación.

[517] Lo que implicaría, en tal caso, que esta determinación tampoco puede considerarse definitiva. En ese sentido, lo apuntado por Chiri Gutiérrez (2011: 438) resulta preciso: el acto de la administración "adquirirá eficacia y podrá ser ejecutado cuando el sujeto la acepte, expresa o tácitamente, o cuando exista un pronunciamiento del órgano jurisdiccional".

la determinación habitualmente toma la forma de la autodeterminación: acto por el cual el propio deudor tributario -contribuyente o responsable- verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria y señala la base imponible y la cuantía del tributo; es decir, determina y liquida el quantum de la prestación tributaria.

No hay que olvidar que si bien del concepto de la determinación y de lo establecido por los artículos 59 y 61 se considera válida la existencia y eficacia de la determinación realizada por el deudor tributario, como quiera que la facultad de determinación le corresponde a la Administración y que la realizada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación, debemos entender que la efectuada por el deudor no es una determinación definitiva; bajo este criterio también debe de entenderse la redacción de presente artículo cuando se hace referencia al acto o declaración del deudor como inicio de la determinación de la obligación tributaria.

Respecto a la declaración tributaria véase las anotaciones del artículo 88.

3. INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA - POR LA ADMINISTRACIÓN

Como se sabe, la Administración Tributaria está facultada para determinar la obligación tributaria; puede iniciarla por propia iniciativa o por denuncia de terceros, durante el período de prescripción (entiéndase, sobre tributos y períodos respecto de los cuales aún no ha prescrito la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria).

3.1. Propia iniciativa

En estos casos se encuentran los supuestos de determinación dispuestos por ley o norma de rango similar (habitualmente en estos casos las normas no exigen la declaración o autoliquidación del deudor; ejemplo: arbitrios municipales de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo o contribución de mejoras).

Asimismo, la Administración Tributaria, también de oficio, recurriendo a la verificación o fiscalización, puede iniciar la determinación de la obligación tributaria cuando el deudor tributario, estando obligado, no declara (o no determina)[518].

3.2. Por denuncia de terceros

Las Administraciones reciben denuncias sobre la realización de algún hecho o hechos generadores de obligaciones tributarias, o susceptibles de generar obligaciones tributarias, y las procesan para una eventual verificación o fiscalización tendiente a la determinación de la obligación tributaria.

Por cierto, cualquier ciudadano puede hacer denuncias de este tipo ante la Administración Tributaria.

---

[518] Como nos recuerda el profesor Francisco Ruiz de Castilla, es el caso, por ejemplo, de mayoría de los informales.

3.3. Obligación de proporcionar información

De otro lado, de acuerdo con el artículo 96 del Código, los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, deberán comunicar y proporcionar a la Administración Tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones (véase la RTF N° 2727-5-2006).

Artículo 61°.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO (*)

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.

b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62°-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62°-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

(*) *Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

VIII, segundo párrafo (calificación de los hechos); **1°** (la obligación tributaria); **45°** (interrupción de la prescripción); **46°** (suspensión de la prescripción); **59°**, inciso a) (determinación de la obligación tributaria; por el deudor tributario); **60°**, numeral 1 (inicio de la determinación de la obligación tributaria; acto declaración del deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **62°-A** (plazo de la fiscalización definitiva); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **75°** (resultados de la verificación o fiscalización); **76°** (resolución de determinación); **77°** (requisitos de las resoluciones de determinación y de multa); **78°** (orden de pago); **88°** (declaración tributaria); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **180°** (aplicación de sanciones).

Otras normas

Decreto Supremo N° 085-2007-EF [29.06.2007], modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF [23.10.2012]: Aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 105-2009-SUNAT/2B0000:

En caso que la Administración Tributaria verifique alguna inexactitud en la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, procederá a realizar la determinación de la obligación tributaria respectiva, considerando, de ser el caso, la menor base imponible o el mayor crédito fiscal que correspondan, lo cual realizará en el procedimiento de fiscalización o, en su defecto, en el procedimiento contencioso tributario.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, el texto del artículo 61 no había variado hasta que en virtud del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113 se modificó su texto.

TEXTO VIGENTE (DESDE EL 28.09.2012)	TEXTO ANTERIOR
La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión. b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62°-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo. Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62°-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.	*La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.*

2. FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN REALIZADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación por el deudor tributario se encuentra sujeta a la verificación por parte de la Administración, a través de los conocidos procesos de fiscalización,

de modo que su certeza se ve materializada firmemente luego de la intervención fiscal (Sáenz Rabanal 1997: 106). Carmen Robles y Sonia Dávila (2006: I-1), siguiendo a Villegas, señalan que tal sujeción implica un control posterior por parte del fisco para saber si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida los deberes formales emanados de la determinación.

En efecto, a riesgo de repetir lo dispuesto por el Código, es necesario tener en cuenta que la determinación efectuada por el deudor tributario está sujeta a verificación o fiscalización (revisión o comprobación)[519] por parte de la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.[520] Por esta razón asumimos que la determinación del deudor tributario, si bien plenamente existente y eficaz, no resulta definitiva; solo lo podría ser en sí misma si la Administración Tributaria no realiza la verificación o fiscalización, en buena cuenta cuando no ejercita su facultad de determinación, dentro del plazo de prescripción.

Sobre este tema, central en el artículo, es de interés la siguiente opinión de González y Lejeune (1998: 39): "A la hora de aplicar los tributos, y ya se apliquen éstos a través del sistema tradicional (declaración, comprobación, liquidación) o del esquema actualmente generalizado consistente en la autoliquidación por el propio sujeto pasivo, la comprobación administrativa ocupa un lugar primordial: se trata, en ese momento, de dejar perfectamente definidos, tras su verificación, los hechos imponibles efectivamente realizados, cuantificada la dimensión económica de los mismos, es decir, la base imponible, y, por último, determinada la deuda tributaria, bien confirmando la autoliquidada por el sujeto pasivo, bien la que a juicio de la Administración resulte correcta de acuerdo con las normas reguladoras del tributo y los elementos probatorios de que disponga. Es en esta función de comprobación a realizar por la Administración, donde encaja la actividad que desarrollan los órganos de la inspección".

3. MODIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN REALIZADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

De acuerdo con el artículo en comentario, la determinación efectuada por el deudor tributario estando sujeta a verificación o fiscalización (inspección, control e investigación) por parte de la Administración Tributaria, puede ser modificada[521]

---

[519] "La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria cobra mucha importancia en los sistemas tributarios 'autodeterminativos' como el nuestro" (Villagra Cayamana 2011: 421).

[520] Folco (2000: 173-174) afirma que una función fundamental de la Administración Tributaria es la actividad de comprobación, y, citando a Vicente Díaz, refiere que las tres reglas básicas de su sustento son: a) la veracidad y el propio tiempo en que se efectuó la declaración tributaria; b) el conjunto de documentación que la sustenta; c) la correcta determinación del impuesto.

[521] Obviamente, cuando la Administración modifique la declaración jurada (o autodeterminación) debe emitir el respectivo valor (o valores), indicando en este los fundamentos y reparos

por ésta cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Es decir, la Administración está facultada para re-determinar la obligación tributaria. Aquí, sin embargo, hay que tener en cuenta que la conexión entre los actos de la Administración y la modificación de la determinación, en estricto, está dada fundamentalmente con la resolución de determinación, pues la orden de pago es un acto administrativo de naturaleza distinta (véase el artículo 78 del Código Tributario, eventualmente aplicable en casos de verificación) y la resolución de multa es un acto que contiene un tipo de sanción que se dicta por la comisión de infracciones tributarias.

En la línea del criterio expuesto, solo mediante la resolución de determinación se puede asumir la plena certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Por tanto, por su naturaleza, luego de la verificación o fiscalización de la determinación efectuada por el deudor (teniéndose en cuenta además que con tal valor concluye el procedimiento de fiscalización y culmina la facultad de determinación), debería ineludiblemente emitirse y notificarse tal resolución.[522]

Lo anotado tiene relevancia si consideramos que los plazos de fiscalización, si bien es cierto están definidos, operativamente resultan ser inciertos (más todavía si asumimos que ahora con la notificación de una eventual verificación o fiscalización ya se interrumpe la prescripción).

4. APUNTES PRELIMINARES SOBRE LA FISCALIZACIÓN Y LA VERIFICACIÓN

Nuestro Tribunal Fiscal (entre otras, mediante las RTF Nos. 1010-2-2000, 5214-4-2002 y 400-1-2008) ha señalado que la facultad de fiscalización es el

---

que correspondan a efecto que el contribuyente puede ejercer debidamente su derecho de defensa (RTF N° 7669-1-2004) si no está de acuerdo con ella, o satisfacerla, en caso admita la modificación.

[522] En este contexto, el profesor Hernández Berenguel (1998: 13), va más allá y señala que la resolución de determinación (véase el artículo 76) debe emitirse cuando se ha establecido un giro adicional a cargo del deudor o cuando se reconoce un exceso de pago del deudor, o cuando se llega a los mismos montos que fueron declarados por el deudor; precisa que la frase "la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada" no puede ser interpretada en el sentido que la resolución de determinación no debería emitirse cuando la Administración Tributaria llega exactamente a los mismos montos que los declarados por el deudor tributario; en tal caso, nunca sería notificado sobre la conclusión del acto de determinación. Añade, respecto del vinculado artículo 75 del Código, que la expresión "si fuera el caso" no puede ser interpretada en el sentido que no cabe emitir la resolución de determinación si el órgano administrador del tributo al concluir la fiscalización o verificación llega a los mismos montos que los declarados por el deudor tributario. "Tal absurda interpretación llevaría a señalar que cuando la Administración Tributaria llega a los mismos montos que los declarados por el deudor tributario, nunca concluye el proceso de fiscalización y, por tanto, queda permanentemente abierta la puerta para que dicha Administración formule nuevos requerimientos por el mismo tributo y períodos fiscalizados sin que el deudor pueda evitar ese abuso del derecho".

poder del que goza la Administración según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios así como supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación.

Según el Glosario Tributario publicado por la SUNAT (1995: 91), fiscalización es la "revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad de que el contribuyente lo solicite, verificando de esta forma, el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

Con criterio general, Martel Veramendi (2001: 4) señala que el "proceso de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad compeler a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria".

Esquemáticamente, la fiscalización en general, como facultad genérica e indivisible de la Administración Tributaria, de acuerdo con lo regulado por el Código Tributario, implica la potestad de aplicar diversos procedimientos (inspección, auditoría, investigación, examen, evaluación, control del cumplimiento, presencia fiscalizadora en el terreno, requerimientos generales de información, acciones inductivas, cruce de información, aplicación de presunciones, inspección de locales y medios de transporte, incautación o inmovilización de libros y documentos, etc.), con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados. Sin embargo, el procedimiento de fiscalización como tal, según el Decreto Supremo N° 085-2007-EF (Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF), es el procedimiento "mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria 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". Este mismo Decreto excluye de tal calificación a diversas acciones: *"No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías".*

Por otro lado, en la medida en que en el artículo se hace la distinción entre fiscalización y verificación (se utiliza la conjunción disyuntiva "o"), debemos entender que ésta, que también se aplica en ejercicio de las facultades generales de fiscalización, y que por su operatividad tiene similitud con el procedimiento de fiscalización, implica uno o varios procedimientos ejecutados por la Administración Tributaria a fin de comprobar o constatar, confrontando la veracidad de los datos, la información, datos y los cálculos que resulten de las declaraciones y libros y registros del propio contribuyente. Al respecto, el Informativo Caballero

Bustamante[523] señala que las verificaciones son los "actos de comprobación de la realidad o exactitud de la información proporcionada por el contribuyente a la Administración. Esta evaluación tiene como objeto advertir la existencia de inconsistencias en la información proporcionada por el propio contribuyente o por terceros respecto a sus actividades y establecer las pautas del posterior control tributario de los contribuyentes".

De lo anotado se asume que una diferencia sustancial con la fiscalización es que la verificación es un procedimiento cuyos alcances y fines son limitados; por lo pronto, respecto de su intensidad, es menos exhaustivo (se diría que es una revisión superficial); es el caso, por ejemplo, de las compulsas[524] (constatación de montos adeudados en base a la verificación de la información de los registros sin examinar ni evaluar los mismos ni la documentación sustentatoria ni las operaciones realizadas, que es propio del típico procedimiento de fiscalización o auditoría).

5. FISCALIZACIÓN DEFINITIVA Y FISCALIZACIÓN PARCIAL DE LA SUNAT

Con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113,[525] el artículo se aviene a precisar (y facultar) que la fiscalización realizada por la SUNAT[526] podrá ser definitiva o parcial. Sin definir la fiscalización definitiva (que en contraposición con la parcial se entiende que se trata de la fiscalización integral de la obligación tributaria: de un determinado período y/o ejercicio y uno o más tributos [ejemplo: algún período mensual para el IGV y/o un ejercicio anual para el Impuesto a la Renta], de la cual resultará un acto de determinación único, definitivo e integral respecto del tributo y periodo fiscalizado), señala que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Ahora bien, entendemos que se ha modificado el Código Tributario facultando a la SUNAT la fiscalización (y la determinación) parcial en razón de la capacidad operativa de esta Administración Tributaria frente al universo de contribuyentes que tiene a su cargo, a fin de agilizar y ampliar sus labores vía acciones masivas.[527] Así pues, ya no se exigirá una revisión integral y definitiva de la obligación tributaria por tributo o período, y una determinación única, sino

---

[523] Informativo Caballero Bustamante, primera quincena, Noviembre 2001, p. A1.

[524] En la RTF N° 482-5-97 se señalaba que la compulsa es el examen de dos o más documentos, comparándolos entre sí; en este caso, como verificación, no se puede realizar un examen y evaluación de los mismos ni de la documentación sustentatoria ni de las operaciones realizadas, lo que es propio de una fiscalización, sino una simple constatación del monto adeudado en base a la información consignada en los registros del contribuyente.

[525] Y vigente a los sesenta días hábiles de su publicación.

[526] Solo por esta; en el caso de las demás Administraciones la fiscalización será integral y definitiva, y la determinación seguirá siendo única, integral y definitiva.

[527] Obviamente, dándole uso a la ingente (aunque disgregada, desagregada, desordenada y, en algunos casos, incompleta) información que maneja.

que se le permite acciones parciales respecto de uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, pudiendo existir por un mismo período y tributo más de una determinación.[528]

5.1. Alcances del procedimiento de fiscalización parcial

He aquí una confusión. Da la impresión de que el artículo en comentario amplía los alcances del concepto de obligación tributaria propuesto por el artículo 1 del Código. En efecto, si nos atenemos a su texto ("La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente"), los elementos son: el vínculo, el acreedor, el deudor y la prestación, por lo que no cabe asumir que a estos elementos o a alguna "parte" de la obligación tributaria se esté refiriendo el nuevo artículo 61.[529]

En ese sentido, asumiendo la pretensión de la Administración respecto de sus labores de fiscalización, la impresión es que el artículo se refiere, además de los elementos ya citados (aunque en menor grado), a los vinculados a la generación y determinación de tal obligación tributaria: el hecho imponible incluyéndose además a los elementos de mensuración (base imponible o alícuota).[530] Ampliando, cuando el artículo menciona la revisión de parte, de uno o de algunos de los elementos de la obligación tributaria se estaría refiriendo al sujeto pasivo, al hecho imponible, a la base imponible, la alícuota y la cuantía del tributo (la prestación); de algún tributo en particular y de algún período o ejercicio, incluso solo de algún hecho imponible específico, una determinada inconsistencia, un aspecto de la determinación (débito fiscal, crédito fiscal, deducciones, costo, gasto, pérdidas; cumplimiento de exigencias sobre exoneraciones, incentivos, beneficios; cuestiones de forma [ej. Bancarización o Spot]; etc.) e incluso algún aspecto contable vinculado a la obligación tributaria (activo, pasivo, patrimonio)[531].[532]

---

[528] No obstante, tanto la determinación única, integral y definitiva por tributo o período como la determinación parcial (según la parte final del artículo 76 del Código, los aspectos revisados en una fiscalización parcial no pueden ser objeto de nueva determinación), gozan de la característica de inmutabilidad de las resoluciones no impugnadas: salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario.

[529] Según la Exposición de motivos, para considerar a los elementos indicados se ha tenido en cuenta el segundo párrafo de la Norma X del Código Tributario (que hace referencia a los elementos del inciso a) de la Norma IV).

[530] Ello se puede observar también del párrafo incorporado como último en el artículo 46: "Cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento".

[531] Aquí debe distinguirse entre el procedimiento de fiscalización parcial de las acciones que de acuerdo con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF no son consideradas dentro de los alcances del procedimiento de fiscalización.

[532] Según la Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1113, la incorporación de la fiscalización parcial (en aspectos específicos) permitirá utilizar en forma más productiva los recursos de fiscalización, diseñar programas de fiscalización simples y sencillos que insuman

No obstante, para el ejercicio de aquella pretensión ampliada, en puridad, el artículo en comentario resulta insuficiente.

5.2. Exigencias y plazo del procedimiento de fiscalización parcial

En tal caso (procedimiento de fiscalización parcial) se deberá: (a) comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión;[533] (b) aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.[534]

5.3. Ampliación de fiscalización

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso (a) del apartado anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis meses.

El plazo indicado solo podrá alterarse si la fiscalización parcial se convierta en una fiscalización definitiva[535] (en este último supuesto se aplicará el plazo de un año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva).

5.4. Efectos del procedimiento de fiscalización parcial

- Como hemos adelantado, de este procedimiento también resulta una determinación, en este caso obviamente parcial. En esa línea, en el artículo 77, por un lado, se ha incorporado como un requisito adicional de la resolución de determinación el numeral 8, mediante el cual se indica que la resolución de determinación expresará: "El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados". Por otro lado, en el mismo artículo 77 se ha modificado el segundo párrafo precisándose que las multas que calculen conforme al inciso d) del artículo 180 y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.

---

menor tiempo al auditor, incrementar el riesgo tributario con mayor cantidad de intervenciones; la revisión podrá efectuarse respecto de inconsistencias en las declaraciones, verificar a los operadores de consorcios, revisar exhaustivamente ingresos, gastos, costos, adiciones, deducciones, depreciaciones, arrastre de pérdidas, débito fiscal, etc.

[533] En caso contrario, en caso no se indicaran estas características, se asumirá que se trata de una fiscalización definitiva.

[534] Obsérvese que con la atingencia del inicio del cómputo en caso la fiscalización se convierta en definitiva, para el caso de la parcial debemos considerar como inicio de cómputo el mismo que el del inicio del procedimiento de fiscalización (cuando surta efectos la notificación de la carta y el primer requerimiento).

[535] Sea por los alcances de la revisión o por sus consecuencias respecto a su determinación.

Asimismo, con la incorporación de un segundo párrafo del artículo 76 del Código Tributario, se ha establecido: "Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°".

- Respecto de los plazos de suspensión de la prescripción, el último párrafo del artículo 46 incorporado por el mismo Decreto Legislativo, señala: "Cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento".
- Por otro lado, en el artículo 45 se ha precisado como excepciones de interrupción del decurso prescriptorio a la notificación de actos de la Administración cuando se realice procedimientos de fiscalización parcial; es decir, en ningún caso este procedimiento será causal de interrupción del plazo prescriptorio.

5.5. DisposicÇÇiones vinculadas directamente a la fiscalización parcial

45° (interrupción de la prescripción) Inciso c) del numeral 1.	Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
45° (interrupción de la prescripción) Inciso a) del numeral 3.	Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
46° (suspensión de la prescripción) Inciso f) del numeral 1.	Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A.
46° (suspensión de la prescripción) Último párrafo.	Cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento.

76° (resolución de determinación) Segundo párrafo.	Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°.
77° (requisitos de las resoluciones de determinación y de multa) Numeral 8.	El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.
77° (requisitos de las resoluciones de determinación y de multa) Segundo párrafo.	Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.
88° (de la declaración tributaria) Numeral 2.	La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

	Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial. No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.
108° (revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación). Numeral 3.	Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACION (*)

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:

1. **Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:**
   - a) **Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.**
   - b) **Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.**
   - c) **Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.**

   Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración

Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.
También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:
   a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.
      En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.
   b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.
   c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

   La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.
3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.
   Esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.
4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no

menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso.
Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.
La citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos.

5. Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.
Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.
6. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, por un período no mayor de cinco (5) días hábiles, prorrogables por otro igual.
Tratándose de la SUNAT, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles, prorrogables por un plazo igual. Mediante Resolución de Superintendencia la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles.
La Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido inmovilizado.
7. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles.
La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier Juez Especializado en lo Penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte.
La Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por Fedatario, de la documentación incautada que éste indique, en tanto ésta no haya sido puesta a disposición del Mi nisterio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado.
Al término de los cuarenta y cinco (45) días hábiles o al vencimiento de la prórroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados.
Tratándose de bienes, al término del plazo o al vencimiento de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria comunicará al deudor tributario a fin de que proceda a recogerlos en el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la

notificación de la comunicación antes mencionada, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. Transcurrido el mencionado plazo; el abandono se producirá sin el requisito previo de emisión de resolución administrativa alguna. Será de aplicación, en lo pertinente, las reglas referidas al abandono contenidas en el Artículo 184°.
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 durante el plazo de prescripción de los tributos. Transcurrido éste podrá proceder a la destrucción de dichos documentos.

8. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.
Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte.
La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.
En el acto de inspección la Administración Tributaria podrá tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados.
9. Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo responsabilidad.
10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:
    a) Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) 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.
    b) Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazos y condiciones que señale la Administración Tributaria.
11. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.
12. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad.

Las entidades a las que hace referencia el párrafo anterior, están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable.

13. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.
14. Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.
15. Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario.
16. La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.

    El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.

    Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

    Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la Sunat establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera(***).

    En cualquiera de los dos casos señalados en el párrafo precedente, la Sunat, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos.(**)(****)
17. Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.
18. Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

    Los deudores tributarios que sean personas naturales podrán tener acceso directo a la información a la que se refiere el párrafo anterior.

    La información a que se refiere este inciso no comprende secretos industriales, diseños industriales, modelos de utilidad, patentes de invención y

cualquier otro elemento de la propiedad industrial protegidos por la ley de la materia. Tampoco comprende información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización.

La Administración Tributaria, al facilitar el acceso a la información a que se refiere este artículo no podrá identificar la razón o denominación social ni el RUC, de ser el caso, que corresponde al tercero comparable.

La designación de los representantes o la comunicación de la persona natural que tendrá acceso directo a la información a que se refiere este inciso, deberá hacerse obligatoriamente por escrito ante la Administración Tributaria.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural tendrán un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados desde la fecha de presentación del escrito al que se refiere el párrafo anterior, para efectuar la revisión de la información.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

19. **Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video. La información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad.**
20. **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 y conserve.** (*****)

Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas.

Ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 27° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

(**) *Numeral sustituido por el Artículo 14° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(***) *Párrafo modificado por el artículo 11° de la Ley N° 29566, publicada el 28 de julio de 2010, vigente desde el 29 de julio de 2010.*

(****) *Párrafo incorporado por el artículo 11° de la Ley N° 29566, publicada el 28 de julio de 2010, vigente desde el 29 de julio de 2010.*

(*****) *Numeral incorporado por el artículo 12° de la Ley N° 29566, publicada el 28 de julio de 2010, vigente desde el 29 de julio de 2010.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

IV, último párrafo (reserva de ley – discrecionalidad); **VIII**, segundo párrafo (interpretación económica de los hechos); **XII** (cómputo de plazos); **43°** (plazos de prescripción); **60°** (inicio de la

determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°-A** (plazo de la fiscalización definitiva); **75°** (resultados de la verificación o fiscalización); **85°** (reserva tributaria); **87°** (obligaciones del deudor tributario); **89° al 91°** (cumplimiento de obligaciones tributarias); **92°**, incisos a), h), j), l), y m) (derechos de los deudores tributarios: ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración; interponer queja; derecho a la confidencialidad de la información proporcionada a la Administración; derecho a no proporcionar documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración; contar con asesoramiento); **96°** y **97°** (obligaciones de terceros); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **106°** (efectos de las notificaciones); **108°**, numeral 2 (reapertura de períodos fiscalizados); **113°** (aplicación supletoria); **175°** (infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros); **177°** (infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma); **Tercera Disposición Final** (legalización de libros y registros contables); **Octava Disposición Final** (requerimiento de información a diversas entidades del Estado); **Primera Disposición Transitoria** (aplicación del numeral 16 del Artículo 62° y la Tercera Disposición Final).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 5, segundo párrafo (levantamiento de la reserva tributaria); 2°, numeral 9 (derecho a la inviolabilidad de domicilio); 2°, numeral 10 (derecho al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados); 2°, numeral 18, in fine (derecho a guardar el secreto profesional); 2°, numeral 23 (derecho a la legítima defensa); 2°, numeral 24, inciso a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe").

Código de Comercio: 33° a 49° (los libros y la contabilidad del comercio).

Código Penal: 159° (violación de domicilio); 160° (allanamiento ilegal de domicilio); 376° (abuso de autoridad).

Decreto Legislativo N° 681 [14.10.91], y modificatorias: Dictan normas que regulan el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo de documentos e información. Artículos 1° y 13° (Los microarchivos y los documentos contenidos en ellos son válidos para cualquier revisión de orden contable y tributario).

Decreto Legislativo del Notariado aprobado por el Decreto Legislativo N° 1049 [26.06.2008]: 112° a 116° (de la certificación de apertura de libros).

Ley N° 26501 [13.07.95]: Establece que los jueces de paz letrados y notarios son competentes para legalizar la apertura de libros contables.

Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros aprobada por Ley N° 26702 [09.12.96]: 140° a 143° (secreto bancario).

Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444 [11.04.2001]: I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); IV (principios del procedimiento administrativo); 40° (documentación prohibida de solicitar); 55° (derechos de los administrados); 56° (deberes de los administrados); 58° (comparecencia personal); 59° (formalidades de la comparecencia); 75° (deberes de las autoridades en los procedimientos); Subcapítulo II del Capítulo II del Título II (de la autoridad administrativa; principios generales y competencia); 156° (elaboración de actas); 158° (queja); 169° (solicitud de repruebas a los administrados); 239°, numeral 8 (intimidar a quien desee plantear queja o contradecir sus decisiones); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

Ley N° 27335 [31.07.2001]: Tercera Disposición Final y Transitoria (manifestaciones obtenidas en los procedimientos de fiscalización).

Ley N° 27788 [25.07.2002]: Ley que deroga el Artículo 81° del TUO del Código Tributario: Artículo Único (derogatoria del Artículo 81°); Única Disposición Final (fiscalización de la Administración Tributaria).

Ley N° 27796 [26.07.2002]: Ley que modifica artículos de la Ley N° 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas: Quinta DT (facultades de fiscalización).

Decreto Legislativo N° 929 [10.10.2003]: precisa los alcances del inciso c) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (sobre legalización del registro de compras).

Ley N° 28186 [05.03.2004]: Ley que establece los alcances del Decreto Legislativo N° 681 mediante el cual se regula el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo de documentos e información.

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 32°, numeral 4 y 32-A° (precios de transferencia).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Décimo Tercera Disposición Complementaria Final (procedimiento de fiscalización); Primera (procedimientos

en trámite y cómputo de plazos) y Cuarta (plazo de fiscalización) Disposición Complementaria Transitoria.

Decreto Supremo N° 09-92-JUS [27.06.92]: Reglamento del Decreto Legislativo N° 681: 30°, modificado por el D. S. N° 001-2000-JUS, publicado el 25.03.2000 (los inspectores revisarán la documentación micrograbada mediante equipos técnicos que proporcionarán las empresas o entidades sujetas a supervisión; no se exigirá copias en papel de los documentos que tienen que ser revisados).

Decreto Supremo N° 126-94-EF [29.09.94], y modificatorias. Reglamento de Notas de Crédito Negociables: 10° (obligación de poner a disposición de la Administración la documentación y registros contables); 17° (toda verificación que efectúe la SUNAT se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior); 31° (obligación de poner a disposición de la Administración la documentación y registros contables; casos de devolución de pagos indebidos o en exceso).

Decreto Supremo N° 003-2000-EF [18.01.2000]: 2°, incisos c) y d): precisan algunas obligaciones formales de los deudores tributarios – ONP y ESSALUD.

Decreto Supremo N° 085-2003-EF [16.06.2003]: Establecen obligación de presentar Declaración de Predios ante la SUNAT.

Decreto Supremo N° 086-2003-EF [16.06.2003], y modificatorias: Aprueban Reglamento del Fedatario Fiscalizador.

Decreto Supremo N° 157-2003-EF [30.10.2003]: Dictan normas para la aplicación de la Primera Disposición Transitoria del D. Leg. N° 929.

Decreto Supremo N° 085-2007-EF [29.06.2007], modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF [23.10.2012]: Aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Resolución de Superintendencia N° 138-99/SUNAT [14.12.99], y modificatorias: Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Notarios.

Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT [01.03.2002], y modificatorias: Aprueban Nuevo Reglamento para presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT.

Resolución de Superintendencia N° 059-2002/SUNAT [10.06.2002]: Disponen que las Intendencias Regionales implementen Centros de Control y Fiscalización.

Resolución de Superintendencia N° 190-2003/SUNAT [18.10.2003], y modificatorias: Dictan normas complementarias para la presentación de la Declaración de Predios a que se refiere el D. S. N° 085-2003-EF.

Resolución de Superintendencia N° 071-2004/SUNAT [26.03.2004]: Dictan normas complementarias del Régimen Especial del Impuesto a la Renta. 3° (de los libros y registros contables).

Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT [16.06.2004]: Aprueban disposiciones para la colocación de sellos, letreros y carteles oficiales con motivo de la ejecución o aplicación de sanciones o en ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria.

Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT [27.06.2004]: Aprueban Reglamento de la sanción de comiso de bienes prevista en el artículo 184 del Código Tributario.

Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT [30.12.2006], y modificatorias: Normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

Resolución de Superintendencia N° 019-2007/SUNAT [23.01.2007]: Aprueban disposiciones y formatos para la presentación de denuncias sobre incumplimiento de obligaciones tributarias respecto a tributos internos.

Resolución de Superintendencia N° 182-2008/SUNAT. Resolución de Superintendencia que implementa la emisión electrónica del Recibo por Honorarios y el llevado del Libro de Ingresos y Gastos de manera electrónica.

Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT [31.12.2009]: Implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 113-2009-SUNAT/2B0000:

Adicionalmente a los plazos de 15 y 45 días hábiles para la designación de representantes y la revisión de la información de los terceros independientes utilizados como comparables, respectivamente, a que se refiere el numeral 18 del artículo 62° del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria deberá conceder al deudor tributario un plazo para realizar sus descargos de los reparos efectuados, debiendo consignarse el mismo en el Requerimiento en el que se solicite dicha sustentación.

El plazo de 45 días hábiles antes indicado se computa desde la fecha de presentación del escrito en que se designe representantes, o tratándose de personas naturales, desde la fecha en que se presente un escrito comunicando que tendrán acceso directo a dicha información, sin que sea necesario para ello la emisión de documento alguno por parte de la Administración Tributaria.

A fin de poder continuar con el procedimiento de fiscalización, se deberá esperar que venza el plazo en mención, así como el plazo que se otorgue para la presentación de los descargos de los reparos efectuados.

En cada oportunidad en que el contribuyente o sus representantes efectúen la revisión de la mencionada información, se deberá dejar constancia de ello mediante las Actas a que se refiere el artículo 5° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

La estructura y esquema del presente artículo viene desde el Decreto Ley N° 25859; a la fecha ha recibido múltiples y diversos ajustes legales y además se ha perfilado con mayores alcances las facultades discrecionales reguladas en él.

El texto vigente es el aprobado por el Decreto Legislativo N° 953. En el numeral 1 se ha precisado los alcances del requerimiento; en el numeral 2 se ha incluido a otros medios de almacenamiento de información y en un párrafo al uso de bienes del deudor en caso no cuente con elementos para proporcionar una copia; en el numeral 3, además de precisar los alcances del requerimiento, se indicó que también se puede requerir específicamente información destinada a identificar a clientes o consumidores del tercero; en el numeral 4 se añadió requisitos de la citación; en el numeral 5 se cambió la expresión existencias y activos fijos por el término bienes; en el numeral 7 se añadió cuatro párrafos vinculados al manejo de los documentos incautados; en el numeral 8, se añadió algunos aspectos de la inspección; en el numeral 10, se precisó el tratamiento del requerimiento de información de operaciones pasivas a empresas financieras; se agregó dos párrafos al numeral 12; en el numeral 15 se cambió el término contribuyente por la expresión deudor tributario; se amplió las facultades respecto a libros y registros vinculados a la materia tributaria en el numeral 16; se agregó los numerales 17, 18 y 19 del artículo.

Con el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el numeral 16:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.	*La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.*
El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.	*El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.*
Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros	*Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y*

y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones. Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la SUNAT establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica así como los requisitos formas, plazos, condiciones y demás aspectos en que éstos serán autorizados, almacenados, archivados y conservados, así como los plazos máximos de atraso de los referidos libros.	*registros mencionados en el primer párrafo, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.*

Posteriormente, la Ley N° 29566, además de incorporar el numeral 20, en el numeral 16 modificó el cuarto párrafo e incorporó el quinto:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la SUNAT establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera. En cualquiera de los dos casos señalados en el párrafo precedente, la Sunat, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos.	*Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la SUNAT establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica así como los requisitos formas, plazos, condiciones y demás aspectos en que éstos serán autorizados, almacenados, archivados y conservados, así como los plazos máximos de atraso de los referidos libros.*

2. FISCALIZACIÓN, FACULTAD DE FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

La Administración Tributaria, a fin de cumplir debida y eficazmente su función de controlar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones y deberes (y dentro de ellas, obviamente, la determinación tributaria efectuada por los deudores tributarios), y de las leyes tributarias, goza de amplias facultades para fiscalizar. En esa línea, el artículo en comentario precisa que el ejercicio de la función (facultad) 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[536]. Por la extensión y profundidad de los alcances de su regulación, se asume que la Administración[537] por esta facultad lo puede

[536] Un dato referencial: de acuerdo con el artículo 8-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT deberá fiscalizar no menos del 10% de las entidades inscritas en el Registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta.

[537] Es relevante anotar aquí que el presente artículo tiene vinculación casi exclusiva con la administración Tributaria central (la SUNAT, Tributos Internos), y por tal razón, en los comentarios nos referiremos básicamente a su aplicación por ella.

casi todo (aunque con un límite sustancial: el principio de legalidad [por el cual, en buena cuenta, la Administración y sus funcionarios solo pueden hacer lo que la ley, dentro del marco constitucional, les faculta o autoriza]).

El Tribunal Fiscal (entre otras, en las RTF Nos. 1010-2-2000, 5214-4-2002, 9515-5-2004, 2212-5-2005 y 4022-3-2005), al respecto, y con amplitud, ha señalado que la facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración según la ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de los beneficios tributarios, asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En ese sentido, durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre la misma, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto de sus facultades y los derechos de los contribuyentes (RTF N° 2212-5-2005). Se presenta, pues, como una ordenación de actos procesales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procesal carácter independiente, y pudiendo este último a su vez originarse en un subprocedimiento específico (RTF N° 10907-5-2008, 12618-7-2010).

En efecto, el ejercicio de la facultad de fiscalización, siendo discrecional ("libertad de actuación" en aras del "interés público"[538]; véase nuestros apuntes expuestos al comentar la Norma IV del Código),[539] debe encuadrarse dentro de los limites establecidos por los principios y las disposiciones constitucionales, los derechos fundamentales (por ejemplo, los derechos a la reserva bancaria, secreto profesional, intimidad, propiedad, inviolabilidad del domicilio) y las normas legales, y en lo pertinente las demás fuentes del Derecho Tributario[540]. Dentro de

---

[538] "Facultad de Fiscalización: naturaleza, límites y poderes de instrucción". En: *Informativo Caballero Bustamante*, N° 571, ICB, Lima, segunda quincena de julio de 2005, p. A-2.

[539] Y en este caso se justifica, como explica José Gálvez Rosasco, "en el hecho de no limitar a la Administración Tributaria a ejecutar solo lo previsto en una norma tributaria, pues el nivel de complejidad y los cambios que se presentan en los distintos sectores económicos en los que ella interviene harían imposible que se regulen todas sus actuaciones".

[540] "Sólo es legítimo y protegible el derecho del inspector de la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico en tanto que de ello no se configure un derrotero incorrecto que represente un menoscabo a la persona del inspeccionado, dado que los derechos fundamentales de este último no pueden ser infringidos por actos instrumentales del Estado". "La po-

esos mismos límites, en la medida en que se ejercita vía un procedimiento administrativo (o "procedimientos administrativos especiales"), son fundamentales y vigentes las normas que regulan los actos de la Administración Tributaria, los procedimientos administrativos tributarios, y los derechos de los deudores tributarios, así como las normas administrativas que estén vinculadas a tales aspectos (por ejemplo, la LPAG, supletoriamente, respecto a los principios, a las garantías sobre los procedimientos y actos administrativos, y sobre derechos y deberes de los administrados y de la Administración).

Ahora bien, como ya habíamos adelantado al comentar el artículo 61, aun cuando nuestra legislación tributaria no sea expresa en su reconocimiento, en común se utiliza el término "fiscalización" en dos sentidos; uno general que implica la facultad genérica e indivisible de la Administración Tributaria para controlar o comprobar el cumplimiento de las obligaciones y deberes, y las leyes tributarias, y la procedencia de beneficios tributarios, ejerciendo sus funciones, atribuciones y labores específicas, aplicando diversos procedimientos: inspección, auditoría, investigación, examen, evaluación, control del cumplimiento, presencia fiscalizadora en el terreno, requerimientos generales de información, cruce de información, incautaciones e inmovilizaciones, aplicación de presunciones, fiscalizaciones laborales, etc.[541]; procedimientos que generando riesgo, tienen por finalidad instar a los deudores tributarios al cumplimiento oportuno, correcto e íntegro de la prestación tributaria. Y otra, específica, como mecanismo de ejercicio de aquélla, referida al "procedimiento de fiscalización" (véase la RTF N° 4555-2-2002), en principio el clásico procedimiento de auditoría tributaria[542]; como se dijo, un tipo de procedimiento administrativo; un procedimiento aplicado de oficio por la Administración; un procedimiento que comprende un conjunto de tareas destinadas a revisar exhaustiva e integralmente los instrumentos, información sustentatoria y documentación contable, financiera, comercial y de gestión del propio contribuyente, así como la que directamente de él o de terceros haya

---

testad de la utilización abusiva de las funciones de inspección representa una afectación de grado al orden constitucional y debe ser vista desde dicho prisma para su real juzgamiento". (Díaz 1997: 5).

[541] En fin, todos los procedimientos; además del procedimiento de fiscalización, aquéllos en los que no se exige requerimientos específicos y son simple y directamente de control (fedatarios, operativos, pesquisidores, control móvil, empadronamientos, etc.), que se incluyen dentro de lo que en otras latitudes se denomina "presencia fiscalizadora en terreno", o los que se aplican en cumplimiento de requerimientos generales vía declaraciones (anual de operaciones con terceros, anual de notarios, etc.).

[542] Para entender sus alcances, veamos cómo se considera a la auditoría tributaria en Chile (Circular 58 del 21.09.2000): "La auditoría tributaria es un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente, con el propósito de: 1. Verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad y de la documentación soportante, y que reflejen todas las transacciones económicas efectuadas. 2. Establecer si las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, están debidamente determinados y de existir diferencias, proceder a efectuar el cobro de los tributos con los consecuentes recargos legales. 3. Detectar oportunamente a quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias."

obtenido (se trata pues, fundamentalmente, de la obtención de información, sea por captación o por suministro, a fin de analizarla); un procedimiento administrativo cuya finalidad es controlar, comprobar y verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones y deberes (y actualmente luchar contra la elusión y evasión tributarias), y determinar certera y verazmente la obligación tributaria, modificando, sin duda cuando corresponda, la determinación realizada por el deudor tributario y como consecuencia emitiendo la respectiva resolución de determinación.

Sin embargo, con la regulación particular vigente, por un lado se ha restringido la frase procedimiento de fiscalización y, por otro, refiriéndose al mismo directamente como fiscalización, se ha fijado dos tipos.

En efecto, de acuerdo con lo establecido por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF (Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT), se entienden como tal al procedimiento "mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria 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", y se ha precisado que no constituyen procedimiento de fiscalización "las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías".

A su vez, con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, haciendo referencia directa a la fiscalización, se ha distinguido dos tipos de fiscalización realizada por la SUNAT: definitiva o parcial. Esta misma norma, sin definir la fiscalización definitiva (que en contraposición con la parcial se entiende que se trata de la fiscalización integral de la obligación tributaria: de un determinado período y/o ejercicio y uno o más tributos [ejemplo: algún período mensual para el IGV y/o un ejercicio anual para el Impuesto a la Renta]), señala que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria (respecto de sus alcances, véase los comentarios del artículo 61).

3. LA REGULACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

En un Estado democrático de Derecho como el que se entiende impera en nuestro país, la facultad y los procedimientos de fiscalización, dentro del marco establecido genéricamente por la Constitución y el Código Tributario[543], deberían

[543] Refiere Paolinelli (1995: 191) que, como una característica, todo Código Tributario debe tener presente la necesidad de que las facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria "se encuentren claramente delimitadas, de manera tal que todo el procedimiento tendiente a la comprobación de la existencia y la fijación de la cuantía de la obligación, debiendo ser eficaz, sea objetivo y asegure, a su vez, el adecuado respeto de aquellos derechos individuales de carácter fundamental que ya nadie discute, tales como la libertad de trabajo, el derecho de propiedad, la inviolabilidad de la correspondencia, la necesidad de orden judicial para

estar plenamente reglamentados. En efecto, por la necesaria vigencia de la seguridad jurídica, si bien algunos aspectos generales de la facultad pueden dejarse a merced de una discrecionalidad adecuadamente aplicada (por ejemplo, selección de contribuyentes o sectores a fiscalizar, elección del programa u operativo a aplicar, profundidad de la verificación o fiscalización, definitiva o parcial, tributos y períodos que serán revisados, oportunidad, plazos y tiempo para fiscalizar, para emitir requerimientos, aspectos específicos o críticos detectados a revisar [ahora que cabe la fiscalización parcial], etc.), el procedimiento mismo, sea general o específico, de auditoría o de control de campo, debe estar, por la propia naturaleza del procedimiento administrativo tributario limitativo (y el de fiscalización lo es), plena y precisamente reglamentado[544].

Al respecto, en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Grupo Peruano, se acordó como recomendación 5, lo siguiente: "Que debe regularse de manera completa el procedimiento de fiscalización, a fin de que queden normados adecuadamente su inicio, desarrollo y término y los límites de las prerrogativas de la Administración Tributaria, así como para permitir a los administrados el cabal ejercicio de su derecho de defensa, y tratarse de manera separada el procedimiento de verificación".

De no ser así, por la discrecionalidad de la facultad de fiscalización, en orden a la existencia de diversas normas excesivamente etéreas y generales (véase por ejemplo los numerales 14 y 15 del artículo en comentario), o imprecisas (solo se habla de fiscalización definitiva y parcial, y en este caso sin claridad respecto de sus alcances), se deja abierta la posibilidad de una actuación arbitraria y violatoria de los derechos de los deudores tributarios, si no por parte de la Administración sí de los funcionarios relacionados a tales labores o del auditor tributario. No obstante, si bien es cierto que la normativa tributaria específica no lo regula, la tendencia está por otorgar equidad y seguridad jurídica, y por lo menos a conceder transparencia a la función pública; en este caso, por ejemplo, la LPAG ya establece que es un derecho de los administrados, 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 (numeral 5 del artículo 55); por tanto, la Administración Tributaria, sin afectar la finalidad del ejercicio de las facultades de fiscalización, debería cumplir con tal precepto, permitiendo otorgar garantías y seguridad al procedimiento de fiscalización. Dentro de esta línea, resulta oportuno recordar la plena aplicación en el procedimiento de fiscalización, sin perjuicio de los alcances de su ejercicio como facultad discrecional[545], de los principios del procedimiento administrati-

---

practicar allanamientos, el respeto al secreto profesional y otros de parecida naturaleza y que también debieran tener configuración normativa expresa".

[544] "Sin desconocer la necesaria discrecionalidad de la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad fiscalizadora, para garantizar el respeto de los derechos de los contribuyentes, es necesario que la ley delimite con precisión las facultades del poder administrativo y construya un procedimiento a través del cual se va a desarrollar la inspección" (Gálvez Rosasco 2004: 7).

[545] "La función de verificación a llevar a cabo por la Administración puede ser discrecional

vo y, estimando la falta de mayores normas garantistas, en especial el principio de legalidad administrativa que, sustentado en disposiciones constitucionales, se encuentra regulado en el numeral 1.1 del artículo IV de la LPAG[546]:

> *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:*
>
> *1.1. Principio de legalidad.- 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 les fueron conferidas.*
>
> *1.2. [...]*

Ahora bien, luego de las críticas al respecto, mediante el Decreto Legislativo N° 981 se dictaron normas sobre el procedimiento de fiscalización; luego se complementó con la dación del Decreto Supremo N° 085-2007-EF. En esa línea, consideramos que aun así el marco legal de la fiscalización (artículos 61, 62 y 62-A del Código Tributario, adicionalmente el Decreto Supremo N° 086-2003-EF [que aprobó el Reglamento del Fedatario Fiscalizador]) sigue siendo insuficiente.

4. PARTICIPACIÓN DEL DEUDOR TRIBUTARIO EN LA FISCALIZACIÓN

El deudor tributario (el propio deudor tributario –contribuyente o responsable–, el representante legal o el apoderado) sujeto a los controles o procedimientos de fiscalización (deber de tolerar), tiene participación activa en todos los que se le apliquen[547].

En tal sentido, si por un lado tal deudor tributario tiene la obligación o el deber de facilitar las labores de la Administración, formular las aclaraciones que le sean solicitadas y suministrar a la Administración la información que esta solicite:

---

pero no arbitraria. En efecto, la discrecionalidad no es ausencia de norma sino la atribución normativa que habilita a esa función. Por ello, reiteramos que toda potestad que se le otorga a la Administración debe responder al principio de legalidad, lo que supone la sujeción de aquélla al derecho. Eso significa que es la ley el fundamento mismo de la actuación de la Administración, donde no solo se establece un límite a su hacer, sino que cualquier acto debe encontrar causa en una norma que se le conceda al órgano la facultad correspondiente" (Ziccardi 2003: 201).

[546] Recordemos que este principio determina que los funcionarios públicos solo pueden hacer lo que expresamente se les ha atribuido como facultad o asignado como responsabilidad; en buena cuenta, todo aquello que no les está expresamente permitido les está prohibido.

[547] Sin descartar la ideal auditoría preventiva independiente, para empezar esta parte cabe recordar una sugerencia de Fernández Origgi (2002: 73): "[...], cuando una fiscalización sea programada y se reciba el requerimiento respectivo, se debe recordar de revisar toda la información pertinente –si es necesario solicitar una prórroga en la fecha del requerimiento–, agrupar y organizar la documentación sustentatoria y designar a un responsable –persona idónea, no solo por sus características, sino por su preparación tributaria– que mantenga la responsabilidad de servir como nexo y coordinador entre los auditores de SUNAT y la empresa".

deber de colaboración como parte del deber de contribuir; por otro tiene derecho a ejercer sus derechos establecidos en la Constitución[548], en el Código Tributario, en la Ley del Procedimiento Administrativo General; en fin, en todas las normas del ordenamiento jurídico nacional.

Así pues, considerando las acciones directamente vinculadas con la fiscalización, contando con la asesoría que considere pertinente[549], puede, entre otras actuaciones:

- Sustentar su determinación tributaria.
- Presentar escritos[550] explicativos; análisis e informes legales, contables o económicos que sustenten los hechos, sus operaciones y el ejercicio de sus derechos, así como su posición respecto a la interpretación de las normas aplicables.
- Dentro del procedimiento mismo, ofrecer y presentar todas las pruebas pertinentes en su oportunidad y, eventualmente, aun después del plazo exigido hasta el cierre del requerimiento, e incluso después del cierre del requerimiento; acreditar y sustentar sus afirmaciones, justificar los hechos y acreditar la veracidad o validez de su información o determinación de la obligación tributaria. Téngase en cuenta que, en principio, la Administración debe tomar los datos veraces de todas las pruebas y no los que solo convengan a ella[551].

  Los documentos o medios que se ofrecen, requieren y actúan en esta etapa o procedimiento de fiscalización, se convierten indudablemente en medios de prueba[552]; lo regulado en el primer párrafo del artículo 141 del Código Tributario, lo corrobora. En este entendido, en este procedimiento, sin que se tenga que esperar a una eventual impugnación para hacerlo, el deudor tributario podrá acreditar y sustentar, sea voluntariamente o ante

---

[548] Téngase en cuenta aquí el fundamento 3 de la STC N° 327-2001-AA/TC: "Sin embargo, debe tenerse presente que la realización de un proceso de fiscalización no constituye, por sí mismo, una vulneración de derechos constitucionales. Para que ello ocurra, tendrían que acreditarse irregularidades en su desarrollo [...]".

[549] Parafraseando a Alonso González (2000), existe un amplio consenso en considerar que el ejercicio de la asesoría fiscal o tributaria no es patrimonio exclusivo de ninguna profesión.

[550] Como se sabe, la Administración Tributaria no puede negarse a recibir los escritos que se le presenten (RTF N° 282-5-96, de observancia obligatoria, publicada el 12.04.96).

[551] En esa línea, dos de los principios aplicables son los principios de impulso de oficio y de verdad material que se encuentran regulados en los numeral 1.3 y 1.11 del artículo IV de la LPAG.

[552] La RTF N° 1759-5-2003, de observancia obligatoria, publicada el 05.06.2003, señala: "En el procedimiento de fiscalización también se actúan todas aquellas pruebas que permitan esclarecer los hechos vinculados a las obligaciones tributarias, aspecto que también es reconocido por la Ley del Procedimiento Administrativo General vigente, cuando trata el tema de la prueba en la parte general de instrucción del procedimiento y no en la de los recursos impugnativos, toda vez que no solamente se actúa pruebas en estos últimos sino también en otros procedimientos iniciados por la Administración, entre los que se encuentra el procedimiento de fiscalización tributaria, que se inicia de oficio para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes."

requerimiento, su determinación o sus afirmaciones. Sobre la oportunidad del ofrecimiento y presentación: dentro de lo establecido por la Administración, o, eventualmente, aun después del plazo exigido hasta el cierre del requerimiento (RTF N° 7135-4-2002[553]), e incluso después del cierre del requerimiento[554], salvo la limitación vinculada con la aplicación del artículo 75 del Código.

- Oponerse, sustentada y legalmente, a determinadas actuaciones (incluso de algunas pruebas).
- Solicitar acceder a la información que forma parte del expediente[555].
- Solicitar se le alcance la información obtenida de terceros, que le afecte o se vincule con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de sustentar su posición al respecto.
- Solicitar prórrogas cuando sean necesarias.
- En general, discutir u observar, o levantar, sustentadamente, los reparos[556]

---

[553] "Que finalmente, con relación a la solicitud de prórroga del plazo para la presentación de la información solicitada mediante Requerimiento N° 00090883, notificado con fecha 16 de julio de 2002 (folio 96 y 97), se puede verificar de lo actuado que la quejosa tuvo plazo para presentar dicha información hasta la fecha de cierre del requerimiento, esto es, hasta el 26 de agosto de 2002, tal como se puede corroborar de lo expresado por la Administración en el Informe N° 015-2002-RA0200.08 (folios 128 y 129), sin que la quejosa haya cumplido con realizar la referida exhibición".

[554] Mediante la RTF N° 445-3-97 se admitió como prueba la documentación que fue alcanzada con posterioridad al cierre del requerimiento, pero dentro del procedimiento de fiscalización; se estableció que en el caso consta en el expediente un informe en el que se verifica que el auditor meritúa, evalúa y analiza la prueba ofrecida, motivando el informe, es decir se acepta la prueba ofrecida en la etapa de fiscalización, con posterioridad al cierre del requerimiento. En la RTF N° 078-1-2000 consta que no obstante que el deudor, habiendo sido requerido por la Administración para presentar determinada documentación contable (facturas de compra), no presentó la misma sino hasta después del cierre del requerimiento, el Tribunal Fiscal estimó la necesidad de evaluar dichos documentos a fin de establecer el monto de los reparos al crédito fiscal empleado por el recurrente. (En el mismo sentido, en la RTF N° 1816-3-2004.) Por otro lado, mediante la RTF N° 2407-2-2003 se estableció que si el contribuyente presenta instrumentos probatorios después de la fecha señalada en el Requerimiento de la Administración Tributaria, aquellos deben ser merituados si es que antes no habían sido solicitados expresamente por la Administración.

[555] Aun cuando el segundo párrafo del artículo 131 del Código Tributario limita el acceso a los expedientes de verificación o fiscalización en los que son parte los deudores tributarios a cuando tales procedimientos hayan culminado, consideramos razonable, en la medida en que permitirá una mejor defensa y la aplicación del principio del debido procedimiento administrativo, que se pueda acceder en todas las circunstancias a tales expedientes en curso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 160 de la LPAG.

[556] Guiándonos de un resumen del profesor Córdova Arce (en la conferencia del 13.12.2005: "Cierre de Fiscalización 2005" organizado por la Asociación Fiscal Internacional – IFA), hay que anotar que los reparos básicamente son de tres tipos: i) reparos relacionados con la interpretación de normas tributarias; ii) reparos relacionados con la "interpretación" de hechos; y, iii) reparos por falta de sustentación del ejercicio de derechos por parte del contribuyente. En este contexto (dentro del debido procedimiento administrativo: derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas), dentro del procedimiento mismo de fiscalización, el administrado tiene el derecho de conocer oportunamente los reparos y

manifestados en los requerimientos, en los requerimientos de sustentación de reparos, en sus anexos (entiéndase que los reparos deben constar fehacientemente en tales instrumentos –resultados del requerimiento y/o anexos–, por lo que el deudor simplemente estaría ejerciendo su derecho a la defensa[557]), comunicación de conclusiones (enmarcadas dentro de los alcances y límites del artículos 75 del Código).

- Y un largo etcétera.

Desde luego que todo esto no resulta ser sino la materialización del plenamente aplicable principio del debido procedimiento administrativo que, sustentado en la Constitución,[558] se encuentra regulado en el numeral 1.2 del artículo IV de la LPAG:

---

ejercer, también oportunamente, su derecho de defensa (y no solo cuando se le ha notificado al deudor tributario los valores, como ha pretendido la Administración y el Tribunal Fiscal en algunos casos); como se indica en la RTF N° 1644-1-2006, el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera, que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración Tributaria, en su rol fiscalizador, debe ser lo mas clara y precisa, de tal forma que la contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente.

[557] Ejemplos: RTF N° 2680-4-96: Si bien la Administración manifiesta que el recurrente no exhibió un libro, sin embargo tal hecho no le fue comunicado con ocasión de los resultados del Requerimiento, impidiéndole hacer uso de su derecho a aclarar o, de ser posible, a levantar el reparo. RTF N° 461-4-97: No habiendo sido contradicha la información presentada por el contribuyente en fiscalización (no mereció observación de parte de la Administración ni se solicitó se precise su contenido), y recién se tomó conocimiento de observaciones con la Resolución de Determinación, se declaró la nulidad en la medida en que debió darse oportunidad al contribuyente para que precise y aporte pruebas sobre la observación para una adecuada fiscalización. RTF N° 1060-3-97: Si en los requerimientos de la etapa de fiscalización la Administración deja constancia que ha presentado la documentación solicitada y posteriormente emite resoluciones de determinación en las que se indica que se han efectuado reparos a la determinación realizada por el contribuyente, se ha desnaturalizado el procedimiento de fiscalización ya que siendo su objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para lo cual solicita los documentos pertinentes, el contribuyente tiene derecho a la legítima defensa, pudiendo acreditar el cumplimiento de sus obligaciones dentro del proceso de fiscalización, y no recién cuando impugna las resoluciones de determinación, por lo que debe tomar oportuno conocimiento de los reparos que efectúe la Administración. Los valores emitidos fueron declarados nulos.

[558] STC N° 2721-2003-AA/TC (FJ. 2 y 4): "[...], el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los 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. Vale decir, que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo [...] o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso". "El derecho al debido proceso implica el respeto, dentro de todo proceso, de los derechos y garantías mínimas con las que debe contar todo justiciable, para que una causa pueda tramitarse y resolverse con justicia". STC N° 003-2004-AI/TC (FJ. 20): "Es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, 'judicial', sino que se extiende también a sede 'administrativa'. En efecto, el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente

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:

1.1. (...)

1.2.Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

1.3. [...]

De acuerdo con lo expuesto, el deudor tributario, como parte en el procedimiento de fiscalización, tal como hasta ahora se ha indicado, puede ejercer plenamente el derecho de defensa y puede asimismo velar por el debido procedimiento administrativo de fiscalización.

Por cierto, en lo inmediato, puede ejercer el derecho a presentar queja (véase sus alcances en los comentarios del artículo 155 del Código) cuando existan actuaciones o procedimientos que afectan sus intereses o infrinjan las disposiciones del Código. Al respecto cabe recordar que la RTF N° 4187-3-2004, de observancia obligatoria, publicada el 04.07.2004, ha establecido el siguiente criterio:

> El Tribunal 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.

---

sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos". STC N° 8605-2005-AA/TC (FJ. 9 de la aclaración): "Que es evidente que para garantizar un debido proceso administrativo resulta indispensable que el contribuyente tome conocimiento no sólo de las faltas administrativas que se le imputan, sino de la forma, los mecanismos y las pruebas utilizadas para llegar a ellas; es decir, que la administración sustente suficientemente tales imputaciones. Ello no implica, lógicamente, que la SUNAT se abstenga de realizar cruces de información y/o solicitar la colaboración de terceros, debiendo remitirse exclusivamente a la sola fiscalización realizada a la empresa, lo cual sería irrazonable en un Estado Constitucional, pues la colaboración con el fisco es un deber de todo ciudadano, de conformidad con el artículo 38° de la Constitución. Más aún, los cruces de información, la colaboración de terceros y demás medios válidos para acercarse a la realidad de los hechos y poder determinar la deuda tributaria, resultan mecanismos propios de la naturaleza del procedimiento de fiscalización tributaria; y es justamente bajo este fundamento que la SUNAT, y luego el Tribunal Fiscal, utilizaron las conclusiones de Plengue y la UNI para sustentar formalmente su decisión, conjuntamente con otros medios probatorios. Lo único que se exige en estos casos, a fin de garantizar el derecho de defensa, es que el contribuyente tome conocimiento de estos medios probatorios y sea capaz de contradecirlos".

A su vez, la RTF N° 10710-1-2008, de observancia obligatoria, publicada el 14.09.2008:

> El Tribunal Fiscal es 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 devolución, o de ser el caso, las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que correspondan.

Obviamente, reiteramos, puede ejercer los demás derechos, y garantías, que la Constitución, el Código y las leyes le reconocen como ciudadano y deudor tributario.

5. ÓRGANOS ENCARGADOS DE EJERCER LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

Como se sabe, los órganos de la Administración Tributaria, respecto de los tributos que administran, son los únicos (exclusivos) titulares del ejercicio de las facultades de fiscalización (véase los artículos 50 a 54 del Código Tributario). Ahora bien, dentro de estos órganos existen otros órganos ejecutivos y sub órganos encargados específicamente de realizar las funciones de fiscalización. Tratándose de la SUNAT, de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 190-2002-SUNAT, los encargados son los órganos de línea y los órganos desconcentrados, y en estos las gerencias, divisiones o secciones de fiscalización o auditoría respectivos.[559]

6. LA SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES A FISCALIZAR

Una etapa previa a la ejecución del procedimiento de fiscalización o del ejercicio de alguna facultad de fiscalización, que corresponde a la Administración, es la planificación y la selección de los contribuyentes.

Como resulta sencillo presumir, la Administración Tributaria no tiene la capacidad suficiente para fiscalizar a todos y cada uno de los contribuyentes (menos integralmente; razón por la cual, entendemos, se ha aprobado la fiscalización parcial: por lo menos se ampliará el universo de contribuyentes a fiscalizar); en tal sentido, teniendo en cuenta los fines y objetivos de la Administración y la necesidad del ejercicio de su labor fiscalizadora, luego de la evaluación de la información que maneja, considerando el poder discrecional del que goza por ley, debe seleccionar a los contribuyentes que se ha de fiscalizar, definir los tributos y períodos que serán fiscalizados, y determinar los programas de fiscalización que se deberán aplicar así como los alcances y tipos de fiscalización.

---

[559] Aunque en este punto es pertinente recordar lo establecido por la RTF N° 442-6-97: mediante ésta, el Tribunal, ante una nulidad deducida por el recurrente en razón de que la fiscalización había sido realizada por el área de recaudación y no de fiscalización, señaló que al formar ambas áreas parte de la SUNAT, la fiscalización efectuada al amparo del artículo 62 del Código Tributario era válida.

La SUNAT, de acuerdo con lo expresado en su momento por la Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario, asumiendo como objetivo "dirigir las acciones de fiscalización hacia los contribuyentes que presenten las mayores inconsistencias y/o comportamientos irregulares" (Aleman Saravia 2001: 4), informa que aplica criterios técnicos, basados en hipótesis que sean de aplicación general al conjunto de contribuyentes administrados. Así, a fin de brindar transparencia al proceso de selección ha dispuesto como medidas reglas claras que orienten el proceso de selección[560] y la implementación de un sistema de selección de contribuyentes de manera centralizada. Se informa que como fuente principal de selección utiliza el Sistema Integrado de Fiscalización para Programadores – SIFP. Esta herramienta informática capaz de contrastar y/o relacionar información de agentes externos y la información propia de la Administración, lo hace a través de tres grandes rubros: 1. Ratios tributarios (relaciones matemáticas que indican un determinado comportamiento tributario); 2. Diferencias en montos (a partir de cruces de información); 3. Indicadores de comportamiento y/o situación (indican la condición particular del contribuyente: omisos, sancionados con cierre, cantidad de inmuebles, etc.). Los conceptos de cada rubro se encuentran recogidos en diversos elementos llamados variables (se apunta que a mayo del 2001 se contaba ya con 97). La nota añade finalmente, como resumen, que este proceso será reservado y transparente, es decir confidencial y sustentado en criterios técnicos que establezcan hipótesis de un inadecuado comportamiento tributario, las mismas que deberán ser contrastadas con la realidad (Aleman Saravia 2001: 9).

Actualmente, este Almacén de Datos (Data Warehouse) se ha ampliado con nueva información proporcionada por los diversos operativos (téngase en cuenta el numeral 20 del artículo 62) y el desarrollo de los sistemas integrados de fiscalización. El año 2003 la SUNAT informaba que con este almacén de datos se contaba con 93 métodos de selección y obedecía a diversos perfiles de incumplimiento tributario, que comprende tipo y tamaño de contribuyentes, tributos afectos, interés fiscal, además de 863 indicadores de cumplimiento tributario. Las herramientas que facilitan el acceso y permiten analizar la información del BDN (Base de Datos Nacional) son: los métodos de selección inteligente (selecciona a los contribuyentes a fiscalizar, pues cumplen un perfil de evasión determinado; entre los métodos destacan: incremento patrimonial, evasión en el IGV y en rentas de tercera categoría, incongruencias en el RUS, trabajadores dependientes no declarados); consultas individuales (de utilidad en las áreas de fiscalización y cobranza, se accede a la información de forma ordenada, detallada y clasificada por contribuyente; con este sistema, los funcionarios tienen la información completa del comportamiento tributario del contribuyente); herramientas de inteligencia de negocios (con el fin de identificar los sectores de mayor evasión o descubrir nuevas modalidades de evasión o comportamientos tributarios atípicos, se ha implantado el Business In-

[560] Por ejemplo, no es válida la selección de contribuyentes mediante instrucciones verbales, se precisa las fuentes que se utilizarán para la selección y las áreas que utilizarán dichas fuentes, se ha dispuesto el marco de acción para regular los criterios de selección en las distintas dependencias a nivel nacional.

telligence, lo que permitirá mejorar la estrategia de fiscalización y cobranza, así como la detección de fraudes tributarios y aduaneros sofisticados)[561]. Es obvio que actualmente esta base de datos es más completa.

7. MARCO GENÉRICO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN USUAL

Como ya se ha indicado, para el caso de la SUNAT, el marco legal de la fiscalización está contenido en los artículos 61, 62 y 62-A y los Decretos Supremos Nos. 086-2003-EF (que aprobó el Reglamento del Fedatario Fiscalizador) y 085-2007-EF (que aprobó el Reglamento de Fiscalización, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF).

7.1. Esquema del Reglamento de Fiscalización (SUNAT)

7.1.1. Definición de procedimiento de fiscalización según el Reglamento de Fiscalización

El artículo I del Reglamento señala que se denomina procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria 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.

El mismo artículo I ha establecido que no se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

Por otro lado, como ya se ha anotado, la nueva regulación del Código Tributario ha establecido dos tipos de fiscalizaciones: definitiva y parcial (véase los comentarios del artículo 61 del Código).

7.1.2. Los sujetos del procedimiento

El Reglamento en el mismo artículo I define a los sujetos del procedimiento: (i) el agente fiscalizador: trabajador o trabajadores de la SUNAT que realizan la función de fiscalizar; (ii) el sujeto fiscalizado: persona respecto de la cual se ejerce la facultad de fiscalización a que se refiere el artículo 62° del Código Tributario y al sujeto pasivo indicado en el artículo 139° de la Ley General de Aduanas, que esté comprendido en un Procedimiento de Fiscalización.[562]

---

[561] SUNAT. Nota Informativa del 29 de mayo de 2003.

[562] Respecto a su participación (capacidad de obrar tributaria) véase los artículos 22, 23, 87 y 89 al 91 del Código Tributario.

El agente fiscalizador en sus actuaciones tiene el deber de identificarse ante el sujeto fiscalizado con el documento de identificación Institucional o, en su defecto, con su Documento Nacional de Identidad (el sujeto fiscalizado podrá acceder a la página web de la SUNAT y/o comunicarse con ésta vía telefónica para comprobar la identidad del agente fiscalizador).

Los sujetos del procedimiento, según la Primera Disposición Complementaria Final, deberán cumplir, durante el transcurso del procedimiento, con el principio de conducta procedimental establecido en el inciso a) del artículo 92 del Código Tributario así como en el numeral 1.8 del articulo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

7.1.3. Inicio del procedimiento

El artículo 1 del Reglamento precisa que el procedimiento se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación[563] al sujeto fiscalizado de (i) la carta que presenta al agente fiscalizador y (ii) el primer requerimiento; de notificarse los referidos documentos en fechas distintas,[564] el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento. Las notificaciones deberán ser efectuadas de acuerdo con el artículo 104 del Código Tributario, y ser acreditadas.

7.1.4. Finalización del procedimiento

El artículo 10 del Reglamento señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa (las cuales podrán tener anexos).[565]

7.1.5. Los documentos del procedimiento y su aplicación[566]

Los papeles de trabajo[567]; componen el expediente de fiscalización. Los documentos de su contenido han sido clasificados y regulados en los artículos 2 al 6 y 8:

---

[563] Para mayor precisión, véase sus efectos en el artículo 106 del Código.

[564] La profesora Villagra Cayamana (2011: 430), recurriendo a la RTF N° 1851-2-2008, ha precisado que no existe norma legal que obligue a la Administración Tributaria a notificar conjuntamente la carta de presentación con el requerimiento.

[565] Obsérvese que respecto del artículo 75 del Código Tributario, el reglamento ya no hace referencia a la orden de pago.

[566] "Que debe indicarse que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre la misma, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el mencionado reglamento del procedimiento de fiscalización y el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes" (RTF N° 2388-5-2009).

[567] De acuerdo con Vera Paredes (2001: 57-58), los papeles de trabajo son los elementos materiales básicos, por medio de los cuales el Auditor refleja los resultados de la fiscalización y demuestra la calidad técnica y el alcance de la Auditoría Tributaria realizada, y tienen como principales objetivos: (i) Dejar constancia de cuantos hechos o circunstancias, con relevancia tributaria, se produjeron durante la auditoría. (ii) Plasmar la información obtenida durante el desarrollo de la Auditoría, así como las conclusiones derivadas de éstas. (iii) Re-

Artículo 2°.- De la documentación

Durante el Procedimiento de Fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas.

Los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos:

a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado;

b) Domicilio fiscal;

c) RUC;

d) Número del documento;

e) Fecha;

f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización.

g) Objeto o contenido del documento; y

h) La firma del trabajador de la SUNAT competente.

La notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104° al 106° del Código Tributario.

Recuérdese que según el artículo 5 del Reglamento, en lo pertinente, los documentos citados no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aun cuando presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, o cuando el Sujeto Fiscalizado manifieste su negativa y/u omita suscribirla o se niegue a recibirla.

Artículo 3°.- De las Cartas[568]

La SUNAT a través de las Cartas comunicará al Sujeto Fiscalizado lo siguiente:

a) Que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización, parcial o definitiva, presentará al Agente Fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del Procedimiento de Fiscalización Parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.

---

flejar el proceso de determinación de la obligación tributaria y fundamentar los valores que resulten del procedimiento de fiscalización. (iv) Sirve como sustento, para la posición de la Administración, ante los reclamos de los contribuyentes. Son las pruebas de la fiscalización, y como tales, la Administración está obligada a conservarlas y presentarlas como sustento de sus valores. En este sentido, en caso que no existan, no aparezcan en los expedientes, no se adjunten los pertinentes, no se encuentren en los archivos, etc., se entenderá que los valores o actos de la administración emitidos luego del ejercicio de la facultad de fiscalización carecen de sustento o fundamento por lo que deberán ser quebrados, dejados sin efecto o revocados; este criterio ha sido asumido por reiterada jurisprudencia (entre otras, las RTF Nós. 649-4-97, 832-3-97, 092-2-98, 134-1-2000, 496-3-2001, 801-4-2001, 543-1-2002, 188-4-2005 y 3375-2-2005).

[568] Debe estar motivada (RTF Nos. 7820-2-2008, 11796-2-2008).

b) La ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Aduaneras de Mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar.

c) La ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

d) El reemplazo del Agente Fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes.

e) La suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga a que se refiere el numeral 2 del artículo 62°-A del Código Tributario.

f) Cualquier otra información que deba notificarse al Sujeto Fiscalizado durante el Procedimiento de Fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4°, 5° y 6°.

Artículo 4°.- Del Requerimiento

Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios.[569] *También, será utilizado para:*

---

[569] Por esta exposición y el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración se asume como motivado el requerimiento inicial o genérico (en la RTF N° 4206-1-2009 se indicó que tal facultad se ejerce en forma discrecional y no requiere ser fundamentada por lo que los requerimientos no requieren mayor motivación que la comunicación al administrado de su ejercicio y del señalamiento de las normas que lo sustentan, con lo que se cumple lo dispuesto en el artículo 103 del Código).
En algunos casos, no obstante, sí será necesaria una completa motivación y sustentación, acorde con las características del requerimiento específico; tal es el caso, por ejemplo, de la reapertura de determinaciones y fiscalizaciones en virtud de la aplicación del numeral 1 del artículo 108 del Código Tributario (entre otras, las RTF Nos. 3786-4-2005 y 4462-5-2006 [Uno de los considerandos de esta RTF señala: "Que de la revisión de la Carta de Presentación N° 060171038280-01 SUNAT y del Requerimiento N° 1721060000168, se observa que la Administración no ha sustentado las razones por las que iniciaba una nueva fiscalización a la quejosa, pues se limitaba a indicar que "producto de las fiscalizaciones a terceros vinculados se han detectado evidencias que permitirían suponer la existencia del supuesto del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario", sin explicar en qué consisten tales circunstancias ni quienes son los terceros a que hace referencia"]). Otro ejemplo lo encontramos en la STC N° 4168-2006-PA/TC: en esta sentencia, el Tribunal Constitucional, luego de reconocer que la "potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora", es regulada en el Código Tributario (que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria), y señalar que "mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional", precisó: "No obstante, resulta notorio que el punto ii) del fundamento 4, supra, referido al requerimiento hecho al actor de que identifique a la persona con la que viajó resulta, prima facie, desproporcionado, en la medida en que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de éste. En efecto, si bien

a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, [570]

b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.[571]

El Requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2°, deberá indicar lo siguiente:

i) *El lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.*

ii) Tratándose del Procedimiento de Fiscalización Parcial, los aspectos a fiscalizar.

iii) Tratándose del requerimiento de la ampliación de la fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el Sujeto Fiscalizado.

iv) Tratándose del primer requerimiento de la fiscalización definitiva producto de la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial a uno definitivo, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el Sujeto Fiscalizado.

---

la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, sí, el derecho a la intimidad. Sin embargo esto no exime al actor de los otros requerimientos" (FJ 14).

[570] Su importancia radica en que de no comunicar estas observaciones (reparos) y solicitar su levantamiento, y proceder directamente a acotar, los valores girados adolecerán de vicios de nulidad. Dos de los considerandos de la RTF N° 1590-2-2006 grafican un caso:
"Sin embargo no se desprende que en la fiscalización, la Administración Tributaria haya requerido la presentación de información o documentación referida a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, ni que le haya solicitado que sustente las observaciones efectuadas a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 materia de acotación que motivaron la emisión de la resolución de Determinación N° 144-003-0000125 y con motivo de ello, la modificación del coeficiente aplicable para la determinación del pago a cuenta de abril de 2003 contenido en la Resolución de Determinación N° 144-003-0000124, siendo que la Administración Tributaria se limitó a plasmar sus observaciones en los Resultados del Requerimiento N° 0120382".
"De ello se tiene que la Administración violó el procedimiento legalmente establecido por lo que en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario corresponde declarar nulas las Resoluciones de Determinación Nos. 144-003-0000124 y 144-003-0000125".
Por otro lado, los reparos deben estar debidamente motivados.

[571] De acuerdo con el artículo 9 del Reglamento, la comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un Requerimiento. Dicho Requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Los requerimientos a que se refieren los numerales iii) y iv) serán notificados conjuntamente con la carta de ampliación de la fiscalización.La información y/o documentación exhibida y/o presentada por el Sujeto Fiscalizado, en cumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento, se mantendrá a disposición del Agente Fiscalizador hasta la culminación de su evaluación.

El requerimiento, por sus características, es un acto administrativo[572] de naturaleza especial;[573] según lo establecido por las RTF Nos. 148-1-2004, 3199-5-2006, 10498-3-2007, 12274-1-2007 y 12618-7-2010, entre otras, constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los cuales la Administración solicita o requiere la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, y en cuyos resultados se dejará constancia de los hechos y situaciones constatadas, y de ser el caso, del examen efectuado sobre éstas que posteriormente podrán sustentar los reparos que costarán en las resoluciones resultantes del procedimiento (RTF Nos. 105-5-2009 y 4206-1-2009).

Así, el auditor puede partir de un requerimiento general sobre la documentación del período materia de revisión para luego formular exigencias específicas y puntuales sobre documentos faltantes así como solicitar sustentación de observaciones y/o reparos (RTF N° 10645-2-2009).

Ahora, si bien el artículo 4 del Reglamento de Fiscalización define su naturaleza[574] y alcances,[575] es importante apuntar que su contenido no debe ser genérico ni ambiguo[576]; más bien debe ser preciso[577] y expreso[578]; esta precisión alcanza sin duda a la documentación que se solicita[579].

---

[572] RTF N° 5847-5-2002, de observancia obligatoria [23.10.2002]; RTF N° 148-1-2004, de observancia obligatoria [09.02.2004].

[573] Como se indicó, el inicial o genérico no requiere de mayor motivación que la comunicación al administrado del ejercicio de su facultad de fiscalización y del señalamiento de las normas que lo sustentan.

[574] Por ella misma, sin perjuicio de las normas tributarias procedimentales, consideramos que es de aplicación lo dispuesto por el artículo 104 de la LPAG.

[575] Debe tenerse en cuenta sus limitaciones. En ese sentido, por ejemplo, no se puede exigir la variación (sea aumentando la base imponible o disminuyendo las deducciones o el crédito fiscal) de las determinaciones (y menos el pago), pues el acto de determinación de la obligación tributaria, en virtud del cual la Administración exige el pago de la deuda tributaria (la cual, respecto del caso, se puede basar en aumentos o disminuciones del débito o del crédito), solo puede hacerse mediante resolución de determinación (RTF N° 578-5-2000).

[576] La RTF N° 608-5-2001 estableció que el requerimiento necesariamente debe precisar la documentación que solicita, no pudiendo ser genérico ni ambiguo para que los contribuyentes puedan establecer exactamente sus obligaciones y cumplirlas.

[577] En la RTF N° 10645-2-2009 se reiteró el criterio de las RTF Nos. 2889-5-2004, 4743-1-2004 y 7102-1-2005: constituye causal de nulidad el que el requerimiento no establezca una fecha precisa para su cumplimiento "ya que la frase 'a partir de' es imprecisa e impedía a la recurrente conocer con exactitud cuándo debía presentar y/o exhibir la documentación e información solicitadas".

[578] En la RTF N° 2388-5-2009 el Tribunal Fiscal calificó con gravedad los errores incurridos en cuanto a los períodos de verificación en un requerimiento, y dispuso emitir otro.

[579] En la RTF 738-1-96 se reseña un caso en el que ante un requerimiento el deudor presentó copias de las facturas de compras de determinados meses, y en tal razón fue sancionado por no haber presentado los originales de las facturas; habiendo revisado el Tribunal Fiscal el reque-

Nuestro Código no establece límite alguno a la cantidad de requerimientos que, luego del primero, se pueden emitir en un procedimiento de fiscalización. Al respecto, la RTF N° 7135-4-2002 entendió como atendible que se emita dentro del procedimiento de fiscalización "más de un requerimiento, dado que en un primer momento la Administración puede exigir determinada documentación y posteriormente, complementarla o detallarla respecto algún punto detectado en un anterior requerimiento", y citando la RTF N° 752-5-96, recordó que "en su labor de fiscalización el auditor puede partir de un requerimiento general sobre la documentación del ejercicio materia de revisión para luego formular exigencias especificas y puntuales sobre documentos faltantes". Siendo así, no cabe asumir que la emisión de varios requerimientos determinen la iniciación de diversos procedimientos de fiscalización (RTF N° 211-5-2003), y por otro lado, el cierre de uno o varios requerimientos no implica la conclusión de la fiscalización, y por tanto que la Administración esté impedida de requerir nueva información o documentación.

Ni las disposiciones del Código ni el Reglamento así como no establecen límite alguno a la cantidad de requerimientos utilizables en el procedimiento, tampoco señalan la oportunidad de su uso ni un plazo entre uno u otro requerimiento. Asimismo, no existe norma que establezca que en una misma fiscalización, antes de notificarse un requerimiento, necesariamente deben cerrarse o darse por concluidos los anteriores (RTF N° 10645-2-2009).

Por otro lado, es obvio que los requerimientos deben ser debidamente notificados.[580]

Artículo 5°.- De las Actas

Mediante Actas, el Agente Fiscalizador dejará constancia de la solicitud a que se refiere el artículo 7°[581] *y de su evaluación así como de los hechos constatados en el Procedimiento de Fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el resultado del Requerimiento.*

Las Actas no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aun cuando presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, o cuando el Sujeto Fiscalizado manifieste su negativa y/u omita suscribirla o se niegue a recibirla. Lo dispuesto en el presente párrafo es aplicable, en lo pertinente, a los demás documentos referidos en el artículo 2°.

Artículo 6°.- Del resultado del Requerimiento

Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También

---

rimiento que sustentaba la multa, verificó que el requerimiento no hacía "expresa mención a que los documentos solicitados deban ser presentarse en original"; concluyó el Tribunal que por esta razón no puede considerarse que la recurrente ha incurrido en infracción dado que cumplió con presentar las copias de dichos documentos dentro del plazo estipulado.

[580] RTF N° 348-2-2012 (enmendaduras en la fecha de notificación).

[581] Solicitud de plazos para la exhibición y/o presentación de la documentación.

puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización.

Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas.

Los resultados de los requerimientos tienen como origen los pedidos o requerimientos mediante los cuales la Administración solicita documentación e información sobre la que verificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un deudor tributario; en estos resultados se dejará constancia de la documentación e información recibida, del examen efectuado sobre ellas y sus conclusiones y, de ser el caso, los reparos; así, son los que sustentan, en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa respectivas o la decisión definitiva respecto a la procedencia o no de lo solicitado por el contribuyente;); en otras palabras, en estos instrumentos se dejará constancia de los hechos y situaciones constatadas, y del examen efectuado sobre estos que posteriormente podrán sustentar los reparos que costarán en las resoluciones resultantes del procedimiento (RTF Nos. 148-1-2004, 3199-5-2006, 10907-5-2008, 105-5-2009, 4206-1-2009 y 12618-7-2010, entre otras).

Asumiendo la importancia de lo establecido por el artículo 6 del Reglamento, este documento debe caracterizarse por su claridad, precisión (RTF Nos. 2439-4-96, 209-3-2000, y 2272-3-2002) y congruencia (entre lo solicitado, lo exigido por cumplir y sus resultados)[582].

Una cuestión importante es la consignación de la fecha del documento.[583]

Una obviedad: estos resultados deben ser debidamente notificados al deudor tributario fiscalizado; ahora bien, la notificación de este documento solo certifica la recepción del mismo y garantiza el conocimiento de los reparos y la actuación de la Administración para un efectivo ejercicio del derecho de defensa (véase la RTF N° 1644-1-2006).[584]

---

[582] Así, por ejemplo, si no se ha solicitado expresamente determinada documentación, pierde mérito probatorio el resultado del requerimiento en el que se hace constar la omisión de su presentación (RTF N° 593-4-96).

[583] El Tribunal Fiscal (RTF N° 553-2-2006) nos lo recuerda: habiéndose señalado una fecha (en el caso, 2 de noviembre de 2005) para el cumplimiento de lo requerido, y presentada la auditora en la fecha indicada en el domicilio fiscal, no se consignó en el requerimiento que se hubiera cerrado en esa fecha dejando constancia de su actuación; la posterior notificación (en el caso, el 9 de noviembre de 2005) del Resultado del Requerimiento en el que se consigna en forma preimpresa que la quejosa no cumplió con presentar la documentación solicitada en el citado requerimiento, no permite establecer en forma fehaciente que el requerimiento fue cerrado en la fecha indicada en el requerimiento el 2 de noviembre de 2005; se declaro fundada la queja.

[584] Sobre este punto, en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal (IFA), Grupo Peruano, se acordó como recomendación 9 lo siguiente: Que, la Adminis-

Artículo 8°.- Del cierre del Requerimiento

El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente:

a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento.

Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderán, en dicho día, iniciados los plazos a que se refieren los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario, según sea el caso, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento.[585]

b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.

De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento.

Hay que resaltar la importancia de esta disposición pues antiguamente el primer requerimiento era el último en cerrarse. En los demás casos, entendemos que debe existir la diligencia necesaria para cerrar el requerimiento al vencimiento y la culminación de la evaluación de los descargos.[586]

---

tración Tributaria debe cumplir con: a) consignar en los resultados de los requerimientos todos los reparos que darán lugar a la emisión de un valor tributario; b) no desconocer los sustentos de los contribuyentes sobre la base de información no solicitada expresamente; c) dejar constancia del análisis de valoración de los medios probatorios presentados por los contribuyentes; d) motivar las razones por las cuales la información presentada por los contribuyentes no absuelve los requerimientos formulados en su contra; y, e) motivar expresamente las razones que justifican la emisión de un acto administrativo.

[585] "[...] la Administración en el ejercicio de su función fiscalizadora [...] está facultada para solicitar a la recurrente la documentación que considere pertinente, debiendo presentarse a efectuar las verificaciones o controles correspondientes en el lugar, día y hora indicados, pues lo contrario implica una vulneración de los derechos de los contribuyentes, criterio que ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 7695-5-2005, 780-2-2006, 5500-4-2006 y 09565-1-2007, entre otras" (RTF N° 9407-3-2010).

[586] En la RTF N° 9407-3-2010 se dio cuenta de un cierre en el que si bien no se dejó constancia de la presentación del auditor en la hora prestablecida, sí se anotó que no se había exhibido lo requerido; no obstante, para el cierre, que había sido efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente, se había hecho uso de una impresora, lo que restó fehaciencia a lo señalado en los resultados; la consecuencia: no surtiendo efectos los resultados de los requerimientos,

Una atingencia necesaria: el procedimiento de fiscalización no culmina con el cierre del requerimiento (véase las RTF Nos. 9725-5-2004 y 1801-5-2009); el procedimiento de fiscalización culmina, como ya se ha indicado anteriormente, con la notificación de los valores resultantes de dicho procedimiento.

7.2. Otros aspectos del esquema de fiscalización

7.2.1. Alcances de la fiscalización en el tiempo y la prescripción

Los alcances del procedimiento de fiscalización no están regulados, por lo que la Administración Tributaria, siendo que se ha derogado el antiguo artículo 81 (por Ley N° 27788), podrá aplicar, discrecionalmente, los procedimientos de fiscalización que considere pertinentes y oportunos respecto de las obligaciones tributarias de los tributos que administre sobre cualquier período o ejercicio tributario no prescrito[587] (en virtud de la Única Disposición Final de la Ley N° 27788, que estableció que la fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 -referido a la prescripción y sus plazos- y en el artículo 62 -referido a las facultades de la Administración Tributaria- del Código Tributario);[588] iniciándose discrecional e indistintamente, sin orden de prelación o prioridad, por cualquiera, y puede incluir varios períodos o ejercicios a la vez.

No obstante la amplitud de los alcances señalados, cabe precisar una importantísima limitación: por equidad y seguridad jurídica, considerando lo establecido en el Código Tributario (artículos 61, 62, 75, 76 y 108), sobre el mismo período o ejercicio, de determinado tributo, ya fiscalizado y determinado, no cabe reabrir la determinación ni la fiscalización vinculada a ella; incluso la modificación dispuesta en el artículo 76 del Código para la fiscalización parcial así lo establece ("Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°"). En efecto, en la medida en que el procedimiento de fiscalización está directamente vinculado a la determinación de la obligación tributaria, considerando que el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión y notificación de la respectiva resolución de determinación (definitiva o parcial), asumiendo la naturaleza y características

---

la determinación de la deuda tributaria carecía de sustento.
RTF N° 10008-2-2011 ("Se revoca la apelada, que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que al haberse cerrado el primer requerimiento de documentación el mismo día en que se reitera la solicitud de exhibición, no existe certeza que la notificación de éste se haya producido con posterioridad al cierre del primer requerimiento, por lo que en aplicación del criterio establecido en la citada Resolución N° 04794-1-2005, no se encuentra acreditado que la recurrente haya incurrido en la citada infracción". Sumilla publicada en la web del Tribunal Fiscal.)

[587] Respecto de cualquier deudor tributario, incluso de los sujetos que se encuentren en la condición de suspensión de actividades o con baja temporal o definitiva.

[588] Hay que precisar que el hecho que una fiscalización haya sido declarada nula no afecta la acción de la Administración para determinar la deuda y exigir su pago así como aplicar sanciones, en tanto no se encuentre prescrita (RTF N° 3722-5-2003).

de este acto[589], una vez fiscalizado un determinado tributo, respecto al período o ejercicio auditado, o algún aspecto de la obligación tributaria (en caso de fiscalización parcial), se debería emitir y notificar la resolución de determinación, y sobre tales tributos y períodos o ejercicios (o aspectos), no se podrá reabrir determinación ni fiscalización alguna, salvo que ocurra lo señalado en el numeral 1 del artículo 108 del Código Tributario (revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación)[590], incluso cuando aún se esté dentro del plazo de prescripción, y en la eventualidad que ocurra, el acto que pretenda la segunda fiscalización deberá estar debidamente motivado y sustentado (RTF Nos. 3786-4-2005 y 4463-5-2006).

Debe tenerse en cuenta que la notificación del valor que determina la culminación del procedimiento de fiscalización (resolución de determinación), tiene además otro efecto: de acuerdo con el artículo 44 (modificado) del Código, determina el inicio del cómputo de prescripción para la acción de cobranza de la Administración.

Por otro lado, recordando los alcances de la fiscalización (Única Disposición Final de la Ley N° 27788), en la medida en que la facultad de determinación está ligada a la facultad de fiscalización, en principio hay que entender que el plazo de prescripción de la acción es el mismo para fiscalizar y para determinar (aunque nuestra normativa textualmente solo habla de la prescripción de la acción de determinación, de cobranza y de sanción, pero no de fiscalización). Como indica Fernández Cartagena (2006-b: 14): "No podría ser de otra manera pues la fiscalización no es un fin en sí misma, sino un medio para determinar la deuda tributaria. Por ello la prescripción de la determinación impide a la Administración fiscalizar y determinar la obligación tributaria del período respectivo. En tal sentido, consideramos que la facultad de fiscalización solo puede ejercerse respecto de períodos en los cuales la Administración tiene la posibilidad de determinar deuda".

No obstante, el Tribunal Fiscal, informando que la única disposición final de la Ley N° 27788 ha explicitado que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 del Código Tributario, referido a la prescripción (esto es que la facultad de fiscalización de la Administración se entenderá prescrita en la medida que sea utilizada para determinar una obligación prescrita[591]), ha admitido la posibilidad de que la facultad de fiscalización se ejerza

---

[589] Es principio jurídico de carácter general el de la inmutabilidad de las resoluciones no impugnadas, salvo que se configure, entre otros, el supuesto de excepción previsto en el numeral 1 del artículo 108 del Código Tributario (RTF Nos. 2058-5-2002, 1703-4-2003, 4345-2-2003, 4265-4-2004, 6687-2-2004, 198-3-2005, 549-2-2005, 4697-1-2005 y 883-4-2007).

[590] Es decir, solo procede la reapertura de períodos fiscalizados –realizar nueva fiscalización– y la complementación de los actos de la Administración, en virtud de lo dispuesto por este numeral 1 del artículo 108. RTF Nos. 911-3-99, 265-2-2000, 314-1-2001, 2058-5-2002, 4265-4-2004, 5881-5-2004.

[591] El Tribunal Fiscal (RTF N° 6629-1-2005) señaló que la emisión de un requerimiento por parte de la Administración en el que se solicita la presentación de informes y documentación relacionada con obligaciones tributarias eventualmente prescritas, se encuadra en la facultad de fiscalización de la Administración y no vulnera el procedimiento establecido en el Código

con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un período distinto al que está siendo materia de verificación, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la Administración a requerir información sobre hechos producidos en períodos respecto de los cuales sus facultades de determinación, cobro y/o sanción pudieran haber prescrito[592]. El criterio del Tribunal fue complementado con las siguientes ideas: los hechos y situaciones ocurridos en ejercicios o períodos tributarios no prescriben, sino que el transcurso del tiempo previsto en el artículo 43 otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación o pretensión de la Administración, como consecuencia de la inacción de ésta, toda vez que en materia tributaria, el principio de seguridad jurídica que pretende resguardar la institución de la prescripción, sólo busca garantizar que la posibilidad de exigir al deudor la obligación tributaria, no permanezca de manera indefinida en el tiempo, estableciéndose plazos específicos para tal efecto; la prescripción como mecanismo de defensa, sólo acarrea la imposibilidad de fijar el monto de la deuda tributaria del ejercicio prescrito, sin que ello implique la validación de los efectos tributarios de las operaciones realizadas; el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario (sobre la obligación del deudor tributario de conservar sólo la información y documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración) se limita a establecer un período dentro del cual los deudores tributarios deben guardar y mantener la documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación "directa, lógica y temporal" con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

Un supuesto legal adicional a lo manifestado en el párrafo anterior se encuentra en lo establecido por el artículo 89 de la Ley del Impuesto a la Renta[593]:

---

en tanto no se pretenda determinar y cobrar obligaciones prescritas, acciones estas últimas que se plasman en las correspondientes resoluciones de determinación y de multa; así, la sola emisión de un requerimiento no puede establecer que la Administración esté ejerciendo su facultad de determinar y cobrar una deuda tributaria.

[592] RTF Nos. 100-5-2004, 322-1-2004 y 6848-1-2005. En estos casos se revisaba lo concerniente a la revaluación de los activos transferidos a la recurrente con motivo de la fusión efectuada en el ejercicio 1996 (prescrito y cerrado), en la medida que ello generaba consecuencias para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999; también la revaluación voluntaria efectuada por la recurrente con motivo de la fusión, tendiente a establecer si el costo computable de los activos con ocasión de éste era correcto, con la finalidad de trasladar sus consecuencias al ejercicio 1999; y la verificación de ingresos en ejercicios prescritos a fin de sustentar verosímilmente la existencia de saldos de ingresos que sustentaran los abonos en el ejercicio fiscalizado.

[593] La RTF N° 3158-2-2003 señala, considerando lo establecido en el artículo 89 citado, que la Administración Tributaria se encuentra facultada para determinar la deuda tributaria correspondiente a períodos prescritos, cuando el deudor tributario solicite la devolución de los tributos respectivos, lo que equivaldría a una renuncia tácita de la prescripción ganada. Más adelante, en la misma resolución se indica que influyendo en la determinación de un

El ejercicio de la acción de repetición por pagos indebidos correspondientes a ejercicios gravables respecto de los cuales ya hubieran prescrito las acciones del Fisco, faculta a la SUNAT a verificar la materia imponible de aquellos ejercicios y, en su caso, a liquidar y exigir el impuesto que resultare, pero sólo hasta el límite del saldo repetido.

7.2.2 Lugar de fiscalización

El artículo 62 no regula el lugar donde deba realizarse la fiscalización; no obstante, aplicando analógicamente lo estipulado por el numeral 5 del artículo 87 ("[...] en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración,[...]) se puede concluir que el lugar para los actos de la fiscalización será el que establezca la Administración en el requerimiento.

Ahora bien, de acuerdo con el Reglamento de Fiscalización, el Requerimiento deberá indicar el lugar en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación. Si no se señala expresamente un lugar para efectos de la fiscalización, salvo casos o supuestos que se entiende deben realizarse o ejecutarse específicamente en otro lugar (por ejemplo la "presentación" en las oficinas fiscales), debe de entenderse que, en general, la fiscalización se llevará a cabo en el domicilio fiscal (lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario), ante los funcionarios autorizados.

7.2.3. Días para las actuaciones

Usualmente los días para la actuación de las diligencias de fiscalización serán los días hábiles. No obstante, en orden a las características y condiciones de las facultades, procedimientos o de la actividad económica en auditoría, algunas actuaciones podrán ser realizadas en días no hábiles (ejemplo: para el punto fijo en un restaurante pueden incluirse feriados, sábados o domingos).[594]

---

período no prescrito la determinación de períodos ya prescritos, no cabe que la recurrente involucrada se niegue a facilitar las labores de fiscalización de la Administración Tributaria, no obstante, en caso se determine tributo omitido en los ejercicios prescritos, por tratarse justamente de periodos prescritos, la Administración no podrá exigir el pago total o parcial de los mismos, al no haber el recurrente solicitado su devolución.

[594] Respecto a los días y a los plazos veamos un supuesto general a tomar en cuenta. Como ya se dijo, para el cómputo de los plazos establecidos en las normas tributarias, aquellos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles; así, debe entenderse que los plazos otorgados por la Administración no están referidos a horas específicas. En el caso resuelto mediante la RTF N° 1904-1-2002, habiéndose requerido a un deudor la exhibición de diversa documentación e información indicándole una fecha y hora determinada para tal diligencia, el recurrente en la fecha indicada, aunque en hora posterior, presentó lo requerido por mesa de partes; no obstante, el representante de la Administración al acudir al domicilio fiscal del deudor tributario señaló en los cierres y resultados que no se había cumplido con lo solicitado; el Tribunal, asumiendo lo expuesto anteriormente y lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 62 del Código respecto los plazos (en días hábiles), concluyó que la Administración al momento de emitir los resultados de los requerimientos infringió el debido procedimiento. Similar criterio se había aplicado en la RTF N° 343-6-97: no habiéndose precisado en el requerimiento la hora en que debía presentarse la documentación solicitada, y sólo se señaló que debía presentarse el 12 de abril de 1994, en la medida en que se había presentado

7.2.4. Defectos en el procedimiento

Los vicios o defectos en la actuación y tramitación -actuaciones y actos estrictamente procedimentales, no actuaciones sobre aspectos sustanciales-[595] dentro del procedimiento de fiscalización o verificación, como ya se dijo (punto 4 del presente comentario), pueden ser discutidos vía queja ante el Tribunal Fiscal, en tanto no se hubieran notificado los valores resultantes de aquellos procedimientos.[596]

Si bien los papeles de trabajo -documentos- (incluyendo los requerimientos y sus resultados), no son reclamables, sí los son los valores que, sustentados en aquellos, se emitan al culminar el procedimiento; en tal sentido, la eventual "reclamación" o impugnación que se plantee contra estos papeles de trabajo debería ser debidamente canalizado por la Administración (se recalificará el escrito de acuerdo con el artículo 213 de la LPAG y se le dará el trámite de queja).

De otro lado, sin perjuicio de las nulidades, las eventuales subsanaciones y/o actos de conservación, en caso hubiera defectos dentro del procedimiento de fiscalización, hay que considerar que puede presentarse una derivación procedimental adicional: por su ocurrencia no se afectaría el derecho a ofrecer y actuar pruebas en el procedimiento de reclamación (artículo 141 del Código).

8. INSPECCIÓN, INVESTIGACIÓN Y CONTROL

Como ya se señaló, la primera parte del artículo establece que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, la investigación y el control de obligaciones tributarias de todos los sujetos sometidos a las normas tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. En ese sentido, corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones (RTF N° 372-3-97).

Cabe anotar que la última parte del artículo establece taxativamente que ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

Actualmente, potenciándose la facultad de fiscalización de la Administración, a la par de haberse hecho de conocimiento la suscripción de diversos convenios con entidades públicas para el intercambio de información, se ha establecido la facultad de la SUNAT para requerir información a diversas entidades del Estado (téngase en cuenta lo dispuesto por la Octava Disposición Final, sustituida por el artículo 63 de la Ley N° 27038, del Código Tributario); asimismo, se están aplicando programas que facilitando la declaración de los deudores proveen de

---

la misma en la fecha indicada, es decir dentro del plazo otorgado, aun cuando se haya hecho unas horas después del apersonamiento del auditor, debe considerarse como cumplida la obligación y por lo tanto que el recurrente no incurrió en la infracción que se le atribuye.

[595] Véase como ejemplo las RTF Nos. 7030-5-2006, 105-5-2009, 1081-3-2009 y 12618-7-2010.

[596] RTF Nos. 4187-3-2004 y 10710-1-2008, de observancia obligatoria.

información consolidada a la SUNAT (diversos PDT's -Programa de Declaración Telemática), asimismo requerimientos diversos con los cuales el ámbito de informantes de operaciones se ha ampliado (por ejemplo, Declaración Anual de Notarios, Declaración Anual de Operaciones con Terceros; entidades públicas, vía obligación periódica o vía requerimientos, información específica que diversas entidades públicas o privadas entregan), propendiendo a la implementación de una Base de Datos Nacional Integrada (BDN), "que proporcionaría información completa de cada contribuyente, teniendo como complemento un sistema informático para la toma de decisiones y nuevos procedimientos, directivas y técnicas de fiscalización que también se estarían implementando. Con esta información y recursos, la SUNAT podría seleccionar a aquellos contribuyentes a quienes de manera focalizada se fiscalizaría"[597]. Según el cuadro proporcionado por la Superintendente Nacional de Administración Tributaria, hablando fundamentalmente de las fiscalizaciones laborales, las fuentes de información de la Base de Datos Nacional, son:

- **Fuentes externas:** Notarios, SBS, SAT, COFOPRI, INEI, CONSUCODE, Comercio Exterior, RENIEC, AFP, EPS, Ministerio de Trabajo, Atenciones y prestaciones de ESSALUD, etc...
- **Fuentes internas:** Sirat, Red Bancaria, RUC, COF, indicadores de gestión, Data Mining, etc...
- **Fuentes periódicas:** DAOT, DAR, COA exportadores, COA Estado, Declaraciones ESSALUD, ITF; declaraciones de los propios contribuyentes.

Respecto a la aplicación de los procedimientos de fiscalización y la información y base de datos que manejaría la SUNAT, el profesor César Luna Victoria (2002: 12) hace el siguiente comentario: "Antes los auditores iban a las oficinas de los contribuyentes para revisar registros y pedir sustento de aquellas pocas operaciones que lograban identificar. En cambio, ahora, desde sus computadoras pueden cruzar información e identificar hipótesis de evasión por actividad económica, por tipo de empresas y por contribuyente. Las explicaciones futuras ya no se sustentarán con contratos o facturas, sino en criterios económicos sobre la razonabilidad y verosimilitud de las operaciones y su valor de mercado. Para fiscalizar, la SUNAT tendrá en sus manos la mayor base de datos de la historia del Perú, uno de los software más modernos del mundo, y el hardware más potente de América Latina. ¿Un ejemplo? Que respondan los profesionales que no han declarado ingresos suficientes para comprar casas de veraneo en el sur de Lima".

Finalmente, de acuerdo con la incorporación dispuesta por el artículo 12 de la Ley N° 29566, 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 y conserve (numeral 20 del artículo 62).

---

[597] "Fiscalización Tributaria", en *Análisis Tributario*. N° 143, AELE, diciembre de 1999, pp. 5 y 6.

8.1. La inspección[598]

La inspección tiene que ver directa o indirectamente con el examen o reconocimiento de los hechos imponibles, declarados o no por el contribuyente, mediante la obtención de información, datos e instrumentos probatorios que sustenten tales hechos generadores. Vargas Calderón y León Huayanca (1999: 13), respecto a la inspección y la contabilidad, sostienen: "Partiendo del hecho que los datos de la contabilidad en diversas ocasiones representan la valorización de bienes materiales o documentos que pueden ser verificables, la inspección se define como el examen físico de estos bienes o documentos con la finalidad de comprobar su existencia y autenticidad".

De otro lado, considerando otra acepción de inspección[599], en nuestra materia también es aplicable ésta cuando se verifica in situ, y se deja constancia, la situación, condición o circunstancia de hechos, actos, sujetos, bienes, lugares, etc. (véase el numeral 8 del artículo 62 del Código).

8.2. La investigación[600]

Se trata sin duda de la ejecución de acciones investigadoras destinadas a descubrir hechos imponibles u obligaciones tributarias no declaradas por el contribuyente o que no consten en la documentación contable de éste; o acciones cuya finalidad es comprobar la situación de cualquier persona que se presuma que puede resultar contribuyente.

8.3. El control[601]

El control del cumplimiento de obligaciones tributarias. Siendo el control, en sentido lato, el "acto o procedimiento por medio del cual una persona o un órgano debidamente autorizado para ello, examina o fiscaliza un acto realizado por otra persona u órgano, a fin de verificar si en la preparación y cumplimiento de dicho acto se han observado todos los requisitos que exige la ley" (Fernández Vásquez 1981: 161), se entiende que en este caso se encuentra todo tipo de controles destinados a verificar el cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios.

---

[598] Cabanellas (1994-IV: 441) señala, en la acepción que nos interesa, que inspección es el examen, revista o reconocimiento minucioso.

[599] El Diccionario de la Lengua Española (RAE 2001: 1284-1285) señala que inspección es la acción y efecto de inspeccionar, e inspeccionar es examinar, reconocer atentamente.

[600] Investigación es, según el Diccionario de la Lengua Española (RAE 2001: 1298), acción o efecto de investigar; a su vez, investigar es hacer diligencias para descubrir algo. Cabanellas (1994-IV: 493-494), asumiendo como investigación el averiguamiento, la indagación, búsqueda o inquisición de un hecho desconocido, refiere que investigar es practicar diligencias, realizar estudios o hacer ensayos para descubrir algo.

[601] Control, según el Diccionario de la Lengua Española (RAE 2001: 645), es sinónimo de comprobación, inspección, fiscalización, intervención.

9. LAS "FACULTADES DISCRECIONALES" ESPECÍFICAS[602]

9.1. Exigir la exhibición y/o presentación de diversos instrumentos e información

El numeral 1 del artículo en comentario prescribe que la SUNAT podrá exigir a los deudores tributarios (téngase en cuenta estos términos), la exhibición y/o presentación[603] de:

- Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad[604] y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes. Téngase en cuenta que se trata de toda la información o documentación relacionada con los hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
- Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad. Se ha precisado respecto de los sujetos acogidos al RUS, por ejemplo; en este caso también se trata de toda la información o documentación relacionada con los hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
- Sus documentos y correspondencia comercial; es decir, los instrumentos vinculados a la gestión comercial o empresarial, pero que esté relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

---

[602] Recordemos que los funcionarios públicos solo pueden hacer lo que expresamente se les ha atribuido como facultad o asignado como responsabilidad; en buena cuenta, todo aquello que no les está expresamente permitido les está prohibido.

[603] Se entiende, de acuerdo con lo expresamente solicitado por el auditor y teniendo en cuenta las limitaciones y alcances materiales de la información y documentación exigida; con esto resulta que la conjunción-disyunción y/o no es atinente, en la medida en que en la mayoría de los instrumentos y documentos señalados expresamente en los incisos a) al c) del numeral 1 no se trata de entregarlos o remitirlos para ser anexados al expediente de fiscalización. La exhibición es la acción y efecto de exhibir; exhibir, a su vez, se ha entendido como sinónimo de manifestar o mostrar en público. Si bien es cierto que en principio se infiere esta acción como similar a su actuación en el Proceso Civil, por las características de los instrumentos objeto de la exhibición, en materia de fiscalización sus alcances están limitados a mostrar en público (en el presente caso, al auditor autorizado) dichos instrumentos para su respectivo examen e inspección, sin entregarlos para que se anexe al expediente (como sí sucede en un proceso judicial, y también cuando en algunos casos se exige la presentación administrativa exigida por el Código Tributario). De otro lado, en el caso de la presentación (acción o efecto de presentar o presentarse; presentar es hacer manifestación de algo, ponerlo en la presencia de alguien [RAE 2001: 1826-1827]. Cabanellas (1994-VI: 380-381] señala que presentación es manifestación de algo, y presentar, mostrar, enseñar, manifestar) se trataría, por un lado, de un hecho similar al de exhibición y, por otro, como un hecho distinto a este acto y que usualmente implicaría, por las características de la información y documentos autorizados para tal acto, además la acción de entregar, dar, transmitir o remitir, lo cual no correspondería a algunos de los instrumentos señalados en el numeral en comentario.

[604] Incluyendo, sin duda, sus estados de cuenta bancaria, sin que con ello se esté afectando el secreto bancario. (Véase la RTF N° 6609-1-2005.)

Por cierto, también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.[605]

Ante la amplitud de información requerida (hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias), cabe recordar que si bien el último párrafo del artículo indica que nadie (ninguna persona o entidad, pública o privada) puede negarse a suministrar a la Administración la información que esta solicite (para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios), teniendo en cuenta los derechos fundamentales a la intimidad, al secreto y a la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados, y al secreto profesional, válidamente el requerido se puede oponer a la presentación de información que viole estos derechos. En este sentido, es de aplicación en los procedimientos de fiscalización, y en cualquier procedimiento administrativo tributario, lo dispuesto por el numeral 169.2 del artículo 169 de la Ley del Procedimiento Administrativo General:

> *Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales. En ningún caso esta excepción ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad.*

Asimismo es pertinente recordar, como una limitación, lo regulado en el artículo 40 (documentación prohibida de solicitar) de la LPAG[606].

Para tal exhibición y/o presentación la norma no exige el otorgamiento de un plazo, lo cual no libera a la Administración de la obligación que, por certeza y seguridad jurídica, tiene de señalar la fecha en que se realizará la diligencia: en el requerimiento siempre debe estar tal fecha a fin de que los deudores puedan

---

[605] Dos notas.
Como se sabe, el último párrafo del numeral 10 del artículo 2 de la Constitución prescribe: "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".
Por otro lado: "Que debe indicarse que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre la misma, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el mencionado reglamento del procedimiento de fiscalización y el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes" (RTF N° 2388-5-2009).

[606] Veamos, como ejemplo (aunque ahora suene a discutible), la RTF N° 752-3-97: si bien el artículo 62, numeral 1, del Código Tributario, faculta a la Administración a exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables, y documentación sustentatoria, esta facultad no puede entenderse referida a la exhibición de declaraciones presentadas oportunamente por los contribuyentes y, por ende, registradas en los sistemas de la Administración Tributaria, sino de aquella documentación (referida las obligaciones tributarias) que no se encuentre en su poder.

tener certeza acerca del tiempo del que disponen para presentar y/o exhibir la documentación requerida.[607]

De acuerdo con el mismo numeral 1 del artículo 62, en general, sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas (incluyendo razones vinculadas al penúltimo párrafo del artículo), el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos días hábiles.[608]

En caso se solicite la presentación de informes (descripción o explicación escrita de las características, circunstancias y efectos de un hecho, acto o asunto; por ejemplo, sustentar o justificar diferencias entre movimientos de cuentas bancarias y los ingresos declarados; RTF N° 672-1-98) y análisis (los resultados por escrito del examen de un tema técnico; descomposición del saldo o movimiento de una cuenta o partidas determinadas en sus diversos elementos para combinarlos e interrelacionarlos) relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres días hábiles. Este plazo es de ineludible cumplimiento. No obstante, aquí cabe tener en cuenta el siguiente criterio (RTF N° 148-1-2004, de observancia obligatoria, publicada el 09.02.2004):[609]

> El requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario, es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificación del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha información, sea menor a 3 días hábiles. Ello conlleva la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal información.
>
> No obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre que ésta hubiera sido merituada por la Administración dentro del procedimiento de fiscalización, procede conservar los resultados

---

[607] Como se sabe, constituye causal de nulidad el que el requerimiento no establezca una fecha precisa para su cumplimiento "ya que la frase 'a partir de' es imprecisa e impedía a la recurrente conocer con exactitud cuándo debía presentar y/o exhibir la documentación e información solicitadas" (RTF Nos. 1684-3-2002, 3161-2-2003, 2889-5-2004, 3029-5-2004, 4743-1-2004, 687-4-2005, 1398-1-2005 y 10645-2-2009). En ese sentido, resulta preciso lo señalado en el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT: "El Requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2°, deberá indicar el lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación".

[608] Cuando se solicite la información o documentación en horas, debe entenderse su equivalente en días (RTF N° 4206-1-2009).

[609] Sin perjuicio de lo anotado, cabe tener en cuenta uno de los considerandos de la RTF N° 2331-2-2005: "Que en el caso de autos, como consecuencia del menor plazo otorgado y de no haber presentado el recurrente los análisis requeridos, en los ejercicios 1996 y 1997 se efectuaron reparos por provisiones sin sustento registradas en la cuenta 68, por lo que en dicho extremo procede declarar la nulidad parcial de los Resultados de los Requerimientos Nos. 110-E-1-99 y 110-G-99, lo cual implica la nulidad de las Resoluciones de Determinación Nos. 024-03-0001481 y 024-03-0001482 en cuanto al reparo por provisiones sin sustento registradas en la cuenta 68". Similar criterio se siguió en la RTF N° 1454-1-2006.

de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, así como los actos posteriores que estén vinculados a dicho resultado.

Para todos estos casos, téngase en cuenta que el penúltimo párrafo del artículo en comentario dispone que para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas.[610]

El artículo 7 del Reglamento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, regula complementariamente el numeral del artículo 62.[611]

Artículo 7°.- De la exhibición y/o presentación de la documentación

1. *Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el Sujeto Fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el Agente Fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido.*

   El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles.

   Si el Sujeto Fiscalizado no solicita la prórroga se elaborará el resultado del Requerimiento. También se elaborará dicho documento si las razones del mencionado sujeto no justifican otorgar la prórroga debiendo el Agente Fiscalizador indicar en el resultado del Requerimiento la evaluación efectuada.

---

[610] Véase la RTF N° 8819-3-2009 (se declaró fundada una queja en razón de que en el plazo otorgado para cumplir con un requerimiento de información, no guardaba coherencia con el volumen y el tipo de información solicitada).
Por otro lado, cuando se solicita la información o documentación en horas, debe entenderse su equivalente en días (4206-1-2009).

[611] Ténganse en cuenta que de acuerdo con el artículo 106 del Código Tributario, por excepción, la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen, entre otros, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes (como señala el Tribunal Fiscal, será justificado si se generara algún riesgo en el cumplimiento de lo solicitado, lo cual podría originarse en supuestos de contribuyentes con antecedentes de evasión tributaria, en la existencia de indicios de delito tributario, en contribuyentes que acostumbran ocultar activos o destruir documentación o información tributaria y/o contable o que tuvieran un record importante de incumplimientos). Ahora bien, en casos específicos, por ejemplo si se presentara una solicitud de prórroga, deberá tener en cuenta la justificación para el cumplimento (en un caso en que la Administración requirió la exhibición inmediata de diversos documentos e información, el Tribunal Fiscal [RTF N° 7661-1-2005], revisando la presentación de la carta y recordando los alcances del artículo 106, señaló que el hecho que la notificación del requerimiento surta efectos de inmediato en el caso señalado, no implica que no se pueda conceder al contribuyente un plazo para cumplir con lo requerido, si se dan razones debidamente justificadas; declaró fundada la queja pues la Administración cerró el requerimiento sin tener la posibilidad de evaluar la existencia de justificación para la prórroga, asumiendo que el requerimiento estaba viciado de nulidad).
En los demás casos, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, se viciará de nulidad el acto vinculado a un requerimiento emitido y cerrado en la misma fecha.

2. *Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el Sujeto Fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido.*

3. *Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación.*

De no cumplirse con los plazos señalados en los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado. Para estos efectos deberá estarse a lo establecido en el artículo 1315° del Código Civil.

También se considerará como no presentada la solicitud de prórroga cuando se alegue la existencia de caso fortuito o fuerza mayor y no se sustente dicha circunstancia.

La Carta mediante la cual la SUNAT responda el escrito del Sujeto Fiscalizado podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento.

Si la SUNAT no notifica su respuesta, en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos:

a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga.

b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles.

c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles.

Ahora bien, no solo por sus implicancias respecto del incumplimiento y su sanción, sino por sus efectos respecto de alguna eventual determinación,[612] resulta importante tener en cuenta el criterio establecido por la RTF N° 4794-1-2005, de observancia obligatoria, publicada el 25.08.2005:

La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su

[612] Como ya hemos anotado, en la RTF N° 9407-3-2010 se dio cuenta de un cierre en el que si bien no se dejó constancia de la presentación del auditor en la hora prestablecida, sí se anotó que no se había exhibido lo requerido; no obstante, para el cierre, que había sido efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente, se había hecho uso de una impresora, lo que restó fehaciencia a lo señalado en los resultados; la consecuencia: no surtiendo efectos los resultados de los requerimientos, la determinación de la deuda tributaria carecía de sustento.

domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto; sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial.

9.2. Exigir la información sobre sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos

El numeral 2 del artículo 62 dispone que en los casos en que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación. Asimismo, información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero. Y también, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información[613]. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.

Como se ha dicho, lo contenido en el citado numeral será reglamentado por la Administración Tributaria; mientras tanto son aplicables el Decreto Legislativo N° 681, su Reglamento (Decreto Supremo N° 09-92-JUS), y la Ley N° 28186.[614]

---

[613] RTF N° 8433-2-2001: la ley no establece el programa informático ni la versión de ésta en que la información debe presentarse en medio magnético.

[614] En la Carta N° 120-2005-SUNAT/2B0000, la SUNAT señaló: "Como se puede apreciar de la normatividad antes glosada, los deudores tributarios se encuentran facultados a registrar sus actividades u operaciones contables vinculadas con la tributación mediante el sistema de michoarchivos, el cual, por definición expresa de la norma, comprende a la imagen digitalizada de documentos". "En tal sentido, estando a la consulta planteada, se concluye que sí es posible archivar mediante el sistema de imagen digital toda la documentación relacionada con hechos que determinen tributación". "Sin embargo, debe tenerse presente que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N° 28186 no podrán destruirse, aun cuando se hubieren conservado mediante microformas, de acuerdo al Decreto Legislativo N° 681, normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias, los originales de los docu-

9.3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación

Requerir a terceros (entidades públicas o privadas, personas naturales o jurídicas, con actividades económicas o no, deudores tributarios o no[615], entes colectivos, etc.) informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres días hábiles (plazo de ineludible cumplimiento para la Administración[616]).

Esta labor incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes, usuarios o consumidores del tercero.

Por esta facultad puede asumirse que se fiscaliza a un tercero a fin de comprobar o verificar las obligaciones tributarias de otro contribuyente.[617]

Considerando sus efectos (determinación del cumplimiento de obligaciones tributarias o la comprobación de la generación o nacimiento de una obligación tributaria), la Administración deberá comprobar (y acreditar) fehacientemente la información de terceros[618].

Sin duda la información que habiendo sido exigida no podrá ser alcanzada es aquella vinculada al secreto profesional y la que afecte los derechos fundamentales a la intimidad, al secreto y a la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados (numeral 169.2 del artículo 169 de la LPAG).

Sin perjuicio de lo anotado, la SUNAT en el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000, de 07.09.2004, ha señalado que tiene la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto a las actividades de terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo éstos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar

---

mentos, información y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias así como toda otra documentación relacionada con hechos que determinen tributación, mientras el tributo no esté prescrito".

[615] RTF N° 293-5-2003: "... Cabe indicar que inclusive si la quejosa no tuviese la condición de deudora tributaria, la Administración estaría facultada a requerirle la presentación de informes y la exhibición de diversa documentación, tal como se señala en el numeral 3 del citado artículo 62° del Código Tributario".

[616] RTF N° 533-3-98.

[617] Véase la RTF N° 5288-2-2002.

[618] Veamos un ejemplo. RTF N° 602-5-2001: se declaró nula la resolución de la Administración al no haberse establecido debidamente la fehaciencia de la información obtenida de terceros; la SUNAT determinó que la recurrente no había registrado la recepción de productos (melaza) provenientes de transacciones efectuadas en 1995 y 1996, constatando que los documentos presentados por ella son distintos a los obtenidos por el cruce de información realizado con la ex - Cooperativa Pucalá; consideró que la recurrente había omitido ingresos, al no existir melaza en existencias al final de los referidos periodos; sin embargo, el Tribunal dejó establecido que la Administración no había acreditado que la información obtenida de terceros sea fehaciente, pues no estaba determinado que dicho proveedor cumplió efectivamente con registrar las entregas de melaza en sus libros de contabilidad.

con información de terceros. Considera que la información requerible al tercero respecto de posibles deudores tributarios es la que razonablemente cabe presumir se encuentra en poder de él o a su disposición en razón del vínculo contractual, de negocios o institucional, actual o anterior, establecida entre ambos. Vale decir que la Administración Tributaria tiene la facultad de requerir a los deudores tributarios cualquier información que dispongan sobre las actividades de un tercero con el cual guarde vinculación sea de tipo contractual, de negocios, etc.

9.4. Solicitar la comparecencia de deudores tributarios o terceros

La Administración en virtud del numeral 4 del artículo 62, está autorizada para solicitar la comparecencia[619] de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria (se entiende respecto a hechos, actos o información vinculada, directa o indirectamente, a obligaciones tributarias).

Así, la Administración, de acuerdo con esta facultad, puede discrecionalmente requerir (vía citación, esquela o requerimiento) a cualquier sujeto (persona natural[620]) su comparecencia.

Para estos efectos la Administración, obligatoriamente, deberá otorgar al requerido un plazo no menor de cinco días hábiles, más el término de la distancia, de ser el caso. Si habiéndose requerido con las formalidades y plazos legales, el sujeto requerido asiste y rinde su manifestación voluntariamente antes del vencimiento del plazo otorgado, tal manifestación es válida.[621]

El numeral además establece que las manifestaciones (por cierto, solo estas manifestaciones; no, por ejemplo, las declaraciones que se puedan tomar en virtud del numeral 8 del artículo 62), obtenidas en virtud de la citada actividad fiscalizadora deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios (véase lo regulado en el artículo 125 del Código Tributario, aun cuando en el nuevo texto de este artículo ya no se haga mención de la verificación y/o fiscalización). Al respecto, en la RTF N° 1759-5-2003, de observancia obligatoria, publicada el 05.06.2003, se señaló: "Las manifestaciones, entendidas como los medios de prueba a través de los cuales llegan a conocimiento de la Administración, mediante la narración oral directa de una persona (tercero o parte), los hechos vinculados con las obligaciones tributarias, nunca han estado excluidas del

---

[619] Comparecer: "Parecer, presentarse uno personalmente o por poder ante otro, en virtud de citación o requerimiento, o para mostrarse parte en algún asunto. Especialmente ante llamamiento o intimación de un tribunal o juez" (Cabanellas 1994-IV: 227).

[620] El Tribunal Fiscal reiteradamente (entre otras, en las RTF Nos. 247-5-2005, 249-5-2005, 1279-5-2006 y 1520-5-2006) ha señalado que el objeto de la comparecencia es que el administrado proporcione directamente información a la Administración, con la finalidad de esclarecer hechos vinculados a obligaciones tributarias, en base a las preguntas que ésta formule, quedando claro que, dada su naturaleza, es el administrado quien debe presentarse ante aquélla para personalmente absolver los cuestionamientos; en este sentido, la Administración no puede exigir la comparecencia de personas jurídicas sino únicamente de personas naturales que por su vinculación con éstas puedan ayudar a esclarecer los hechos investigados.

[621] RTF N° 7538-2-2004.

procedimiento de fiscalización tributaria. Precisamente por ello el artículo 62° del Código Tributario prevé como una facultad de la Administración la de solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros (numeral 4), para obtener información -se entiende relativa a hechos vinculados con obligaciones tributarias- que podrían materializarse en manifestaciones cuyo propósito no podría ser otro que servir como una prueba más para la investigación".

Desde luego, estas manifestaciones no son testimoniales[622].

Se ha agregado en el nuevo numeral 4 que la citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero (ambos, como se ha dicho, personas naturales), la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos[623].[624]

En concordancia con el numeral 9 del artículo 87 del Código Tributario, el requerimiento de comparecencia (aun cuando esté referido a una determinada persona natural) puede ser genérico, situación en la cual el administrado puede comparecer vía un representante debidamente acreditado, o puede contener la determinación precisa que tal comparecencia es personal (del deudor tributario o tercero), caso en el cual, por la finalidad que persigue esta comparecencia, no cabe asumir que en tal citación pueda acudir un apoderado o una persona distinta de la expresamente indicada en el Requerimiento o citación.

Sin perjuicio de lo regulado, cabe indicar que es de aplicación supletoria la LPAG (artículos 58, 59 y 156).

9.5. Efectuar tomas de inventario y practicar arqueos de caja

El numeral 5 del artículo 62 establece que la Administración está autorizada para efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.

---

[622] La RTF N° 1759-5-2003, de observancia obligatoria, publicada el 05.06.2003, señala: "Finalmente, como argumento general, la recurrente sostiene que se han omitido las formalidades para la validez de las testimoniales. Respecto de ello, el artículo 62° del Código Tributario otorga a la Administración la facultad de solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria; esto es, las manifestaciones se realizan ante los funcionarios de la Administración en el ejercicio de su función fiscalizadora y no como órgano resolutor, por lo que en estricto no tendría la calidad de testimonio, medio probatorio presentado y/o actuado dentro de un procedimiento".

[623] Se entiende que cumpliéndose con lo anotado se está dentro de los alcances del numeral 4; así, el que en una Esquela de Citación no se haya informado de mayores detalles (en el caso de la RTF N° 3329-2-2006, no se comunicó las diferencias detectadas con motivo de una fiscalización), no constituye una vulneración de lo establecido por el Código Tributario o algún derecho del deudor tributario; obviamente éste puede ejercer su derecho de defensa contra los valores que se emitan, discutiendo y contradiciendo los fundamentos o la motivación de aquellos actos.

[624] Véase la RTF N° 1494-2-2006.

Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención (RTF N° 7103-1-2005)[625]. Así pues, la Administración no está obligada a comunicar previamente la toma de inventarios o el arqueo de caja. La RTF N° 318-4-2000 sobre este punto precisó que la norma no exige comunicación previa para la realización de una toma de inventarios, todo lo contrario, puede ser realizada en el mismo momento de la intervención; tampoco vulnera el procedimiento legal establecido el realizar la intervención simultáneamente en más de un local de la empresa. La RTF N° 5883-4-2002 señala al respecto: "Que de conformidad con el inciso 5) del artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las tomas de inventario deben realizarse en forma inmediata con ocasión de la intervención, en ese sentido, si la intervención se realizó el día 10 de septiembre de 2002 - fecha en la que se presentó a los auditores, ese mismo día podía realizarse la toma de inventario, sin necesidad de dar aviso previo, toda vez que la eficacia de dicha medida, consiste justamente en su inmediatez".

Cabe indicar que no existe impedimento para que la Administración Tributaria durante la realización de la diligencia de inspección (en virtud del numeral 8 del artículo 62) pueda ordenar la toma de inventarios (RTF N° 1709-5-2005) o arqueos de caja.

9.6. Inmovilización de libros, archivos, documentos, registros y bienes

La Administración, de acuerdo con el numeral 6 del artículo 62, está facultada, cuando presuma la existencia de evasión tributaria[626], sin más requisito o autorización que tal presunción, para inmovilizar (hacer que algo quede "inmóvil", en las condiciones y el lugar en que se disponga) los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza[627].

En efecto, la Administración para la inmovilización de documentos no requiere de resolución expresa alguna; se aplica en ejercicio de una facultad discrecional; basta, por ejemplo, con que una vez iniciado el procedimiento de fiscalización se llegue a presumir a criterio de la Administración, la existencia de evasión tributaria, procediendo el auditor en estas circunstancias a inmovilizar la documentación que

---

[625] El último párrafo del vigente artículo 106 del Código Tributario, señala: "Por excepción, la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar 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." (Cursiva nuestra).

[626] Situación, por cierto, no regulada; no obstante, se entiende que los datos, pruebas o indicios que han llevado a presumir tal situación deben encontrarse dentro del correspondiente expediente.

[627] La inmovilización de bienes alcanza a las máquinas registradoras (bienes de cualquier naturaleza; dichos bienes son objeto de derecho y específicamente existen obligaciones tributarias que deben cumplirse) sobre los mismos cuando el deudor tributario incumple las obligaciones tributarias que recaen sobre las mismas y, conlleven al funcionario de la Administración a presumir la existencia de evasión tributaria (Informe N° 120-2003-SUNAT/2B0000). También puede inmovilizar una computadora si el contribuyente no proporciona las claves de acceso (RTF N° 9048-5-2004).

considere pertinente, por el plazo de ley. Como señala la RTF N° 6246-1-2002: "... la adopción de la medida de inmovilización de la documentación contable en ejercicio de la facultad discrecional de fiscalización no requiere ser motivada, siendo su finalidad prevenir que los contribuyentes realicen acciones tendientes a entorpecer el actuar de la Administración ocultando o destruyendo pruebas".

De otro lado, en ningún acápite de la norma se indica que para la aplicación de la medida sea preciso que la Administración señale la medida a adoptar al fiscalizado (RTF N° 1145-3-98) ni que para su ejercicio se emita un requerimiento específico (RTF N° 4708-5-2003).

Respecto al período de inmovilización, hay dos plazos: tratándose de la SUNAT el plazo será de diez días hábiles, prorrogables por un plazo igual; esta prórroga puede ser de hasta sesenta días hábiles si se prorroga vía Resolución de Superintendencia. El segundo plazo es para las demás Administraciones Tributarias: no mayor de cinco días hábiles, prorrogables por otro igual. Culminado el período de inmovilización, la Administración debe diligenciar el levantamiento de tal medida.

La Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia (y señalización) de aquello que haya sido inmovilizado.

9.7. Incautaciones de libros, archivos, documentos, registros y bienes

Como ya se sabe, el último párrafo del numeral 10 del artículo 2 de la Constitución prescribe: "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".

Dentro de los límites establecidos por el numeral referido, el numeral 7 del artículo 62 del Código Tributario establece que cuando la Administración presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones (toma de posesión o apoderamiento temporal, en virtud de autorización judicial) de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco días hábiles (se ha ampliado el plazo), prorrogables por quince días hábiles.

Un elemento definitorio esencial de la incautación lo constituye la desposesión forzosa (o forzada) de la documentación o bienes del contribuyente; se diferencia de actuaciones tales como la exhibición de los libros contables en las oficinas de la Administración, en las condiciones solicitadas por ésta, caso en el que también podría verificarse la entrega de dicha documentación (entendemos entrega voluntaria y en cumplimiento de un requerimiento expreso), sin que ello implique la restricción del derecho de los administrados para utilizarla y consultarla en el momento que crean conveniente, y solicitarla en devolución si es el caso (RTF N° 476-4-2001).

A diferencia de la inmovilización, no hay duda de que en el caso de la incautación la Administración sí debe tramitar una solicitud; ésta, dirigida al Juez Especializado

en lo Penal, deberá ser motivada (escrito con la petición expresa con la exposición, y acreditación, de los hechos o indicios que permiten presumir la evasión tributaria y con el sustento jurídico que justifique la incautación), y deberá ser resuelta en el término de veinticuatro horas, sin correr traslado a la otra parte. Sin duda, a fin de garantizar la sorpresa en la medida en que el conocimiento del trámite por parte del contribuyente puede impedir el cumplimiento del objeto de la diligencia.

Con la respectiva autorización judicial la Administración Tributaria puede proceder a la incautación. En la medida en que se realice con la autorización debida (a cuya resolución no le es aplicable el Código Tributario), carece de validez el argumento en el sentido de que se ha realizado una extracción ilegal de documentos. Asimismo, en la diligencia de incautación no es necesaria la presencia del Ministerio Público (RTF Nos. 062-2-99 y 4406-5-2003).

Adicionalmente, la norma señala que la Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por Fedatario, de la documentación incautada que éste indique, en tanto ésta no haya sido puesta a disposición del Ministerio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado.

Al término de los cuarenta y cinco días hábiles o al vencimiento de la prórroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción (téngase en cuenta este detalle) de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados.

Tratándose de bienes, al término del plazo o al vencimiento de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria comunicará al deudor tributario a fin de que proceda a recogerlos en el plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la comunicación antes mencionada, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. Transcurrido el mencionado plazo; el abandono se producirá sin el requisito previo de emisión de resolución administrativa alguna. Será de aplicación, en lo pertinente, las reglas referidas al abandono contenidas en el artículo 184.

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 durante el plazo de prescripción de los tributos. Transcurrido este podrá proceder a la destrucción de dichos documentos.

Hay que acotar que de acuerdo con el Informe N° 306-2002-SUNAT/K00000, para efectuar incautaciones de documentos o bienes que obran en poder de un tercero no es necesario que previamente se le haya notificado un requerimiento que dé inicio a un procedimiento de fiscalización, más aún si en dicho supuesto no se pretende determinar las obligaciones tributarias a su cargo, sino simplemente lograr la desposesión de documentos o bienes que pertenecen al contribuyente que es materia de investigación, por lo que una vez obtenida la autorización judicial, no existe impedimento para que se lleve a cabo la diligencia de incautación.

9.8. Practicar inspecciones en los locales y medios de transporte

El numeral 8 del artículo 62 dispone que la Administración está autorizada para practicar inspecciones (examen, revista, reconocimiento o constatación personal del funcionario o responsable designado, de la Administración Tributaria) en los locales ocupados, bajo cualquier título (sea domicilio fiscal, establecimientos anexos u otros, aunque no tengan la calidad de aquéllos o no estén inscritos como tales en la Administración), por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.

La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.

Siendo objeto de la inspección la investigación y control in situ de las obligaciones tributarias, no hay limitación para que en el curso de esta diligencia se pudiera ordenar la aplicación de otras facultades discrecionales, tales como la toma de inventarios, la exhibición de libros, la solicitud de información a terceros (RTF N° 1709-5-2005), disponer la inmovilización de documentación (RTF N° 1921-1-2004) o la toma de declaraciones (que, por cierto, no deberían seguir la misma suerte que las manifestaciones tomadas en virtud de numeral 4 del artículo 62 del Código) al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados. (Véase un ejemplo de inspección en la RTF N° 476-2-2006.)

Ahora bien, la inspección solo otorga certeza respecto de hechos o situaciones verificadas en inspección a la fecha en que se efectúa esta, pero no respecto de hechos o situaciones anteriores a la misma (RTF N° 7629-2-2004).

Para los efectos de la inspección, resulta de aplicación el artículo 156 de la LPAG.

En la línea de lo establecido por el numeral 9 del artículo 2 de la Constitución Política[628], el Código Tributario prescribe que para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial (se entiende, debidamente motivada), la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte (RTF N° 062-2-99: el descerraje autorizado por Juez constituye un acto de naturaleza discrecional que puede ser utilizado por la Administración en caso aprecie que por las circunstancias de la diligencia resulta necesario para cautelar el interés fiscal).

9.9. Requerir el auxilio de la fuerza pública

El numeral 9 del artículo 62 del Código Tributario establece que la Administración está facultada para requerir el auxilio de la fuerza pública para

---

[628] El numeral 9 del artículo 2 de la Constitución, dispone que toda persona tiene derecho a: "9. A la inviolabilidad del domicilio. Nadie puede ingresar en él ni efectuar investigaciones o registros sin autorización de la persona que lo habita o sin mandato judicial, salvo flagrante delito o muy grave peligro de su perpetración. Las excepciones por motivos de sanidad o de grave riesgo son reguladas por la ley."

el desempeño de sus funciones, el mismo que será prestado de inmediato bajo responsabilidad.

9.10. Solicitar información a las entidades del sistema bancario y financiero

Como se sabe, el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución considera como un derecho fundamental de la persona el secreto bancario. Ahora bien, respetando tal derecho, el numeral 10 del artículo 62 del Código Tributario regula la facultad de la Administración Tributaria de solicitar información a las empresas del Sistema Financiero[629], sobre:

- Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que estos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada (escrito con la petición expresa, específica e individualizada, con la respectiva exposición de los hechos, y su acreditación, y las razones jurídicas que justifiquen la solicitud de tal información) y resuelta en el término de setenta y dos horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.

  La información sobre estas operaciones pasivas (entre otras, las referidas a cuentas corrientes, depósitos de ahorro, certificados bancarios, bonos, etc.) se encuentra dentro del secreto bancario.

- Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración Tributaria. Téngase en cuenta que, tal como señala el informe N° 027-2003-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar de manera general, información a las entidades bancarias y financieras sobre operaciones distintas a las pasivas, sin que se requiera para ello que se haya iniciado un proceso de fiscalización.

9.11. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias

Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor (numeral 11 del artículo 62 del Código tributario).

---

[629] Al respecto, hay que recordar la aplicación de los artículos 140, 142 y 143 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros (Ley N° 26702). Véase ejemplos de su aplicación en las RTF Nos. 3060-1-2005 y 3446-4-2005.

Es claro que la Administración, gozando de facultades sancionadoras, tenga también facultades para la previa investigación y examen; no se ha procedimentalizado uno especial para ejercer la potestad sancionadora; con lo regulado por el numeral bajo comentario, se establece esta vía como parte del procedimiento sancionador atinente. Así, si bien algunas infracciones pueden ser determinadas y sancionadas sin recurrir al procedimiento de fiscalización, la mayoría de las infracciones, vinculadas con las diversas obligaciones formales y sustanciales, son detectadas, investigadas, determinadas y sancionadas por la Administración Tributaria, por esta vía.

9.12. Requerir a las entidades públicas o privadas

Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad.

Las entidades a las que hace referencia el párrafo anterior, están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable.

Téngase en cuenta que esta información podrá ser exigida genéricamente o requerida específicamente.

9.13. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes

El numeral 13 del artículo 62 del Código Tributario señala textualmente que la Administración está facultada a solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.

Es aplicable, por ejemplo, cuando la Administración considera que existen aspectos técnicos o especializados a dilucidar (v.g.: en la RTF N° 100-5-2004 el Tribunal Fiscal señaló que si una tasación presentada por el deudor consignaba una valorización incorrecta, la Administración debió hacer uso de la facultad prevista en el numeral 13, en comentario, a fin de establecer el correcto valor de los bienes transferidos con ocasión de la fusión y ajustar su costo computable, reparando el monto que la recurrente hubiera considerado en exceso, tal y como lo establece el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta).

9.14. Dictar medidas para erradicar la evasión tributaria

De acuerdo con el numeral 14 del artículo 62 del Código Tributario, la Administración está facultada para dictar medidas (por ejemplo medidas administrativas vía Resoluciones de Superintendencia) para erradicar la evasión tributaria.

9.15. Evaluar solicitudes

Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del contribuyente (numeral 15 del artículo 62 del Código Tributario).

Al incluirse este inciso se explicó, para su adopción, que esta evaluación se presentaba dentro de un esquema de fiscalización preventiva; se asumía que por esta facultad sería factible, por ejemplo, conceder autorizaciones parciales para la impresión de comprobantes de pago, con el propósito de disminuir el incumplimiento de las obligaciones tributarias, así como los comportamientos dolosos. Si bien es cierto que por la amplitud del texto del numeral la facultad aparentemente es ilimitada, debe considerarse como límites aquellas autorizaciones o solicitudes dentro de procedimientos reglados, y los derechos constitucionales (por ejemplo, derecho al trabajo) y los que estén establecidos en las leyes.

En todos los casos, solicitudes y peticiones, con el resultado que fuere (autorizado o no), la Administración está en el deber de resolver y dar respuesta a la solicitud.

9.16. Libros de actas, registros y libros contables

El numeral 16 del artículo 62 del Código Tributario faculta a la SUNAT para autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.

También se la ha facultad para establecer mediante Resolución de Superintendencia el procedimiento para su autorización; a tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.

Asimismo la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros (salvo el libro de actas), así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones. Su objetivo, según la exposición de motivos publicada como fundamentos del Código, es garantizar la no alteración o cambio del monto de las operaciones registradas y, en consecuencia, evitar la determinación de un menor tributo.

De otro lado, con el avance tecnológico y considerándose que ya existe un control electrónico sobre las planillas, el penúltimo párrafo del numeral 16, luego de las modificaciones, señala que tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del numeral referido, la SUNAT establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera; en ambos casos, la SUNAT, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos.

9.17. Colocar sellos y carteles

También es facultad de la Administración Tributaria colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.

La Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT, ha aprobado las disposiciones para la colocación de sellos, letreros y carteles oficiales con motivo de la ejecución o aplicación de sanciones o en ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria.

9.18. Exigir a los deudores tributarios la designación de representantes

El numeral 18 del artículo 62 ha dispuesto que es una facultad de la Administración exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

9.19. Supervisar el cumplimiento de obligaciones tributarias

El numeral 19 del artículo 62 señala que es facultad de la Administración supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video. La información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad.

9.20. Utilización de información almacenada, archivada y conservada

Mediante la Ley N° 29566 se incorporó como numeral 20 la siguiente importantísima facultad: "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 y conserve".

Artículo 62°-A.- PLAZO DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA (*) (**)

1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

2. Prórroga: Excepcionalmente dicho plazo 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.
3. Excepciones al plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.
4. Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria 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, 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.
5. Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste 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.
6. Suspensión del plazo: El plazo se suspende:
   a) Durante la tramitación de las pericias.
   b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
   c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
   d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
   e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
   f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
   g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 15° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(*) *Epígrafe modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario
59° (determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario; plazos de la fiscalización parcial); **62°** (facultad de fiscalización); **87°** (obligaciones de los administrados); **75°** (resultados de la fiscalización o verificación).

Otras normas
Ley N° 27788 [25.07.2002]: Única Disposición Final (fiscalización de la Administración Tributaria).

Decreto Legislativo N° 981 [15.03.2007]. Modifican artículos del Código Tributario: Décimo Tercera Disposición Complementaria Final (procedimiento de fiscalización); Primera (procedimientos en trámite y cómputo de plazos) y Cuarta (plazo de fiscalización) Disposición Complementaria Transitoria.
Decreto Supremo N° 085-2007-EF [29.06.2007]. Aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.
Decreto Legislativo N° 1113 [05.07.2012]. Segunda Disposición Complementaria Final (aplicación del artículo 62°-A para las fiscalizaciones de la regalía minera).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se ha anotado, el artículo fue incorporado por el Decreto Legislativo N° 981. Mediante el Decreto Legislativo N° 1113 se modificó el epígrafe (y hay que tenerla en cuenta por sus efectos respecto de lo establecido en el artículo 61):

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
PLAZO DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA	*PLAZO DE FISCALIZACIÓN*

2. PLAZO DE FISCALIZACIÓN DEFINITIVA

Como se sabe, esta fue una de las novedades del paquete de medidas tributarias del Decreto Legislativo N° 981. Ahora, si bien ya se tiene establecido un plazo para fiscalizar, debemos anotar que este es amplísimo y con facilidades para la Administración.

2.1. Plazo del procedimiento de fiscalización definitiva

El numeral 1 del artículo en comentario establece por fin que el procedimiento de fiscalización[630] que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo[631] de un año.[632]

---

[630] Este plazo no es aplicable para otras actuaciones de la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización; solo es aplicable a la actuación calificada como procedimiento de fiscalización.

[631] Cabe anotar que los plazos señalados en los artículos 35 y 142 de la LPAG no son de aplicación en este caso (entre otras, las RTF Nos. 1166-3-2004 y 6820-4-2004).

[632] No obstante, pese a que la disposición del primer párrafo es precisa, imperativa y directa

Salvo la precisión del numeral 3 del artículo en comentario (que expresamente indica que el plazo señalado no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia), se entiende que este es el plazo general[633] otorgado por ley para todas las fiscalizaciones definitivas.[634]

Como es sabido, la Administración Tributaria no requiere justificar el tiempo que empleará en la fiscalización (RTF N° 1485-3-2002). Ahora bien, aparte de las especificaciones señaladas por el artículo, cabe recordar que la Administración puede extender las funciones y labores de fiscalización, dentro del plazo indicado, por el tiempo que considere necesario[635].

2.2. Inicio del cómputo del procedimiento de fiscalización definitiva

El mismo numeral 1 señala que el cómputo del plazo indicado será a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. Y afianzando aquella premisa, agrega que de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.[636]

De lo expuesto se puede verificar que el inicio del procedimiento de fiscalización (en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento) ocurre en un momento diferente del correspondiente al inicio del cómputo del plazo de fiscalización.[637]

2.3. Prórroga del plazo del procedimiento de fiscalización definitiva

El numeral 2 del artículo dispone una excepcionalidad respecto del plazo de un año ya indicado: por uno adicional cuando:

- 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.

("debe efectuarse") resulta incongruente (respecto del procedimiento sí mismo) su regulación: por el ejemplo, el cómputo del plazo, inicio, vencimiento y sus efectos.

[633] Plazo general (no se especifica si la fiscalización es de un determinado período [uno o más períodos o ejercicios] o de un determinado tipo de contribuyente), y por lo mismo amplio.

[634] Cabe indicar que con la modificación del artículo 61, en las fiscalizaciones parciales si bien se aplicará lo dispuesto en el artículo 62-A (con excepción de las prórrogas del numeral 2) el plazo establecido para estos casos es de seis meses. El plazo variará a un año si la fiscalización se "convierte" en una definitiva, con todas sus consideraciones.

[635] O, como anota Gamba Valega (2006-a: 308), guiándose de Aguallo Avilés, hasta cuando esté satisfecha.

[636] Como se sabe, de acuerdo con el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta.

[637] A diferencia del procedimiento de fiscalización parcial, en que, por las precisiones al respecto en el artículo 61 del Código, entendemos que sí coincidirán (en la fecha en que surte efectos la notificación de la carta y el primer requerimiento).

- Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

El instrumento (carta notificada un mes antes de cumplirse el año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A) que comunique la prórroga debe estar debidamente motivado y las situaciones descritas deben estar acreditadas (máxime si asumimos que los supuestos son bastante genéricos e imprecisos).

2.4. Suspensión del plazo del procedimiento de fiscalización definitiva

El plazo de fiscalización se suspenderá durante:

- la tramitación de las pericias;
- el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita;
- el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades;
- el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria;
- el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario;
- el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización;
- el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

Como se puede observar, la suspensión operará no solo por causa (acción u omisión) del deudor tributario fiscalizado. Tal suspensión debe ser comunicada al interesado vía carta.

Ahora bien, aquí hay que tener en cuenta las normas del Reglamento de Fiscalización (artículos 13 y 14) que complementan el numeral 6 del artículo 62-A en comentario.

2.5. Efectos y vencimiento del plazo del procedimiento de fiscalización definitiva

Según el numeral 4 artículo, una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria 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, sin perjuicio de los demás actos o informa-

ción que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar (es decir, no tiene como efecto impedir que se pueda continuar, por ejemplo, con otras inspecciones, controles o investigaciones; entendemos que, salvo la aplicación del artículo 75, el deudor tributario puede seguir presentando documentos).

En línea con lo expuesto en el párrafo anterior, el numeral 5 artículo señala que el vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75 del Código, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda (lo que en buena cuenta significa que el procedimiento de fiscalización podrá continuar, desde la interrupción de prescripción con la notificación de la carta y el primer requerimientos, hasta por lo menos cuatro años más).

3. DECRETO SUPREMO N° 085-2007-EF: REGLAMENTO DE FISCALIZACIÓN

Respecto a los plazos, el Título II del decreto citado complementa lo regulado por el artículo 62-A del Código Tributario.

4. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 62-A PARA LAS FISCALIZACIONES DE LA REGALÍA MINERA

La segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1113 señala:

> *Para la realización por parte de la SUNAT de las funciones asociadas al pago de la regalía minera, también será de aplicación lo dispuesto en el artículo 62°-A del Código Tributario.*

Artículo 63°.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA

Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

1. **Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.**
2. **Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.**

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

VIII, segundo párrafo (calificación de los hechos); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **60°** (inicio de la determinación de la obligación tributaria); **62°** (facultad de fiscalización); **64°**

(supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria).

Otras normas

Ley N° 27788 [25.07.2002]: Ley que deroga el Artículo 81° del TUO del Código Tributario: Artículo Único (derogatoria del Artículo 81°); Única Disposición Final (fiscalización de la Administración Tributaria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 63 no ha variado.

2. INTRODUCCIÓN

Como ya se explicó (véase los comentarios del artículo 59), por el acto de determinación se verifica y precisa la realización del hecho imponible y se cuantifica la obligación tributaria; esta actividad, si bien puede ser iniciada por el deudor tributario vía declaración tributaria, es una facultad de la Administración Tributaria y ésta la ejercita normalmente luego de un procedimiento de fiscalización o verificación. Ahora bien, por el acto de determinación tributaria la Administración deberá verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario, y señalar la base imponible y la cuantía del tributo; el acto de determinación, en este caso, se materializa en el documento denominado resolución de determinación.

De acuerdo con nuestra legislación, y considerando otra clasificación de las formas de determinación (en este caso desde el punto de vista de la base sobre la que se realiza), tal determinación se sostendrá en las bases efectivas siguientes: base cierta y base presunta. En ambos casos, con el fin de asegurar el derecho a la defensa de los administrados, los actos administrativos resultantes (el acto de determinación en el documento resolución de determinación) deben estar debidamente motivados.

Completando esta introducción, pese a pervivir ahora procedimientos de fiscalización definitivos y parciales, debemos reiterar que no puede haber, respecto de un mismo tributo y un mismo período o ejercicio, dos o más determinaciones integrales; o respecto de los mismos aspectos, dos o más determinaciones parciales. Por otro lado, respecto a las bases de determinación, de acuerdo con el artículo 73, no cabe la acumulación de presunciones; y si bien el artículo 63 en comentario no establece expresa prohibición para aplicar simultáneamente determinación sobre base cierta y sobre base presunta, tampoco lo autoriza; ahora, teniendo en cuenta la normatividad vigente, aquello no será procedente si su aplicación genera una distorsión en la imposición, por ejemplo la duplicidad de acotación por el mismo concepto (véase al respecto las RTF Nos. 447-2-2001, 0240-5-2002, 5658-5-2004, 668-2-2005, 7850-2-2005, 8756-3-2007, 3224-2-2007, 13423-2-2008, 7977-3-2009, 3294-1-2009, entre otras).

3. OPORTUNIDAD PARA EJERCER LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA O BASE PRESUNTA

Un primer asunto que menciona el artículo en comentario es la oportunidad de tal determinación: durante el período de prescripción (entiéndase, sobre tributos y períodos respecto de los cuales aún no ha prescrito la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria).

Como se sabe, habiéndose derogado el artículo 81, la Administración puede aplicar, discrecionalmente, los procedimientos de fiscalización (como medio para ejercer la facultad de determinación) que considere pertinentes y oportunos respecto de las obligaciones tributarias de los tributos que administre sobre cualquier período o ejercicio tributario no prescrito. Sobre el punto, la Ley N° 27788, en su Única Disposición Final, ha complementado señalando que la fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 (referido a los plazos de prescripción, dentro de estos, se entiende, básicamente los relativos a la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria) y en el artículo 62 (referido a la facultad de fiscalización de la Administración) del Código Tributario, y las normas complementarias; así, los procedimientos de fiscalización pueden ejecutarse o realizarse sobre varios períodos o ejercicios, iniciándose discrecional e indistintamente, sin orden de prelación o prioridad, por cualquiera.

De otro lado, asumiendo textualmente lo establecido en los artículos 63, 64 y 65 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha establecido reiteradamente que no existe prevalencia u orden de prelación entre los procedimientos de determinación que puede emplear la Administración, sea esta sobre base cierta ó base presunta,[638] indicándose únicamente los supuestos que permiten a la Administración hacer uso de alguna de ellas (para el caso, el Tribunal Fiscal ha entendido que es suficiente que se incurra en alguna causal del artículo 64 para poder aplicarse de la determinación sobre base presunta).[639]

4. DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA

Como señala García Vizcaíno (1997: 51-52), en la determinación sobre base cierta la Administración dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de dónde provengan los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal). En la misma línea, Giuliani Fonrouge (2001: 552) anota: "Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio

---

[638] El artículo 89 del primer Código Tributario sí establecía que se recurriría a la base presunta "sólo cuando haya imposibilidad de determinación sobre base cierta".

[639] Véase como ejemplo la RTF N° 13423-2-2008.

deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva".

El Tribunal Fiscal en la RTF N° 602-5-2001 ha señalado que en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haberle llegado los elementos informativos del deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración, los que deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible (de lo contrario la determinación sería presunta); en la RTF N° 9826-3-2001 ha establecido que en la determinación sobre base cierta se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible; en otra resolución (RTF N° 2320-5-2003) precisó que se tiene que conocer en forma directa el supuesto de afectación, y los hechos imponibles deben ser perceptibles con la sola observación y actuación de la documentación. Concluyendo, en la RTF N° 5844-1-2005 señaló que para efectuar una determinación sobre base cierta, la Administración debe acreditar la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, la oportunidad o el momento en que se produjo y la cuantía de dicha obligación.

El numeral 1 del artículo en comentario establece que la Administración Tributaria podrá realizar la determinación de la obligación sobre base cierta: "tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma".

Esta determinación, que técnicamente tiene el carácter de preferente (aunque, como ya hemos indicado, se viene aceptando que no existe prevalencia alguna), implica pues la comprobación (y acreditación) de la realización (existencia) del hecho imponible (hecho generador de la obligación tributaria), el período, su magnitud y sus valores cuantitativos con el conocimiento y disposición de los elementos vinculados directamente a tal hecho generador y la cuantía (información proporcionada por el deudor tributario: declaraciones tributarias, libros y registros contables, documentación sustentatoria, comprobantes de pago, contratos, correspondencia comercial, información financiera y bancaria, etc.; información obtenida por la Administración, vía captación o suministro, del deudor tributario o de terceros).

Así, en la determinación sobre base cierta, uno, algunos o todos estos elementos permiten directamente verificar i) la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, ii) el período al que corresponde y iii) su magnitud cuantitativa.

Sobre el tema, en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, en los considerandos 10 y 11 de la Resolución se señaló:

> Que la obligación tributaria tiene su causa eficiente en la realización del hecho imponible, por lo que, en principio, su determinación debe tener lugar sobre base cierta, esto es, con la comprobación de la realización de ese hecho y de su dimensión cuantitativa, en tanto existan los elementos que la permitan y

se encuentren en poder del contribuyente o de terceros o sea posible el acceso directo a ellos por parte de la Administración tributaria.

Que, en tal virtud, la Administración Tributaria sólo debe recurrir a la determinación sobre base presunta ante la ausencia de tales elementos y en la medida en que dicha ausencia, cuyos supuestos deben ser expresamente regulados por la ley, sea de una magnitud tal que impida la determinación sobre base cierta y siempre con admisión de prueba en contrario.

5. DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

La teoría tributaria sostiene la subsidiaridad de la determinación sobre base presunta, y que la regla es la determinación sobre base cierta.[640] No obstante, como ya se ha indicado, a diferencia de lo normado en el primer Código Tributario, en consonancia con lo establecido en los artículos 63, 64 y 65 del vigente Código, se viene reconociendo que no existe prevalencia u orden de prelación entre los procedimientos de determinación, y que la Administración puede aplicar la base presunta fundando suficientemente su actuación en la acreditación de la incursión del deudor tributario en uno o más de los supuestos habilitantes establecidos en el artículo 64 del Código.[641]

Ahora bien, como indica Sáenz Rabanal (1997: 117-118): "Con la utilización de presunciones (determinación sobre base presunta) se fija la existencia de un hecho gravado por la aplicación de una norma legal o de un camino otorgado por dicha norma legal. La determinación practicada así sólo puede surgir por defecto de la determinación directa debido a la gravedad que reviste". "Por tanto, en circunstancias especialísimas en las que resulte evidentemente dificultoso determinar la existencia de obligaciones tributarias, puede proceder la utilización de presunciones que hagan efectivo el derecho del fisco de hacerse pago de sus acreencias; sin embargo, dichos elementos tienen que estar regulados de manera adecuada y equilibrada, respetando la real capacidad contributiva del sujeto investigado y su derecho de defensa".

---

[640] García Vizcaíno (1997: 51-52) anota que la regla es la determinación sobre base cierta; subsidiariamente, procede la determinación sobre base presunta frente a una evidente imposibilidad de practicar aquélla. Añade la autora más adelante: en la determinación sobre base presunta, la Administración no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión. En esa misma línea, Tovar Mendoza (1995: 206), respecto a nuestro Código, explica: "Sólo cuando no se pueda establecer en forma cierta esta obligación se permite que la determinación se realice sobre base presunta, considerando los elementos o circunstancias vinculados al hecho generador de la obligación que indiquen un monto aproximado de lo que podría ser la cuantía de la deuda". Añade: "Esta determinación sobre base presunta debe efectuarse exclusivamente en forma supletoria, es decir cuando no se puede realizar sobre base cierta; no puede en consecuencia estar librada totalmente a la discrecionalidad de la Administración, sino que debe estar ligada a la existencia de causales específicas".

[641] Como ya se ha indicado, según el criterio del Tribunal Fiscal, que efectúa una comparación con la legislación anterior, actualmente es suficiente que ocurra alguna de las causales del artículo 64 del Código para que se pueda aplicar la determinación sobre base presunta.

El Tribunal Fiscal en la RTF N° 9826-3-2001 ha señalado que la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

Dentro de este contexto, el numeral 2 del artículo establece que la Administración Tributaria podrá realizar la determinación de la obligación sobre base presunta (presunciones): "en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación".

Al respecto, Eseverri[642] señala que las presunciones no son otra cosa que "el proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho –el llamado hecho base–, se concluye en la confirmación de otro que normalmente lo acompaña –el hecho presumido– sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos".

Conforme a lo expuesto, y siguiendo a la teoría razonable, siempre que no sea posible determinar sobre base cierta[643], por no contar con los elementos necesarios, la Administración puede determinar la obligación tributaria en mérito a hechos y circunstancias (plenamente comprobados) que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia de la obligación, el período, la magnitud (los parámetros cuantificables de la base imponible) y la cuantía de dicha obligación.

Artículo 64°.- SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACION SOBRE BASE PRESUNTA (*)

La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:

1. **El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.**
2. **La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.**

---

[642] Citado por Chau Quispe y Lozano Byrne (2000: 31).

[643] Aquí una atingencia; uno de sus considerandos de la RTF N° 6609-1-2005, señala: "Que en cuanto al argumento de la recurrente que sólo debe recurrirse a la determinación sobre base presunta en los casos que no exista posibilidad de conocer los elementos para hacerlo sobre base cierta, se debe indicar que el artículo 63° del Código Tributario, en el que se establecen las bases (cierta o presunta) que podrá aplicar la Administración para determinar la obligación tributaria, no señala un orden de prelación entre los procedimientos de determinación que puede emplear la Administración, sea esta sobre base cierta ó base presunta, indicándose únicamente los supuestos que permiten a la Administración hacer uso de alguna de ellas, careciendo de validez lo argumentado en ese sentido".

3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.
4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.
5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.
6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de Ley.
7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.
8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.
9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.
10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez. (**)
11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.
12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.
13. Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas

tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral, son aquéllas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas. (***)

14. El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría. (****)

15. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa. (****)

Las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

(**) *Numeral sustituido por el Artículo 28° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

(***) *Numeral sustituido por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(****) *Numerales incorporados sustituido por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XII (cómputo de plazos); **11°** (domicilio fiscal); **29°** (lugar, forma y plazo de pago); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **60°** (inicio de la determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **79°** (orden de pago presuntiva); **87°**, numerales 1, 3, 4, 5, 7 (obligaciones de los deudores tributarios: inscribirse en los Registros de la Administración; emitir y entregar los comprobantes de pago; llevar los libros de contabilidad; permitir el control de la administración; conservar los libros y registros); **88°** (la declaración tributaria); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **173°** a **178°** (infracciones tributarias).

Otras normas

Decreto Legislativo N° 941 [20.12.2003]: Tercera D. F. (carácter interpretativo: "Tiene carácter interpretativo, desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 816, la referencia a las oficinas fiscales y a los funcionarios autorizados que se realiza en el numeral 3 del artículo 64° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias sustituido por el presente Decreto Legislativo".)

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Hasta su sustitución total por el Decreto Legislativo N° 941 [20.12.2003], salvo las modificaciones en el texto de los numerales 3 y 8 estipuladas por la Ley N° 26414, la modificación dispuesta en el numeral 6 y la inclusión del último párrafo, establecidas al aprobarse el Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 816, desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, el texto del artículo 64 se mantenía con similar sentido y alcances.

Como se ha adelantado, mediante el Decreto Legislativo N° 941 fue sustituido el texto del artículo 64; respecto del texto anterior, se añadió el término sustentatoria en el numeral 2; el numeral 3 se amplió, precisándose que se trata del primer requerimiento y se amplió sus alcances tratándose de sujetos no obligados a llevar contabilidad; en el numeral 4 se agregó el ocultamiento de pasivos, gastos o egresos y la consignación de egresos falsos, y se retiró la frase "que impliquen la anulación o reducción de la base imponible"; en el numeral 5 se agregó a los libros de contabilidad; se precisó el supuesto del otorgamiento de documentos sin los requisitos de ley en el numeral 6; se amplió el criterio del numeral 8 (antes solo se consideraba a la no legalización de libros y registros); en el numeral 9 se precisó sobre los libros y registros no exhibidos; el antiguo numeral 10 pasó a ser el numeral 13, y se añadieron otros supuestos (los considerados en los actuales numerales 10 al 12).

Por cierto, el nuevo numeral 10 es de acuerdo con el texto sustituido por el Decreto Legislativo N° 953.

Mediante el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el numeral 13 y se incorporó los numerales 14 y 15.

2. SUPUESTOS HABILITANTES PARA APLICAR LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

Nuestra legislación ha establecido que la Administración podrá determinar sobre base presunta aplicando una norma legal o un camino otorgado por dicha norma legal (presunciones legales); cumpliendo escrupulosamente lo establecido formal, sustancial y procedimentalmente por la ley (fundamentalmente el Código Tributario), cuando no sea posible determinar sobre base cierta y el deudor tributario incurra (y la Administración lo pruebe plenamente) en cualquiera de las supuestos (supuestos habilitantes para practicar la determinación sobre base presunta) establecidos en el artículo 64 del Código Tributario, o cuando alguna norma tributaria lo establezca de manera expresa (véase el numeral 15 del artículo en comentario).

Según Tovar Mendoza (1995: 206), estos supuestos o causales están vinculados a hechos "en los cuales la conducta del contribuyente muestra una intención de no cumplir con sus obligaciones tributarias o no colaborar con la Administración en el control del cumplimiento de dichas obligaciones...", por lo que la Administración

se ve obligada a recurrir a las presunciones con el fin de poder estimar un monto aproximado de la deuda del contribuyente; más adelante reitera que este procedimiento "tiene como origen la conducta indebida del contribuyente que busca por diversos medios ocultar los elementos que sirvan para determinar correctamente y sobre base cierta la obligación tributaria". De aquí debemos entender que en el artículo 64 se encuentran descritas aquellas "conductas indebidas" vinculadas a la imposibilidad de aplicar la determinación sobre base cierta.

En las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, en el considerando 12, al respecto se señaló: "Que nuestra legislación, en muchos casos, regula deficientemente el supuesto habilitante de la determinación sobre base presunta, la manera de establecer el hecho base y el procedimiento para encontrar el hecho presumido y, además, se excede al permitir que se extraiga un hecho desconocido que no tiene vinculación con el hecho base o cuya vinculación con éste es remota o insuficiente". Y se recomendó: "13. Que los supuestos que habiliten a la Administración Tributaria a determinar sobre base presunta deben circunscribirse a situaciones en las que exista imposibilidad de efectuar la determinación sobre base cierta y su tipificación debe ser efectuada de modo tal que evite incertidumbre sobre sus alcances".

Ahora bien, respecto a lo regulado en el artículo 64, debemos indicar que estos supuestos son habilitantes no vinculantes; es decir, facultan (habilitan) a la Administración a que si se encontrara y acreditara alguno de los supuestos indicados, pueda ("podrá") utilizar los "procedimientos" de determinación sobre base presunta; en este sentido, no obliga o vincula a su aplicación obligatoria; si se puede determinar la deuda con la información que se maneja, sobre base cierta, aun cuando el deudor haya incurrido en alguna causal señalada en el artículo 64, no será imprescindible que se recurra a la determinación sobre base presunta.

Su ocurrencia o configuración debe ser señalada, explicada y acreditada (RTF N° 413-5-2001) precisa y plenamente por la Administración Tributaria (dentro de un debido procedimiento de fiscalización)[644]; esta acreditación es condición necesaria para la determinación (debe ineludible y previamente acreditarse la configuración e incursión en alguna de las causales establecidas en este artículo; en caso contrario, la determinación sobre base presunta será nula; entre otras, las RTF Nos. 397-4-2000, 143-2-2000, 413-5-2001, 594-5-2001, 362-3-2002, 1241-1-2002).

En esta misma línea, sin ninguna duda, respecto a su ocurrencia o configuración, cabe prueba en contrario; es decir, de acuerdo a ley, en el tema de presunciones, la veracidad o acreditación de los hechos contenidos en el artículo 64 son pasibles de prueba en contrario; el último párrafo del artículo 64 textualmente señala: "Las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo."

---

[644] Todo ello debe constar en los papeles de trabajo que sustentan la resolución de determinación, o en esta misma. Véase las RTF Nos. 16387 de 20.02.81 (de observancia obligatoria), 169-2-98, 190-2-98, 001-1-99.

Reiterando, objetivamente, los supuestos regulados en el artículo 64 (que están vinculados al cumplimiento –o incumplimiento– de los deberes relacionados con las declaraciones, con los libros y registros contables, la documentación sustentatoria, con los comprobantes de pago, la inscripción en los Registros y a la condición domiciliaria), habilitan la aplicación de los procedimientos de determinación sobre base presunta, y a su texto expreso nos remitimos para su comprensión.

3. CRITERIO GENERAL

Los supuestos regulados en el artículo en comentario no son presunciones, y si bien es cierto en algunos casos están vinculados al hecho base (hecho cierto que permite llevar al hecho presumido), en sí mismos tampoco son tales; no obstante, los hechos base sí corresponden a alguna causal o supuesto.[645]

Artículo 65°.- PRESUNCIONES (*)

La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

1. **Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.**
2. **Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.**
3. **Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.**
4. **Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.**
5. **Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.**
6. **Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.**
7. **Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.**

---

[645] Aquí téngase en cuenta, como referencia, la RTF N° 332-2-2004, de observancia obligatoria, publicada el 09.02.2004, estableció el siguiente criterio:
La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 64° del Código Tributario.
Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.

8. **Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.**
9. **Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.**
10. **Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.**
11. **Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas.** (**)
12. **Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores.** (***)
13. **Otras previstas por leyes especiales.** (***)

La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

(**) *Numeral sustituido por el Artículo 17° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(***) *Numerales incorporados por el Artículo 17° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (ámbito de aplicación; tributos); **IV** (principio de legalidad); **VIII**, segundo párrafo (calificación de los hechos); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y sobre base presunta); **64°** (supuestos habilitantes para aplicar la determinación sobre base presunta); **66°** a **72°-D** (presunciones); **73°** (improcedencia de acumulación de presunciones); **74°** (valorización de los elementos determinantes de la base imponible); **75°** (resultados de la verificación o fiscalización); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **180°** (aplicación de sanciones).

Otras normas

Ley Marco del Sistema Tributario Nacional –D. Leg. N° 771 [31.12.93]: 2° (tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional).

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]. Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado. 18° (presunciones)

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 52° (presunción de incrementos patrimoniales); 91° (presunciones); 92° (incremento patrimonial no justificado); 93° (promedios, coeficientes, y/o porcentajes).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Hasta antes de su sustitución, el esquema del texto del artículo 65 se mantenía desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773.

Como se sabe, el texto vigente del artículo es el aprobado por el Decreto Legislativo N° 941. Respecto del anterior, en el numeral 1 se precisó el libro de ingresos y se añadió el supuesto (recurrir a la declaración) en caso de omisión

de presentación y/o exhibición; en el numeral dos, también se añadió el supuesto (recurrir a la declaración) en caso de omisión de presentación y/o exhibición del registro de compras; en los numerales 5, 6 y 7 se añadió la presunción de ventas; en el numeral 6, se precisó las cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero; en el numeral 7 se agregó los servicios; se agregó los últimos cuatro incisos; y, se retiró el anterior último párrafo.

Mediante el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el numeral 11 y se incorporó los numerales 12 y 13.

2. DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA (PRESUNCIONES)

Ya se ha indicado que la Administración, en la medida en que no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión, está facultada para realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. Al respecto, el numeral 2 del artículo 63 establece que la Administración Tributaria podrá realizar la determinación de la obligación sobre base presunta (presunciones): "en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación".

Asimismo hemos indicado que nuestra legislación ha establecido que la Administración podrá determinar sobre base presunta aplicando una norma legal o un camino otorgado por dicha norma legal (presunciones legales); cumpliendo escrupulosamente lo establecido formal, sustancial y procedimentalmente por la ley (fundamentalmente el Código Tributario), cuando el deudor tributario incurra (y la Administración lo pruebe plenamente) en cualquiera de los supuestos (supuestos habilitantes para practicar la determinación sobre base presunta) establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.

3. LA PRESUNCIÓN Y LAS PRESUNCIONES LEGALES

De la Plaza[646] señala que "la presunción es el resultado del proceso lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido", y D'Ors[647] lo define como "el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado". Becker, citado por Navarrine y Asorey (2000: 6), señala que la presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable.

Para Ziccardi (2003: 236-237), la presunción es un proceso lógico conforme al cual, existiendo un hecho base conocido y probado, se concluye una afirmación de otro hecho, llamado hecho "presumido" o "inferido", sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. Y añade: "También podemos decir que las presunciones son un juicio lógico por el que de un hecho base se extrae un hecho

[646] Citado por Cabanellas (1994-VI: 390).
[647] Citado por Navarrine y Asorey (2000: 29).

consecuencia, debiendo el hecho base estar completamente acreditado y siendo además necesario que entre éste y el hecho consecuencia exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

En nuestro país, respecto a la presunción, María Julia Sáenz (1997: 110) señala lo siguiente: "Se entiende generalmente que la presunción supone la aceptación de un hecho no probado como verdadero, a través de la utilización de otro existente que nos otorga esa certeza. En esta concepción, se identifica siempre la presencia de un hecho vinculado con la realidad. En este sentido, la presunción se origina por establecer elementos comunes en determinados hechos, suponiendo que en iguales circunstancias estos se configuran de la misma manera". Más adelante, la misma autora (Sáenz Rabanal 1997: 117) anota: "Con la utilización de presunciones (determinación sobre base presunta) se fija la existencia de un hecho gravado por la aplicación de una norma legal o de un camino otorgado por dicha norma legal. La determinación practicada así sólo puede surgir por defecto de la determinación directa debido a la gravedad que reviste".

Lo reseñado permite acercarnos a una clasificación típica: se distingue entre presunción legal[648] y presunción simple (homini); a su vez, la presunción legal se divide en presunción legal absoluta (iuris et de iure) y presunción legal relativa (iuris tantum)[649].

Las presunciones legales, es decir las formuladas por el legislador, son las aplicables en nuestra materia (y están contenidas y reguladas por el Código y eventualmente por otras normas tributarias).[650] En este caso la articulación entre el indicio o hecho base y el hecho presunto o ignoto es definida por el legislador, de modo tal que, cuando la Administración Tributaria apele al precepto contenido en la presunción legal, no tendrá que justificar el desarrollo inferencial que permite transitar del indicio o hecho base al hecho presunto o ignoto, limitándose en este punto a aplicar la ley (Gálvez Rosasco 2003: 38).[651]

Sin duda, el obtener de un hecho conocido (hecho base o hecho cierto) una consecuencia desconocida (hecho presumido), requiere de una regulación precisa,

---

[648] Estas presunciones legales son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el derecho, siendo también legítimas dentro del Derecho Tributario, entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imponibles. (Recomendación 2 de la Resolución de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bogotá, 1985, Tema 3: "El uso de las presunciones y ficciones en derecho Tributario".)

[649] Navarrine y Asorey (2000: 11), guiándose de Pugliese.

[650] De lo anotado queda claro, y así lo ha reiterado el Tribunal Fiscal, que la Administración no puede crear presunciones.

[651] Distinto es el caso de cuando la Administración realiza un juicio sobre la relación existente entre el indicio o hecho base y el hecho generador de la obligación tributaria (hecho presunto o ignoto), considerando sus propias máximas de experiencia; en ese caso se trata de una presunción humana o judicial (presunción homini). En este caso, el beneficiario de la presunción -la Administración Tributaria- deberá demostrar la realización del indicio o hecho base y la relación existente entre éste y la obligación tributaria presunta. (Gálvez Rosasco 2003: 38).

tanto de la forma de establecer este hecho base como del procedimiento a seguir para llegar a tal consecuencia (hecho presumido). Si bien estos aspectos están regulados (reiteramos, se entiende que se trata de presunciones legales), tal como precisa el IFA[652], nuestra legislación, en muchos casos, regula deficientemente la manera de establecer el hecho base y el procedimiento para encontrar el hecho presumido y, además, se excede al permitir que se extraiga un hecho desconocido que no tiene vinculación con el hecho base o cuya vinculación con éste es remota o insuficiente.

Al margen de aquella atingencia, la disposición bajo comentario, enlistando un conjunto de presunciones legales, señala genéricamente que la aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

4. LA APLICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES LEGALES

Para aplicar alguna de las presunciones legales establecidas o normadas fundamentalmente por el Código Tributario (aunque también por otras normas; por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta[653] y la ley del Nuevo RUS[654]), la Administración deberá acreditar la incursión del deudor tributario en algún supuesto o causal habilitante, asimismo la existencia del hecho base o hecho conocido y cumplir escrupulosamente lo establecido formal y procedimentalmente por las normas que las regulan.[655]

Toda esta actuación debe constar en los papeles de trabajo de fiscalización y, dentro del debido procedimiento administrativo, debe haberse puesto en conocimiento del deudor tributario.

4.1. Incursión en algún supuesto habilitante

Como se ha insistido, en primer lugar la Administración debe verificar y acreditar la incursión del deudor tributario en alguno de los supuestos habilitantes para tal efecto, de acuerdo con el artículo 64.[656]

Sobre estos hechos (su realización, veracidad y acreditación) cabe prueba en contrario.

---

[652] VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, en el considerando 12 de la Resolución.

[653] Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y presunción de ventas, ingresos o renta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

[654] Artículo 18 del Decreto Legislativo N 937.

[655] Véase como ejemplo la RTF N° 13423-2-2008.

[656] Ya se ha indicado que los supuestos regulados en este artículo no son presunciones, y si bien es cierto en algunos casos están vinculados directamente al hecho base, en sí mismos tampoco son tales; no obstante, los hechos base sí corresponderán a alguna causal o supuesto.

4.2. La determinación presuntiva

Ya dentro de las presunciones legales, se deberá seguir estrictamente lo reglado por la ley, normalmente en dos etapas: la definición y acreditación del hecho base o hecho cierto, y el cumplimiento de las condiciones y el procedimiento exigido para arribar desde aquel hasta el hecho presumido (generador de la obligación tributaria). En base a ello, podrá determinarse la obligación tributaria.

4.2.1. El hecho base, hecho conocido o hecho cierto

Una vez realizada la verificación del supuesto habilitante, la Administración debe verificar, definir y acreditar la existencia de un hecho base, hecho conocido, hecho cierto o indicio (también establecido legalmente), que permitirá arribar a otro hecho presumido (que configurará una obligación tributaria) a través del procedimiento establecido por ley.

La RTF N° 332-2-2004, de observancia obligatoria, publicada el 09.02.2004, señalaba: "En relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, cabe indicar que el Código Tributario exige en primer lugar que se configure alguno de los supuestos previstos por el artículo 64° y luego de ello, que se siga el procedimiento previsto en cualquiera de los artículos 66° al 72°. Sobre el particular, cabe señalar que por definición, la base de una presunción legal, debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado [...]".

En tal sentido, los datos, las omisiones, diferencias y estimaciones que configuran el hecho base, hecho conocido o hecho cierto estando establecidos y desarrollados en cada uno de los artículos que regulan las presunciones, deben estar clara y precisamente halladas y suficientemente acreditas por la Administración (y una vez comprobado y acreditado, sus resultados y efectos no pueden ser enervados[657]).

4.2.2. Procedimiento

Como dice Gálvez Rosasco (2003: 38), en las presunciones legales la articulación entre el "indicio o hecho base y el hecho presunto o ignoto es definida por el legislador, de modo tal que, cuando la Administración Tributaria apele al precepto contenido en la presunción legal, no tendrá que justificar el desarrollo inferencial que permite transitar del indicio o hecho base al presunto o ignoto, limitándose en este punto a aplicar la ley".

Enlazando lo anterior, siendo reglada la aplicación de las presunciones legales, ésta (la aplicación) debe enmarcarse estrictamente dentro de los alcances,

---

[657] V. g.: RTF N° 224-2-98: la presentación de declaraciones rectificatorias y el pago del tributo resultante no enerva el hecho conocido en el cual se sustenta la Administración para aplicar la presunción: las omisiones en el registro de ingresos. Es más, en la RTF N° 6627-1-2004 se estableció que luego de iniciado el procedimiento de fiscalización no cabe la modificación de la información contenida en los libros y registros, y en este sentido cualquier modificación efectuada luego de que se inicie la fiscalización no desvirtuarán la determinación sobre base presunta.

condiciones y procedimientos establecidos por la ley (el hecho base, el enlace y la serie de actos procedimentales exigidos por la ley; períodos de control, porcentajes, actuaciones físicas, cálculos, valores a considerar, etc.).

Así, al ejecutarse la determinación sobre base presunta debe seguirse escrupulosamente el procedimiento y cumplirse con las condiciones y las directivas estipuladas legalmente para la presunción que corresponda (RTF N° 1676-3-2002); a fin de determinar la obligación tributaria.

5. OTROS ASPECTOS GENERALES APLICABLES A LAS PRESUNCIONES

5.1. Relación o vinculación entre el hecho base, hecho conocido o hecho cierto y el hecho presumido

Al aplicar la determinación sobre base presunta, la Administración, en cada caso, debería ser además cuidadosa y realizar un verdadero análisis técnico del proceso, atendiendo a las circunstancias particulares del negocio, de las operaciones y de la empresa, la vinculación normal o necesaria con el hecho base, sin dejar de lado la realidad económica del deudor tributario fiscalizado[658].

Giuliani Fonrouge (2001: 554-555), sobre la presunción, emite algunas apreciaciones generales vinculadas a la legislación argentina, que pueden ser aplicables en nuestro país: "En los supuestos indicados (...) la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de las obligaciones (...). Esos elementos deben guardar relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables. Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o, por lo menos, adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate, o según experiencia estadística recogida en actividades de la misma naturaleza".

En las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, en los considerandos 13 y 14 de la Resolución se anotó:

> Que la ley debe regular la prueba en contrario de cargo del administrado respecto de la realidad y dimensiones del hecho base, si el utilizado por la Administración Tributaria no se encuentra suficientemente acreditado con pruebas directas, principalmente instrumentales, así como respecto de la in-

[658] Si bien nuestra normatividad no recoge este criterio (regla de razonabilidad), consideramos que es de tenerse en cuenta por el principio de capacidad económica que rige nuestra materia.

correcta sujeción al procedimiento regulado para inferir el hecho presumido y, en su caso, para demostrar que la vinculación entre el hecho presumido y el hecho base es remota o inexistente.

Que la utilización de coeficientes, promedios y porcentajes no constituye la aplicación de una presunción por sí misma, sino que es un instrumento o técnica de fiscalización o medio de valoración para llegar a resultados presuntos, siempre que exista un hecho inferente o hecho-base, real y legalmente fijado, por lo que su uso en el Código Tributario, como procedimiento de determinación sobre base presunta, implica confundir dichas estimaciones globales con presunciones legales.

Y se recomendó:

14. Que la ley debe regular de manera completa en la determinación sobre (base) presunta: a) la forma de establecer la existencia y la cuantificación del hecho conocido o hecho base; y, b) el procedimiento para llegar al hecho conocido o probable, señalando presunciones que permitan llegar a este último porque existe vinculación normal o necesaria con el hecho base.

15. Que en la determinación sobre base presunta la ley debe permitir en todos los casos la prueba en contrario de cargo del administrado respecto de la existencia del supuesto habilitante, de la realidad y dimensiones del hecho base y de la incorrecta sujeción al procedimiento regulado para inferir el hecho presumido y, en su caso, para demostrar que la vinculación entre el hecho presumido y el hecho base es insuficiente, remota o inexistente o el resultado de ella no se adecua a la realidad económica del contribuyente.

5.2. Normatividad aplicable

Hay que anotar que la aplicación de tales presunciones, deberá ser realizada considerando las normas vigentes en los períodos en los que afectará la determinación.

De acuerdo al principio jurídico de temporalidad de la ley, el cual es recogido como precepto constitucional en cuanto a la vigencia de la ley, no se puede determinar la cuantía de la obligación de un contribuyente, respecto de un tributo, mediante la aplicación de una norma legal que al momento de devengarse la referida obligación no se encontraba en vigencia, siendo necesario aplicar, en la determinación aludida, la norma que se encontraba en vigencia en la época del devengo (RTF N° 289-3-98); en otra resolución (N° 282-3-99) se estableció taxativamente: la Administración Tributaria al efectuar una acotación sobre base presunta debe aplicar las presunciones contenidas en el Código Tributario vigente en el período acotado.

En la misma línea de pensamiento, mediante la RTF N° 253-2-2001 se resolvió: conforme lo establecido por la resoluciones del Tribunal Fiscal 1256-3-96, 472-3-98, 723-1-98 y 1041-4-99, por el principio jurídico de temporalidad de la ley no se puede determinar la cuantía de la obligación tributaria de un contribuyente respecto de un tributo, mediante la aplicación de una norma legal que al momento

de devengarse la referida obligación no se encontraba en vigencia, siendo necesario aplicar en la determinación de la obligación aludida, la norma vigente en ese momento (en el caso, se trató de la aplicación del artículo 67 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 cuando correspondía aplicar, por el principio indicado, el artículo 67 del aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, y si bien en ambos casos se trata de la presunción por omisión en el registro de compras, los procedimientos para su aplicación son diferentes).

Habiéndose dictado mediante el Decreto Legislativo N° 941 diversas modificaciones al Código Tributario, incluyendo nuevos "procedimientos" de determinación sobre base presunta, de acuerdo con el principio jurídico de la temporalidad de la ley seguido en la RTF N° 289-3-98 (reseñado líneas arriba), no cabe aplicar las modificaciones ni las inclusiones establecidas por el Decreto Legislativo N° 941 a obligaciones tributarias cuyo devengo ocurrió antes de la entrada en vigencia de tal norma (RTF N° 5995-3-2004).

5.3. Las presunciones

Como se sabe, nuestra legislación ha establecido que las presunciones legales (en la medida en que surgen de la norma jurídica) señaladas en el artículo 65 del Código Tributario son absolutas, es decir iuris et de iure: que no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido (Navarrine; Asorey 2000: 2).

Lo anotado no quiere decir que la existencia y probanza del supuesto habilitante y del hecho cierto o base, y la aplicación del procedimiento sean indiscutibles o irrebatibles; en la acreditación o en la ejecución del procedimiento, se puede discutir sustentadamente la actuación de la administración; es más, la determinación sobre base presunta es plenamente impugnable; todo esto sin que se vea afectado el contenido del último párrafo del artículo 64.

Ahora bien, estas presunciones son:

- Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.
- Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.
- Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
- Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.

- Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.
- Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.
- Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.
- Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas.
- Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores.
- Otras previstas por leyes especiales.

5.4. Sobre las otras presunciones

De otro lado, si bien la primera parte del presente artículo señala la posibilidad de aplicar otras presunciones no reguladas por el Código, y complementada con el numeral 13 ("Otras previstas por leyes especiales"), se debe entender que estas deben estar expresamente reguladas en las normas tributarias con rango de ley (RTF Nos. 950-2-99, 787-2-2001, 791-1-2001, 737-1-2002).

En este sentido, la Administración no podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones (RTF Nos. 1261-5-97, 097-3-99, 619-3-2001 y 960-5-2006), considerando, por ejemplo, sus propias máximas de experiencia.

Asumiendo tal posición como impedimento de la Administración de aplicar presunciones no establecidas por ley, entendemos que tampoco es posible determinar directamente deudas tributarias aplicando sólo criterios particulares de valuación o de lógica (que aparentemente permiten ciertas normas a la Administración; por ejemplo el artículo 74 del Código).

5.5. Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 941

Finalmente, la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 941, ha precisado:

Primera.- Valor de Mercado

Precísase que el ajuste de operaciones a su valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Artículo 65°-A.- EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES (*)

La determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas, ingresos o remuneraciones presuntas que sea distinta: (**)

a) Para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.
En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.
En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

b) Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda. (***)
No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2. y 8. del artículo 65° se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.
La determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:
   (i) Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos impuestos.
   (ii) Cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.
   (iii) Cuando el contribuyente realizara operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

   Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.
   Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría. Es de

aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) de este artículo, cuando corresponda.

Tratándose de deudores tributarios que explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

c) La aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

d) Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados incrementarán, para la determinación del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando corresponda, las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Para efectos de la determinación señalada en el presente inciso será de aplicación, en lo que fuera pertinente, lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del presente artículo.

e) Para efectos del Nuevo Régimen Único Simplificado, se aplicarán las normas que regulan dicho régimen.

f) Para el caso del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el Ingreso Neto Mensual.(****)

En el caso de contribuyentes que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General de conformidad a lo normado en el Impuesto a la Renta, se procederá de acuerdo a lo señalado en los incisos a) al e) del presente artículo.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

(**) *Encabezado sustituido por el Artículo 18° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(***) *Inciso sustituido por el Artículo 18° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(****) *Inciso incorporado por el Artículo 18° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

II (ámbito de aplicación; tributos); **IV** (principio de legalidad); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y sobre base presunta); **64°** (supuestos habilitantes para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **66°** a 72°-B (presunciones); **73°** (improcedencia de acumulación de presunciones); **74°** (valorización de los elementos determinantes de la base imponible); **75°** (resultados de la verificación o fiscalización); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **180°** (aplicación de sanciones).

Otras normas

Ley Marco del Sistema Tributario Nacional –D. Leg. N° 771 [31.12.93]: 2° (tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional).

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]. Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado. 18°, numeral 3 (efectos de las presunciones).

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se ha anotado, el presente artículo ha sido incorporado en virtud de lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 941.

En el primer párrafo del artículo, mediante el Decreto Legislativo N° 981, se sustituyó el encabezado y el inciso b), y se incorporó el inciso f).

2. EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES

La determinación sobre base presunta sin duda tiene determinados efectos jurídico-tributarios. El artículo en comentario, precisando que salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga expresamente una forma de imputación distinta (v. g. la ley del impuesto a la renta), y tratando de consolidarlos en un solo artículo, regula los efectos de la determinación sobre base presunta respecto del Impuesto General a las ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto a la Renta.

3. EFECTOS RESPECTO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y EL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

3.1. Cuando tenga ingresos o ventas declarados o registrados

En este primer caso, para los tributos indicados, las ventas o ingresos determinados (por la Administración) incrementarán las ventas o ingresos:

- declarados,
- registrados o
- comprobados

En cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados (en cada uno de dichos meses). En este caso, el total de ingresos o ventas declarados o registrados en los meses del requerimiento (por ejemplo 12) será el 100%, y se distribuirá en el año en proporción a las ventas en esos meses (v. g. si las ventas anuales fueron de S/. 1'000,000.00 y en el mes de enero se registraron ventas por la suma de S/. 110,000.00, el incremento será en la proporción de ese mes, es decir 11%; así, si se

ha detectado ingresos omitidos de S/. 900,000.00, el incremento del mes de enero será de S/. 99,000.00).

3.2. Cuando NO tenga ingresos o ventas declarados o registrados

En este segundo caso, para los tributos indicados, las ventas o ingresos determinados (por la Administración), la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Como no se tiene ingresos o ventas declaradas o registradas, se distribuye la omisión detectada en igual proporción en todos los meses (v. g.: en el ejemplo anterior, si la omisión fue de S/. 900,000.00, y el requerimiento es por 12 meses, a cada mes se atribuirá ingresos de S/. 75,000.00).

3.3. Crédito fiscal

En ambos casos, la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

4. EFECTOS RESPECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA

4.1. Deudores que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría

Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda[659].

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta.

Excepcionalmente, en el caso de la presunción a que se refieren los incisos 2)[660] y 8)[661] del artículo 65 se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

Por la vinculación entre el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas (y, eventualmente, el impuesto selectivo al consumo), el artículo en comentario ha determinado efectos directos en estos tributos: la determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se consideraran ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

- Cuando el contribuyente realizara *exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas* con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos Impuestos.

---

[659] Como se sabe, la imposición a las rentas de tercera categoría se aplica sobre la renta neta, y esta es el resultado de detraer a la renta bruta los gastos necesarios para producir la renta o mantener la fuente productora.

[660] Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.

[661] Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.

- Cuando el contribuyente realizara *junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas* con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas, (siguiendo en su aplicación lo establecido en el inciso a) del artículo 65-A).
- Cuando el contribuyente realizara operaciones de *exportación*, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas, (siguiendo en su aplicación lo establecido en el inciso a) del artículo 65-A).

4.2. Respecto de los pagos a cuenta

La aplicación de las presunciones **no** tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

4.3. Deudores que perciban otra categoría de rentas y/o rentas de fuente extranjera

4.3.1. Pero no rentas de tercera categoría

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formaran parte de la renta neta global[662].

4.3.2. Y además obtengan rentas de tercera categoría

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 65-A, cuando corresponda.

4.4. Deudores acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER)

Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados incrementarán, para la determinación del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando corresponda, las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

Téngase en cuenta que en este caso existen pagos definitivos mensuales del impuesto a la renta.

---

[662] Véase su aplicación con las modificaciones del artículo 49 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Para efectos de la determinación señalada en el presente inciso será de aplicación, en lo que fuera pertinente, lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 65-A.

5. EFECTOS RESPECTO DEL NUEVO RUS

En principio cabe anotar que a los sujetos acogidos al Nuevo RUS, siendo de aplicación las normas que regulan dicho régimen, no son de aplicación todas las presunciones, aunque sí podrían aplicarse las señaladas en los numeral 3, 6 y 9 del artículo 65.

Ahora bien, en el caso de contribuyentes acogidos al Nuevo RUS que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General de conformidad a lo normado en el Impuesto a la Renta, se procederá de acuerdo a lo señalado en los incisos a) al e) del artículo 65-A.

Artículo 66°.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE VENTAS O LIBRO DE INGRESOS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO Y/O LIBRO (*)

Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos declarados en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

También se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores a:

1) **Los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos**

que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.

2) Los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta.

El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo a los párrafos anteriores, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones. En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán éstas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registrados o declarados, según corresponda.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

La anterior redacción del artículo venía de lo establecido por el Decreto Legislativo N° 816. Por cierto, con los Códigos aprobados por el Decreto Ley N° 25859 y el Decreto Legislativo N° 773, las condiciones, procedimiento y efectos eran distintos.

El texto vigente es el aprobado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 941. Fundamentalmente, se añadió la regulación de la presunción cuando no se cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos y sus implicancias en contribuyentes perceptores de rentas de cuarta categoría, y se retiró la regulación de sus efectos en la medida en que ya se encuentra normado en el artículo 65-A.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.

Permite determinar el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto selectivo al consumo (cuando corresponda); esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER) y cuarta categoría (en lo que resulte pertinente).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Omisiones comprobadas en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos (declarados o registrados) en esos meses.

Ejemplo: si en cuatro meses (en los cuales en total –la suma– se registro o declaró S/. 400,000.00), se comprueba omisiones por S/. 80,000.00, se habrá acreditado el hecho base: 20%

4. PROCEDIMIENTO

4.1. Cuando se presente y/o se exhiba el registro de ventas o libro de ingresos

Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos *registrados o declarados* en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

Las omisiones comprobadas se refieren a la no anotación en el libro o registro de documentos que acrediten la existencia de ingresos o ventas.

4.2. Cuando no se presente y/o no se exhiba el registro de ventas o libro de ingresos

En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando:

- el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros (v. g.: comprobación vía cruces de información y DAOT),
- y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses.

De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos *declarados* en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

4.3. Tratándose de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones

Siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.

4.4. Tratándose de contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta

Se deberá comprobar omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de ingresos *declarados o registrados* en esos meses. Téngase en cuenta el criterio de lo percibido aplicable en este tipo de rentas.

5. EFECTOS Y DETERMINACIÓN

Además de lo regulado en el artículo 65-A, deberá tomarse en cuenta:

- El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo a los párrafos anteriores, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto (obviamente cuando se han encontrado omisiones en más de cuatro meses). Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones.
- En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán éstas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registrados o declarados, según corresponda.

ARTÍCULO 67°.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO (*)

Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, se incrementarán las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento, de acuerdo a lo siguiente: (**)

a) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último

ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.(***)

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo al primer párrafo del presente inciso, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontraron omisiones.

b) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean menores al diez por ciento (10%) de las compras, el monto del incremento de las ventas o ingresos en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En aquellos casos en que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el Registro de Compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración a través de la información obtenida por terceros en dichos meses. El porcentaje de omisiones mencionado en los incisos a) y b) del presente artículo se obtendrá, en este caso, de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración tributaria por comprobación mediante el procedimiento antes citado, entre el monto de las compras declaradas en dichos meses.

También se podrá aplicar cualesquiera de los procedimientos descritos en los incisos anteriores, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

(**) *Encabezado del primer párrafo sustituido por el Artículo 29° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

(***) *Primer párrafo del literal a) sustituido por el Artículo 29° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); 113° (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 187-2009-SUNAT/2B0000:

Para efecto de la aplicación de lo dispuesto en el inciso b) del primer párrafo del artículo 67° del TUO del Código Tributario, se tomará en consideración la última Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que hubiera sido presentada por el propio contribuyente o por otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, según corresponda, en el ejercicio materia de fiscalización.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente es el aprobado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 941, y modificado por el artículo 29 del Decreto Legislativo N° 953.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.

Permite determinar el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto selectivo al consumo (cuando corresponda); esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Omisiones comprobadas (en el registro de compras, en su defecto, en las declaraciones; estas compras deben estar vinculadas a ventas o ingresos) en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento.

- Omisiones que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses.

  Ejemplo: si en cuatro meses (en los cuales en total se registro o declaró S/. 300,000.00), se comprueba omisiones por S/. 90,000.00, se habrá acreditado el hecho base: 30%.

- Omisiones que en total menores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses.

  Ejemplo: si en cuatro meses (en los cuales en total se registro o declaró S/. 300,000.00), se comprueba omisiones por S/. 27,000.00, se habrá acreditado el hecho base: 9%.

4. PROCEDIMIENTO

Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, se incrementarán las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento.

4.1. Omisiones que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses

En tal caso se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. En el ejemplo, comprobada las omisiones y determinado el porcentaje en 30%, se aplicará éste a la base imponible (del registro de ventas) de cada uno de los meses (12, según el requerimiento) incrementando las ventas o ingresos en dicha proporción.

El monto del incremento de las ventas en los meses (en el ejemplo, 4 meses) en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta[663]:

Índice (MUB) = 1 + (utilidad bruta / costo de venta)

El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo al primer párrafo del presente inciso, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontraron omisiones.

4.2. Omisiones comprobadas menores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses

En tal caso, se incrementarán las ventas o ingresos en los meses en que se hallaron omisiones (en el ejemplo, 4 meses).

---

[663] Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor. Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

El incremento (obviamente en cada uno de los 4 meses) no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta:

Índice (MUB) = 1 + (utilidad bruta / costo de venta)

Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

4.3. Cuando no se cumpla con presentar y/o exhibir el registro de compras

En aquellos casos en que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el Registro de Compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración a través de la información obtenida por terceros (v. g.: comprobación vía cruces de información y DAOT).

El porcentaje de omisiones mencionado en los incisos a) y b) del artículo 67 se obtendrá, en este caso, de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración tributaria por comprobación mediante el procedimiento antes citado, entre el monto de las compras declaradas (en la medida en que el registro de compras no ha sido presentado y/o exhibido) en dichos meses.

4.4. Contribuyentes con menos de un año de haber iniciado operaciones

También se podrá aplicar cualesquiera de los procedimientos descritos en los incisos anteriores, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.

5. EFECTOS Y DETERMINACIÓN

Además de lo regulado en el artículo 65-A, deberá tomarse en cuenta:

5.1. Tratándose de omisiones que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses:

- Para el caso del IGV, ISC y el RER, se aplicará tal como se ha señalado en el procedimiento pertinente.
- Para el caso del Impuesto a la Renta de tercera categoría –régimen general: de acuerdo con el inciso b) del artículo 65-A, a la omisión determinada

(suma total –anual– de los incrementos en ventas o ingresos mensuales) se le deducirá el costo de las compras no registradas, y la suma resultante será gravada como una adición.

5.2. Tratándose de omisiones comprobadas menores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses

- Para el caso del IGV, ISC y el RER, se aplicará tal como se ha señalado en el procedimiento pertinente.
- Para el caso del Impuesto a la Renta de tercera categoría –régimen general: de acuerdo con el inciso b) del artículo 65-A, a la omisión determinada (suma total –en el ejemplo, de los 4 meses– de los incrementos en ventas o ingresos mensuales) se le deducirá el costo de las compras (obviamente de esos 4 meses) no registradas, y la suma resultante será gravada como una adición.

Artículo 67°-A.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS EN CASO DE OMISOS (*)

Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de "cero", o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:

(i) El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o

(ii) El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

Tratándose de ventas o ingresos omitidos, se imputarán como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontraron las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o ingresos que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4) sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. En ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo.

Tratándose de compras omitidas, se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente o la obtenida de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar del último ejercicio gravable vencido. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el monto

que se adicionará será el porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro y/o actividad similar.
En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de relacionar las ventas determinadas que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4).

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 6° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se ha anotado, el presente artículo ha sido incorporado en virtud de lo dispuesto por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.

Permite determinar el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

La Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros (v. g.: DAOT u otros cruces de información) o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es:

- Omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o
- Presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de "cero", o
- Presenta dichas declaraciones y no consigna cifra alguna.

Adicionalmente:

- El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o
- El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

4. PROCEDIMIENTO

Se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados.

- Tratándose de ventas o ingresos omitidos (detectadas y comprobadas)

  Se imputarán como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontraron las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o ingresos que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión (lo que quiere decir que puede haberse encontrado omisiones en más de 4 meses) hallada entre cuatro sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

  Ejemplo: siendo la suma de omisiones detectadas y comprobadas en 4 meses de S/. 40,000.00, el promedio será S/. 10,000.00, monto que será imputado a cada uno del resto de los meses.

  En ningún caso las omisiones halladas (en cualquiera de los 4 meses) podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo. En el ejemplo, si en uno o más meses en los cuales se comprobó las omisiones el monto de ellas es menor a los S/. 10,000.00, se considerará este último monto en lugar del monto de omisión probada, y si en uno o más meses en los cuales se comprobó las omisiones el monto de ellas es mayor a los S/. 10,000.00, en dicho mes o meses no se considerará este monto sino el de las omisiones probadas.

  Cabo anotar que las omisiones pueden haberse encontrado en más meses que los 4 de la referencia.

- Tratándose de compras omitidas (detectadas y comprobadas)

  Se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta[664]. Ejemplo: si la omisión mayor mensual (de

[664] Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente o la obtenida de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar del último ejercicio gravable vencido. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la Declaración Jurada Añual del Impuesto a la Renta, el monto que se adicionará será el porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

los 4 meses) es de S/. 8,000.00, se añadirá el margen de utilidad bruta que puede ser de 10%; en tal caso, la venta omitida presunta de dicho mes será de S/. 8,800.00. Así en cada uno de los cuatro meses, respecto de sus omisiones.

En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de relacionar las ventas determinadas que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro; lo cual quiere decir que puede haberse encontrado omisiones en más de 4 meses. Ejemplo, si la suma de las omisiones determinadas de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior resulta S/. 34,000.00, el promedio de las cuatro será S/. 8,500.00; en tal caso, siendo este el límite mínimo, es probable que éste, salvo el caso del monto mayor determinado previamente (S/. 8,800.00), se aplique a todos los demás meses.

5. EFECTOS Y DETERMINACIÓN

Es aplicable lo regulado en el artículo 65-A, incluyendo para efectos del impuesto a la renta, cuando se trate de omisión en compras, la deducción establecida en el inciso b).

Artículo 68°.- PRESUNCION DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO (*)

El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.

Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aún cuando la misma comprenda uno o más días naturales.

La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.

Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo ante-

rior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable.
Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.
Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 7° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]: Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente es el aprobado por el artículo 7 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas (aunque no se descarta para la venta de bienes, es fundamentalmente aplicable a servicios), por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo: Punto Fijo.

Permite determinar el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas; también para determinar deuda a sujetos acogidos al Nuevo RUS; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Una vez probada la incursión en la causal o supuesto habilitante, la realización efectiva y correcta del Punto Fijo y control directo de la Administración Tributaria de ventas, servicios u operaciones gravadas. Está vinculado directamente con las exigencias del procedimiento aplicable.

4. PROCEDIMIENTO

Como quiera que se controlará los ingresos, debe, desde el primer momento de operaciones del día, tenerse control de la caja; para tal efecto, deberá hacerse un arqueo de caja inicial y luego del control, un arqueo de caja final; asimismo, un control previo y final de los comprobantes de pago; constando todos estos hechos y los vinculados, en actas.

4.1. Mensual

El resultado de promediar:

- el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria,
- en no menos de cinco (5) días comerciales[665] continuos o alternados de un mismo mes,
- multiplicado por el total de días comerciales del mismo,

Representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.

En tales casos, la Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes[666].

Ejemplo: la suma de los ingresos controlados de los cinco días es de S/. 18,000; el promedio diario será S/. 3,600.00; siendo, para el ejemplo, veintiséis (26) los días comerciales del mes controlado, resultará como ingresos presuntos del mes la suma de: S/. 93,600.00.

4.2. Anual

Si el control mencionado en el apartado anterior se efectuara en no menos (puede ser en más meses) de cuatro (4) meses alternados (no continuos) de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.

Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos (por ejemplo, la temporada de verano o las temporadas especiales en una zona turística).

---

[665] Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aun cuando la misma comprenda uno o más días naturales. Tal aclaración es útil cuando un mismo "día comercial" se configura en dos días calendarios; por ejemplo, en los bares y restaurantes que prestan servicios desde la noche del día anterior hasta la madrugada del día siguiente.

[666] Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

En el ejemplo: si además del mes anterior (en que se determinó como ingreso presunto del mes la suma de S/. 93,600.00), se tienen por otros tres meses alternados montos que sumados con el anterior dan S/. 320,000.00, el promedio mensual de ingresos será S/. 80,000.00, monto que podrá ser aplicado a los meses restantes.

4.3. Deudor tributario no inscrito

Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el apartado anterior (anual) podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados (no continuos) de un mismo año gravable.

4.4. Contribuyente con ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas

Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.

Artículo 69°.- PRESUNCION DE VENTAS O COMPRAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS (*)

Las presunciones por diferencias de inventarios se determinarán utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos:

69.1. Inventario Físico

La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

(i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

(ii) Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.

(iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso (i).

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.

Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien, o en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:

a) En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, conforme a lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.

b) En los demás casos, inclusive en aquéllos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.

En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho período entre el valor de las existencias determinadas por el contribuyente, o en su defecto, por la Administración Tributaria, a la fecha de la toma de

inventario, mientras que para determinar el costo del sobrante se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido por el contribuyente a la fecha de la toma de inventario.

69.2. Inventario por Valorización

En el caso que por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios, de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso anterior, la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:

a) Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el periodo comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.

   Para efectuar la valuación de los bienes se tomará en cuenta el valor de adquisición del último comprobante de pago de compra del ejercicio anterior a la toma de inventario o, en su defecto, el que haya sido materia de exhibición y/o presentación de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

   Tratándose de bienes de nuevas líneas de comercialización implementadas en el ejercicio de la toma de inventario se tomará el primer comprobante de pago de compra de dichos bienes, o en su defecto, el que haya sido materia de presentación y/o exhibición de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

   Para determinar el costo de los bienes vendidos, se deducirá del valor de venta el margen de utilidad bruta que figure en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a aquél en el cual se realice la toma de inventario por parte de la Administración, o en su defecto, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido. De no contar con esta información se tomará el margen de utilidad bruta de empresas similares.

b) El valor determinado en el inciso anterior representa el inventario determinado por la Administración, el cual comparado con el valor del inventario que se encuentre registrado en los libros y registros del deudor tributario, determinará la existencia de diferencias de inventario por valorización.

   La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

c) A efectos de determinar el monto de ventas o ingresos omitidos se adicionará al valor de la diferencia de inventario, el margen de utilidad bruta a que se refiere el cuarto párrafo del inciso a) del presente numeral.

d) Cuando la Administración determine diferencias de inventarios por valorización presumirá la existencia de ventas que han sido omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al año inmediato anterior a la toma de inventario.

69.3. Inventario Documentario

Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá al 31 de diciembre del periodo en el que se encuentren las diferencias.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

(ii) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

(iii) Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.

(iv) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso (i).

Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:

a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.

b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.

c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 8° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 071-2010-SUNAT/2B0000:

Para efectos de aplicar la presunción de ventas o compras emitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, regulada por el numeral 69.1 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, a una empresa que realiza actividad productiva o procesamiento de productos primarios, no resulta válido que el inventario físico sea determinado en base a una producción "estimada" obtenida de presumir -en la etapa de fiscalización- que toda la materia prima adquirida por el contribuyente ha sido enviada a producción.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente es el aprobado por el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.

Permite determinar el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto selectivo al consumo, cuando corresponda; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Faltantes o sobrantes resultantes de inventarios.

4. PROCEDIMIENTO

Las presunciones por diferencias de inventarios se determinarán utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos: inventario físico, inventario por valorización e inventario documentario.

4.1. Inventario físico

La diferencia[667] entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa:

[667] La diferencia de inventario referida se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

- En el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario[668].

  Ejemplo: el 20 de febrero de 2006, luego del inventario realizado, la Administración encuentra 1,200 sacos de arroz superior de 50 kilos cada uno; a esta cifra se debe deducir las compras efectuadas entre el 01.01.2006 y el 20.02.2006 (2,000) y se le debe sumar las ventas realizadas en el mismo período (2,100); de este modo la Administración establece como inventario al 01.01.2006: 1,300 sacos. Comparado con el inventario según el Libro de Inventarios y Balances del contribuyente a la misma fecha (4,700 sacos), se determina como faltante de inventario al 01.01.2006: 3,400 sacos.

  Valorización:

  El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior.

  Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

  En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

  - Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
  - Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
  - Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el párrafo precedente al anterior.

- En el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario[669].

---

[668] En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación.

[669] Como en el supuesto anterior, en el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según

Ejemplo: el 20 de febrero de 2006, luego del inventario realizado, la Administración encuentra 1,200 sacos de arroz superior de 50 kilos cada uno; a esta cifra se debe deducir las compras efectuadas entre el 01.01.2006 y el 20.02.2006 (2,000) y se le debe sumar las ventas realizadas en el mismo período (2,100); de este modo la Administración establece como inventario al 01.01.2006: 1,300 sacos. Comparado con el inventario según el Libro de Inventarios y Balances del contribuyente a la misma fecha (750 sacos), se determina como sobrante de inventario al 01.01.2006: 550 sacos.

Valorización:

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado.

El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.

Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien, o en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:

- En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, conforme a lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.
- En los demás casos, inclusive en aquéllos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma

---

corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho período entre el valor de las existencias determinadas por el contribuyente, o en su defecto, por la Administración Tributaria, a la fecha de la toma de inventario, mientras que para determinar el costo del sobrante se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido por el contribuyente a la fecha de la toma de inventario.

de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.

4.2. Inventario por valorización

En el caso que por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios (por ejemplo, la información –descripción, tipo, cantidad, valor– respecto de los bienes o productos no es congruente, completa o precisa), de conformidad con el procedimiento establecido en el numeral 69.1 (inventario físico), la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:

a. Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el periodo comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.

   Para efectuar la valuación de los bienes se tomará en cuenta el valor de adquisición del último comprobante de pago de compra del ejercicio anterior a la toma de inventario o, en su defecto, el que haya sido materia de exhibición y/o presentación de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

   Tratándose de bienes de nuevas líneas de comercialización implementadas en el ejercicio de la toma de inventario se tomará el primer comprobante de pago de compra de dichos bienes, o en su defecto, el que haya sido materia de presentación y/o exhibición de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

   Para determinar el costo de los bienes vendidos, se deducirá del valor de venta el margen de utilidad bruta que figure en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a aquél en el cual se realice la toma de inventario por parte de la Administración, o en su defecto, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido. De no contar con esta información se tomará el margen de utilidad bruta de empresas similares.

b. El valor determinado en el inciso anterior representa el inventario determinado por la Administración, el cual comparado con el valor del inventario que se encuentre registrado en los libros y registros del deudor tributario, determinará la existencia de diferencias de inventario por valorización.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

c. A efectos de determinar el monto de ventas o ingresos omitidos se adicionará al valor de la diferencia de inventario, el margen de utilidad bruta a que se refiere el cuarto párrafo del inciso a) del presente numeral.

d. Cuando la Administración determine diferencias de inventarios por valorización presumirá la existencia de ventas que han sido omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al año inmediato anterior a la toma de inventario.

4.3. Inventario Documentario

Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá al 31 de diciembre del periodo en el que se encuentren las diferencias.

Ejemplo: considerando el año 2005, al inicio (01.01.2005) se tiene 2,000 llantas X de camión; se suma a esta cifra las compras efectuadas en el año 2005 (8,000) y se resta las ventas realizadas en el mismo período (6,500), obteniéndose como inventario: 3,500. Esta cifra comparada con el inventario al 31.12.2005 señalado en el Libro correspondiente (6,100), dan una diferencia de inventario de 2,600 llantas.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el punto precedente al anterior.

4.4. Disposiciones aplicables a los inventarios

Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:

- En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.
- La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.
- Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Artículo 70°.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR PATRIMONIO NO DECLARADO O NO REGISTRADO (*)

Cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.

El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión. Las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial. El monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

De tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias, el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior se determinará considerando el valor del patrimonio neto de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que corresponda al ejercicio fiscal materia de revisión, o en su defecto, el obtenido de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 9° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente es el aprobado por el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.

Permite determinar el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (considerando el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 071-2004/SUNAT, aunque con limitaciones, inclusive a los acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Considerando los supuestos habilitantes señalados en los numerales 2 y 4 del artículo 64 del Código, que el patrimonio real (probado) del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado (balance general).

En buena cuenta, estamos hablando de patrimonio no registrado ni declarado, y comprobado como tal por la Administración.

4. PROCEDIMIENTO

Cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.

Para determinar las diferencias patrimoniales deberá partirse de la ecuación: patrimonio = activo - pasivo, y se deberá acreditar (por ejemplo) el incremento del activo (v. g.: compra no declarada ni registrada de un bien inmueble) o la disminución del pasivo (v. g.: cancelación no registrada ni declarada de deudas a proveedores), considerando el balance general del deudor tributario al 31 de diciembre del ejercicio. Así resultará: patrimonio comprobado por la Administración (real) menos (-) patrimonio declarado o registrado por el deudor tributario igual (=) patrimonio omitido.

El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias (no la totalidad de

bienes del activo de la empresa; solo las que se encuentren en el rubro "existencias") declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión.

Ejemplo: si las ventas declaradas y registradas son: S/. 900,000.00, y en el rubro existencias se tiene: S/. 500,000.00, el coeficiente será: 1.8. En tal sentido, si se acreditó la existencia de un patrimonio omitido de: S/. 140,000.00, resultará (140,000 x 1.8) como ingresos omitidos: S/. 252,000.00.

Las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial.

El monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

Es de aplicación el artículo 65-A del Código Tributario.

De tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias (algunas empresas de servicios), el coeficiente ya referido se determinará considerando el valor del patrimonio neto de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que corresponda al ejercicio fiscal materia de revisión, o en su defecto, el obtenido de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar.

Si las ventas declaradas y registradas son: S/. 600,000.00, y el patrimonio neto es de S/. 96,000.00, el coeficiente será: 6.25. En tal sentido, si se acreditó la existencia de un patrimonio omitido de: S/. 85,000.00, resultará (85,000 x 6.5) como ingresos omitidos: S/. 531,250.00.

Artículo 71°.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIAS EN CUENTAS ABIERTAS EN EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO(*)

Cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.
También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho.
Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702 y normas modificatorias.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 10° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización; num. 10: requerir información a entidades del sistema Bancario y Financiero; secreto bancario); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros (Ley N° 26702 publicada el 09.12.96): 140° a 143° (secreto bancario).

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]: Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente es el aprobado por el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero.

Permite determinar el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas; también para determinar deuda a sujetos acogidos al Nuevo RUS; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Establecimiento probado por la Administración (normalmente vía el levantamiento del secreto bancario aplicando el numeral 10 del artículo 62 del Código Tributario; también por cruces de información o requerimientos específicos) de diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero[670] operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados (esto también debe ser acreditado) y los depósitos debidamente sustentados (revisando, sin duda, la documentación, los libros y registros y las cuentas vinculadas).

También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho.

---

[670] Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

4. PROCEDIMIENTO

Partiendo de las diferencias encontradas, se podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de las diferencias.

Para la determinación se recurrirá al artículo 65-A.

Artículo 72°.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS CUANDO NO EXISTA RELACION ENTRE LOS INSUMOS UTILIZADOS, PRODUCCION OBTENIDA, INVENTARIOS, VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS (*)

A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos, la Administración Tributaria considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realice el deudor tributario.

Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.

Las ventas o ingresos omitidos se determinarán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o en su defecto el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

(i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

(ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.

(iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso (i).

A fin de determinar las unidades producidas o servicios que se prestan, la Administración Tributaria podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación del propio deudor tributario los que servirán para hallar los coeficientes de producción.

En los casos que por causas imputables al deudor tributario no se pueda determinar los coeficientes de producción, o la información proporcionada no fuere suficiente, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios índices, porcentajes o coeficientes necesarios para determinar la producción de bienes o prestación de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.

Asimismo, la Administración Tributaria para la aplicación de esta presunción

podrá utilizar una de las materias primas o envases o embalajes o suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio.
Para efectos de este procedimiento resultará aplicable la metodología y reglas de valorización previstas en el artículo 69°, cuando corresponda.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 11° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente es el aprobado por el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.

Permite determinar el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (considerando el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 071-2004/SUNAT, aunque con limitaciones, inclusive a los acogidos al RER

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Diferencias determinadas (y probadas) por la Administración Tributaria como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración. Debe considerase también como parte de la base cierta, el procedimiento aplicado para encontrar la diferencia.

4. PROCEDIMIENTO

A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos, la Administración Tributaria considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realice el deudor tributario.

Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.

Las ventas o ingresos omitidos se determinarán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o en su defecto el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente: i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes. ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha. iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el punto i).

A fin de determinar las unidades producidas o servicios que se prestan, la Administración Tributaria podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación del propio deudor tributario los que servirán para hallar los coeficientes de producción.

En los casos que por causas imputables al deudor tributario no se pueda determinar los coeficientes de producción, o la información proporcionada no fuere suficiente, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios índices, porcentajes o coeficientes necesarios para determinar la producción de bienes o prestación de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.

Asimismo, la Administración Tributaria para la aplicación de esta presunción podrá utilizar una de las materias primas o envases o embalajes o suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio.

Para efectos de este procedimiento resultará aplicable la metodología y reglas de valorización previstas en el artículo 69, cuando corresponda.

Artículo 72°-A.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR LA EXISTENCIA DE SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y EGRESOS DE EFECTIVO Y/O CUENTAS BANCARIAS (*)

Cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el saldo negativo sea diario:

(i) Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.

(ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.

b) Cuando el saldo negativo sea mensual:

(i) Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.

(ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 12° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]: Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se ha anotado, el presente artículo ha sido incorporado en virtud de lo dispuesto por el artículo 12 del Decreto Legislativo N° 941.

2. ALCANCES

Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

Permite determinar el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas; también para determinar deuda a sujetos acogidos al Nuevo RUS; esquemáticamente, es aplicable para perceptores de rentas de tercera (incluyendo acogidos al RER).

3. HECHO CIERTO O HECHO BASE

Constatación o determinación, por parte de la Administración Tributaria, de la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

En este caso también debe considerase como parte de la base cierta, el procedimiento aplicado para encontrar los saldos negativos.

4. PROCEDIMIENTO

Cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo siguiente:

4.1. Cuando el saldo negativo sea diario

- Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.
- El procedimiento señalado en el punto anterior, deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.

4.2. Cuando el saldo negativo sea mensual:

- Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados.
- El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.

- El procedimiento señalado en los puntos anteriores deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

4.3. Imputación

Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Artículo 72°-B.- PRESUNCION DE RENTA NETA Y/O VENTAS OMITIDAS MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES ECONOMICOS TRIBUTARIOS (*)

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar la renta neta y/o ventas omitidas según sea el caso, mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.

Esta presunción será de aplicación a las empresas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría, así como a las sociedades y entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta. En este último caso, la renta que se determine por aplicación de los citados coeficientes será atribuida a los socios, contratantes o partes integrantes.

Los coeficientes serán aprobados por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas para cada ejercicio gravable, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

El monto de la Renta Neta omitida será la diferencia del monto de la Renta Neta presunta calculada conforme lo dispuesto en el párrafo siguiente menos la Renta Neta declarada por el deudor tributario en el ejercicio materia del requerimiento.

Para el cálculo del monto de la Renta Neta presunta del ejercicio materia del requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo, a la suma de los montos consignados por el deudor tributario en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por los conceptos que son deducibles de acuerdo a las normas legales que regulan el Impuesto a la Renta. Para el caso de las adiciones y deducciones, sólo se considerará el importe negativo que pudiera resultar de la diferencia de ambos conceptos.

Para la determinación de las ventas o ingresos omitidos, al valor agregado obtenido en los párrafos siguientes, se le deducirá el valor agregado que se calcule de las Declaraciones Juradas mensuales presentadas por el deudor tributario en los períodos materia del requerimiento, el mismo que resulta de sumar el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados, constituyendo dicha diferencia ventas o ingresos omitidos de todos los períodos comprendidos en el requerimiento. Se considerará que el valor agregado calculado es igual a cero cuando el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados por el deudor tributario sea menor a cero.

Para la obtención del valor agregado de los períodos comprendidos en el requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo a la sumatoria del total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal que hubiere consignado el deudor tributario en las Declaraciones Juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas de los períodos antes indicados. De existir adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, para efectos de determinar el total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal, se dividirá el total del crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas declarado en los períodos materia de requerimiento entre el resultado de dividir la sumatoria de tasa del Impuesto General a las Ventas más el Impuesto de Promoción Municipal, entre 100. El monto obtenido de esta manera se adicionará a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas exclusivamente(**).

En caso de existir más de una tasa del Impuesto General a las Ventas, se tomará la tasa mayor.

Las ventas o ingresos omitidos determinados conforme a lo dispuesto en el presente artículo, para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, incrementarán las ventas o ingresos declarados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 12° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003.*

(**) *Párrafo sustituido por el Artículo 30° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación sobre base cierta o base presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** (presunciones); **65-A°** (efectos en la aplicación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **175°**, num. 3 (omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio...); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99].

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Como se ha apuntado, el presente artículo ha sido incorporado en virtud de lo dispuesto por el artículo 12 del Decreto Legislativo N° 941.

2. PRESUNCION DE RENTA NETA Y/O VENTAS OMITIDAS MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES ECONOMICOS TRIBUTARIOS

A la fecha, aún no se han aprobado los coeficientes económicos tributarios vía Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas.

Artículo 72°-C.- PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS Y/O OPERACIONES GRAVADAS OMITIDAS EN LA EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS (*)

La presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas, se determinará mediante la aplicación del control directo a dicha actividad por la Administración Tributaria, de acuerdo al siguiente procedimiento:

a) De la cantidad de salas o establecimientos a intervenir

a.1 La Administración Tributaria verificará la cantidad de salas o establecimientos en los cuales el deudor tributario explota los juegos de máquinas tragamonedas.

a.2 Del número de salas o establecimientos verificados se determinará la cantidad de salas o establecimientos que serán materia de intervención por control directo, de acuerdo al siguiente cuadro:

NÚMERO DE SALAS O ESTABLECIMIENTOS DONDE EL DEUDOR TRIBUTARIO EXPLOTA MÁQUINAS TRAGAMONEDAS	CANTIDAD DE SALAS O ESTABLECIMIENTOS DONDE APLICAR EL CONTROL DIRECTO PARA EFECTUAR LA DETERMINACIÓN PRESUNTA
Sólo 1	1
De 2 hasta 6	2
De 7 hasta 29	4
De 30 a más	6

b) De las salas o establecimientos seleccionados donde aplicar el control directo para determinar los ingresos presuntos

Establecido el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario en las que se debe efectuar el control directo de ingresos, cuando la cantidad de salas o establecimientos sea único, el control se efectuará sobre dicha sala o establecimiento. Cuando el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario sean dos (2) o más, para determinar cuales serán las salas o establecimientos materia de dicho control, se seguirá las siguientes reglas:

b.1 Si el deudor tributario ha cumplido con presentar sus declaraciones juradas conforme lo dispuesto por las normas sobre juegos de casinos y máquinas tragamonedas, las salas o establecimientos se seleccionarán de la siguiente manera:

i La mitad del número de salas o establecimientos a intervenir, corresponderán a aquéllas que tengan el mayor número de

máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

ii La mitad restante corresponderá a las salas o establecimientos que tengan el menor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

iii Cuando el número de máquinas tragamonedas en dos (2) o más salas o establecimientos sea el mismo, se podrá optar por cualquier sala o establecimiento, de acuerdo a las reglas de los numerales i y ii.

b.2 Si el deudor tributario, no ha presentado la declaración jurada a que hacen referencia las normas sobre explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, inclusive aquellos que por mandato judicial no se encuentren obligados a realizar dicha presentación o la aplicación de la presente presunción es consecuencia de que se verificó que el deudor tributario utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado, la Administración Tributaria podrá elegir discrecionalmente cuáles salas o establecimientos intervendrá, comunicándose dicha elección al deudor tributario.

c) De las Máquinas Tragamonedas a ser consideradas para el control directo por parte de la Administración

Cuando se inicie el procedimiento de control directo en la sala o establecimiento seleccionado, se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en dicha sala o establecimiento son explotadas por el deudor tributario salvo que mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

d) Del control directo

Para efectos de lo señalado en el presente procedimiento, se entenderá por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aún cuando la misma comprenda uno o más días calendario.

d.1 El control directo que realice la Administración Tributaria, a efectos de determinar los ingresos presuntos, se deberá realizar en cada una de las salas o establecimientos seleccionados durante tres (3) días comerciales de un mismo mes, de acuerdo a las siguientes reglas:

i Se deberá tomar un (1) día comercial por semana, pudiendo realizarse el control directo en semanas continuas o alternadas.

ii No se podrá repetir el mismo día comercial de la semana.

iii Sólo se podrá efectuar control directo en un (1) fin de semana del mes.

iv La elección del día comercial de la semana, respetando las reglas anteriores queda a elección de la Administración Tributaria.

d.2 Si el mencionado control directo se realiza en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo ejercicio gravable, el ingreso que se determine podrá ser usado para proyectar el total de ingresos del mismo ejercicio.

d.3 Si durante el desarrollo de la intervención de la Administración Tributaria en las salas o establecimientos seleccionados, ocurre algún hecho no justificado que cambia las circunstancias en las que se inició el control directo, o que a criterio de la Administración Tributaria impidan la acción de control directo o la continuación de dicha acción en cualquier sala o establecimiento seleccionado; y la intervención efectiva se realizó por más de un día comercial, lo verificado directamente por la Administración Tributaria hasta la ocurrencia del hecho o circunstancia, servirá para establecer los ingresos presuntos mensuales y/o de todo el ejercicio gravable. En caso contrario la Administración Tributaria elegirá otro día comercial para realizar el control.

La fracción del día comercial no se considerará como un día comercial.

e) Cálculo de los ingresos presuntos

e.1 Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamonedas.

Para determinar el monto de ingresos diarios por máquina tragamoneda, se considerará:

i El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamoneda que se encuentre en explotación en cada sala o establecimiento obtenido por control directo.

ii Se descontará de dicho ingreso el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamoneda.

En el caso de deudores tributarios que tengan autorización expresa obtenida conforme lo dispuesto en las normas que regulan la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamoneda no podrá ser menor del ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera del cien por ciento (100%) de los ingresos de la máquina tragamoneda, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los deudores tributarios a los que se les aplique la presunción como consecuencia de haber hecho uso de modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados

ante la autoridad competente; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas por la autoridad competente; utilice fichas o medios de juego no autorizados por la autoridad competente, debiéndose aplicar para dichos deudores la regla del párrafo siguiente.

En el caso de deudores tributarios que no tengan la referida autorización expresa, el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser mayor al ochenta y cinco por ciento (85%) del total del ingreso del día comercial. Cuando el monto de dichos premios sean menor al porcentaje antes señalado se tomará como ingresos del referido día la diferencia entre los ingresos determinados por el control directo menos el monto total entregado de los premios otorgados. Cuando no se hubiesen entregado dichos premios se tomará como ingreso del mismo día el total de los ingresos determinados por control directo.

e.2 Cálculo de los ingresos presuntos diarios por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos diarios por sala o establecimiento seleccionado, se sumará el ingreso total del día comercial de cada máquina, obtenido de acuerdo al procedimiento establecido en e.1, el que luego se dividirá entre el total de máquinas de la sala o establecimiento y se multiplicará por el total de máquinas ubicadas en la misma sala o establecimiento.

e.3 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se seguirá el procedimiento siguiente:

i. Efectuadas las tres (3) verificaciones por cada sala o establecimiento a que hace referencia el inciso d) del presente artículo, se sumarán los montos de ingresos diarios obtenidos y se obtendrá un promedio simple.

   De presentarse el supuesto señalado en el inciso d.3, si el control se realizó en más de un día comercial se sumarán los ingresos obtenidos por control directo y se dividirán por el número de días comerciales controlados, lo cual representará el promedio de ingresos diarios.

ii. El promedio de ingresos diarios por sala o establecimiento, se multiplicará por el número de días comerciales del mes obteniéndose el total de ingresos presuntos mensuales para cada sala o establecimiento seleccionado.

iii. Los ingresos presuntos mensuales se compararán con los ingre-

sos de las mismas salas o establecimientos, informados o declarados por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores o en los meses que corresponda cuando el deudor tributario tiene menos de seis (6) meses explotando las máquinas tragamonedas, tomándose el mayor.

iv. En caso que el deudor tributario no hubiese informado o declarado ingresos, se tomará el monto establecido por el control directo.

e.4 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario.
Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales del deudor tributario se seguirá el procedimiento siguiente:

i. Determinado el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se sumarán los montos obtenidos y se dividirán entre el número de salas o establecimientos verificados. Dicho resultado se tomará como el ingreso presunto de las demás salas o establecimientos que explota el mismo deudor tributario. Respecto de las salas o establecimientos en las que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto establecido conforme al procedimiento señalado en el inciso e.3.

ii. La suma de los ingresos de cada sala o establecimiento seleccionado más los ingresos presuntos atribuidos al resto de las salas o establecimientos que el deudor tributario explota, dará como resultado el monto de ingresos presuntos del mes a cargo de deudor tributario.

e.5 Cálculo de los ingresos presuntos del ejercicio gravable.
Para la determinación de los ingresos del ejercicio gravable, se tomarán los ingresos mensuales de no menos de dos (2) meses verificados por control directo, determinados conforme al procedimiento descrito en los párrafos anteriores, y se dividirán obteniendo un promedio simple.
Dicho resultado se considerará como el ingreso presunto mensual que será atribuido a cada mes no verificado. La suma de los ingresos presuntos de los diez (10) meses no verificados más la suma de los dos (2) meses determinados conforme lo establecido en el presente procedimiento, constituye el ingreso presunto del ejercicio gravable.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 19° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

Artículo 72°-D.- PRESUNCIÓN DE REMUNERACIONES POR OMISIÓN DE DECLARAR Y/O REGISTRAR A UNO O MÁS TRABAJADORES (*)

Cuando la Administración Tributaria, compruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

a) Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso que el deudor tributario no presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por ésta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.
b) De no encontrarse remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar en los registros o declaraciones juradas del deudor tributario, se tomará en cuenta la información de otras entidades empleadoras de giro y/o actividad similar que cuenten con similar volumen de operaciones.
c) En ningún caso, la remuneración mensual presunta podrá ser menor a la remuneración mínima vital vigente en los meses en los que se realiza la determinación de la remuneración presunta.

Para efectos de determinar el período laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho período es menor de seis (6) meses, con excepción de:

i Los trabajadores de las empresas que inicien actividades y tengan menos de seis (6) meses de funcionamiento, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor al número de meses de funcionamiento.
ii Los trabajadores de empresas contratados bajo contratos sujetos a modalidad, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor de tres (3) meses.

Las remuneraciones determinadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones de acuerdo a lo señalado en el párrafo siguiente; y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, cuando corresponda.

Sólo se considerará que la remuneración mensual presunta será base de cálculo para las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en el caso que el trabajador presente un escrito a la SUNAT donde señale que se encuentra o que ha optado por pertenecer al Sistema Nacional de Pensiones.

El pago del aporte será de cargo de la entidad empleadora en su calidad de agente de retención.
De corresponder la realización del pago a cuenta vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría por la remuneración mensual presunta, éste será de cargo de la entidad empleadora.
Se entiende como entidad empleadora a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación cesantía, incapacidad o sobrevivencia.

(*) *Artículo incorporado por el Artículo 20° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

Artículo 73°.- IMPROCEDENCIA DE ACUMULACION DE PRESUNCIONES

Cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones a que se refieren los artículos anteriores, éstas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** a **72-D°** (presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **109°**, numeral 2 (nulidad por prescindir del procedimiento legal establecido); **113°** (aplicación supletoria).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 73 no ha variado.

2. IMPROCEDENCIA DE ACUMULACIÓN DE PRESUNCIONES

Es una norma general para las presunciones la no acumulación de dos o más presunciones; así, la disposición señala, cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones a que se refieren los artículos anteriores, estas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo. "Se recoge en este precepto el principio de absorción en virtud del cual la presunción más gravosa para el contribuyente absorbe a la presunción de menor cuantía" (Bravo Cucci; Villanueva Gutiérrez 2005: 321).

En caso no ocurra así y se apliquen dos presunciones (o dos procedimientos) acumuladas, aun cuando alguna o ambas no sean de las reguladas en el Código Tributario (RTF Nos. 8580-3-2001, 640-1-2002, 905-3-2003 y 4244-5-2003), la determinación será nula y, eventualmente deberá procederse a liquidar sobre la base de la que sea más gravosa (RTF Nos. 9424-3-2001 y 1840-5-2004[671]).

Artículo 74°.- VALORIZACION DE LOS ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA BASE IMPONIBLE

Para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

62° (facultad de fiscalización); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **65°** a **72-D°** (presunciones); **73°** (improcedencia de acumulación de presunciones); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **109°**, numeral 2 (nulidad por prescindir del procedimiento legal establecido); **113°** (aplicación supletoria).

Otras normas

Ley Marco del Sistema Tributario Nacional –D. Leg. N° 771 [31.12.93]: 2° (tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional).

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –TUO aprobado por el D. S. N° 055-99-EF [15.04.99]: 42° (valor no fehaciente o no determinado de las operaciones).

Decreto Legislativo N° 937 [14.11.2003]. Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado.

Decreto Legislativo N° 941 [20.12.2003]: Primera D. F. (Valor de Mercado: "Precísase que el ajuste de operaciones a su valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta".

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 32° (valor de mercado); 32-A° (valor de mercado entre vinculados)

[671] Algunos considerandos de esta RTF, señalan:
"Que sin embargo, aun siendo correcto el procedimiento de presunción por los saldos negativos de caja, no correspondía que sobre la base de las diferencias halladas, la Administración efectuara a la vez una nueva liquidación de los saldos del libro caja y estableciera a consecuencia de ello, saldos negativos de caja, por cuanto partiendo de un solo hecho (el hallazgo de depósitos bancarios no sustentados), el fisco estaría presumiendo doblemente ingresos omitidos, lo que no está permitido según el artículo 73° del Código Tributario.
"Que en tal sentido, se debe confirmar el reparo sobre base presunta por ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias por S/. 422 072,00, debiendo dejarse sin efecto el reparo por saldos negativos de caja ascendentes a S/. 359 569,00 tanto para efecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1996 como del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996, por lo que la Administración deberá reliquidar tanto las Resoluciones de Determinación Nos. (...) como las Resoluciones de Multa Nos. (...) vinculadas a estas últimas".

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 74 no ha variado.

2. VALORIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA BASE IMPONIBLE

La Administración Tributaria, para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, podrá utilizar cualquier medio (legal y/o técnico) de valuación (valores de mercado, valores de transferencia, tasaciones, pericias, etc.), salvo normas específicas; el que sea más idóneo (RTF Nos. 5533-5-2003, 5653-2-2005 y 173-2-2006).

Guillermo Grellaud (1997: 94), sobre la base de una opinión de Rosembuj, señala al respecto: "Si bien es cierto se trata (de) una facultad de la Administración en la utilización de bases estimativas, ella no constituye ni una presunción ni una facultad discrecional. Por tales poderes se entiende la valoración por parte de la Administración de hechos predispuestos legalmente según reglas o conocimientos técnicos. La valoración técnica no debe confundirse con la discrecionalidad administrativa en sentido estricto".

Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION (*)

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.
No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.
En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.(**)

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 18° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

(**) *Párrafo sustituido por el Artículo 31° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

59° (determinación de la obligación tributaria); **60°** (inicio de la determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y base presunta); **76°** (resolución de determinación); **78°** (orden de pago); **80°** (facultad de suspender la emisión de resoluciones y ordenes de pago); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **180°** (aplicación de sanciones).

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 064-2008-SUNAT/2B0000:

No es posible que, a solicitud del sujeto fiscalizado, se prorrogue el plazo otorgado a éste para la presentación de sus observaciones a las conclusiones comunicadas por la Administración Tributaria en el Requerimiento emitido en virtud de lo dispuesto en el artículo 75° del TUO del Código Tributario.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema del texto viene desde la sustitución del artículo dispuesta por el artículo 18 de la Ley N° 27038. Anteriormente, en los Códigos aprobados por el Decreto Ley N° 25859 y los Decretos Legislativos Nos. 773 y 816, el artículo solo constaba del primer párrafo. Hay que anotar que al aprobarse el Código por el Decreto Legislativo N° 773, se añadió la frase "... si fuera el caso".

El último párrafo fue sustituido por el artículo 31 del Decreto Legislativo N° 953; respecto del anterior texto se precisó el plazo ("... que no podrá ser menor a tres [3] días hábiles;..."), y se añadió el apercibimiento ("La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación").

2. CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Como dijimos al comentar el artículo 62 del Código, el momento en que concluye el procedimiento de fiscalización general no está definido ni regulado en el Código. Sin embargo, en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT sí se precisa con claridad que dicho procedimiento concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa (artículo 10), y en el artículo 9 se anota que a través de un requerimiento se notificará las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario.

Así pues, considerando lo incierto del plazo de fiscalización, y la carencia de regulación de la cantidad y el límite de requerimientos, en la medida en que la fiscalización no puede quedar indefinidamente abierta, se ha optado por establecer que el proceso de fiscalización, en sí mismo, culmina con la emisión y notificación de determinados valores.

En consonancia con lo expuesto, y sin entrar en la discusión sobre las implicancias interpretativas de la frase "concluido el proceso de fiscalización o verificación"[672], debemos anotar que el primer párrafo del artículo en comentario establece que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso[673].

Si bien el Código es menos preciso que el reglamento al respecto (esta norma no incluye dentro de los valores resultantes a la orden de pago, pero tampoco considera a las verificaciones), debemos insistir que consideramos que por la naturaleza de los instrumentos mencionados, en puridad el valor que debe determinar la culminación del procedimiento de fiscalización es la resolución de determinación (reiterada jurisprudencia, entre ellas la RTF N° 4592-1-2003).

En efecto, siendo la resolución de determinación el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 76 del Código), será este valor el que determine la culminación del procedimiento; en tal sentido, por tal consideración, habiendo ya culminado las labores de la Administración, debería de modo ineludible emitirse y notificarse el mismo, aun cuando no se hayan efectuado variaciones a las declaraciones tributarias del deudor, o cuando hayan existido reparos y observaciones (que constan en los papeles de trabajo; requerimiento y resultados del requerimiento), pero que el deudor los ha reconocido (luego de la "inducción") y ha procedido a rectificar su declaración jurada.

---

[672] Que implicaría que el procedimiento culminaría antes de la emisión de los valores.

[673] Respecto a la expresión "si fuera el caso" del artículo 75, el profesor Hernández Berenguel (1998: 13) ha señalado que no puede ser interpretada en el sentido que no cabe emitir la resolución de determinación si el órgano administrador del tributo al concluir la fiscalización o verificación llega a los mismos montos que los declarados por el deudor tributario. "Tal absurda interpretación llevaría a señalar que cuando la Administración Tributaria llega a los mismos montos que los declarados por el deudor tributario, nunca concluye el proceso de fiscalización y, por tanto, queda permanentemente abierta la puerta para que dicha Administración formule nuevos requerimientos por el mismo tributo y períodos fiscalizados sin que el deudor pueda evitar ese abuso del derecho". En esa misma línea, el profesor Gamba Valega (2006-a: 323), señalando que los casos a los que se refiere aquella frase ("si fuera el caso") son desconocidos, recuerda que ya es práctica común que la Administración emita resoluciones solo cuando ocurran modificaciones a las declaraciones de los contribuyentes, lo cual violenta el derecho de los administrados a la obtención de una resolución que culmine el procedimiento, en los casos en que no se presente reparos a las declaraciones. Pero va más allá cuando sustenta constitucionalmente el derecho a obtener un acto administrativo que ponga fin al procedimiento, asumiendo que siendo el procedimiento de fiscalización un procedimiento administrativo, su finalidad es la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos sobre los administrados (más aún si con ese acto se garantiza la certeza sobre: i) la conformidad o no de las obligaciones tributarias sometidas a control; ii) los plazos con que cuenta para obtener la revisión de tales actos administrativos mediante el Procedimiento Contencioso - Tributario; y iii) el agotamiento de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la imposibilidad de reabrir un mismo procedimiento sobre los mismos períodos y tributos).

En esta misma línea de pensamiento, si bien es cierto que luego de un proceso de verificación, en los alcances conocidos (ejemplo: compulsa), cabe la posibilidad de emitir órdenes de pago[674], tratándose de procesos de fiscalización corresponderá emitir resoluciones de determinación, pues se entiende que luego del tal proceso la determinación que haga la Administración, y que consta en la referida resolución, será el pronunciamiento certero, completo y final sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del deudor.

3. COMUNICACIÓN DE CONCLUSIONES

La segunda parte del artículo, sin perjuicio de lo expresado en su primer párrafo, establece que previamente a la emisión de los valores referidos en el apartado anterior, la Administración Tributaria podrá[675] comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio (reitera su facultad discrecional) la complejidad del caso tratado lo justifique[676] (hay que anotar que no existe un esquema objetivo para definir o precisar tal justificación). Por cierto, cuando ocurra, la Administración informará expresamente al deudor tributario de que tal comunicación está dentro de los alcances del artículo 75 del Código.[677]

El tercer párrafo lo completa señalando que en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres días hábiles (téngase en cuenta este plazo), el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones (descargos) a los cargos formulados,[678] debidamente sustentadas (fundamentado y con soporte de pruebas), a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso.

Teniendo en cuenta esta última frase ("de ser el caso"), debemos advertir que no existe norma legal que obligue a la Administración a comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de los descargos presentados en fiscalización o en este estado; sin embargo, sí corresponde que esta entidad los tome en cuenta en su análisis a fin de que las considere, reiteramos, de ser el caso.

---

[674] Empero, si se han realizado reparos u observaciones, no; en estos casos debe emitirse necesariamente una resolución de determinación (RTF Nos. 416-5-96, 945-1-2001, 1406-1-2002, 2826-5-2002 y 115-1-2003). En la medida en que este aspecto crea cierta incertidumbre respecto del procedimiento aplicado, consideramos que en la verificación no debería haber comunicación de conclusiones.

[675] Véase que es facultativo, discrecional o potestativo (RTF Nos. 846-4-2002 y 735-1-2005); este hecho es considerado por algunos como una violación del derecho al debido procedimiento pues se impide que todos tengan la posibilidad de ser oídos (Gamba Valega: 2006-a: 321).

[676] Complejidad que no armoniza con las verificaciones.

[677] Recuérdese que el artículo 9 del Reglamento de Fiscalización dispone que la comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un Requerimiento; asimismo, que dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

[678] Si bien es cierto que los cargos formulados por su contenido pueden ser entendidos como una predeterminación, sin duda no se configuran como una determinación tributaria y menos como un valor (RTF N° 6810-4-2004).

De otro lado, la presentación de este escrito es opcional, por tanto el que no se presente, y obviamente no se haga los descargos, no determina que se esté de acuerdo con los cargos; no obstante, en la evaluación que haga el contribuyente o responsable deberá tener en cuenta sus implicancias y la posibilidad de un buen ejercicio del derecho de defensa.

Ahora bien, la norma ha añadido una advertencia: "La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación". Esta advertencia (expresa y a ella habrá que atenerse) nos lleva a asumir que, en caso no se realice la comunicación de conclusiones (es decir, en los casos en que no se emita el requerimiento invocando el artículo 75), no existe impedimento para efectuar alegaciones y presentación de pruebas hasta el cierre de los resultados del último requerimiento e incluso hasta antes de la notificación de los valores.

4. ¿CONCORDATO TRIBUTARIO?

A esta disposición (comunicación de conclusiones), cuyo antecedente lo encontramos en el artículo 97 de la Ley del Impuesto a la Renta, actualmente derogado (artículo 23 de la Ley N° 27034), algunos especialistas han denominado "concordato tributario", lo que consideramos errado.

Carlos María Giuliani Fonrouge (2001: 571), al respecto, afirma: "Según ciertas legislaciones, las discrepancias que puedan suscitarse entre el fisco y los contribuyentes acerca del monto de la obligación tributaria, pueden resolverse por acuerdo entre ambos, que se formaliza por escrito, mediante documento que suscriben las partes: es el acto que en Italia se denomina concordato tributario". Eva Andrés Aucejo (2004: 655-656), respecto del denominado Concordato, señala: "El *accertamento* con *adesione* es una figura de naturaleza conciliativa ínsita en el procedimiento de gestión tributaria italiano, por el cual Administración y contribuyente –ya sea a instancia de oficio, ya sea a instancia de parte– llegan a un '*entente cordiale*' sobre la determinación del 'débito tributario' en el bien entendido de que no podrán ser objeto de debate aquellos elementos constitutivos de la deuda sobre los que la administración disponga de pruebas efectivas y ciertas respecto a su volumen y cuantía, ni tampoco sobre la alícuota y elementos esenciales del tributo previstos por ley". Este acuerdo es suscrito por ambas partes y el contribuyente, impedido de impugnar, goza de una reducción de sanciones. María Julia Sáenz (1997: 109), informa que en el denominado concordato tributario "el sujeto pasivo y la administración se ponen de acuerdo respecto a la cuantía de la obligación tributaria y los elementos determinantes de la misma"; y concluye que "atendiendo a la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, no se puede admitir esta supuesta modalidad de determinación. En efecto, no resulta posible aceptar que el contribuyente (o responsable) acuerde con la Administración los términos de una obligación tributaria contenida en la ley, debido a que la creación tributaria tiene su origen en un acto de voluntad unilateral del Estado en uso de sus facultades y sólo tiene limitaciones en los principios de imposición fiscal, dentro de los que se destaca el principio de legalidad".

Asumiendo lo expuesto por Giuliani Fonrouge, Andrés Aucejo y Sáenz Rabanal, como se puede ver, el texto del artículo 75 no contiene disposición alguna que posibilite un acuerdo o "concordato", ni alguna de las consideraciones planteadas por la teoría respecto a este instituto: ni como transacción, o como contrato de derecho público; tampoco como un negocio jurídico de determinación, ni como un acto administrativo unilateral en la que no hay una convergencia de voluntades sino una adhesión o concordancia del contribuyente con el criterio sustentado por la Administración; tampoco una alternativa viable de solución de controversias tributarias.

Lo que sí permite este artículo es que el deudor en su legítimo derecho, y cuando la Administración le comunique sus conclusiones, presente sus observaciones a éstas, realice los descargos y/o desvirtúe los cargos formulados por la Administración en tales conclusiones, los fundamente y los sustente con pruebas. Por cierto, si bien no se ha regulado completamente el procedimiento para esta comunicación de conclusiones, hay que anotar que se trata de un paso específico (especial) en el procedimiento de fiscalización que no puede ser confundido con el simple cierre de los resultados de los requerimientos. En estos casos, como ya se indicó, la respuesta o descargo será para efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. Su finalidad, en buena cuenta, es evitar nulidades e innecesarias reclamaciones[679];[680] ahora bien, la alegación y probanza del contribuyente en virtud de esta norma es evidentemente sin perjuicio del derecho del deudor tributario de interponer los medios impugnatorios pertinentes.

Artículo 76°.- RESOLUCION DE DETERMINACION

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.
Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°. (*)

(*) *Párrafo incorporado por Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

[679] La fiscalización implica un procedimiento que debe estar revestido de formalidades de tal modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas por la Administración, ya que de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos; así, considerando el texto del artículo 75, el contribuyente en ejercicio de defensa puede acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro del proceso de fiscalización y no recién cuando impugne las Resoluciones de Determinación que se emitan (RTF N° 807-2-99).

[680] Aunque no podemos descartar que la finalidad sea limitar la presentación de información, documentación y pruebas más allá del plazo otorgado; situación afectante para el contribuyente en la medida en que luego de cerrar el requerimiento con la comunicación de conclusiones, no existe impedimento ni plazo para que la Administración continúe con el procedimiento de fiscalización (con todos sus alcances y actuaciones) hasta la emisión de los valores.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

28° (componentes de la deuda tributaria); **59°** (determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **62°** (facultad de fiscalización); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **75°** (resultados de la verificación o fiscalización); **77°** (requisitos de las resoluciones de determinación y de multa); **80°** (facultad de suspender la emisión de resoluciones y ordenes de pago); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **108°** (revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación); **113°** (aplicación supletoria); **135°** (actos reclamables).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto vigente viene desde el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773. El Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 era distinto sólo en la última parte primer párrafo del artículo; se señalaba limitativamente, luego del término "resultado", lo siguiente: "... de la verificación del cumplimiento de su obligación y establece la existencia del tributo no pagado".

Con el Decreto Legislativo N° 1113 se incorporó el segundo párrafo.

2. LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

La resolución de determinación (denominada antiguamente acotación de oficio), según el artículo bajo comentario, es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias,[681] y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.[682]

En ese sentido, para su emisión debe haber habido previamente un proceso de verificación o fiscalización.[683]

La resolución de determinación es un acto administrativo (el acto de determinación realizado por la Administración Tributaria se materializa en el documento denominado resolución de determinación), y como tal debe cumplir con sus requisitos de validez (véase los artículos 77, 103 y 109 del Código Tributario).[684]

---

[681] No es pues el requerimiento, ni los resultados del mismo, el instrumento que pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor de fiscalización (RTF N° 412-5-2001).

[682] También pueden tener otro contenido; por ejemplo, la atribución de responsabilidad solidaria (RTF N° 1511-1-2002).

[683] En tal sentido, si se emite una resolución de determinación estableciendo una deuda sin que exista una fiscalización previa se estará violando el procedimiento legal establecido, incurriéndose en causal de nulidad en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario (RTF N° 419-5-96).

[684] Como señala Rodríguez (2004: 108), siguiendo a Giuliani Fonrouge y Navarrine, en nuestra materia el acto administrativo por antonomasia es el de determinación del impuesto; es el acto administrativo tributario por excelencia.

La resolución de determinación, por su contenido, vinculado con el procedimiento aplicado para su emisión, deberá ser un sustentado, completo y final pronunciamiento sobre la certeza[685] del cumplimiento de las obligaciones tributarias de deudor, y en su virtud deberá establecerse la existencia del crédito (a favor del deudor) o de la deuda tributaria. En este sentido, desde otra perspectiva, la Administración Tributaria, al emitir resoluciones de determinación, debe motivarlas en función de los resultados de la fiscalización realizada.[686]

En la línea de lo anotado, la determinación realizada por la Administración Tributaria debería ser integral y definitiva[687] (respecto de un determinado tributo y período o ejercicio); no obstante, en la medida en que actualmente procede legalmente la actuación de fiscalizaciones parciales, ahora también caben determinaciones parciales (el segundo párrafo del artículo en comentario lo precisa).

Sin embargo, en ambos casos, si las determinaciones no son impugnadas o recurridas, no cabe hacer nueva determinación o reabrirla respecto del tributo, periodo o aspecto fiscalizado y respecto del cual se ha determinado la obligación tributaria. Las excepciones a esta regla deben estar expresamente establecidas en la ley. Así, una vez concluida la fiscalización, y emitida y notificada la resolución de determinación, si esta no es impugnada o recurrida, no cabe reabrir la determinación ni la fiscalización, por tanto no se podrá emitir un valor similar por el mismo tributo, período o aspecto determinado. El segundo párrafo incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113, respecto a las determinaciones parciales, es claro: "Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación".

No obstante, según lo dispuesto en el artículo 108 del Código Tributario, después de la notificación, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos; empero, solo en los supuestos enumerados en dicha norma; es decir, solo procede la reapertura de los períodos fiscalizados –realizar nueva fiscalización– y la complementación de los actos de la Administración (emitiendo una resolución de determinación complementaria), en virtud de lo dispuesto por el referido artículo.[688] Así también se precisa en el segundo párrafo del artículo cuando indica que los aspectos revisados en una fiscalización parcial no pueden ser objeto de una nueva determinación, "*salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°*".[689]

---

[685] Recordando la frase de García Vizcaíno (1997: 29), la determinación "crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente".

[686] RTF N° 716-2-2002.

[687] Al respecto, Hernández Berenguel (2000: 9) sostenía que la determinación debía ser única, integral y definitiva (salvo muy contadas y justificadas excepciones), "como garantía de seguridad jurídica y para evitar que el administrado pueda ser perseguido con multiplicidad de fiscalizaciones por el mismo tributo y período".

[688] RTF Nos. 911-3-99, 265-2-2000, 314-1-2001, 2058-5-2002, 4265-4-2004, 5881-5-2004 y 4697-1-2005.

[689] Tiene sentido que solo se haga referencia a los numerales 1 y 2 del artículo 108, en la medida en que la "posterior fiscalización" referida en el numeral 3 no podrá ser una parcial.

3. EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

De acuerdo con lo anotado, después de un procedimiento de fiscalización, esta resolución debería ser emitida y notificada de todos modos, aun cuando no se hayan efectuado modificaciones a las declaraciones tributarias del deudor, o cuando hayan existido reparos y observaciones pero que el deudor los ha reconocido (luego de la "inducción") y ha procedido a rectificar su declaración jurada.

Incidimos en este tema por la actuación de la Administración; se ha hecho ya habitual que la Administración Tributaria emita la resolución de determinación solo cuando se ha realizado reparos u observaciones (variaciones) a la determinación del deudor tributario, o, más exactamente, cuando existe tributo no pagado o cuando hay reducción de saldos o crédito; todo esto probablemente por la interpretación literal de la frase final del texto del artículo: "*establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria*". No obstante, siguiendo lo anotado por Hernández Berenguel (1998: 13), consideramos que la expresión "deuda tributaria" no debe ser interpretada en el sentido que tal resolución tiene que arrojar un giro adicional a cargo del deudor tributario, sino que simplemente tiene que indicar cuál es, a juicio de la Administración, el monto de la deuda, pudiendo esta coincidir con la declarada por el deudor tributario.

Así pues, asumiendo que en dicho acto administrativo debe constar el resultado de la labor destinada a controlar las obligaciones tributarias (sentido fundamental del artículo en comentario), y porque con su notificación se da por concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, reiteramos que se debería emitir y notificar una resolución de determinación sea cuando haya deuda o crédito e incluso cuando su conclusión concuerde con lo determinado por el deudor tributario; si no se actúa así se desvirtuaría el objeto y los efectos de la fiscalización y de la resolución de determinación; por otro lado, en caso no se emita, por convenir a la Administración o por su aparente inocuidad, quedaría la idea de que la fiscalización aún no ha concluido (que continúa), manteniéndose abierta ésta de modo indefinido (máxime si no está regulado el plazo efectivo para la fiscalización [el efecto del plazo solo está vinculado al no requerimiento de documentación e información al deudor tributario] ni el número o límite de requerimientos de fiscalización a emitir), indebidamente (afectando además el derecho del contribuyente a obtener un acto administrativo que ponga fin a un procedimiento administrativo).

Artículo 77°.- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACION Y DE MULTA

La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. **El deudor tributario.**
2. **El tributo y el período al que corresponda.**
3. **La base imponible.**
4. **La tasa.**
5. **La cuantía del tributo y sus intereses.**
6. **Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.**

7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados. (**)

Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados. (*)

La Administración Tributaria podrá emitir en un sólo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.

(*) *Párrafo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

(**) *Numeral incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

59° (determinación de la obligación tributaria); **61°** (fiscalización o verificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario); **63°** (determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta); **75°** (resultados de la verificación o fiscalización); **76°** (resolución de determinación); **78°** (orden de pago); **87°**, numeral 4, penúltimo párrafo (las resoluciones y órdenes de pago deberán ser emitidas en moneda nacional); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **109°**, segundo párrafo (actos anulables los dictados sin observar lo previsto por el artículo 77°); **113°** (aplicación supletoria); **180°** (aplicación de sanciones); **Novena Disposición Final** (redondeo).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 3° (requisitos de validez de los actos administrativos); 4° (forma de los actos administrativos); 5° (objeto y contenido del acto administrativo); 6° (motivación del acto administrativo); 10° (causales de nulidad); 14° (conservación del acto).

Decreto Legislativo N° 1113 [05.07.2012]: Primera Disposición Complementaria Final ("Las modificaciones e incorporaciones al artículo 77° del Código Tributario, se aplicarán a las Resoluciones de Determinación que se emitan como consecuencia de los procedimientos de fiscalización que se inicien a partir de la entrada en vigencia de la modificación e incorporación del artículo 77° efectuada por la presente norma").

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Si bien el esquema y contenido del artículo viene del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, a la fecha a tal esquema ha sufrido algunas modificaciones: con la Ley N° 26414 se incluyó el tercer párrafo; con el Decreto Legislativo N° 816 se realizó ajustes formales en el segundo párrafo (se cambió la frase "... señalamiento de..." por "... referencia a..."), asimismo se colocó los artículos delante de

los términos "monto" e "intereses"; con el Decreto Legislativo N° 1113 se incorporó el numeral 8 y se modificó el segundo párrafo:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.	*Tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.*

2. REQUISITOS DE LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

La resolución de determinación, como se ha dicho, es un acto administrativo (y como tal debe cumplir con los requisitos de validez: artículos 77, 103 y 109 del Código Tributario), por lo que será motivado[690], emitido por la autoridad competente luego del procedimiento correspondiente, y constará por escrito en el respectivo instrumento que deberá contener:

- La identificación del deudor tributario (nombre y RUC del contribuyente o responsable);
- El tributo y el período al que corresponda (v. g.: Impuesto General a las Ventas, cuenta propia, mes y año -01-2004-; normalmente se añade el código de identificación del tributo);
- La base imponible (la unidad de medida valorable económicamente del hecho imponible, sobre el que se aplicará el tanto por ciento, alícuota o tasa del tributo);
- La tasa (o alícuota; en el ejemplo: 18% del IGV -de los cuales, en estricto, 16% es de IGV y el 2% del Impuesto de Promoción Municipal-);
- La cuantía del tributo y sus intereses (la deuda tributaria; también debe indicarse el procedimiento del cálculo pertinente -considerando los créditos o deducciones- que haya llevado a tal deuda; si es pertinente, se debe adicionar los anexos);
- Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique (modifique) la declaración tributaria (parte de la motivación sustentada).

---

[690] "Como ya se ha indicado, la Administración Tributaria, al emitir resoluciones de determinación, debe motivarlas en función de los resultados de la fiscalización realizada (RTF N° 716-2-2002).

La indicación de los motivos determinantes del reparo u observación (básicamente sobre hechos o actos y sus pruebas) debe ser clara, específica (RTF N° 3941-5-2006) y precisa (RTF N° 2272-3-2002), y debe estar sustentada, además de los papeles de trabajo de fiscalización (RTF N° 543-1-2002) -que por cierto no son parte del valor ni tampoco son de conocimiento previo del deudor tributario; aunque parcialmente se conoce de ellos por los requerimientos y sus resultados notificados-, con los instrumentos técnicos y anexos que señalan tanto los reparos u observaciones (entre otras: RTF Nos. 558-3-98 y 8412-4-2001) como los procedimientos aplicados para encontrar estos; usualmente la Administración Tributaria adjunta estos anexos, los que le permiten al deudor tributario ejercer adecuadamente el derecho de defensa.

Se considera que se cumple con este requisito si se precisa en el valor como sustento un requerimiento y sus resultados debidamente notificados (RTF N° 960-5-2006).

- Los fundamentos y disposiciones que la amparen (la otra parte de la motivación; fundamentos técnicos y base legal [específicos] de la emisión del valor como de las disposiciones sobre el tributo en concreto)[691].
- La indicación del carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Si bien todos los aspectos indicados son importantes, los tres últimos son vitales. En efecto, tal como reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha establecido, la Resolución de Determinación debe explicar y sustentar los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen cuyo conocimiento por parte del contribuyente resulta esencial para que éste ejerza debida y adecuadamente su derecho de defensa; y sus alcances respecto del procedimiento aplicado; en esta medida, la omisión o el incompleto o insuficiente cumplimiento de tal requisito implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos, y por ende ofrecer y actuar las pruebas pertinentes (RTF N° 4107-2-2004), o simplemente tendría restringido su derecho a la legítima defensa en la instancia pertinente.

---

[691] Para mostrar su importancia veamos las siguientes reseñas. RTF N° 9821-3-2001: no es legalmente posible fundamentar una resolución de determinación del Impuesto a la Renta basándose en una norma propia del IGV; tampoco al revés, sustentar una determinación del IGV con normas (y reparos) del Impuesto a la Renta (RTF N° 7253-2-2005). RTF N° 362-3-2002: se declara nula e insubsistente la apelada, porque en las resoluciones de determinación impugnadas no se ha establecido en cuál de los supuestos del artículo 64 del Código Tributario se amparan a efectos de llevar a cabo la determinación sobre base presunta, así como tampoco la base legal del procedimiento de presunción aplicado. RTF N° 2076-2-2002: son nulos los valores emitidos en los que la Administración no ha señalado el procedimiento que ha utilizado ni la base legal que sustenta la determinación de las ventas omitidas.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración dictados sin observar lo previsto en el artículo 77 son anulables, por lo que cabe convalidar tales actos (en el presente caso la resolución de determinación) subsanando los vicios que adolezcan. En relación con esta convalidación o subsanación debe tenerse en cuenta sus efectos; así, si se realiza en la etapa de reclamación, por ejemplo vía reexamen (salvo que se trate de modificación de reparos, para la cual es aplicable el nuevo texto del artículo 127 del Código Tributario), respecto de datos o elementos sustanciales (por ejemplo los señalados en los numerales 6 y 7 del artículo 77), agregándolos o variando o sustituyendo los consignados, tal como reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha establecido, a fin de no afectar el derecho de defensa y la pluralidad de instancia (privándoles de una instancia), debe admitirse la reclamación contra tales actos, o a los recursos planteados debería dárseles este trámite.

No obstante, si en la instancia de reclamación no se convalida o subsana el acto, el Tribunal Fiscal no tendrá otro camino que declarar la nulidad del valor impugnado de conformidad con lo establecido por el numeral 2 del artículo 109 del Código (entre otras, las RTF Nos. 608-5-97, 2839-5-2002 y 1297-1-2006), ordenando eventualmente su convalidación (y su notificación) pero dejando a salvo el derecho del recurrente a interponer contra ella la reclamación respectiva (entre otras: RTF Nos. 622-1-2001 y 723-1-2001).

3. REQUISITOS DE LA RESOLUCIÓN DE MULTA

La resolución de multa (sanción pecuniaria aplicada por la comisión de algunas infracciones tributarias) también es un acto administrativo, y de acuerdo con el segundo párrafo del artículo en comentario también debe ser motivado, ser emitido por la autoridad competente luego del procedimiento correspondiente, y constar por escrito en el respectivo instrumento que deberá contener necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 del artículo en comentario, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses:

- La identificación del deudor tributario (nombre y RUC del contribuyente o responsable);
- Los fundamentos y disposiciones que la amparen (fundamentos técnicos y de hecho; asimismo, la base legal de la emisión del valor como de las disposiciones sobre la infracción cometida y su sanción[692]);
- Referencia a la infracción cometida (los datos de hecho de la comisión de la infracción y su vinculación con su tipificación).
- El monto de la multa y los intereses (la deuda tributaria; debe indicarse

[692] Téngase en cuenta que una base legal errada puede determinar la nulidad de la resolución (RTF N° 8241-2-2001: en esta se resolvió un caso en el que se emitió una multa considerando como infracción cometida la prevista en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario cuando la infracción correspondiente era la prevista por el numeral 1 del artículo 178 del mismo cuerpo de leyes).

también el procedimiento del cálculo pertinente; es decir, las bases y los eventualmente créditos, beneficios, "rebajas" por gradualidad e incentivos considerados, y que hayan permitido llegar a tal deuda).

- Con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, se ha establecido que las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180 del Código ("*El tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia*") y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración dictados sin observar lo previsto en este artículo son anulables, por lo que cabe convalidar tales actos (en el presente caso la resolución de multa) subsanando los vicios que adolezcan[693]. Si en la instancia de reclamación no se convalida el acto, el Tribunal Fiscal no tendrá otro camino que declarar la nulidad del valor impugnado de conformidad con lo establecido por el artículo 109 del Código (RTF Nos. 2085-4-96 y 1048-1-2001).

4. EMISIÓN EN UN SOLO DOCUMENTO DE RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA

La Administración Tributaria podrá emitir en un sólo documento las *resoluciones de determinación y de multa*, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.

Desde luego, se entiende que la administración habrá optado por emitir ambos valores en un solo documento en razón de que mínimamente coinciden respecto al deudor, al tributo vinculado y al período, y además por conexión con su causa.

Hay que señalar que por su naturaleza y efectos, no se puede emitir en un solo documento órdenes de pago y resoluciones de multa (menos aún si a este único documento se le denomina orden de pago). La resolución de multa tiene por objeto poner en conocimiento del deudor tributario que se ha detectado una irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones formales sancionable de acuerdo a ley; la orden de pago tiene por objeto reclamar al deudor tributario la cancelación de una deuda exigible; ambos valores tienen efectos distintos, pues en la multa se prioriza el derecho de defensa del deudor al permitirle impugnar la validez del acto mediante el cual se le sanciona sin que se le pueda exigir el pago previo de la deuda, y en la orden de pago dicha garantía se relega a un segundo plano poniéndose énfasis en el interés fiscal; así, por la naturaleza y efectos de ambos, no cabe emitir y exigir la cobranza mediante una orden de pago conjuntamente deudas que corresponden a ésta y a una multa (RTF N° 294-5-98).

---

[693] No obstante, hay que tener cuidado con la nueva calificación de la infracción (RTF N° 560-1-2002).

5. REQUISITOS DE LA ORDEN DE PAGO

La orden de pago también es un acto administrativo.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 78, las órdenes de pago que emita la administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación[694], a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación (numeral 6 del artículo 77).[695]

Del mismo modo que en los casos anteriores, tratándose de órdenes de pago que adolecieran de vicios de anulabilidad (artículo 109), cabe la convalidación.

Artículo 78°.- ORDEN DE PAGO

La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:

1. **Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.**
2. **Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.**
3. **Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.**
   Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.(*)
4. **Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.**
5. **Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.**

Las Órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

(*) *Numeral sustituido por el Artículo 32° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

[694] V. g.: Mediante la RTF N° 031-5-2006, el Tribunal Fiscal declaró nula una orden de pago por incumplimiento del numeral 7 del artículo 77 del Código: en el valor no se consignó el numeral del artículo 78 que sustentaba su emisión, y tampoco si se presentaron otros supuestos.

[695] También a excepción de lo dispuesto en el numeral 8.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

75° (resultados de la fiscalización o verificación); **77°** (requisitos de las resoluciones de determinación o de multa); **79°** (orden de pago presuntiva); **80°** (facultad de suspender la emisión de resoluciones y órdenes de pago); **87°**, numeral 4, penúltimo párrafo (las resoluciones y órdenes de pago deberán ser emitidas en moneda nacional); **103°** (actos de la administración tributaria); **109°**, segundo párrafo (actos anulables los dictados sin observar lo previsto por el artículo 77°); **113°** (aplicación supletoria); **115°** (deuda exigible en cobranza coactiva); **119°**, numeral 3 del inciso a) (suspensión de cobranza coactiva; reclamación de orden de pago sin pago previo cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente); **135°** (actos reclamables); **Novena Disposición Final** (redondeo).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 3° (requisitos de validez de los actos administrativos); 4° (forma de los actos administrativos); 5° (objeto y contenido del acto administrativo); 6° (motivación del acto administrativo); 10° (causales de nulidad); 14° (conservación del acto).

Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979 [23.09.98]; **TUO** (aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS): 25.2. ("La Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá Ordenes de Pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del Artículo 78° del Código Tributario. Para los demás supuestos deberá emitir Resoluciones de Determinación").

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]: Cuarta Disposición Final (Error en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta bajo el sistema de coeficiente: "Precísase que en virtud del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, se considera error si para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por el deudor tributario en períodos anteriores").

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema y contenido del artículo viene del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859; a la fecha ha sufrido algunas modificaciones: al aprobarse el Código por el Decreto Legislativo N° 773 se añadió, tal como aparecía en el texto anterior, la referencia a la consideración de la base imponible; asimismo, en el numeral cuatro se varió a la omisión de la "presentación" por la omisión de la determinación y la declaración; este último numeral fue perfeccionado, y quedó tal como está actualmente, por la modificación dispuesta por la Ley N° 26414. El numeral 3 fue sustituido por el artículo 32 del Decreto Legislativo N° 953; respecto de su texto anterior, en el primer párrafo se añadió los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, y se incorporó un segundo párrafo.

2. LA ORDEN DE PAGO

La orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación.

La orden de pago (antiguamente denominada giro provisional), siendo un acto administrativo, por sus características, es un mandato de pago; un acto cuyo objeto es reclamar al deudor tributario la cancelación de una deuda exigible (RTF

N° 294-5-98); un acto que contiene la exigencia, al deudor tributario, del pago de deudas tributarias (tributo más intereses) ciertas y cuya cuantía se conoce con certeza ("... se emite en los casos en que existe certeza en la liquidación de la deuda,..." [RTF N° 2477-5-2002]), por lo que son plenamente exigibles.

Este acto es, sin duda, distinto de la resolución de determinación, pues para su emisión, además de cumplir con lo anterior, no requiere de la realización de un procedimiento de fiscalización sino fundamentalmente de la simple constatación o verificación de la existencia de la deuda impaga cierta, ya mencionada; no tiene como sustento, por tanto, reparo u observación alguna.

Como se ha indicado, la orden de pago siendo un acto administrativo (como tal debe cumplir con los requisitos de validez; véase los artículos 77, 103 y 109 del Código Tributario), es un acto emitido por la autoridad competente y constará por escrito en un documento que, en lo pertinente, cumplirá con los requisitos exigidos para la resolución de determinación (deudor tributario, tributo y el período al que corresponda, base imponible, tasa, cuantía del tributo y sus intereses y fundamentos y disposiciones que la amparen), salvo, evidentemente por la naturaleza de la orden de pago, los motivos determinantes del reparo u observación (último párrafo del artículo 78)[696].

3. EMISIÓN Y EFECTOS DE LA ORDEN DE PAGO

La Administración Tributaria emitirá órdenes de pago estrictamente en los casos señalados por ley,[697] y cuando se verifique la existencia de deuda tributaria pendiente de pago:

- Por tributos autoliquidados (autodeterminados) por el deudor tributario[698].

  Cuando resulte deuda pendiente de pago; se da, por ejemplo, cuando el propio contribuyente determina y declara un tributo a pagar y no abona ni paga suma alguna por dicha deuda.

  En este caso, la emisión de la Orden de Pago no valida la determinación realizada (y declarada) por el deudor tributario[699].

---

[696] Como se ha anotado en los comentarios del artículo anterior, tratándose de órdenes de pago que adolecieran de vicios de anulabilidad (artículo 109), cabe la convalidación. Si no se convalida la orden de pago, será nula (RTF N° 3554-1-2006).

[697] Si se dictase una orden de pago sin respetar lo establecido por el artículo 78, tal acto será nulo (RTF Nos. 10046-3-2007, 1653-3-2008, 12948-5-2008, 13072-5-2008, 001-5-2009, 912-3-2009, 3261-3-2009, 3565-1-2009, 5629-2-2009, 6791-2-2009, entre otras).

[698] Obviamente, si no existe obligación de hacer autodeterminación, autoliquidación o simplemente declaración, no existirá tributo o deuda autoliquidada; ocurre, por ejemplo, en las tasas por servicios públicos o arbitrios (incluso en algunos impuestos: alcabala); en estos casos se deben emitir resoluciones de determinación y no órdenes de pago (RTF Nos. 077-4-98, 815-7-2008, 1737-7-2008).

[699] Como se sabe, de acuerdo con lo regulado por el artículo 61, la determinación realizada por el deudor tributario, y por tanto la declaración, está sujeta a verificación o fiscalización por la Administración tributaria, la que podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud en la información proporcionada.

- Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley. En la mayoría de estos, los datos para encontrar la deuda están predeterminados; ejemplo: en el pago a cuenta mensual por el Impuesto a la Renta, puede haberse señalado sólo la base imponible y no haberse liquidado o determinado el monto del pago a cuenta; la Administración, conociendo además la alícuota o el coeficiente, puede aplicar este a la base para emitir la orden de pago[700].

- Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.

  En la medida en que el llenado de los formularios o el mecanismo (ejemplo: PDT) utilizado para la declaración y autodeterminación no está exento de errores, puede ocurrir que se cometan estos en la redacción (anotación) de las cifras o en el cálculo de ellas.

  No obstante, este numeral es un cajón de sastre.

  En ambos casos (errores de redacción o de cálculo), a fin de determinar el monto por el cual se va a emitir las órdenes de pago, la Administración considerará la base imponible señalada por el deudor tributario y además, cuando corresponda, los saldos a favor o créditos declarados (téngase en cuenta este acto) en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos; esto es importante, pues permite que la Administración verifique la existencia en las declaraciones de estos créditos y saldos; antes, en algunas oportunidades, simplemente los desconocía.

  Como se sabe, se ha añadido al numeral tres una precisión: "Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente".

  De otro lado, la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953, ha establecido (Error en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta bajo el sistema de coeficiente): "Precísase que en virtud del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, se considera error si para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud a la información declarada por el deudor tributario en períodos anteriores." (Véase la RTF N° 638-1-2006.)

- Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres días hábiles, de acuerdo

---

[700] Hay que tener en cuenta que vencido el plazo para la determinación de la obligación principal o presentada esta, la deuda tributaria que conste en la orden de pago emitida de acuerdo con el numeral 2 del artículo en comentario, en virtud del artículo 34, sólo corresponderá a los intereses que se hubieran generado hasta la fecha del vencimiento o de la presentación.

al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio. (Véase lo regulado por el artículo 79 del Código.)

- Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

  Es una deuda constatada con la información de tales libros y registros, que resulte luego de la comparación con lo declarado por el deudor tributario; vía verificación (dentro de determinados y limitados alcances) o compulsa, y no luego de una fiscalización.

  En efecto, el numeral 5 del artículo 78 no implica el examen o evaluación de libros o registros contables ni la documentación sustentatoria ni de las operaciones realizadas, lo cual es propio de la fiscalización, sino la simple constatación del monto adeudado en base a la información consignada en los mencionados registros, la cual puede ser comparada con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente (RTF N° 121-4-2001).

  De otro lado, si bien la Administración podía emitir Ordenes de Pago por tributos autoliquidados por el contribuyente o cuando verifique los registros contables y encuentre tributos no pagados, no puede combinar ambos supuestos, tomando el mayor valor de las ventas y el menor de las compras, resultantes de comparar las cifras consignadas en las declaraciones presentadas y en su registro de compras y ventas (RTF N° 933-4-97).

De acuerdo con lo anotado, siendo normalmente emitidas vía la reliquidación realizada por la Administración Tributaria respetando la propia determinación y liquidación del deudor tributario, o sobre los datos consignados en las declaraciones, con coeficientes o tasas conocidas, o los que consten en sus registros y libros contables, contiene una deuda cierta (RTF N° 2080-4-96). En efecto, puede asumirse que las deudas tributarias contenidas en las órdenes de pago emitidas en razón de los supuestos indicados, tienen la calidad de deuda cierta, por lo que resultan exigibles coactivamente desde su notificación.[701]

---

[701] Como se sabe, la RTF N° 693-4-99, de observancia obligatoria, publicada el 08.09.99, estableció que la notificación simultánea de las órdenes de pago con la resolución de ejecución coactiva era realizada por la Administración Tributaria dentro de sus atribuciones para tomar las medidas para asegurar la cancelación de la deuda, sin que ello pudiera considerarse como una infracción del derecho de defensa. El Tribunal Constitucional, en contra de aquel criterio, en la STC N° 417-2005-AA/TC, de marzo de 2005, ante la notificación simultánea de una orden de pago y una resolución de ejecución coactiva, invocando la Constitución (inciso 3 del artículo 139) y la Convención Americana de Derechos Humanos (artículo 8.1) y reiterando la vigencia plena del principio del debido procedimiento, estableció que si se notifica una orden de pago el contribuyente, como señala el propio valor, tiene la facultad o el derecho de impugnarla vía el recurso de reclamación; por tanto, la notificación simultánea de una resolución que inicia un procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en la referida orden de pago, vulneraba el debido proceso y el derecho de defensa en sede administrativa tributaria, no solo por no haber esperado el plazo señalado por la propia Admi-

Esta misma situación, aunque de modo objetable, ocurre en el caso de la orden de pago presuntiva (numeral 4 del artículo 78 y artículo 79).

Por la razón explicada es que para su eventual impugnación se requiere el pago previo. Solo cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y presenta la reclamación dentro de los veinte días de notificada, al deudor tributario no se le requerirá este pago y se suspenderá el procedimiento coactivo que hubiera generado.

De otro lado, la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979–, en el numeral 25.2. ha establecido lo siguiente: "*La Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá Ordenes de Pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del Artículo 78° del Código Tributario. Para los demás supuestos deberá emitir Resoluciones de Determinación*". (Véase las RTF Nos. 407-1-99, 1631-1-2006, 3266-4-2006 y 3816-2-2006.)

4. ORDEN DE PAGO O RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

El Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido un conjunto de supuestos por los que no cabe emitir órdenes de pago (y si se emiten estas, adolecen de causal de nulidad[702]); entre otros:

- Por reparos a la declaración jurada o por discrepancias respecto de su contenido (RTF Nos. 494-4-2001 y 3517-2-2006). Se transgrede el procedimiento establecido si, como resultado de su labor fiscalizadora, la Administración realiza reparos y observaciones a la declaración jurada (por

---

nistración para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sino, además, por abusar de la facultad que se le otorga para asegurar la cancelación de las deudas tributarias, tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la STC N° 790-2003-AA/TC. Posteriormente, el Tribunal Constitucional (pese a que tuvo un retroceso temporal en las STC Nos. 5106-2005-PA/TC, de setiembre de 2005, y 4242-2006-PA/TC, de enero de 2007), mediante la STC N° 3797-2006-PA/TC y aclaración (de marzo y setiembre de 2007, respectivamente), se ratificó y estableció claramente que la notificación simultánea o conjunta de una Orden de Pago y de la Resolución de Ejecución Coactiva (que inicia un procedimiento de cobranza coactiva) vulnera el debido proceso y el derecho de defensa –precisando, además, que "en el Estado Constitucional la actuación de la administración pública en general y de la administración tributaria en particular no puede ser apreciada únicamente con criterios de legalidad, sino también de constitucionalidad; ésta y no sólo el respeto a la Ley es lo que otorga legitimidad a los actos de la administración tributaria. [...] Por ello, debe hacerse hincapié en que la demandada por lo menos deberá esperar a que la Orden de pago se haga exigible (artículo 106 y 115 del Código Tributario) para proceder a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva"–.

El Tribunal Fiscal, luego de aquel pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se preocupó por plasmarlo también en diversas resoluciones (RTF Nos. 4490-5-2007, 4488-5-2007 y 4973-1-2007, entre otras) y con más claridad en una de observancia obligatoria (RTF N° 5464-4-2007), y así actualmente se viene aplicando en reiterada y uniforme jurisprudencia: la notificación simultánea o conjunta de una orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva vulnera el debido procedimiento y el derecho de defensa en sede administrativa.

[702] Véase la RTF N° 5392-4-2010.

Se entiende que si se dicta como orden de pago un acto sin cumplir lo establecido en el artículo 78, también será nulo.

ejemplo, constata la existencia de ingresos no registrados que modifican la base imponible declarada por la contribuyente) y emite una orden de pago; ante tal situación, la Administración debe emitir una Resolución de Determinación (RTF Nos. 416-5-96 y 393-2-97), o de ser el caso, dar a la reclamación interpuesta el trámite que corresponde a la formulada contra una resolución de determinación, no siendo requisito de admisibilidad el pago previo de la deuda tributaria impugnada (RTF N° 365-2-98).

- También por desconocimiento o modificación de datos declarados por el deudor tributario; por ejemplo, desconoce pérdida tributaria compensable declarada (RTF N° 1514-1-96), se cuestiona el crédito fiscal transferido a la recurrente por acuerdo de fusión, por que no existe certeza del cobro del impuesto (RTF N° 268-3-98), modifica el crédito fiscal declarado y registrado por el contribuyente (RTF N° 474-2-98), desconoce créditos y saldos consignados por el recurrente (RTF Nos. 963-4-2000, 1773-5-2002, 5770-1-2004, 7239-6-2005 y 1525-5-2006), desconocen la compensación efectuada por la recurrente en su declaración jurada (RTF N° 935-4-2001), desconoce la suma declarada por concepto de pagos anticipados (RTF N° 10252-5-2001), no considera o desconoce las retenciones consignadas en las declaraciones tributarias (RTF Nos. 6330-1-2004 y 421-5-2006).

- Cuando la acotación no coincide con los datos consignados en la declaración jurada presentada por el contribuyente (RTF Nos. 1932-4-2002 y 1631-1-2006), es decir cuando una orden de pago NO ha sido emitida en base a la autoliquidación del contribuyente (RTF Nos. 6355-2-2004 y 4669-2-2005) o cuando por reliquidaciones de la Administración se "determinan" montos diferentes de los declarados a pagar por los deudores tributarios (RTF Nos. 2926-5-2006 y 2930-5-2006).

- Por fiscalización de libros, registros o documentos sustentatorios del deudor. Como se sabe, de acuerdo con el artículo 75, una vez concluido el proceso de fiscalización, la Administración debe establecer la deuda tributaria emitiendo la respectiva resolución de determinación. Así, las órdenes de pago derivadas de una fiscalización no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 78 del Código Tributario (entre otras, las RTF Nos. 793-5-96 y 912-4-97).

- Cuando hay discrepancia en la interpretación legal. Reiterada jurisprudencia (entre otras, la RTF N° 731-5-97) ha establecido que cuando existe discrepancia entre la Administración y el recurrente respecto de la interpretación de una norma deben emitirse resoluciones de determinación y no órdenes de pago.

- Por discrepancia en la forma de determinación, y aplicación del sistema de pago a cuenta, sin perjuicio de lo establecido por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953; por ejemplo, cuando la Administración repara o varía el sistema de pagos a cuenta adoptado por el contribuyente (RTF Nos. 883-1-97, 945-1-2001 y 1406-1-2002).

- Cuando hay discrepancia sobre exoneraciones (RTF Nos. 941-1-96, 1028-1-96, 1243-3-96 y 429-6-97), inafectaciones (RTF N° 444-6-97), u otros beneficios tributarios (RTF Nos. 1334-4-2003 y 2954-3-2003).
- Por determinación con información proporcionada por terceros. Mediante las RTF Nos. 127-6-97 y 128-6-97, se resolvieron casos disponiendo dar el trámite de reclamación contra resolución de determinación a una contra una "orden de pago" por haber sido emitida ésta sobre base cierta sustentada en información proporcionada por terceros.
- Por datos adicionados o inciertos, aunque fuera en una compulsa.
- Por la existencia o detección de ingresos no registrados.

El Tribunal Fiscal ha fijado que en aquellos casos en que se emitan órdenes de pago que adolezcan de los vicios anotados (o simplemente, como se ha indicado, se trate de actos dictados sin haber cumplido estrictamente lo dispuesto por el artículo 78 del Código), cuando sean impugnadas, a los recursos se les deberá otorgar el trámite de impugnación contra resoluciones de determinación, no siendo, obviamente, requisito de admisibilidad el pago previo de la deuda tributaria impugnada[703] (RTF N° 561-1-2002), siempre que se haya interpuesto oportunamente el recurso. Obviamente, los actos administrativos descritos, al no constituir órdenes de pago, no podrían constituir deuda exigible coactivamente al amparo del inciso d) del artículo 115 del Código Tributario (RTF N° 3517-2-2006).

Por cierto, aquellos valores ("órdenes de pago") deberán cumplir los requisitos exigidos para estos actos (resoluciones de determinación) por el artículo 77; en caso no los cumplan, deben ser convalidados subsanando las faltas y/o vicios que adolezcan (por ejemplo señalando los motivos determinantes del reparo u observación cuando se rectifique la declaración tributaria); en caso contrario (es decir, en caso no se efectúe la convalidación) corresponderá la declaración de nulidad de tales valores (RTF Nos. 2477-5-2002, 2997-6-2005, 3995-6-2005)[704].

De otro lado, si habiéndose impugnado aquella "orden de pago" con las faltas y/o vicios indicados, y recién en la etapa de reclamación la Administración asumiéndola como resolución de determinación la convalida como tal (vía resolución de oficina zonal o de intendencia), a fin de no afectar el derecho de defensa y la pluralidad de instancia (privándoles de una instancia), debe admitirse las

---

[703] En estos casos, si a la impugnación la Administración no le da el trámite pertinente (por ejemplo que la reclamación contra el valor ha sido declarada inadmisible por no haberlo cancelado previamente), será de aplicación supuesto 24 del Glosario de Fallos Empleados por el Tribunal Fiscal (Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06). Supuesto: "Cuando se apela la resolución que declaró inadmisible la reclamación de una orden de pago y éste(a) no ha sido emitido(a) conforme con el supuesto previsto en el artículo 78° del Código Tributario que sustenta su emisión". Fallo: "Revocar la apelada y nula la orden de pago".

[704] En algún caso, sin embargo, declarando la nulidad de la resolución que resolvió el reclamo pero sin declarar la nulidad de los valores reclamados, se devolvió los actuados a la Administración a fin de que se convalide y se notifique los mismos con los requisitos omitidos al contribuyente y se deje a salvo el derecho a interponer la reclamación respectiva (RTF N° 262-1-2005).

impugnaciones contra tales actos como recursos de reclamación (RTF Nos. 1403-1-2002[705] y 192-1-2003) o a los recursos ya planteados (se entiende que planteados originariamente como apelación) debería dárseles el trámite de reclamación (RTF Nos. 6203-1-2005, 7239-6-2005, 336-1-2006, 747-1-2006 y 2666-1-2006), debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo expuesto en dichos recursos. (Salvo que se trate de modificación de reparos en virtud de un reexamen, de acuerdo con el artículo 127 del Código Tributario; en ese caso será de aplicación el procedimiento señalado en el artículo referido.)

Artículo 79°.- ORDEN DE PAGO PRESUNTIVA

Si los deudores tributarios no declararan ni determinaran, o habiendo declarado no efectuaran la determinación de los tributos de periodicidad anual ni realizaran los pagos respectivos dentro del término de tres (3) días hábiles otorgado por la Administración, ésta podrá emitir la Orden de Pago, a cuenta del tributo omitido, por una suma equivalente al mayor importe del tributo pagado o determinado en uno de los cuatro (4) últimos períodos tributarios anuales. Lo dispuesto es de aplicación respecto a cada período por el cual no se declaró ni determinó o habiéndose declarado no se efectuó la determinación de la obligación.

Tratándose de tributos que se determinen en forma mensual, así como de pagos a cuenta, se tomará como referencia la suma equivalente al mayor importe de los últimos doce (12) meses en los que se pagó o determinó el tributo o el pago a cuenta. Lo dispuesto es de aplicación respecto a cada mes o período por el cual no se realizó la determinación o el pago.

Para efecto de establecer el mayor importe del tributo pagado o determinado a que se refieren los párrafos anteriores, se actualizará dichos montos de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana.

De no existir pago o determinación anterior, se fijará como tributo una suma equivalente al mayor pago realizado por un contribuyente de nivel y giro de negocio similar, en los cuatro (4) últimos períodos tributarios anuales o en los doce (12) últimos meses, según se trate de tributos de periodicidad anual o que se determinen en forma mensual, así como de los pagos a cuenta.

El tributo que se tome como referencia para determinar la Orden de Pago, será actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana por el período comprendido entre la fecha de pago o la de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del tributo que se

[705] Uno de los considerandos de esta RTF señala: "Que si bien en la reclamación se ha otorgado a las órdenes de pago recurridas el carácter y el tratamiento establecido para las resoluciones de determinación, considerando que en dichos valores no se consignaron los motivos determinantes de los reparos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 109° del referido código y a lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nos. 685-4-99, 900-1-2000 y 622-1-2001, a fin de realizarse la convalidación y a efecto que pueda ejercerse el derecho de defensa, resulta necesario que la Administración notifique al recurrente los requisitos omitidos, dejando a salvo su derecho a interponer la reclamación respectiva".

toma como referencia, lo que ocurra primero, y la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración del tributo al que corresponde la Orden de Pago. Sobre el monto actualizado se aplicarán los intereses correspondientes.
En caso de tributos de monto fijo, la Administración tomará aquél como base para determinar el monto de la Orden de Pago.
Lo dispuesto en los párrafos precedentes, será de aplicación aún cuando la alícuota del tributo por el cual se emite la Orden de Pago, haya variado respecto del período que se tome como referencia.
La Orden de Pago que se emita no podrá ser enervada por la determinación de la obligación tributaria que posteriormente efectúe el deudor tributario.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

59° (determinación de la obligación tributaria); **64°**, numeral 1 (causal de presunción: no presentación de declaraciones dentro del plazo otorgado); **77°** (requisitos de las resoluciones de determinación y de multa); **78°**, numeral 4 (orden de pago; orden de pago presuntiva); **80°** (facultad de suspender la emisión de resoluciones y órdenes de pago); **87°** (obligaciones de los deudores tributarios); **88°** (la declaración tributaria); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **115°** (deuda exigible en cobranza coactiva); **135°** (actos reclamables).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 3° (requisitos de validez de los actos administrativos); 4° (forma de los actos administrativos); 5° (objeto y contenido del acto administrativo); 6° (motivación del acto administrativo); 10° (causales de nulidad); 14° (conservación del acto).

Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979 [23.09.98]; **TUO** (aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS): 25.2. ("La Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá Ordenes de Pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del Artículo 78° del Código Tributario. Para los demás supuestos deberá emitir Resoluciones de Determinación").

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo, salvo el añadido "... (IPC) de Lima Metropolitana" en el tercer y quinto párrafos dispuesto por el Decreto Legislativo N° 816, viene de la modificación establecida por la Ley N° 26414 al Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773. La diferencia sustancial con el procedimiento anterior (Decreto Ley N° 25859) es que antes se tomaba como base la presentación y no la declaración y la determinación, como actualmente es.

2. ORDEN DE PAGO PRESUNTIVA

Téngase en cuenta aquí también lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 78 del Código.

La emisión de la orden de pago presuntiva está limitada para los casos de omisos a la declaración y a la determinación, y para los que habiendo declarado sean omisos a la determinación. Para estos efectos, la Administración deberá haber requerido al deudor para que realice la declaración y determinación omitidas y

abone los tributos correspondientes, dentro de un término de tres días hábiles; sólo al incumplimiento del requerimiento podrá emitir la Orden de Pago de acuerdo con el procedimiento indicado en el artículo (RTF N° 237-2-98)[706]. Téngase en cuenta la advertencia contenida en el párrafo final del artículo.

La Orden de Pago emitida en virtud de esta disposición no es una determinación sobre base presunta (a diferencia del procedimiento aplicado en el artículo 67-A del presente Código). En tal sentido, si bien la orden de pago no puede ser enervada[707], es decir no perderá valor o eficacia como tal, una vez pagada y realizada una determinación, el pago de la misma deberá ser tomada en cuenta por la Administración en un proceso de verificación o fiscalización. Por tanto, siendo la orden de pago presuntiva a cuenta del tributo omitido, si el tributo finalmente determinado es menor o inexistente, el pago realizado deberá considerarse un pago en exceso o indebido.

De otro lado, es oportuno anotar que el Índice de Precios al Consumidor, a que se refiere el artículo, es el índice "que mide el nivel general de precios en la economía. Para efectos del cálculo del índice de precios, el Instituto Nacional de Estadísticas e Informática efectúa encuestas periódicas sobre los precios de los bienes y servicios de una canasta de consumo promedio en Lima Metropolitana. La variación de este índice indica la tasa de inflación existente entre dos períodos determinados" (BCR 1995: 108). Este índice se publica mensualmente en el Diario Oficial El Peruano.

Artículo 80°.- FACULTAD DE ACUMULAR Y SUSPENDER LA EMISION DE RESOLUCIONES Y ÓRDENES DE PAGO (*)

La Administración Tributaria tiene la facultad de suspender la emisión de la Resolución u Orden de Pago, cuyo monto no exceda del porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la Administración Tributaria; y, acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias incluyendo costas y gastos, sin perjuicio de declarar la deuda de recuperación onerosa al amparo del inciso b) del Artículo 27°.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 33° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

[706] En la RTF N° 924-1-2001, el Tribunal declaró nulas las órdenes de pago presuntivas en razón de no haberse seguido el procedimiento establecido en los artículos 78, numeral 4, y 79 del Código Tributario; no se encuentra acreditado en autos que la Administración le haya notificado al contribuyente para que haga la determinación omitida y pague el monto adeudado dentro del plazo legal correspondiente.

[707] Conforme a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 79 del Código Tributario, la orden de pago emitida en el caso que el deudor tributario ha declarado y no efectuado la determinación del tributo, no podrá ser enervada por la determinación de la obligación de la obligación tributaria que posteriormente efectúe el deudor tributario (RTF N° 221-2-97).

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

27°, inciso b) (deuda de recuperación onerosa); **76°** (resolución de determinación); **78°** (orden de pago); **79°** (orden de pago presuntiva); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **117°** (procedimiento de cobranza coactiva; Resolución de Ejecución Coactiva); **180°** (tipos de sanciones).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 3° (requisitos de validez de los actos administrativos); 4° (forma de los actos administrativos); 5° (objeto y contenido del acto administrativo); 6° (motivación del acto administrativo); 10° (causales de nulidad); 14° (conservación del acto).

Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979 [23.09.98]; **TUO** (aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS): 25.2. ("La Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá Ordenes de Pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del Artículo 78° del Código Tributario. Para los demás supuestos deberá emitir Resoluciones de Determinación").

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El sentido del artículo viene desde el Decreto Ley N° 25859. Con la aprobación del Código por el Decreto Legislativo N° 816 se realizó algunos ajustes. Con el Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó su texto; respecto del anterior, ahora se habla de resoluciones (en general) y la orden de pago, se dejó de utilizar la nomenclatura completa de la UIT, en la acumulación se dejó de hablar de insolutas y del plazo de un año, y se añadió en tal posibilidad de acumulación a las costas y gastos, asimismo se señaló la posibilidad de declarar la deuda de recuperación onerosa.

2. FACULTAD DE SUSPENDER LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES Y ÓRDENES DE PAGO

Por la primera parte de este artículo, en virtud del principio de economía en la recaudación, la Administración Tributaria, está *facultada para suspender la emisión de resoluciones* (de determinación u otras resoluciones que contengan deuda tributaria) u órdenes de pago cuyo monto no exceda del porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la Administración Tributaria. Téngase en cuenta que lo normado en el artículo es una facultad, por tanto si la Administración emite un valor conteniendo una deuda tributaria por un monto menor al fijado por la Administración, tal valor no será inválido o nulo (salvo que adoleciera de algún vicio que determine su nulidad).

La RTF N° 5493-4-2002, al respecto, señaló: "[...], en relación a la aplicación del articulo 80° del Código Tributario invocada por la recurrente, debemos señalar que la referida norma prevé la posibilidad que la Administración pueda suspender la emisión de Resoluciones de Determinación, de Multa, entre otras, cuando no exceda del porcentaje que de ella fije, en el entendido que se trate de una deuda de recuperación onerosa, [...]" En esta misma línea, la RTF N° 8453-2-2004, estableció: "[...] la referida norma prevé la posibilidad que la Administración pueda suspen-

der la emisión, entre otros valores, de resoluciones de determinación, cuando no exceda del porcentaje de la UIT que se fije, en el entendido que se trate de una deuda cuyo monto no sea necesario recuperar, [...]"

Sobre el porcentaje que debe ser fijado por la Administración Tributaria cabe indicar que se conoce lo regulado por SUNAT – Aduanas; la SUNAT –Tributos Internos, no ha dictado norma parecida; no obstante, se sabe que internamente se manejan disposiciones para la aplicación del artículo.

Por cierto, las facultades normadas en el artículo en comentario no facultan a la Administración a concluir la verificación o fiscalización de las obligaciones tributarias con la notificación de *cartas inductivas*, es decir de forma distinta a la señalada en el artículo 75 (notificando los valores), sino solamente a suspender la emisión de resoluciones de determinación, entre otros valores, por razones fundadas en la economía de la recaudación y eventualmente acumularlas en un solo documento (RTF N° 2081-1-2006).

3. FACULTAD DE ACUMULAR EN UN SOLO DOCUMENTO DE COBRANZA

Por la segunda parte de este artículo, también en virtud del principio de economía en la recaudación, la Administración Tributaria está *facultada para acumular en un solo documento de cobranza* las deudas tributarias incluyendo costas y gastos (es decir no solo deudas tributarias)[708]. Siendo que tal disposición tiene como fin facilitar la cobranza de los valores, debemos entender que cuando menciona a los *documentos de cobranza* se está refiriendo a las resoluciones coactivas y a las resoluciones de ejecución coactiva (y no a los valores[709]).

Al respecto, el último párrafo del artículo 117 del Código, prescribe: "*Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se iniciarán acciones coactivas respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, quedando expedito el derecho de la Administración a iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente*".

4. DECLARACIÓN DE DEUDA DE RECUPERACIÓN ONEROSA

Por cierto, para ambos casos (suspensión o acumulación) en el artículo 80 se ha agregado: "*sin perjuicio de declarar la deuda de recuperación onerosa al amparo del inciso b) del Artículo 27°*".

---

[708] Véase la RTF N° 8453-2-2004.

[709] No obstante, no existe ningún impedimento para emitir valores (órdenes de pago o resoluciones de determinación) que, cumpliendo con lo establecido en los artículos 77 y 78, contengan deudas acumuladas o que agrupen diversos períodos.

Artículo 81°.- DEROGADO POR EL ARTÍCULO ÚNICO DE LA LEY N° 27788, PUBLICADA EL 25 DE JULIO DE 2002.

CAPITULO III
FACULTAD SANCIONADORA

Artículo 82°.- FACULTAD SANCIONADORA (*)

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 34° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

IV, último párrafo (reserva de ley - discrecionalidad); **59°** a **81°** (facultades de determinación y de fiscalización); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **164°** (infracción tributaria); **166°** (facultad sancionatoria); Libro Cuarto, Título I (infracciones y sanciones administrativas); Tablas de Infracciones y Sanciones.

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); 229° (ámbito de aplicación del procedimiento sancionador); 230° (principios de la potestad sancionadora administrativa); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto anterior venía de lo aprobado por el Decreto Legislativo N° 816. Antes, el artículo constaba de dos párrafos; el segundo párrafo, que se refería a la competencia de la SUNAT para denunciar delitos, fue trasladado al artículo 193. El primer párrafo, de acuerdo con lo aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, establecía: "Es facultad de la Administración Tributaria sancionar las infracciones tributarias contempladas en el Título I del Libro IV, conforme al procedimiento establecido en este Código".

El artículo fue sustituido por el Decreto Legislativo N° 953; respecto del texto anterior, que ya hablaba de la facultad discrecional, se ha retirado la frase "[...] contempladas en el Título I del Libro IV."

2. FACULTAD SANCIONADORA

Completando las grandes facultades (las otras: recaudación –Capítulo I–, determinación y fiscalización –Capítulo II–) de la Administración Tributaria (Título II, del Libro Segundo del Código Tributario), mediante el presente artículo, dentro del Capítulo III, se establece legalmente la facultad sancionadora.

El Artículo señala claramente que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias; y si bien estas se encuentran reguladas fundamentalmente en el Título I del Libro IV del Código Tributario, con la modificación del artículo se entiende que la facultad sancionadora no se restringe a esta regulación sino a otras normas sancionadoras tributarias (por ejemplo las normas que regulan el SPOT y las infracciones y sanciones aduaneras), y que tal ejercicio en todos los casos es discrecional.

TITULO III

OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Artículo 83°.- ELABORACION DE PROYECTOS

Los órganos de la Administración Tributaria tendrán a su cargo la función de preparar los proyectos de reglamentos de las leyes tributarias de su competencia.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

III (fuentes del Derecho Tributario); XIV (Ministerio de Economía y Finanzas); **54°** (exclusividad de las facultades de los órganos de la administración); **95°** (deficiencia y falta de precisión normativa; labor de la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas).

Otras normas

Constitución: 118°, numeral 8 (reglamentos, decretos y resoluciones); 119° (competencia de los ministros).

Ley N° 27334 [30.07.2000]: Ley que amplía las funciones de la SUNAT.

Decreto Supremo N° 039-2001-EF [13.03.2001]: Reglamento de la Ley N° 27334: 12° (normas administrativas).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo es el que estableció el Decreto Legislativo N° 816. Anteriormente, desde el Decreto Ley N° 25859, el Código señalaba restrictivamente solo un órgano encargado de preparar los proyectos (se indicaba textualmente solo a la SUNAT); cabe anotar que en el texto aprobado por el Decreto Ley N° 25859 se incluía además de la preparación a la "formulación".

2. OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sin perjuicio de que encontrándose la Administración Tributaria como polo opuesto de los derechos (fundamentales, constitucionales, "tributarios" u otros) de los administrados (deudores tributarios o sujetos pasivos de las potestades administrativas de la Administración Tributaria), aquella tenga diversos deberes u obligaciones frente a estos, nuestro Código Tributario, además de regular otras obligaciones-función, en sus artículos 83 a 86 ha establecido expresamente determinadas obligaciones para la Administración Tributaria.

3. ELABORACIÓN DE PROYECTOS DE REGLAMENTOS DE LAS LEYES TRIBUTARIAS DE SU COMPETENCIA (SUNAT)

Como se sabe, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; dictando decretos y resoluciones (numeral 8 del artículo 118 de la Constitución). De otro lado, como también se sabe, la dirección y gestión de los asuntos que competen a la cartera a su cargo le están confiadas a cada ministro (artículo 119 de la Constitución). En esta línea, la Norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario, establece: "El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas".

Ahora bien, el artículo 83 del Código Tributario expresa: "Los órganos de la Administración Tributaria tendrán a su cargo la función de preparar los proyectos de reglamentos de las leyes tributarias de su competencia". Por su parte, para el caso de la SUNAT, el inciso h) del artículo 5 del Decreto Legislativo N° 501 señala como función de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria SUNAT: "Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y participar en su elaboración". El inciso e) del artículo 14 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, prescribe como una de las finalidades de esta entidad: "Proponer la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras y participar en la elaboración de las mismas". A su vez, el inciso b) del artículo establece como una de las funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria: "Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras".

Así pues, la SUNAT tiene como obligación la función de preparar los proyectos de reglamentos de las leyes tributarias de su competencia (objetiva y material); luego, institucionalmente, serán propuestos al Ministerio de Economía y Finanzas para el trámite pertinente.

De otro lado, de acuerdo con los artículos 93, 94 y 95 del Código Tributario, las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del sector Público podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias; la Administración Tributaria competente deberá dar respuesta; tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que

será publicada en el Diario Oficial; en los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente.

Artículo 84°.- ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE (*)

La Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.
La SUNAT podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles.

(*) *Artículo modificado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012 y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XVI (calificación, elusión de normas tributarias y simulación); **92°**, incisos i), p) (derechos de los deudores tributarios; formular consulta a través de las entidades representativas; obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias; tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias); **93°** y **94°** (consultas).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001].

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo venía sin variaciones desde el aprobado por el Decreto Legislativo N° 773. Por cierto, el texto del artículo aprobado por el Decreto Ley N° 25859 incluía como beneficiario de la orientación al responsable.

El Decreto Legislativo N° 1121 dispuso la modificación del artículo (se incorporó el segundo párrafo):

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
La Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente. La SUNAT podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles.	La Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.

2. ORIENTACIÓN AL CONTRIBUYENTE (SUNAT)

Las normas que regulan a la SUNAT son parcas al respecto. Dentro del modificado artículo 5 del Decreto Legislativo N° 501 (Ley General de la SUNAT) se

señala como una de las funciones de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria, SUNAT: desarrollar programas de información y divulgación en materia tributaria. El artículo 15 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, prescribe al respecto lo siguiente: son funciones y atribuciones de la SUNAT, entre otras: desarrollar programas de información, divulgación y capacitación en materia tributaria y aduanera. No obstante, cuando el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM trata de la finalidad de la SUNAT, señala que una de ellas es: "Proveer servicios a los contribuyentes y responsables, a fin de promover y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

De otro lado, como se sabe, es un derecho de los administrados formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93 del Código, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

Se ha dicho que la finalidad de la Administración Tributaria es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria; uno de los factores que determinan la conducta del contribuyente en el cumplimiento voluntario es la existencia o formación de una conciencia tributaria; si bien este objetivo puede sonar más a una obligación de la Administración frente al Estado, sus bases resultarán de utilidad también, pero con otros criterios, para asumirlo como una obligación frente al contribuyente a quien deberá proporcionarle orientación, información verbal, educación y asistencia a fin de promover y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así, es una obligación (función) de la Administración Tributaria proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia a los contribuyentes, a los deudores tributarios, y, en general, a los ciudadanos (aunque la norma restringe tal obligación a los contribuyentes).

La Administración Tributaria para cumplir con este cometido recurre a diversos mecanismos: formularios con instrucciones –en las diversas declaraciones tributarias–; publicaciones: cartillas, folletos, comunicados publicados en diarios, publicaciones periódicas de información tributaria; páginas web; la guía tributaria; oficinas de atención (actualmente denominados centros de servicios al contribuyente incluyendo los móviles) a los deudores tributarios donde se brinda información y orientación, así como se absuelven consultas verbales –respuestas que por cierto no son vinculantes–, directas o telefónicas; y, actividades orientadoras y educativas: foros, exposiciones, charlas. Asimismo, absuelve (o debe hacerlo) las consultas motivadas que las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, formulen sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Las órganos desconcentrados (Intendencias y Oficinas Zonales) tiene como función para tales efectos, la de efectuar las acciones de atención y orientación que requieran los contribuyentes. Las cumplirán con las áreas de Servicios al Contribuyente; estas, en general, son las encargadas de absolver las consultas presenciales y telefónicas formuladas sobre la materia tributaria de su competencia, considerando para el caso la legislación y los pronunciamientos emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica y otras intendencias normativas; también asisten a los contribuyentes respecto a la

presentación de declaraciones telemáticas y otros sistemas que la SUNAT ponga a su disposición, para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; asimismo pone a disposición de los contribuyentes los materiales de información tributaria y formularios.[710]

3. DIVULGACIÓN Y DIFUSIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Una tarea esencial vinculada al deber de orientar y asistir al contribuyente es divulgar y difundir la normatividad tributaria y no solo frente a los contribuyentes sino frente a la sociedad. En ese sentido, debe añadirse como parte de la orientación la obligación del Estado (en este caso de la Administración Tributaria) de la puesta a disposición de toda la ciudadanía de las normas tributarias vigentes.

4. ORIENTACIÓN SOBRE CONDUCTAS ELUSIVAS

El segundo párrafo del artículo (agregado mediante el Decreto Legislativo N° 1121) establece una facultad de la SUNAT: podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles (téngase en cuenta los alcances de lo dispuesto por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario).

Artículo 85°.- RESERVA TRIBUTARIA (*)

Tendrá carácter de información reservada, y únicamente 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 e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192°.

Constituyen excepciones a la reserva:

a) Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación en los casos de presunción de delito, o las Comisiones Investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva siempre que se refiera al caso investigado. Se tendrá por cumplida la exhibición si la Administración Tributaria remite copias completas de los documentos ordenados debidamente autenticadas por Fedatario.

b) Los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la Administración Tributaria.

---

[710] Lo que, lamentablemente, no es suficiente ni tampoco eficiente (uno de los graves problemas al respecto es la duplicidad –o multiplicidad– de criterios de los orientadores); situación que además afecta a la finalidad perseguida por la Administración (cumplimiento tributario voluntario).

c) La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.

d) La información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia.
Esta información solamente podrá ser revelada en el supuesto previsto en el numeral 18 del Artículo 62° y ante las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración Tributaria sean objeto de impugnación.

e) Las publicaciones sobre Comercio Exterior que efectúe la SUNAT, respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a los regímenes y operaciones aduaneras consignadas en los formularios correspondientes aprobados por dicha entidad y en los documentos anexos a tales declaraciones. Por decreto supremo se regulará los alcances de este inciso y se precisará la información susceptible de ser publicada.

f) La información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la SUNAT, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo.
Se encuentra comprendida en el presente inciso entre otras:
   1. La información que sobre las referidas acreencias requiera el Gobierno Central, con la finalidad de distribuir el canon correspondiente.
   Dicha información será entregada al Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Gobierno Central, previa autorización del Superintendente Nacional de Administración Tributaria.
   2. La información requerida por las dependencias competentes del Gobierno Central para la defensa de los intereses del Estado Peruano en procesos judiciales o arbitrales en los cuales este último sea parte.
   La solicitud de información será presentada por el titular de la dependencia competente del Gobierno Central a través del Ministerio de Economía y Finanzas para la expedición del Decreto Supremo habilitante. Asimismo la entrega de dicha información se realizará a través del referido Ministerio.

g) La información reservada que intercambien los órganos de la Administración Tributaria, y que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad.

h) La información reservada que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.

i) La información que requiera el Ministerio de Economía y Finanzas, para evaluar, diseñar, implementar, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política tributaria y arancelaria. En ningún caso la información requerida permitirá la identificación de los contribuyentes. (**)

La obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren

convenios con la Administración Tributaria de acuerdo al Artículo 55°, quienes no podrán utilizarla para sus fines propios.

Adicionalmente, a juicio del jefe del órgano administrador de tributos, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, podrá incluir dentro de la reserva tributaria determinados datos que el sujeto obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) proporcione a la Administración Tributaria a efecto que se le otorgue dicho número, y en general, cualquier otra información que obtenga de dicho sujeto o de terceros. En virtud a dicha facultad no podrá incluirse dentro de la reserva tributaria:

1. **La publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquélla a la que se refiere el Artículo 115°. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.**
2. **La publicación de los datos estadísticos que realice la Administración Tributaria tanto en lo referido a tributos internos como a operaciones de comercio exterior, siempre que por su carácter general no permitan la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.**

Sin embargo, la Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los contribuyentes, responsables o terceros la información que pueda ser materia de publicación al amparo de los numerales 1 y 2 del presente artículo. No incurren en responsabilidad los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que divulguen información no reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, ni aquéllos que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 35° del Decreto Legislativo N° 953 publicado el 5 de febrero de 2004.*

(**) *Inciso incorporado por el Artículo 21° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

55° (facultad de recaudación; entidades del sistema bancario y financiero que reciben información); **60°**, numeral 1(inicio de la determinación de la obligación tributaria: por declaración); **62°** (facultad de fiscalización); **87°** (obligaciones de los deudores tributarios); **88°** (la declaración tributaria); **92°**, inciso j) (derechos de los deudores tributarios; a la confidencialidad de la información proporcionada); **96°** (obligaciones de los miembros del poder judicial y otros); **103°** (actos de la Administración Tributaria); **113°** (aplicación supletoria); **131°** (publicidad de los expedientes); **186°** (sanción a funcionarios y servidores de la Administración Tributaria que infrinjan lo dispuesto por el artículo 85°); **192°** (facultad discrecional para denunciar delitos tributarios y aduaneros).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 5 (derecho a solicitar información; derecho a la reserva tributaria; excepciones); 2°, numeral 7 (intimidad); 2°, numeral 10 (secreto); 97° (levantamiento de la reserva tributaria).

Código Penal: 165° (violación del secreto profesional).

Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria, aprobada por Decreto Legislativo N° 815 [20.04.96], y modificatorias. 18° (reserva de identidad del denunciante).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 55°, numerales 3 y 4 (derechos de los administrados: acceso a la información); 169.2 (solicitud de pruebas a los administrados; rechazo a tal exigencia).

Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública –Ley N° 27806 [03.08.2002]: 15°, 15-A°, 15-B°, 15-C (excepciones al ejercicio del derecho de acceso a la información pública).

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 32°, numeral 4 y 32-A° (precios de transferencia).

Decreto Supremo N° 058-2004-EF [06.05.2004]. Reglamento de la excepción a la reserva tributaria en el caso de información requerida para la defensa de los intereses del Estado peruano en procesos judiciales o arbitrales[711].

Resolución de Superintendencia N° 140-2006/SUNAT [10.09.2006]: Aprueban procedimiento para solicitar el préstamo de los expedientes de la SUNAT.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 231-2009-SUNAT/2B0000:

2. La SUNAT se encuentra impedida de proporcionar a un tercero la información protegida por la reserva tributaria, como es el caso del valor de la retribución del servicio prestado y el monto del IGV que grava la operación.

3. Esta Administración Tributaria no está obligada a entregar a terceros, la información que se encuentre protegida por el derecho a la intimidad personal y familiar, ni los datos a través de los cuales se pueda acceder a dicha información, como es el caso del apellido paterno, nombre y el documento nacional de identidad del pasajero, así como el número de tarjeta de crédito.

Sin embargo, la SUNAT sí podrá proporcionar a terceros los datos que corresponden al Registro Único de Contribuyentes -RUC- del Agente de Ventas o del sujeto que requiere sustentar costo o gasto o crédito fiscal, así como los datos referidos a la fecha de emisión del pasaje, el tipo de boleto emitido y el sistema de tarjeta de crédito

Informe N° 040-2009-SUNAT/2B0000:

La información relativa a los sueldos o remuneraciones que percibe un sujeto se encuentra protegida por la reserva tributaria, pudiéndose acceder a ella sólo en los casos expresamente autorizados por el artículo 85° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Informe N° 155-2007-SUNAT/2B0000:

1. Las operaciones de transferencia de fondos se encuentran protegidas por el secreto bancario, por lo que la Administración Tributaria deberá requerir a las Empresas del Sistema Financiero (ESF), por intermedio de un Juez, la información relativa a las mismas.

2. La información relativa a giros no se encuentra protegida por el secreto bancario y, en consecuencia, puede ser requerida por la Administración Tributaria directamente a las ESF.

3. La emisión de cartas de crédito constituye una operación activa, por lo que, en principio, la información relativa a la misma no se encuentra protegida por el secreto bancario, pudiendo ser solicitada directamente por la Administración Tributaria. No obstante, si la información relacionada con dicha operación implica facilitar información con respecto a algún depósito bancario involucrado en la misma; tal información deberá ser requerida por la Administración Tributaria a través del Juez, al estar comprendida dentro de los alcances del literal a) del numeral 10 del artículo 62° del TUO del Código Tributario.

[711] En su virtud se dictó el Decreto Supremo N° 066-2004-EF [01.06.2004], mediante el cual habilitan a la SUNAT para otorgar información vinculada con obligaciones tributarias de Duke Energy International Egenor S. en C. y Duke Energy International Peru Holdings S. R. L.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto del artículo, salvo la inclusión del inciso d) dispuesto por la Ley N° 27038, y luego sustituido por lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 27296, se mantenía desde el Código aprobado con el Decreto Legislativo N° 816. Hay que mencionar, no obstante, que la legislación que regula los alcances de la reserva tributaria, desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, pasando por el Decreto Legislativo N° 773 y las modificaciones dispuestas por la Ley N° 26414, y los Decretos Legislativos Nos. 792 y 806, progresivamente los ha venido reduciendo hasta el menguado contenido anterior.

En virtud del artículo 35 del Decreto Legislativo N° 953 se ha sustituido su texto; el texto vigente, respecto del anterior, es más ordenado y amplio, pero sigue restringiendo más los alcances de la Reserva.

El numeral i) fue incorporado por el artículo 21° del Decreto Legislativo N° 981.

2. LA RESERVA TRIBUTARIA

Nuestra Constitución, en el numeral 5 del artículo 2, establece que toda persona tiene derecho:

> *A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.*
>
> *El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.*

De otro lado, el numeral 10 del mismo artículo 2 señala que toda persona tiene derecho:

> *Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.*
>
> *Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del Juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.*
>
> *Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.*
>
> *Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial.*

Por su parte, el artículo 97 prescribe:

El Congreso puede iniciar investigaciones sobre cualquier asunto de interés público. Es obligatorio comparecer, por requerimiento, ante las comisiones encargadas de tales investigaciones, bajo los mismos apremios que se observan en el procedimiento judicial.

Para el cumplimiento de sus fines, dichas comisiones pueden acceder a cualquier información, la cual puede implicar el levantamiento del secreto bancario y el de la reserva tributaria; excepto la información que afecte la intimidad personal. Sus conclusiones no obligan a los órganos jurisdiccionales.

Sustentado en tales derechos fundamentales (fundamentalmente el derecho a la intimidad[712]), el artículo 85 del Código Tributario establece y regula la denominada reserva tributaria.

La disposición bajo comentario, si bien limitada, tiende a asegurar la confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria y la que esta obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, pudiendo únicamente ser utilizada por tal Administración para sus fines propios; tal confidencialidad, además, está considerada como un derecho de los deudores tributarios (inciso j) del artículo 92 del Código Tributario).

Bajo el criterio anotado, la Administración Tributaria (y sus funcionarios, empleados y personal que acceda a la información) está en la obligación, y por tal razón es responsable, de asegurar la confidencialidad de dicha información reservada (mantener en estricta reserva toda la información calificada como reservada que llegue a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones, sin poder comunicarlo ni revelarlo, directa ni indirectamente, a persona alguna), y de utilizarla de acuerdo a ley (rigurosamente para el cumplimiento de sus fines institucionales propios). Al respecto, el tercer párrafo del artículo 85 del Código, precisa: "La obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren convenios con la Administración Tributaria de acuerdo al Artículo 55°, quienes no podrán utilizarla para sus fines propios".

Así pues, si bien es cierto que los ciudadanos tienen el derecho fundamental de solicitar la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, por la propia norma constitucional, hay excepciones (una de ellas es esta reserva)[713],

---

[712] "En virtud del derecho a la intimidad, nadie puede interferir en la vida privada de otra persona. El ser humano goza de libertad para, en ese plano, hacer lo que crea conveniente, siendo entendido que ello es así en tanto no signifique restricción o alteración del derecho de los demás. El hombre puede y debe actuar con la certeza de que los actos o hechos que sólo competen a él no serán materia de interferencia de terceros" (Medrano Cornejo 1990: 74).

[713] El artículo 15-B de la Ley N° 27806 (Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública), cuando regula las excepciones al ejercicio del derecho: Información confidencial, señala: El derecho de acceso a la información pública no podrá ser ejercido respecto de lo siguiente; entre otros, numeral 2: "La información protegida por el secreto bancario, tributario, comer-

por lo que los terceros tienen vedado el acceso a la información considerada dentro de la reserva tributaria[714].

De acuerdo con lo expuesto, por la reserva tributaria, en la medida en que se resguarda la utilización debida y la confidencialidad de la información reservada, también se garantiza un derecho mayor, el derecho a la intimidad, y por su operatividad se tiende a amparar diversos intereses valiosos: de los deudores tributarios (personales, patrimoniales, económicos, comerciales, de seguridad, etc.), del Estado y de la Sociedad[715].

3. LA INFORMACIÓN RESERVADA

El primer párrafo del artículo en comentario, establece que tendrá carácter de información reservada, y únicamente 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 e informaciones[716] que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros[717]; asimismo, tiene el carácter de información reservada la tramitación de las denuncias a que se refiere el artículo 192 del Código Tributario[718].

Más adelante, el artículo estipula que adicionalmente, a juicio del jefe del órgano administrador de tributos, la Administración Tributaria, mediante Resolución

---

cial, industrial, tecnológico y bursátil que están regulados, unos por el inciso 5 del artículo 2° de la Constitución, y los demás por la legislación pertinente".

[714] Téngase en cuenta, no obstante, las excepciones establecidas en el propio artículo 85. De otro lado, es obvio que los deudores tributarios sí tienen derecho a solicitar copia de sus propias declaraciones o comunicaciones presentadas en cumplimiento de sus deberes tributarios, a la respectiva Administración Tributaria.

[715] "[...], el secreto fiscal se ha transformado en el derecho constitucional que mayor protección exigirá a las autoridades, que accedan a la información tributaria, para evitar los enormes peligros que se ciernen sobre el contribuyente cuando esas informaciones son utilizadas con fines ajenos a los que se tuvieron al recabarlas" (Navarrine 2001: VIII).

[716] Por ejemplo, información contenida en declaraciones tributarias determinativas (RTF N° 7768-2-2005) o en libros o registros (RTF N° 6220-1-2005).

[717] Si se trata de información de terceros, obtenida por ejemplo vía cruces, que contenga los datos indicados, la misma será reservada aun cuando haya permitido determinar deuda de otros y se encuentre en los papeles de trabajo correspondientes a esta determinación; en este sentido, el artículo 131 del Código, permitiendo el acceso del contribuyente al expediente de fiscalización o verificación la limita pues exceptúa de aquel derecho el acceso a información de terceros que se encuentre dentro de los alcances de la reserva tributaria. (Véase, entre otras, las RTF Nos. 5610-A-2003 y 5509-5-2005.) No obstante, a fin de garantizar el derecho de defensa del afectado, la Administración debe informarle sobre el contenido de dicha documentación en la parte pertinente, omitiendo los datos que sean parte de la reserva tributaria (RTF N° 2413-4-2006).

[718] En los casos de denuncias de terceros consideradas dentro del artículo 192, asumiendo la eventual aplicación del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 815, si las manifestaciones obtenidas sirven de sustento a los valores que se emitan como consecuencia de la fiscalización, la Administración deberá informar detalladamente a la contribuyente sobre el contenido de las mismas en la parte pertinente, omitiendo los datos del denunciante y aquella información que permita identificarlo, a fin de garantizar el derecho de defensa (RTF N° 213-1-2006).

de Superintendencia o norma de rango similar, podrá incluir dentro de la reserva tributaria determinados datos que el sujeto obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) proporcione a la Administración Tributaria a efecto que se le otorgue dicho número y, en general, cualquier otra información que obtenga de dicho sujeto o de terceros.

4. INFORMACIÓN QUE NO PUEDE SER INCLUIDA DENTRO DE LA RESERVA TRIBUTARIA

Si bien es cierto que el jefe del órgano administrador de tributos, a su juicio, está facultado a incluir, mediante resolución de superintendencia, dentro de la reserva tributaria determinados datos, en virtud de dicha facultad no podrá incluir la publicación (por ejemplo la que se hace vía www.riesgosat.com.pe, en la medida en que tal publicación no contenga la cuantía, fuente de las rentas, la base imponible ni otros datos relativos a ellos[719]; RTF N° 2632-2-2005) que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquélla a la que se refiere el artículo 115. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera. Asimismo, la publicación de los datos estadísticos que realice la Administración Tributaria tanto en lo referido a tributos internos como a operaciones de comercio exterior, siempre que por su carácter general no permitan la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.

Cabe indicar que el artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 049-2001/SUNAT, señala[720]:

> ***Artículo 1.-*** *La SUNAT podrá difundir a través de Internet, centrales de riesgo u otros medios, la información a que se refiere el numeral 1 del cuarto párrafo del Artículo 85 del TUO del Código Tributario, de los contribuyentes y/o responsables, los representantes legales, los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, la deuda exigible coactivamente, así como la información adicional que considere conveniente siempre que no se encuentre dentro de los alcances del primer párrafo del referido artículo y que celebre los convenios que sean necesarios.*

---

[719] Desde luego que si tales publicaciones, o el acceso vía página web que permita la Administración Tributaria, incluyen información reservada se estará afectando la reserva tributaria (RTF N° 4484-2-2006).

[720] Véase al respecto la RTF N° 2597-1-2003.
En esta misma línea, será de interés revisar la RTF N° 09151-1-2008 que en la parte resolutiva estableció como criterio de observancia obligatoria lo siguiente: "La Administración se encuentra facultada a registrar en las centrales de riego la deuda exigible coactivamente, no obstante que aún no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o éste haya sido suspendido o dejado sin efecto por razones distintas a la no exigibilidad de la deuda en cobranza."

Hay que precisar que, no obstante, la Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los contribuyentes, responsables o terceros la información que pueda ser materia de publicación al amparo de los numerales 1 y 2 del artículo.

5. EXCEPCIONES A LA RESERVA TRIBUTARIA

El segundo párrafo del artículo 85, ha establecido que constituyen excepciones a la reserva tributaria un conjunto de situaciones expresamente establecidas (a tal listado nos remitimos).

6. RESPONSABILIDAD

Los funcionarios y trabajadores de la Administración Tributaria que infrinjan lo establecido en el artículo 85, serán sancionados con suspensión o destitución, de acuerdo a la gravedad de la falta (artículo 186 de Código Tributario; véase un caso en la RTF N° 7768-2-2005[721]). Eventualmente, pueden ser procesados penalmente por la comisión del delito de violación del secreto profesional (artículo 165 del Código Penal).

En este caso puede recurrirse a la queja tributaria[722] o a la vía administrativa, sin perjuicio de recurrir a la vía judicial.

Al respecto, el último párrafo del artículo establece que no incurren en responsabilidad:

- Los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que divulguen información no reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo;
- los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria.

Artículo 86°.- PROHIBICIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y SERVIDORES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia. (*)
Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias.

(*) *Párrafo sustituido por el Artículo 36° del Decreto Legislativo N° 953 publicado el 5 de febrero de 2004.*

[721] En ésta se declaró fundada una queja por haberse acreditado la violación de la reserva tributaria (personal de la SUNAT Arequipa entregó a un tercero el reporte de diversos PDT 621 "IGV – Renta Mensual", que contienen información reservada).

[722] Véase la RTF N° 6914-2-2002.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

85° (reserva tributaria); **186°** (sanción a funcionarios y servidores de la Administración Tributaria que infrinjan lo dispuesto por el artículo 86°).

Otras normas

Constitución: 39° (todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]. 75° (deberes de las autoridades en los procedimientos); 239° (faltas administrativas); 240° (criterios para la aplicación de sanciones); 241° (restricciones a ex autoridades de las entidades).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El contenido del artículo es en buena cuenta la conjunción de los antiguos artículos 86 y 87 del Decreto Ley N° 25859; al aprobarse el Código por el Decreto Legislativo N° 773 se consideró dentro del artículo un solo párrafo, que seguía el sentido del anterior artículo 86; con la Ley N° 26414, se modificó el artículo considerando la conjunción de los artículos del Decreto Ley N° 25859, en dos párrafos, con un sentido parecido al vigente; al aprobarse el Decreto Legislativo N° 816, en el primer párrafo se cambió la frase "[...] sin perjuicio de la facultad sancionatoria a que se refiere el Artículo 82°", por "[...] sin perjuicio de las facultades discrecionales que señale el Código Tributario". El texto del artículo se mantenía sin modificación desde el Código aprobado con el Decreto Legislativo N° 816. Con el Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó el primer párrafo; respecto de su anterior texto, se ha suprimido la mención a las facultades discrecionales que señala el Código Tributario.

2. SUJECIÓN A LAS NORMAS DE LA MATERIA

Como se sabe, el numeral 1.1 del artículo IV de la LPAG, señala:

"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:

1.1.Principio de legalidad.- 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 les fueron conferidas."

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 86 del Código Tributario, los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que correspondan, se sujetarán a las normas tributarias de la materia.

Un primer aspecto de esta norma es la ratificación de la especialidad de las normas tributarias; al respecto, no hay duda, por la materia que contienen y regulan, además de la singularidad con la que en sus disposiciones se norman

algunos institutos jurídicos, de la especialidad de las normas tributarias; en tal sentido, considerando el principio de especialidad (en virtud del cual la norma especial[723] prevalece sobre la general), los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia.

Un segundo aspecto, estimando literalmente lo dispuesto en el artículo (y la sujeción al principio de legalidad administrativa en materia tributaria), es que los funcionarios y servidores que laboran en la Administración Tributaria, en su actuación habitual se restringirán a aplicar estas normas tributarias (leyes, reglamentos, resoluciones, etc.), estrictamente las que correspondan y dentro de sus límites. Como sugiere Iannacone Silva (2002: 336), "deben aplicar concretamente la norma correspondiente y valorar una situación tributaria sin escapar de los márgenes de las normas pertinentes". Así, en aplicación del primer párrafo del artículo 86 del Código Tributario, y siguiendo la doctrina clásica, se ha entendido que los funcionarios de la Administración Tributaria, en la medida en que no pueden arrogarse las facultades de control de la legalidad y menos de la constitucionalidad de las normas, en su actuación no debían reparar ni pronunciarse sobre la ilegalidad o inconstitucionalidad de las mismas, o la jerarquía normativa (RTF Nos. 2915-2-2004 y 4320-5-2005), y tampoco podían dejar de aplicar las normas tributarias aun cuando éstas (sean leyes o reglamentos) afecten la Constitución o algún derecho fundamental, o cuando estas (normas de grado inferior a la ley) afecten una ley. Sin embargo, considerando que el Tribunal Constitucional (STC N° 047-2004-AI/TC) ha establecido que el principio de jerarquía implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas, el criterio anterior ha sido puesto en entredicho por el ya conocido criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional manifestado en el Fundamento Jurídico N° 156 de la STC N° 050-2004-AI/TC:

> *En efecto, es preciso dejar a un lado la errónea tesis conforme a la cual la Administración Pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El artículo 38 de la Constitución es meridianamente claro al señalar que todos los peruanos (la Administración incluida desde luego) tienen el deber de respetarla y defenderla.*
>
> *En tal sentido, en los supuestos de manifiesta inconstitucionalidad de normas legales o reglamentarias, la Administración no sólo tiene la facultad sino el deber de desconocer la supuesta obligatoriedad de la norma infraconstitucional viciada, dando lugar a la aplicación directa de la Constitución.*

---

[723] "Con el término ley especial se suele designar aquella norma que sustrae a otra parte de la materia regulada o supuesto de hecho y la dota de una regulación diferente. La noción de ley especial denota una tendencia a la concreción o singularización en la regulación de los supuestos de hecho o, dicho de manera sintética, la existencia de normas que representan una excepción con respecto a otras de alcance más general. La característica última de la ley especial consiste, pues, en que, si ésta no existiera, su supuesto de hecho quedaría automáticamente comprendido en el más amplio de la ley de alcance general" (Diez-Picazo 1990: 344-345).

Cabe indicar que respecto a la actuación de los funcionarios de la Administración Pública, el Tribunal Constitucional, en los FJ. 4, 7 y 8 de la sentencia de fecha 13 de octubre de 2006 que complementa la STC N° 3741-2004-AA/TC, ha precisado:

> *Que, si bien los funcionarios de la administración pública se encuentran sometidos al principio de legalidad, ello no es incompatible con lo que se ha señalado en el fundamento 50 de la sentencia N.° 3741-2004-AA/TC, esto es, que "(...) [t]odo 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 (...)". Precisamente con respecto a este extremo de la sentencia mencionada, el Tribunal Constitucional estima necesario precisar que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia en dicho fundamento son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten "justicia administrativa" con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados.*
>
> *Que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte; en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados antes aludidos están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados. En aquellos casos en los que adviertan que dichas solicitudes responden a fines manifiestamente obstruccionistas o ilegítimos, pueden establecerse e imponerse sanciones de acuerdo a ley. Excepcionalmente, el control difuso procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.*
>
> *Que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten "justicia administrativa" con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.*

3. PROHIBICIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y SERVIDORES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El segundo párrafo del artículo en comentario es claro por la evidente incompatibilidad de ambas labores o funciones (funcionario de la Administración Tributaria y asesor tributario de contribuyentes); los funcionarios y servidores

de la Administración Tributaria *"están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias"*.

4. RESPONSABILIDAD Y SANCIONES

Ahora bien, los funcionarios que infrinjan lo establecido por el artículo 86, son pasibles de la sanción que estipula el artículo 186 del Código Tributario.

5. DEBERES DE LAS AUTORIDADES EN LOS PROCEDIMIENTOS

Sin perjuicio de lo anotado hasta aquí, considerando que el Código Tributario viene a ser en buena cuenta una norma sobre procedimientos tributarios administrativos, resulta oportuno y pertinente citar aquí lo regulado en el artículo 75 de la LPAG:

Artículo 75°.- Deberes de las autoridades en los procedimientos

Son deberes de las autoridades respecto del procedimiento administrativo y de sus partícipes, los siguientes:

1. Actuar dentro del ámbito de su competencia y conforme a los fines para los que les fueron conferidas sus atribuciones.

2. Desempeñar sus funciones siguiendo los principios del procedimiento administrativo previstos en el Título Preliminar de esta Ley.

3. Encausar de oficio el procedimiento, cuando advierta cualquier error u omisión de los administrados, sin perjuicio de la actuación que les corresponda a ellos.

4. Abstenerse de exigir a los administrados el cumplimiento de requisitos, la realización de trámites, el suministro de información o la realización de pagos, no previstos legalmente.

5. Realizar las actuaciones a su cargo en tiempo hábil, para facilitar a los administrados el ejercicio oportuno de los actos procedimentales de su cargo.

6. Resolver explícitamente todas las solicitudes presentadas, salvo en aquéllos procedimientos de aprobación automática.

7. Velar por la eficacia de las actuaciones procedimentales, procurando la simplificación en sus trámites sin más formalidades que las esenciales para garantizar el respeto a los derechos de los administrados o para propiciar certeza en las actuaciones.

8. Interpretar las normas administrativas de forma que mejor atienda el fin público al cual se dirigen, preservando razonablemente los derechos de los administrados.

9. Los demás previstos en la presente Ley o derivados del deber de proteger, conservar y brindar asistencia a los derechos de los administrados, con la finalidad de preservar su eficacia.

TITULO IV

OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 87°.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS (*)

Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. Asimismo deberán cambiar el domicilio fiscal en los casos previstos en el Artículo 11°.
2. Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera y consignar el número de identificación o inscripción en los documentos respectivos, siempre que las normas tributarias lo exijan.
3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos. Asimismo deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.
4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.
   Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente:
   a. La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obli-

gaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.

b. Para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

Asimismo, en todos los casos las Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago y Resoluciones de Multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria, serán emitidos en moneda nacional.

Igualmente el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento e información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad; en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.

5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

   Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal.

   Los sujetos exonerados o inafectos también deberán presentar las declaraciones informativas en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT. (*****)

6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

   El deudor tributario deberá comunicar a la administración tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la Sunat mediante resolución de superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria para aplicar los procedimientos de

determinación sobre base presunta a que se refiere el artículo 64.
Cuando el deudor tributario esté obligado o haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la SUNAT podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La SUNAT también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos. (****)
La Sunat, mediante resolución de superintendencia, regulará el plazo por el cual almacenará, conservará y archivará los libros, registros y documentos referidos en el párrafo anterior, la forma de acceso a los mismos por el deudor tributario respecto de quien opera la sustitución, su reconstrucción en caso de pérdida o destrucción y la comunicación al deudor tributario de tales situaciones. (***)

8. Mantener en condiciones de operación los sistemas o programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el plazo de prescripción del tributo; debiendo comunicar a la Administración Tributaria cualquier hecho que impida cumplir con dicha obligación a efectos de que la misma evalúe dicha situación.
La comunicación a que se refiere el párrafo anterior deberá realizarse en el plazo de quince (15) días hábiles de ocurrido el hecho.
9. Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida por ésta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.
10. En caso de tener la calidad de remitente, entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.
11. Sustentar la posesión de los bienes, mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión, cuando la Administración Tributaria lo requiera.
12. Guardar absoluta reserva de la información a la que hayan tenido acceso, relacionada a terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria, como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.
Esta obligación conlleva la prohibición de divulgar, bajo cualquier forma, o usar, sea en provecho propio o de terceros, la información a que se refiere el párrafo anterior y es extensible a los representantes que se designen al amparo del numeral 18 del Artículo 62°.
13. Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta.
14. Comunicar a la SUNAT si tienen en su poder bienes, valores y fondos, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de crédito cuyos titulares

sean aquellos deudores en cobranza coactiva que la SUNAT les indique. Para dicho efecto mediante Resolución de Superintendencia se designará a los sujetos obligados a proporcionar dicha información, así como la forma, plazo y condiciones en que deben cumplirla. (**)

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 37° del Decreto Legislativo N° 953 publicado el 5 de febrero de 2004.*

(**) *Numeral incorporado por el Artículo 22° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

(***) *Numeral sustituido por el Artículo 13° de la Ley N° 29566, publicada el 28 de julio de 2010, y vigente desde el 29 de julio de 2010.*

(****) *Párrafo modificado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012 y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

(*****) *Párrafo incorporado por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012 y vigente desde el 19 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XI (personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias); **11°** (domicilio fiscal); **32°** (formas de pago de la deuda tributaria); **62°** (facultad de fiscalización); **64°** (supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta); **88°** (la declaración tributaria); **173°** a **178°** (infracciones tributarias).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 10 (derecho al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados); 2°, numeral 18, in fine (derecho a guardar el secreto profesional); 2°, numeral 24, inciso a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe").

Código de Comercio: 33° a 49° (de los libros y de la contabilidad del comercio).

Decreto Legislativo N° 681 [14.10.91], y modificatorias: Dictan normas que regulan el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo de documentos e información. Artículos 1° y 13° (Los microarchivos y los documentos contenidos en ellos son válidos para cualquier revisión de orden contable y tributario).

Decreto Ley N° 25632 [24.07.92], modificado por el D. Leg. N° 814 [20.04.96]. Establecen la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza.

Decreto Ley N° 25988 [24.12.92], Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y Eliminación de Privilegios y Sobre Costos, modificado por la Ley N° 27029 [30.12.98]: 5° (Sobre conservación de libros).

Ley General de Sociedades –Ley N° 26887 [09.12.97]: 92°; 134°; 135°; 136°; 170° (normas sobre algunos libros de la sociedad).

Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444 [11.04.2001]: I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); IV (principios del procedimiento administrativo); 55° (derechos de los administrados); 56° (deberes generales de los administrados en el procedimiento); 58° (comparecencia personal); 59° (formalidades de la comparecencia); 75° (deberes de las autoridades en los procedimientos); 156° (elaboración de actas); 158° (queja); 239°, numeral 8 (intimidar a quien desee plantear queja o contradecir sus decisiones); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

Ley N° 27335 [31.07.2001]: Tercera Disposición Final y Transitoria (manifestaciones obtenidas en los procedimientos de fiscalización).

Ley N° 27788 [25.07.2002]: Ley que deroga el Artículo 81° del TUO del Código Tributario: Artículo Único (derogatoria del Artículo 81°); Única Disposición Final (fiscalización de la Administración Tributaria).

Decreto Legislativo N° 943 [20.12.2003]: Ley del Registro Único de Contribuyentes.

Ley N° 28186 [05.03.2004]: Ley que establece los alcances del Decreto Legislativo N° 681 mediante el cual se regula el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo de documentos e información.

Ley N° 28708 [12.04.2006]: Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad.

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 32°,

numeral 4 y 32-A° (precios de transferencia).
Decreto Supremo N° 09-92-JUS [27.06.92]: Reglamento del Decreto Legislativo N° 681: 30°, modificado por el D. S. N° 001-2000-JUS, publicado el 25.03.2000 (los inspectores revisarán la documentación micrograbada mediante equipos técnicos que proporcionarán las empresas o entidades sujetas a supervisión; no se exigirá copias en papel de los documentos que tienen que ser revisados).
Decreto Supremo N° 126-94-EF [29.09.94], y modificatorias. Reglamento de Notas de Crédito Negociables: 10° (obligación de poner a disposición de la Administración la documentación y registros contables); 17° (toda verificación que efectúe la SUNAT se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior); 31° (obligación de poner a disposición de la Administración la documentación y registros contables; casos de devolución de pagos indebidos o en exceso).
Decreto Supremo N° 056-96-EF [12.05.96]: Requisitos para la contabilidad en moneda extranjera de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa –Ley N° 26221.
Decreto Supremo N° 003-2000-EF [18.01.2000]: 2°, incisos c) y d): precisan algunas obligaciones formales de los deudores tributarios – ONP y ESSALUD.
Decreto Supremo N° 151-2002-EF [26.09.2002]: Establecen disposiciones para que los contribuyentes que han suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, puedan llevar contabilidad en moneda extranjera.
Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT.
Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT [24.01.99], y modificatorias: Reglamento de Comprobantes de Pago.
Resolución de Superintendencia N° 103-2002/SUNAT [14.08.2002]: Norma la regularización de la inscripción en el RUC para sujetos generadores de rentas de primera categoría.
Resolución de Superintendencia N° 071-2004/SUNAT [26.03.2004]: Dictan normas complementarias del Régimen Especial del Impuesto a la Renta. 3° (de los libros y registros contables).
Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT [18.09.2004], y modificatorias. Disposiciones reglamentarias del D. Leg. N° 943 (Ley del Registro Único de Contribuyentes).
Resolución de Superintendencia N° 229-2006/SUNAT [28.12.2006]. Facilitan inscripción en el RUC a través de SUNAT virtual y la obtención del código de usuario y clave de acceso al sistema SUNAT Operaciones en Línea y se incorporan nuevas entidades de la Administración Pública que deberán solicitar el número de RUC.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 120-2010-SUNAT/2B0000:
El código CIIU a consignarse de manera obligatoria, cuando se solicita la inscripción en el RUC, correspondiente a la actividad económica principal del sujeto que solicita su inscripción en el Registro es el código CIIU de la actividad que le reporta mayores ingresos al contribuyente, sin importar si dicha actividad se efectúa en virtud de un contrato de tercerización o no.

Informe N° 083-2010-SUNAT/2B0000:
1. El Código Tributario estableció la obligación de los deudores tributarios de llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, por los períodos tributarios de 1995 al 2000.
2. Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que se encontraba obligada a llevar una empresa por los períodos tributarios de 1995 al 2000, dependió, principalmente, de los tributos a los que se encontraba afecta la misma y del Régimen Tributario aplicable, según lo expuesto en el presente Informe

Informe N° 065-2010-SUNAT/2B0000:
1. El numeral 4 del artículo 87° del TUO del Código Tributario establece la obligación de los deudores tributarios de llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
2. Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que se encuentra obligada a llevar una empresa dependerá, principalmente de los tributos afectos y del Régimen Tributario aplicable.

Informe N° 040-2010-SUNAT/2B0000:
1. Las sucursales en el Perú de una sociedad extranjera, así como el establecimiento permanente u oficina de representación de la misma, se encuentran obligados a inscribirse en el RUC en la medida que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT.
2. No se encuentra prevista la inscripción en el RUC de la sociedad extranjera como tal, que no cuente con sucursal, establecimiento permanente u oficina de representación.
3. Las sociedades conyugales y sucesiones indivisas que realizan actividad económica están obligadas a inscribirse en el RUC.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Si bien en general el conjunto de deberes establecidos en el artículo viene del Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 (en este ubicado como artículo 88), con el tiempo ha sido varias veces ajustado. La última modificación se ha dado son la sustitución del texto dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953. El numeral 14 fue incorporado por el Decreto Legislativo N° 981.

Mediante la Ley N° 29566 se sustituyó el numeral 7:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito. El deudor tributario deberá comunicar a la administración tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la Sunat mediante resolución de superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta a que se refiere el artículo 64. Cuando el deudor tributario haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la Sunat podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La Sunat también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos. La Sunat, mediante resolución de superintendencia, regulará el plazo por el cual almacenará, conservará y archivará los libros, registros y documentos referidos en el párrafo anterior, la forma de acceso a los mismos por el deudor tributario respecto de quien opera la sustitución, su reconstrucción en caso de pérdida o destrucción y la comunicación al deudor tributario de tales situaciones.	*Conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.* *El deudor tributario deberá comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por SUNAT mediante Resolución de Superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta a que se refiere el Artículo 64*

Con el Decreto Legislativo N° 1121 se incorporó el tercer párrafo en el numeral 5 y se modificó el tercer párrafo del numeral 7:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Cuando el deudor tributario esté obligado o haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la SUNAT podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La SUNAT también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos.	*Cuando el deudor tributario haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la Sunat podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La Sunat también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos.*

2. ADMINISTRADO Y DEUDOR TRIBUTARIO

En el Libro Primero hemos indicado que un elemento de la obligación tributaria es el sujeto pasivo de ésta, y se le definió como la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria; hablábamos sin duda del deudor tributario. Asimismo, recordando lo regulado al respecto por el Código Tributario (partiendo de que el artículo 7 del Código Tributario establece que deudor tributario "es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable"), sosteníamos que nuestra normativa considera como deudor tributario a todas aquellas personas (naturales, jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades conyugales, entes colectivos y otros; puede ser deudor tributario cualquier sujeto con capacidad tributaria -véase el artículo 21 del Código) que están obligadas legalmente a cumplir la prestación tributaria; en esa línea, concluíamos que además de los deudores por deuda propia, también llamados sujetos pasivos principales (contribuyentes), se consideraba como deudor tributario a los deudores por deuda ajena o sujetos pasivos por adeudo ajeno (responsables).

No obstante, también habíamos hecho mención de que el mismo Código denomina deudores tributarios a otros sujetos. Por lo dispuesto en el artículo 28 del Código (que señala como componentes de la "deuda tributaria" al tributo en sí mismo -el objeto de la obligación tributaria: la prestación tributaria-, y a otros conceptos distintos a la obligación tributaria o a su objeto -obviamente estamos refiriéndonos a las multas e intereses), ya se ha hecho habitual utilizar la expresión "deudor tributario" para designar a todos los sujetos que tienen algún adeudo (por ejemplo, multas e intereses) con el Estado, sin que en algunos casos aquellos sujetos tengan la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria[724]. Casi en la

[724] Así, se suele llamar deudor tributario, por ejemplo, a algún sujeto inafecto (o sujeto que no realiza actividad gravada alguna) que habiendo cometido una infracción tributaria, se le ha sancionado con una multa (deuda tributaria); la infracción puede haberse cometido por el incumplimiento de algún deber formal; por ejemplo, por no haber exigido u obtenido, como usuarios, el comprobante de pago por los servicios que le fueran prestados (viendo el artícu-

misma línea de pensamiento que en el caso anterior, también se ha hecho habitual que cuando se trata de deberes u obligaciones formales, se señale como deudores tributarios a aquellos que, sin ser sujetos pasivos de la obligación tributaria en sí, se ubican en una posición de sujeción frente a la Administración[725].

Ante tal situación, precisábamos señalando que en estos casos estará el administrado como sujeto de deberes; el administrado frente a la administración tributaria; el administrado en cuanto sujeto pasivo de las potestades públicas de gestión, determinación, y, en suma, de policía tributaria; el administrado en una posición de sujeción frente a la Administración, la misma que ya no será detentadora de derechos, sino de potestades, de facultades, de supremacía, en el marco jurídico de un procedimiento administrativo, y no de una relación (jurídica) obligacional. No hay duda de que de esta condición no se excluye al sujeto pasivo de la obligación tributaria material, aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria (u obligado al cumplimiento de la prestación tributaria), y desde luego también podrá ser (es) sujeto pasivo de otras prestaciones (deberes) diferentes, prestaciones que en unos casos serán accesorias y en otros no, de la principal, y de naturaleza formal (es decir, deberes de hacer declaraciones, deber de facilitar información, etc.) (Pérez de Ayala 2001: 163-165).

Pues bien, si al tratar sobre la obligación tributaria hemos hablado del administrado como deudor tributario, como elemento de la obligación tributaria, en los siguientes artículos nos referiremos al administrado como tal (el deudor tributario -como un elemento de la obligación tributaria-, real o potencial, o el tercero ajeno a la obligación tributaria, aunque en menor grado), máxime si en el artículo 87 modificado ya no se habla del deudor tributario sino del administrado en general, de algunas características y su situación jurídica -pasiva- frente a la potestad de imposición y a las potestades administrativas de la SUNAT, fundamentalmente.

3. LOS DEBERES TRIBUTARIOS

Como ya habíamos adelantado, nosotros distinguimos la obligación tributaria propiamente dicha, la obligación tributaria por antonomasia, a la cual también suele llamarse obligación tributaria sustancial, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo, regulado en el Libro Primero de nuestro Código Tributario, de las demás "relaciones" o vinculaciones, regladas básicamente en el Libro Segundo del Código Tributario, que tienen un carácter no pecuniario, y que normalmente están vinculadas, directa o indirectamente, a la obligación tributaria

---

lo 97 del Código Tributario, como sujetos de la infracción se encontrarán las personas, como terceros ajenos a la obligación tributaria generada, que reciban servicios, personas estas que están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por los servicios recibidos; su incumplimiento puede acarrear la sanción establecida para infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 174 del Código).

[725] Hay que recordar que tanto los "verdaderos" deudores tributarios como todas las demás personas, estando sometidos a las normas tributarias (Norma XI del Código Tributario), estarán sujetos al cumplimiento de los deberes tributarios u obligaciones formales que las leyes y reglamentos tributarios establezcan, en lo que les sea atinente.

(a fin de garantizar o facilitar su gestión), o están atañidas a la aplicación de los tributos -lo que se ha venido denominando potestad de imposición[726]-, o están ligadas a la aplicación y cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que establecen diversos deberes, con contenido o prestaciones (de hacer, no hacer o soportar) distintas del de la obligación tributaria: declaraciones y comunicaciones, libros y registros, inscribirse en el RUC, soportar la fiscalización, etc. (disposiciones aplicables incluso a sujetos no afectos o exonerados), serán denominadas en el presente texto deberes tributarios (deberes formales que nacen de presupuestos de hecho concretos, que tienen su propia sustantividad, régimen y vida jurídica -contenido, cumplimiento y extinción-; sin duda estos deberes además de diferenciarse de la obligación tributaria por su contenido, presentan un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible [Lago Montero 1998: 24).

En algún momento, sin que esto nos lleve a contradicción o confusión, por la propia nominación de nuestro Código Tributario, también serán llamadas obligaciones formales u obligaciones tributarias formales[727].

4. LOS DEBERES DE COLABORACIÓN A FIN DE FACILITAR LAS LABORES DE FISCALIZACIÓN

"Es una evidencia que el sistema actual de gestión tributaria en nuestro país, y en la mayoría de los de nuestro entorno, se apoya fundamentalmente en actuaciones de los particulares (autoliquidaciones, retenciones y pagos a cuenta, aportación de pruebas relacionadas con el hecho imponible, suministro de información, llevanza de libros y registros...). Ni siquiera la función de control, que hoy en día constituye la principal tarea de la Administración tributaria, se ejerce sin el auxilio de los contribuyentes, obligados como están a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones (...). La Administración tributaria desarrolla, pues, sus funciones en gran parte gracias a la cooperación y colaboración de los ciudadanos en las tareas que corresponden a aquélla" (Sesma Sánchez 2001: 19).

Constitucionalmente, como certeramente informa Durán Rojo (2006: 15-30), el deber de colaboración está fundamentado en el deber de contribuir (además de ser parte esencial de éste).

Si bien a lo largo de las diversas normas tributarias (leyes -incluso sobre normas que regulan tributos en específico-, normas reglamentarias y resoluciones), se encuentran asignadas determinadas potestades administrativas, que correlativamente determinan la existencia de múltiples deberes de los administrados, es en el artículo 87 del Código Tributario[728] que se ha regulado orgánicamente un con-

---

[726] La "potestad de imposición" es el poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, o, como dicen Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2002: 34), el conjunto de potestades administrativas establecidas para la aplicación jurídicamente correcta de los tributos.

[727] La disparidad con la que la doctrina y la legislación ha utilizado ambos términos (obligación y deber) ha llevado a muchos autores y legislaciones a recurrir al término genérico de "prestación", que no sería sino su contenido u objeto.

[728] Una cuestión que conviene resaltar, pues consolida nuestra posición respecto a la consi-

junto de obligaciones formales (o deberes tributarios, como presupuestos de hecho concretos, que tienen su propia sustantividad, régimen legal y vida jurídica); estos deberes (de carácter no patrimonial, básicamente de hacer y tolerar o consentir) se han estructurado con la finalidad de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria; a estos deberes denominamos genéricamente "deberes de colaboración tributaria".

A estos efectos, deberes de colaboración son "aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados –obligados tributarios–, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio" (López Martínez 1992: 37).

Respecto a lo último, en efecto, el incumplimiento de estos u otros deberes de colaboración (formales o administrativos regulados en el Código y en otras disposiciones), cuando estén tipificados, configura infracción tributaria sancionable administrativamente (Libro Cuarto del Código Tributario; fundamentalmente los artículos 173 a 177).

La responsabilidad del cumplimiento de estas le corresponde al deudor tributario (o a sus representantes, cuando sea el caso)[729].

A fin de no ser repetitivos, al texto del artículo nos remitimos.

---

deración de los administrados, es que con la modificación del artículo 87 dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, ya no se habla del deudor tributario como sujeto obligado sino del administrado.

[729] En relación al punto, la RTF N° 637-2-97, por ejemplo, ha resuelto en el sentido que la responsabilidad de la exhibición de libros y registros contables requerida por la Administración, le corresponde al deudor tributario, y no al contador. Similar criterio se aplicó en la RTF N° 305-3-99: los deudores tributarios son responsables ante la Administración Tributaria respecto al cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales, por lo que tributariamente no puede imputarse responsabilidad a los contadores de la empresa por la no presentación de la documentación requerida en fiscalización, desde que aquellos no son sujetos de la relación jurídico tributaria materia de autos, no enervándose en modo alguno la responsabilidad de la recurrente de conformidad con lo prescrito en los artículos 1, 7 y 87 del Código Tributario. Tratándose de otros deberes, del mismo modo; en la RTF N° 1406-5-2006, se anotó que resulta irrelevante lo señalado por la recurrente con relación a que "el registro de sus operaciones no era controlado por ella y que no se encontraba al tanto de lo que hacía el personal a cargo de dichas labores, quienes, según alega, actuaron sin la debida diligencia, pues según la norma antes citada tal obligación recaía en los deudores tributarios, responsabilidad de la que no se ve eximida por haber contratado cierto personal para tal efecto".

Artículo 88°.- DE LA DECLARACION TRIBUTARIA (*)

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o

dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.
No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

(*) *Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario
29° (lugar, forma y plazo de pago); **55°** (facultad de recaudación); **60°**, numeral 1 (inicio de la determinación de la obligación tributaria; por acto o declaración del deudor tributario); **61°** (fiscalización parcial); **75°** (resultados de la fiscalización o verificación); **85°** (reserva tributaria); **87°** (obligaciones de los deudores tributarios); **92°**, inciso c) (derecho de los deudores tributarios; sustituir o rectificar declaraciones), **92°**, inciso k) (solicitar copia de las declaraciones); **176°** (infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones); **178°** (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Otras normas
Decreto Supremo N° 003-2000-EF [18.01.2000]: 2°, incisos c) y d): precisan algunas obligaciones formales de los deudores tributarios – ONP y ESSALUD.
Decreto Supremo N° 085-2003-EF [16.06.2003]: Establecen obligación de presentar Declaración de Predios ante la SUNAT.
Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT.
Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT [08.11.97], y modificatorias: Norma que integra disposiciones sobre la forma en que deudores tributarios deberán cumplir sus obligaciones con la SUNAT.
Resolución de Superintendencia N° 102-97/SUNAT [08.11.97], y modificatorias: Disposiciones aplicables a las declaraciones sustitutorias o rectificatorias.
Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT [25.07.99]: Aprueban formularios y dictan disposiciones aplicables a la presentación de las declaraciones tributarias[730].
Resolución de Superintendencia N° 138-99/SUNAT [14.12.99], y modificatorias: Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Notarios.
Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT [09.01.2000], y modificatorias: Disposiciones referidas a la utilización de programas de declaración telemática para la presentación de declaraciones tributarias.
Resolución de Superintendencia N° 018-2000/SUNAT [30.01.2000]: Establecen disposiciones para la presentación de declaraciones mediante el Programa de Declaración Telemática de Remuneraciones.
Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT [24.02.2000]: Establecen procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias.
Resolución de Superintendencia N° 044-2000/SUNAT [25.03.2000]: Establecen disposiciones sobre declaraciones y pago de diversas obligaciones tributarias, mediante programas de declaración telemática.
Resolución de Superintendencia N° 059-2000/SUNAT [29.04.2000]: Aprueban formularios para declaración y pago de contribuciones a la Seguridad Social de entidades empleadoras de trabajadores de hogar y asegurados de regímenes especiales.
Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT [03.11.2000], y modificatorias: Regulan forma y condiciones en que deudores tributarios podrán realizar diversas operaciones a través de internet mediante el Sistema SUNAT operaciones en línea.
Resolución de Superintendencia N° 143-2000/SUNAT [30.12.2000]: Establecen disposiciones

---

[730] Se dejó sin efecto el formulario 216, regulado en el numeral 3 del artículo 1, por lo dispuesto en la Tercera D. T y F. de la Resolución de Superintendencia 138-2002/SUNAT [11.10.2002].

sobre declaraciones y pago de diversas obligaciones tributarias, mediante programas de declaración telemática.

Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT [01.03.2002], y modificatorias: Aprueban Nuevo Reglamento para presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT.

Resolución de Superintendencia N° 129-2002/SUNAT [18.09.2002], y modificatorias: Normas referidas a obligados a presentar declaraciones determinativas utilizando formularios virtuales generados por los Programas de Declaración Telemática (PDT).

Resolución de Superintendencia N° 133-2002/SUNAT [28.09.2002]: precisan alcances de la Resolución de Superintendencia 129-2002/SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 138-2002/SUNAT [11.10.2002]: Norman la presentación de declaraciones mediante el Programa de Declaración Telemática (PDT) para los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría.

Resolución de Superintendencia N° 013-2003/SUNAT [17.01.2003], y modificatorias: Aprueban nuevas versiones de los Programas de Declaración Telemática, amplían universo de obligados e implementan Código de Envío.

Resolución de Superintendencia N° 125-2003/SUNAT [25.06.2003]: Amplían disposiciones para la declaración y/o pago de obligaciones tributarias mediante el Sistema de Pago Fácil.

Resolución de Superintendencia N° 190-2003/SUNAT [18.10.2003], y modificatorias: Dictan normas complementarias para la presentación de la Declaración de Predios a que se refiere el D. S. 085-2003-EF.

Resolución de Superintendencia N° 132-2004/SUNAT [08.06.2004]: procedimiento de modificación y/o inclusión de datos consignados en formularios

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT [18.09.2004], y modificatorias. Disposiciones reglamentarias del D. Leg. N° 943 (Ley del Registro Único de Contribuyentes).

Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT [01.11.2004], y modificatorias: Aprueban normas para que los deudores tributarios presenten sus declaraciones determinativas y efectúen el pago de los tributos internos a través de SUNAT virtual.

Resolución de Superintendencia N° 069-2005/SUNAT [30.03.2005]: Nueva circunstancia posterior a la notificación que permite revocar o modificar los actos de la Administración Tributaria (rectificatorias).

Resolución de Superintendencia N° 183-2005/SUNAT [30.09.2005], y modificatorias: Establecen nuevo sistema de seguridad de las declaraciones y solicitudes presentadas a través de los formularios virtuales generados por los PDT.

Resolución de Superintendencia N° 113-2006/SUNAT [07.07.2006]. Facilitan el pago de los responsables solidarios.

Resolución de Superintendencia N° 203-2006/SUNAT [25.11.2006]. Excepciones para la presentación de declaraciones.

Resolución de Superintendencia N° 021-2007/SUNAT [26.01.2007]. Establecen facilidades para los deudores tributarios afectados como consecuencia del desastre natural.

Resolución de Superintendencia N° 245-2008/SUNAT [31.12.2008]. Facilitan la declaración y/o pago de las contribuciones a la Seguridad Social de los empleadores de trabajadores del hogar.

CONSULTAS ABSUELTAS POR LA SUNAT

Informe N° 137-2010-SUNAT/2B0000:

De no mediar alguna causal de rechazo del disquete o de la información contenida en éste, la declaración tributaria elaborada mediante el PDT será considerada presentada sin importar que la constancia de presentación entregada a la persona que presentó la declaración haya sido sellada pero no refrendada por el personal de la SUNAT o de los bancos autorizados.

Al tenerse por presentada la declaración mediante el PDT, no se habrá incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del TUO del Código Tributario, siempre y cuando la presentación se hubiese efectuado dentro del plazo establecido.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Si bien el tema viene desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 (en este se encontraba ubicado como artículo 89), su contenido ha recibido múltiples variaciones; así, su texto fue modificado por el Decreto Legislativo N° 773, la Ley N° 26414, el Decreto Legislativo N° 816, la Ley N° 27038, la Ley N° 27335 y el Decreto Legislativo N° 953. El texto actual es el modificado por el Decreto Legislativo N° 1113:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
DE LA DECLARACION TRIBUTARIA 88.1 Definición, forma y condiciones de presentación La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello. Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada. 88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial. No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.	***LA DECLARACION TRIBUTARIA*** *La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.* *La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que se señale para ello.* *Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.* *La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.* *La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.* *No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y periodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.* *La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.* *Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.*

2. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

Uno de los deberes (jurídicos o legales) más importantes de los deudores tributarios (o, eventualmente, de los particulares), es la realización (y presentación) de la declaración tributaria.

La declaración tributaria (también denominada declaración jurada tributaria), en general, es un acto formal por el cual se manifiesta o comunica a la Administración Tributaria de diversos hechos o datos que permitan determinar la obligación tributaria o conocer la situación tributaria del deudor tributario. Y aunque cuando se la menciona se hace referencia casi exclusiva a la declaración determinativa (de la obligación tributaria), también se puede extender tal condición a la declaración informativa. El artículo en comentario la conceptúa como la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar (véase las normas complementarias y las normas que regulan cada tributo), la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Dino Jarach (1998-a: 205) señala que la declaración tributaria es siempre un acto del contribuyente u otro sujeto obligado, tendiente a colaborar con la Administración pública en su función de tutela del derecho creditorio del Fisco. Agrega: es un acto unilateral que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la relación sustancial; asimismo: su finalidad consiste en colaborar con la Administración, la que no es simplemente la representante del acreedor, sino autoridad investida de facultades para tutelar el crédito del Fisco.

Luis Sánchez Serrano[731] lo define con amplitud: "La declaración tributaria es un acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en el cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el *an* y el *cuantum* de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una manifestación de voluntad solicitando la aplicación de un beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario, siendo dirigido dicho acto a la administración tributaria a efectos de que ésta proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieran todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material".

En nuestro país, el profesor Francisco Ruiz de Castilla (2003: 25) señala que la declaración tributaria (jurada) "es un acto de naturaleza informativa en cuya virtud el administrado comunica a la administración tributaria ciertos datos sobre el hecho imponible realizado, identificación del deudor, cálculo de la base imponible, liquidación del tributo y los créditos, además del monto a pagar".

---

[731] Citado por Montero Traibel (2006: 469).

3. DECLARACIÓN JURADA

Por la exigencia de declarar correcta y sustentadamente la información o los datos solicitados por la Administración (el tercer párrafo del numeral 88.1 prescribe que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria), por sus efectos (sanciones que acarrean las declaraciones extemporáneas, incompletas, inconsistentes o que contienen cifras y datos falsos), así como por la característica de ser "jurada" (el cuarto párrafo del numeral 88.1 prescribe que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada[732]), la declaración tributaria, tanto la referida a la determinación de la obligación tributaria como las destinadas a otros fines, ha sido considerada por parte de la doctrina como una especie de confesión extrajudicial del deudor tributario, y como tal se la puede asumir como una prueba contra el declarante[733]; aunque otro grupo no lo considera así[734] y, sin perjuicio de las características anotadas, sostiene que debe entenderse como una declaración de conocimiento, en definitiva, a un acto de colaboración necesario[735].

Es obvio que el responsable de la presentación (suscripción) de la declaración jurada es el deudor tributario (o el representante legal, pero con efectos para el representado), y respecto de él es que se manifiesta el carácter de jurada.

Ahora bien, considerando la característica comentada en el rubro, podemos anotar que por la presentación de la declaración tributaria el declarante se halla sujeto a una doble responsabilidad: una de tipo sustantiva, en cuanto a que debe pagar el importe que arroje, y otra de tipo "penal" –infraccional o delictual–, por las omisiones, inexactitudes o fraudes que pudiera contener (García Vizcaíno 1997: 35).

---

[732] Que el declarante jura decir la verdad; aunque esto no debe llevarnos a la evaluación de las implicancias religiosas que tiene el juramento, ni de los efectos de un eventual perjurio.

[733] "Por su contenido o materialidad y valor probatorio entre las partes (contribuyente y fisco), la declaración tributaria constituye una confesión del presupuesto objetivo de hecho de la obligación tributaria y su cuantificación según las bases de depuración, principalmente en los impuestos de renta, ventas, industria y comercio y aduanas. Y al estar esas bases de depuración, integradas por rubros de los factores positivos (ingresos, ventas, activos) y negativos (costos, deducciones, pasivos), dicha confesión se tiene en cuenta en la totalidad de tales factores, tanto de los positivos que conducen a la determinación de un mayor valor del tributo como de los negativos o de menor valor, si son denunciados con los requisitos y pruebas especiales exigidos por la ley, según las bases aludidas. Es, por lo tanto, como toda confesión, la correspondiente a la declaración tributaria, indivisible [...]; de manera que el fisco no puede tomar solo los factores positivos de depuración de la base gravable, sino que simultáneamente debe tomar también los negativos, como salvedades de aquellos, en cuanto disminuyen la base gravable y asimismo el valor del impuesto" (Ramírez Cardona 1985: 275).

[734] Jarach (1998-a: 196), se entiende además por su posición de no aceptar la *autodeterminación*, no considera a la declaración como una confesión extrajudicial; sostiene que no es tal en la medida en que la función de la declaración "es solamente informativa y su valor depende de la existencia de medios de prueba, que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la declaración".

[735] Gian Antonio Michelli, citado por Montero Traibel (2006: 473).

Sobre este último punto, sin perjuicio de las eventuales implicancias penales, téngase en cuenta las infracciones tipificadas en los artículos 176 y 178, numeral 1, del Código Tributario.

4. DECLARACIÓN DETERMINATIVA E INFORMATIVA

4.1. Declaración determinativa

Como se sabe, el sistema aplicado en nuestro país, para un buen grupo de tributos, le asigna al deudor tributario "la obligación de declarar los hechos imponibles, así como también el deber de liquidar el tributo, o sea, establecer el *quantum* o monto de la obligación tributaria correspondiente. De tal manera, la obligación se convierte en una deuda de suma líquida y, por tanto, pagable y exigible por el titular del crédito tributario" (Martín; Rodríguez Usé 1995: 241-242).

Siguiendo lo anotado, y según lo definido por la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT, son determinativas las declaraciones en las que el declarante señala la base imponible y, en su caso, determina la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue[736].

4.2. Declaración informativa

Como se puede observar del texto del artículo sub examen, la declaración tributaria no solo se refiere a las declaraciones vinculadas a la determinación de la obligación principal sino también a otras por las cuales se manifiestan diversos hechos. En esta línea, la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT, considera, además de las determinativas, a las declaraciones informativas y las define como declaraciones en las que el declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria.

5. FORMAS Y MEDIOS PARA LA DECLARACIÓN

El mecanismo generalizado para realizar las declaraciones era la utilización de los formularios (denominados de declaración-pago) que las Administraciones Tributarias ponen a disposición de los deudores tributarios; estos formularios, debidamente cumplimentados respecto a los tributos a los que se encuentren afectos, debían ser presentados por los deudores tributarios en los lugares autorizados. Sin duda, aun cuando este mecanismo en algunas administraciones se mantiene, la situación con la modernidad y la tecnología (y obviamente por las necesidades operativas y de gestión de la Administración) ha cambiado.

El segundo párrafo del artículo señala al respecto con amplitud: "La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la pre-

---

[736] No obstante tales alcances, cabe recordar que los sujetos exonerados (de determinados tributos de los que no están inafectos) tienen la obligación de presentar las declaraciones correspondientes a tales tributos, pues no están exceptuados de tal obligación formal o deber tributario (RTF N° 296-2-2004).

sentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello".

La SUNAT, asumiendo lo dispuesto en el primer y segundo párrafos del artículo, con el avance de la tecnología ha estado recurriendo a diversos mecanismos, entre estos los medios telemáticos (esencialmente a los PDT - Programas de Declaración Telemática) y sus sucedáneos simplificados. Las normas complementarias dictadas por la SUNAT están enmarcadas dentro de la obligación de facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias, y se guían de los principios de simplificación administrativa y economía en la recaudación.

6. DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA SUSTITUTORIA O RECTIFICATORIA

Con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113 este rubro ha quedado normado con más detalle en el numeral 88.2. En este, en principio, se precisa que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria ("declaración original") puede ser sustituida o rectificada, y luego desarrolla las condiciones para su presentación y validez.

6.1. La declaración tributaria sustitutoria

Como se ha adelantado, la declaración determinativa puede ser sustituida; se distingue, respecto de la rectificatoria por la oportunidad de su realización (y presentación) y sus efectos. Así, la declaración sustitutoria es la declaración que se realiza y se presenta dentro del plazo de vencimiento para la declaración, y su efecto es sustituir (remplazar, suplir) a la presentada originalmente[737]. No genera sanción alguna, y surte efectos desde el momento de su presentación. Hasta el vencimiento indicado, puede presentarse más de una declaración sustitutoria.

---

[737] No obstante, esta situación no debe llevarnos a asumir que esta declaración no exista; la RTF N° 1453-2-2009, al resolver un caso vinculado a la modificación del porcentaje a aplicar al pago a cuenta de enero de 2008 estableció que la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 presentada en febrero de 2008 y que fue sustituida en abril del mismo año existió, por lo que se cumplía el requisito establecido en el numeral 2 del inciso c) del artículo 54 del reglamento de la ley del Impuesto a la Renta (que indica que la modificación del porcentaje a partir del pago a cuenta del mes de enero se realizará mediante la presentación a la Administración Tributaria de una declaración jurada que contenga el balance acumulado al 31 de enero): ante la argumentación de la SUNAT de que en razón de la existencia de una declaración sustitutoria debía considerarse como no presentada la primera declaración, señaló que este criterio carece de sustento "pues la recurrente cumplió con el requisito exigido por la norma antes indicada al presentar la declaración que contenía el balance acumulado al cierre del ejercicio anterior, y que sirvió de base para el inicio del balance del ejercicio 2008, pudiendo así determinarse el balance acumulado al 31 de enero de 2008, es decir, la declaración presentada el 18 de febrero de 2008 existió, no pudiendo desconocerse tal situación".

Bajo este criterio, considerando que los deudores tributarios tienen derecho a sustituir sus declaraciones (inciso c) del artículo 92 del Código Tributario), conforme a las disposiciones sobre la materia (o como dice el segundo párrafo del numeral 88.2, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria), el primer párrafo del numeral 88.2 del artículo en comentario señala textualmente que la "declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma".

6.2. La declaración tributaria rectificatoria

La declaración determinativa también puede ser rectificada.

La declaración rectificatoria es la presentada una vez que ha vencido el plazo para la presentación de la declaración, y cuyo efecto es rectificar (modificar o corregir) la original (o la sustitutoria).[738]

Es un derecho de los contribuyentes rectificar sus declaraciones; no obstante, es un deber efectuarlo en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Así, de acuerdo con el primer párrafo del numeral 88.2 del artículo en comentario, vencido el plazo de presentación de la declaración determinativa, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva.

Respecto a los efectos hay que indicar que, en principio, la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario (que se determine menor obligación), surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco días hábiles (se ha reducido el plazo de verificación) siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella,[739] sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Ahora bien, el numeral 88.2 contiene dos limitaciones precisas:[740]

- "Transcurrido el plazo de prescripción[741] no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna".

---

[738] Aquí cabe recordar una verdad de Perogrullo: sólo habrá rectificatoria si es que previamente se ha presentado una primera declaración, considerada original; se entiende que al rectificar se modifican los datos vinculados a la determinación, lo cual significa que haya una determinación previa, aun cuando esta tenga incorrecciones o esté incompleta.

[739] En estos casos, como reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha establecido, si habiéndose emitido órdenes de pago considerando una declaración tributaria determinativa, y el deudor tributario rectifica ésta determinando una menor obligación, al vencerse el plazo de verificación sin pronunciamiento de la Administración (surtiendo efectos la rectificatoria) los valores girados carecerán de fundamento por lo que deberán ser quebrados.

[740] No se trata pues de que el deudor tributario tenga la ilimitada posibilidad en el tiempo de rectificar sus declaraciones; aquí también es vigente la seguridad jurídica.

[741] Téngase en cuenta este detalle: no se hace mayor precisión al respecto. Sin embargo, considerando las interrupciones y suspensiones y el tiempo que los órganos resolutores tardan en resolver los casos, en muchos, dependiendo de los resultados de las impugnaciones, será

- "No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación".[742]

De otro lado, los párrafos cuarto y quinto del numeral 88.2 contienen disposiciones operativas complementarias, relevantes respecto a su aplicación cuando se ejecute procedimientos de fiscalización parciales:

(i) La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. Como se ve, razonablemente, a fin de evitar prolongar la incertidumbre, se redujo el plazo.

(ii) Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos (por vencimiento del plazo), la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108 (circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia), lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial. En la exposición de motivos de la modificación de la disposición en comentario se precisa: "Esto último se fundamenta en que los aspectos que han sido materia de revisión o examen en una primera fiscalización parcial no pueden ser objeto de revisión en una posterior fiscalización parcial". "Por lo tanto si en la segunda fiscalización se determina una menor obligación, el menor

---

necesario rectificar declaraciones incluyendo las vinculadas (por ejemplo, saldos arrastrables); en ese sentido, cuando se hace referencia a la prescripción debemos entender que se trata del vencimiento del plazo con todas sus implicancias, no el "simple" cómputo de los plazos indicados en el artículo 43.

[742] Debemos entender que se trata sustancialmente de fiscalizaciones (no de verificaciones, por sus alcances); en ese sentido, debemos recordar que la fiscalización culmina con la notificación de la determinación y/o multa, resultantes; asimismo, que según el Tribunal Fiscal (véase la RTF N° 14157-3-2008), la emisión de una orden de pago no determina la culminación del procedimiento indicado.

importe o crédito resultante sólo puede provenir del aspecto determinado en esta fiscalización y no porque se haya dejado sin efecto el reparo generado en la primera fiscalización parcial".

Finalmente, la presentación de más de una declaración rectificatoria, salvo disposiciones específicas, determina la comisión de una infracción.

7. RTF N° 14157-3-2008 [29.12.2008]

La referida RTF estableció como criterio de observancia obligatoria lo siguiente:

El plazo de sesenta días previsto por el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, es aplicable cuando la Administración Tributaria deba verificar una segunda declaración jurada rectificatoria que reduce el monto de la deuda tributaria, presentada en un procedimiento de fiscalización o verificación en curso, luego de haberse presentado en él, una primera declaración jurada rectificatoria que la incrementó y sobre cuya base, la Administración emitió la correspondiente orden de pago.

8. INFRACCIONES VINCULADAS CON EL DEBER DE PRESENTAR DECLARACIONES

Las infracciones vinculadas con esta obligación formal se encuentran tipificadas en el artículo 176 del Código Tributario.

Artículo 89°.- CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS PERSONAS JURIDICAS (*)

En el caso de las personas jurídicas, las obligaciones tributarias deberán ser cumplidas por sus representantes legales.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 23° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

ANTECEDENTES

En el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, estaba ubicado como artículo 90. El texto vigente del artículo, viene desde la modificación dispuesta por la Ley N° 27038. Respecto del anterior texto, que rigió la década antepasada hasta la modificación, se verifica las siguientes variantes: se ha incluido el artículo "las" antes de personas jurídicas, se ha sustituido el término "formales" por el genérico "tributarias" (que también se ha modificado en el título que como sumilla tiene el artículo), y se ha añadido, al final, la palabra "legales".

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

1° (la obligación tributaria); **16°**, numeral 2 (representantes legales y los designados por las personas jurídicas; obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales de sus representadas); **23°** (forma de acreditar la representación); **30°** (obligados al pago).

Artículo 90°.- CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONERIA JURIDICA (*)

En el caso de las entidades que carezcan de personería jurídica, las obligaciones tributarias se cumplirán por quien administre los bienes o en su defecto, por cualquiera de los integrantes de la entidad, sean personas naturales o jurídicas.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 23° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

ANTECEDENTES

En el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, estaba ubicado como artículo 91. El texto vigente del artículo, viene desde la modificación dispuesta por la Ley N° 27038. Respecto del anterior texto, que rigió la década antepasada hasta la modificación, se verifica las siguientes variantes: se ha incluido el artículo "las" antes de entidades, y se ha sustituido el término "formales" por el genérico "tributarias" (que también se ha modificado en el título que como sumilla tiene el artículo).

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

1° (la obligación tributaria); **16°**, numeral 3 (administradores y quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica; obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales); **21°** (capacidad tributaria); **22°** (representación de sujetos que carecen de personería jurídica); **23°** (forma de acreditar la representación); **30°** (obligados al pago).

Artículo 91°.- CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES CONYUGALES Y SUCESIONES INDIVISAS (*)

En las sociedades conyugales o sucesiones indivisas, las obligaciones tributarias se cumplirán por los representantes legales, administradores, albaceas o, en su defecto, por cualquiera de los interesados.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 23° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

ANTECEDENTES

En el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859, estaba ubicado como artículo 92. El texto vigente del artículo, viene desde la modificación dispuesta por la Ley N° 27038. Respecto del anterior texto, que rigió la década antepasada hasta la modificación, se verifica la siguiente variante: se ha sustituido el término "formales" por el genérico "tributarias" (que también se ha modificado en el título que como sumilla tiene el artículo).

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

1° (la obligación tributaria); **16°** (obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones tributarias; en calidad de representantes); **21°** (capacidad tributaria); **22°** (representación de sujetos que carecen de personería jurídica); **23°** (forma de acreditar la representación); **25°** (transmisión de la obligación tributaria); **30°** (obligados al pago).

Otras normas

Código Civil: 292° (representación de la sociedad conyugal); 313° (administración del patrimonio social); 787° (obligaciones del albacea); 844° a 851° (indivisión y partición).

TITULO V

DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS (*)

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria;

b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.
El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario quienes podrán solicitarlo en los términos establecidos por el Artículo 39°. (**)

c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;

d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;

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°. (***)

f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;

g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170°;

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;

i) Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 93°, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;

j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85°;

k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria;

l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria;

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. (****)

n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36°;

o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria;

p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.

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.(*****)

Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 24° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

(**) *Inciso sustituido por el Artículo 39° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(***) *Inciso sustituido por el Artículo 39° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(****) *Inciso sustituido por el Artículo 39° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

(*****) *Inciso incorporado por el Artículo 39° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

23° (representación; acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia); **36°** (aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias); **38°** (devolución de pagos indebidos o en exceso); **39°** (devolución de tributos administrados por la SUNAT); **47°** (declaración de la prescripción a pedido de parte); **84°** (orientación al contribuyente); **85°** (reserva tributaria); **88°** (la declaración tributaria); **93°** (consultas institucionales); **120°** (apelación ante el Tribunal Fiscal); **122°** (recurso de apelación ante la Corte Superior); **131°** (publicidad de los expedientes); **132°** (facultad para interponer reclamaciones); **153°** (solicitud de corrección o ampliación); **155°** (queja); **157°** (demanda contencioso administrativa); **170°** (improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones); **179°** (régimen de incentivos).

Otras normas

Constitución: 2°, numeral 5, segundo párrafo (derecho a la reserva tributaria; excepciones); 2°, numeral 7 (derecho a la intimidad); 2°, numeral 9 (derecho a la inviolabilidad de domicilio);

2°, numeral 10 (derecho al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados; las incautaciones de documentos contables y administrativos deben realizarse previa autorización judicial); 2°, numeral 11 (derecho de residencia y tránsito); 2°, numeral 18, in fine (derecho a guardar el secreto profesional); 2°, numeral 20 (derecho de petición); 2°, numeral 23 (a legítima defensa); 2°, numeral 24, inciso a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe"); 39° (todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación); 97° (levantamiento de la reserva tributaria); 139° (principios y derechos de la función jurisdiccional); 148° ("Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa"); 200° (garantías constitucionales).

Código de Comercio: 45° (reserva de los libros de contabilidad).

Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros –Ley N° 26702 [09.12.96]: 140° a 143° (secreto bancario).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); IV (principios del procedimiento administrativo); 42° (presunción de veracidad); 55° (derechos de los administrados); 75° (deberes de las autoridades en los procedimientos); 105° (derecho a formular denuncias); 106° (derecho de petición administrativa); 110° (facultad de solicitar información); 111° (facultad de formular consultas); 112° (facultad de formular peticiones de gracia); 158° (queja); 169.2 (solicitud de pruebas a los administrados; rechazo a tal exigencia); 239°, numeral 8 (intimidación a quien desee plantear queja o contradecir sus decisiones); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

Decreto Legislativo N° 912 [09.04.2001]: Crean el Régimen de Buenos Contribuyentes.

Ley N° 27697 [12.04.2002]. Ley que otorga facultad al Fiscal para la intervención y control de comunicaciones y documentos privados en caso excepcional.

Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública –Ley N° 27806 [03.08.2002].

Decreto Legislativo N° 953 [05.02.2004]: Duodécima Disposición Final (creación de la defensoría del contribuyente y usuario aduanero).

Ley del Impuesto a la Renta –TUO aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF [08.12.2004]: 32°, numeral 4 y 32-A° (precios de transferencia).

Decreto Supremo N° 105-2003-EF [25.12.2003]. Normas Reglamentarias del Régimen de Buenos Contribuyentes aprobado mediante el D. Leg. N° 912.

Decreto Supremo N° 050-2004-EF [15.04.2004], y modificatorias. Establecen funciones del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero.

Decreto Supremo N° 057-2009-EF [08.03.2009]. Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 073-2002/SUNAT [26.06.2002]: Establecen disposiciones para la presentación y atención de quejas y sugerencias ante la SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 159-2003/SUNAT [28.08.2003]. Aprueban Formulario 5030, a utilizarse para solicitar acceso a la información pública de SUNAT.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El artículo, como derechos de los administrados, fue incorporado recién en el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773. En aquel momento constaba de dos párrafos; en el primero, se señalaba como derechos a la confidencialidad, al servicio eficiente de la Administración, y a las facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; en el segundo párrafo, se establecía como derechos a la solicitud de copias de declaraciones, interponer recursos impugnativos, presentar declaraciones sustitutorias y recificatorias, contar con el asesoramiento necesario en comparecencia y ejercer los demás derechos que señalen la Constitución, el Código y otras leyes.

Al aprobarse el cuarto Código Tributario peruano, mediante el Decreto Legislativo N° 816, se precisó que el derecho a la confidencialidad se ejerce en los términos del artículo 85, y se ajustó el segundo párrafo sustituyéndose la frase "recursos impugnativos" por "medios impugnatorios".

El artículo 24 de la Ley N° 27038, sustituyó el texto anterior con uno más amplio; y es el que, con las modificaciones (incisos b, e y m) e incorporación (inciso q) dispuestas por el Decreto Legislativo N° 953, está vigente a la fecha.

2. ASPECTOS GENERALES DE LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Bajo el epígrafe "Derechos de los Administrados", el artículo 92 contiene una recopilación, ordenada en incisos, de un conjunto de derechos y garantías de los deudores tributarios. Su regulación no ha significado una variación sustancial en las relaciones tributarias ni en la aplicación del Sistema Tributario nacional, pues la mayoría de estos ya se encontraban reconocidos, aunque de modo disperso, por nuestra legislación vigente, y algunos incluso ya por el Código Tributario de Principios Generales de 1966.

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; en este entender, el último párrafo del artículo bajo comentario ("Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas"), que pareciera pretender constituirse en el artículo llave para el ejercicio de estos demás derechos, resulta, tal como se encuentra estipulado, innecesario e impertinente[743].

Como se sabe, el artículo, tal cual, está vigente desde el 1 de enero de 1999; su modificación fue publicitada por el gobierno de entonces; no obstante, no ha satisfecho ni cumplido su cometido. Como señala Sandra Sevillano (2002: 53): "Nuestro Código Tributario ha fortalecido de tal modo a la administración tributaria que siendo casi todopoderosa solo un verdadero y acucioso tratamiento legislativo de los derechos que tienen los contribuyentes podría resultar un contrapeso. Si no el panorama es desolador: ¿de qué sirve una lista de derechos que al querer hacerlos efectivos se topan con las excesivas facultades de quien, justamente, debe respetarlos?".

Ahora bien, si el objetivo del Estado era difundir los derechos, crear un clima de seguridad jurídica en materia tributaria y buscar el equilibrio entre la Admi-

---

[743] Asumiendo su carácter amplio y genérico, por ejemplo, era mucho más preciso el numeral 2 del artículo 1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de España: "Los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento". Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE del 27), en Avances Informativos - tributario, N° 3/1998, Editorial Lex Nova, Valladolid, p. 4.

nistración Tributaria y los deudores tributarios, definiéndolos claramente, debía aprobarse una norma (o reglamentarse el artículo 92) que no sólo enumere los derechos sino que regule orgánica y sistemáticamente estos derechos y las garantías del deudor tributario, señalando con precisión las condiciones, procedimientos, efectos, así como las responsabilidades de los funcionarios de la Administración y de los deudores en el ejercicio de los mismos.

Una disposición de esta naturaleza (tipo Estatuto del Contribuyente), que en principio podría verse sólo como "beneficioso" para el contribuyente (permitirá la difusión y conocimiento de determinados derechos y garantías ya existentes y reconocidos, y eventualmente servirá como freno psicológico a la actuación de la Administración), es un instrumento muy importante para las Administraciones Tributarias teniendo en cuenta que su fin es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. Admitiendo su importancia, a finales del siglo pasado, siguiendo la tendencia mundial de regular en normas especiales los derechos y garantías de los contribuyentes, muchos países (entre otros, Canadá, Francia, Inglaterra, Estados Unidos, Italia, España[744], por citar algunos) han dictado declaraciones, leyes o estatutos de los derechos del contribuyente. Al respecto, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en San Salvador de Bahía en diciembre del 2000, se aprobó, en el marco del tema "Derechos Humanos y Tributación"[745], la siguiente recomendación:

Recomendación 5

Se debe adoptar formalmente un estatuto del contribuyente o código de defensa del contribuyente, dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo, entre otros:

a) derechos y garantías en el procedimiento de verificación, comprobación o fiscalización;

b) paridad en materia de intereses;

c) uniformización, para todos los tributos, de los plazos de prescripción, que deberán ser necesariamente breves;

d) en los países en los que el contribuyente esté facultado para prestar avales y garantías a los efectos de lograr la suspensión de los actos tributarios, el derecho a obtener el resarcimiento de los respectivos costes;

e) prohibición del solve et repete en todas las instancias;

f) prohibición de la prisión por deudas fiscales;

g) derecho de los contribuyentes a la divulgación de las informaciones so-

---

[744] Aunque con la aprobación de la vigente Ley General Tributaria (Ley 58/2003), el estatuto ha sido derogado y sus disposiciones incluidas en el texto de la Ley General.

[745] XX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Resolución, en Revista Jurídica de Buenos Aires 2001, Derechos Humanos y Tributación (Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002), p. 738.

bre cualesquiera de las modificaciones de los tributos y exenciones y sus repercusiones económicas sobre los precios de las mercancías, productos, bienes y servicios más esenciales;

h) prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo;

i) derecho a la compensación de los créditos tributarios con deudas de igual carácter;

j) prohibición de bis in idem en las sanciones tributarias;

k) derecho del contribuyente a no autoinculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el Fisco mediante coacción.

Paralelamente se tendría que realizar modificaciones en el ordenamiento jurídico tributario respecto al desenvolvimiento de las relaciones entre la Administración y el deudor tributario. Asimismo, en la medida en que no existe control directo sobre la actuación de la Administración y de sus funcionarios, debería propenderse a la creación de un Defensor del Contribuyente, con funciones descentralizadas (o puede crearse en la Defensoría del Pueblo un defensor adjunto encargado de asuntos tributarios), como funcionario ajeno a la Administración Tributaria y al Ministerio de Economía y Finanzas, con autonomía y facultades suficientes para garantizar la aplicación debida y correcta de las normas tributarias y el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Sin perjuicio de lo anotado, ahora que algunos derechos se encuentran textualmente señalados por la Ley, resulta un imperativo que el Ministerio de Economía, o la SUNAT, los desarrolle o reglamente plena y debidamente.

3. GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Algunos de los denominados derechos consignados en el artículo 92, en comentario, podríamos considerarlos como garantías de los contribuyentes[746] (reclamación, apelación, e incluso la queja).

En efecto, sin perjuicio de las garantías constitucionales ni de la tutela judicial efectiva, las podemos asumir como tales en la medida en que las garantías en sede administrativa serán instrumentos o medios procesales tendientes a asegurar la protección y respeto de los derechos de los administrados, y afianzar la seguridad que actúan como instrumentos para contener el poder y lograr una buena administración, dentro del marco constitucional y legal.

---

[746] Por mucho tiempo se confundió el término garantías con derechos. En este caso, asumiendo el avance doctrinario realizado en materia constitucional, aplicable a la nuestra, se entiende por garantías no a los derechos sino a los mecanismos jurídicos procesales que tienen como fin asegurar la vigencia y efectividad de los derechos. Al decir de García Belaunde (1994: 254), la garantía es "algo accesorio, de carácter instrumental, y en consecuencia relacionado con la parte procesal del derecho, en este caso del derecho constitucional".

Bajo esta premisa, consideramos que aun cuando es innegable su importancia como garantías, su aplicación es limitada. En efecto, habiéndose precisado los actos reclamables y apelables, para exigir el cumplimiento de otros derechos o cuando la Administración infringe algunos de estos reconocidos por la Constitución, el Código Tributario y otras normas, la queja sea tributaria o administrativa resulta insuficiente[747], por lo que se tiene que optar entre recurrir a otras vías, vías de protección judiciales e incluso constitucionales, o simplemente dejar sin remedio el perjuicio. Así, por ejemplo, cuando no se es tratado con respeto o consideración, cuando no hay un servicio eficiente, cuando la orientación no es la debida o no existen las facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no existen medios directos efectivos para ejercer o exigir el cumplimiento de dichos derechos convirtiéndose en simples e inocuas menciones legales.

No obstante lo anotado, por la nomenclatura utilizada por nuestro Código Tributario, deberemos referirnos a estas garantías (reclamación, apelación demanda contencioso administrativa) como derechos, y, como tales, incluirlos dentro del genérico derecho a recurrir (derecho al recurso) los actos de la Administración Tributaria.

4. OTRAS NORMAS Y OTROS DERECHOS

No hay duda de que todas las disposiciones, y principios, constitucionales, respecto de los derechos y garantías de las personas, son plenamente aplicables. Como señala Danós (LXXXII: 41), el "carácter normativo de la Constitución determina que todo el ordenamiento deba interpretarse tomando en cuenta, y en lo posible haciéndolo compatible, con los preceptos constitucionales. La interpretación de las disposiciones tributarias debe partir de la Constitución como parámetro interpretativo obligatorio cuyas prescripciones son el contexto necesario para la correcta aplicación de todas las normas jurídicas. El operador del derecho, ya se trate del legislador, el juez, la administración o los contribuyentes, debe buscar permanente referencia en los preceptos constitucionales de pautas inspiradoras o directrices orientadoras para fundamentar un razonamiento jurídico".

De otro lado, debemos entender que las normas contenidas en el artículo 92 siendo por un lado derechos de los administrados, resultan siendo, además de las ya establecidas como tales en los artículos 83 a 86 del Código, obligaciones de la Administración y sus funcionarios y servidores.

Sin perjuicio de lo regulado en las normas señaladas (Constitución y Código Tributario), hay que precisar que los contribuyentes también pueden exigir o ejercer, además de otros derechos contenidos en la LPAG, los derechos establecidos en el artículo 55 de la Ley del Procedimiento Administrativo General:

---

[747] Un mínimo ejemplo. RTF N° 361-5-99: respecto a lo alegado por el quejoso en el sentido que no se han respetado sus derechos de administrado, en vista que se trata de derechos que deben ser cautelados directamente por el Administrador Tributario y no de actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido en el Código, no puede ser materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal.

Artículo 55°.- Derechos de los administrados

Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:

1. *La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso.*
2. *Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados.*
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.*
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.*
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.*
6. *Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.*
7. *Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades.*
8. *Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones.*
9. *Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.*
10. *A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.*
11. *Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.*
12. *A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y*
13. *Los demás derechos reconocidos por la Constitución o las leyes.*

Asimismo, supletoriamente, pueden exigir el cumplimiento de los diversos deberes de las autoridades administrativas en los procedimientos (por tanto, resultan ser derechos de los administrados), preceptuados por el artículo 75 de la LPAG (y citados en los comentarios del artículo 86).

En la medida en que el listado de derechos no es taxativo, nos permitimos recordar algunos no incluidos en el artículo 92; entre otros, tenemos: los derechos y garantías emergentes de los principios (dentro de estos, los limitativos de la

imposición: legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, respeto de los derechos fundamentales de la persona) y disposiciones constitucionales[748] (referencialmente, véase las disposiciones anotadas en el rubro disposiciones concordantes y/o vinculadas del presente artículo); en general, derecho: a la legítima defensa, al ejercicio de las acciones de garantía y judiciales (constitucionales, judiciales -civiles o penales- y administrativas), a un debido procedimiento administrativo (desde el elemental derecho a ser oído, a ofrecer y actuar las pruebas que considere oportuno, pasando por la doble instancia hasta una decisión debidamente fundada), a la seguridad jurídica y a la certeza de la legislación tributaria (dentro de ellos, a la debida y oportuna regulación de todos procedimientos tributarios). Así también, derecho a que se le reciba, sin observaciones en mesa de partes, los escritos, peticiones o documentos que se presenten[749]; derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa; derecho a solicitar la información que tenga la Administración, con las limitaciones de ley[750]; derecho a la atención, respuesta o resolución oportuna y certera de escritos, solicitudes o peticiones; derecho a ser representado, a elegir y fijar el lugar de su domicilio fiscal, al respeto de los días hábiles y de los plazos establecidos por las normas, al goce de beneficios tributarios, a compensar y/o solicitar la compensación tributaria, etc.

5. LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS EN EL ARTÍCULO 92

- Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria; resulta de interés observar este derecho pues en la actuación de los funcionarios de la Administración (fundamentalmente, de las áreas de atención al contribuyente, de auditoría o fiscalización y de cobranza coactiva) en algunas oportunidades se linda con la violación de este derecho[751].

---

[748] RTF N° 6052-3-2004: "Que de otro lado, atendiendo a lo establecido en el último párrafo del artículo 92° del referido código, la recurrente puede ejercer ante la Administración lo previsto en el numeral 5 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, según la cual toda persona tiene derecho a solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga su pedido, exceptuándose las que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional;"

[749] RTF N° 282-5-96, de observancia obligatoria, publicada el 12.04.96.

[750] Considerando lo dispuesto por la Constitución y la LPAG, se puede solicitar documentos aun cuando no hayan sido presentadas por el contribuyente, siempre que no afecten la reserva tributaria de terceros. V. g.; STC N° 1254-2000-HD/TC.

[751] Sería ideal que los funcionarios de la Administración, en sus actuaciones frente a los administrados, tuvieran a bien considerar lo propuesto por el Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero (Extracto de la Memoria Anual 2004 publicado en la Revista Análisis Tributario N° 209, AELE, Lima, junio de 2005, p. 30):
Es evidente que el trato que las Administraciones Tributarias dispensan al contribuyente podría ser más gentil. Dos cosas podrían ayudar:
a) Que tengan en cuenta que el contribuyente, antes que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, suele ser un empresario que produce riqueza y que genera empleo: es el socio activo del Estado, no su adversario fiscal.
b) Que recuerden que la ley peruana consagra el principio de presunción de veracidad es

- Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes. El derecho sería el de obtener lo indebida o excesivamente pagado; y además, en los casos establecidos por ley, sin necesidad de que sea solicitado.
- Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia; el artículo 88 del Código ha establecido sus alcances (con limitaciones) y procedimiento.
- Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código; ejercer el derecho a recurrir los actos de la Administración Tributaria.
- Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte[752] así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos. Se puede ejercer e cualquier momento. En el caso del acceso a los expedientes, resulta una limitación extrema el referido a los expedientes de fiscalización tal como está regulado en el artículo 131; en esa línea, en las VIII Jornadas del IFA se planteó la eliminación de la prohibición del acceso al expediente durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.
- Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal; de acuerdo con el artículo 153 del Código Tributario.
- Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el artículo 170.
- Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código; sin perjuicio, como se dijo, de otro tipo de quejas.
- Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93 (la respuesta debería ser plenamente vinculante), y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias (todavía existe multiplicidad de criterios en los responsables de absolver las consultas verbales y en algunos casos no es debida).
- La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el artículo 85 (reserva tributaria).
- Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria; en esta medida, es una obligación de la Administración Tributaria entregar las copias (RTF N° 482-3-97).

---

decir, que debe pensarse siempre, que el contribuyente dice la verdad; sin perjuicio de la verificación correspondiente y, llegado el caso, de una fiscalización posterior.

[752] RTF N° 1059-5-2002. Resulta fundada la queja interpuesta cuando la Administración Tributaria no ha dado cumplimiento oportuno a una resolución de cumplimiento del Tribunal Fiscal, y ha negado información al quejoso sobre el estado de su expediente.

- No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria[753]. En tal sentido, el deudor tributario, si es que es requerido para proporcionar o presentar documentos o copias anteriormente presentadas, estará dentro de su derecho cuando no cumpla con proporcionar los mismos, y no podrá ser sancionado; la RTF N° 752-3-97 va más allá, incluso entiende que no se le deberá solicitar la "exhibición" de algunos documentos; en efecto, la citada RTF resolvió señalando que si bien el artículo 62, numeral 1, del Código Tributario, faculta a la Administración a exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables, y documentación sustentatoria, siguiendo lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 25035, esta facultad no puede entenderse referida a la exhibición de declaraciones presentadas oportunamente por los contribuyentes y, por ende, registradas en los sistemas de la Administración Tributaria, sino de aquella documentación (referida a obligaciones tributarias) que no se encuentre en su poder.
- Contar con el asesoramiento particular (no necesariamente de abogado, pues, como ya se ha indicado, la asesoría fiscal o tributaria no es patrimonio exclusivo de ninguna profesión), 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. Importante precisión pues en algunas oficinas fiscales aun se exige la presentación de una solicitud escrita.
- Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36; en la medida en que los requisitos están establecidos expresamente, una vez cumplidos debería disponerse el otorgamiento de tales facilidades.
- Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria; como acción o excepción; aquí debe tenerse en cuenta el debido cómputo (considerando alguna eventual interrupción o suspensión del cómputo de prescripción), por sus efectos e implicancias.
- Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.
- Designar hasta dos 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. Téngase en cuenta aquí lo establecido en el artículo 23 del Código y el artículo 32-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

---

[753] STC N° 327-2001-AA/TC.

6. LA DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE

Mediante la Duodécima Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953, se creó la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero:

Duodécima.- *Creación de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero*

Créase la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, adscrito al Sector de Economía y Finanzas. El Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero debe garantizar los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o que gestionen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal conforme a las funciones que se establezcan mediante Decreto Supremo.

El Decreto Supremo N° 050-2004-EF ha establecido las funciones del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero. Al respecto, el artículo 1 señala:

Artículo 1°.- Funciones

El Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero, para garantizar mejor los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o en las gestiones que efectúen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, tiene las siguientes funciones:

a) Recibir y atender las quejas y sugerencias formuladas por los administrados, relativas a la actuación de las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, distintas del Recurso de Queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario y que no sean relativas a las faltas administrativas tipificadas en el artículo 239° de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N° 27444;

b) Recabar la información necesaria de los órganos jurisdiccionales tributarios para una mejor dilucidación de las quejas y sugerencias que reciba. En el caso que la información requerida esté protegida por la reserva tributaria, los órganos jurisdiccionales tributarios solamente la proporcionarán, previa renuncia expresa y con firma legalizada del administrado;

c) Proponer al Ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales materia de su competencia;

d) Velar por que las actuaciones de los diversos órganos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se cumplan, sin excesos, dentro del marco normativo vigente;

e) Informar al Ministro de Economía y Finanzas sobre la procedencia o no de las solicitudes que formule SUNAT para interponer demandas contencioso-administrativas contra resoluciones del Tribunal Fiscal;

f) Informar al Ministro de Economía y Finanzas, sobre los recursos de queja a que se refiere el inciso b) del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, previa evaluación de los descargos que debe presentar la entidad quejada; y,

g) Las demás que le sean encargadas dentro del marco de su competencia.

Artículo 93°.- CONSULTAS INSTITUCIONALES

Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.
Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

84° (orientación al contribuyente); **92°**, inciso i) (derecho a formular consulta); **94°** (procedimiento de consultas).

Otras normas

Constitución: Numeral 20, artículo 2° (derecho de petición).

Directiva N° 001-95/SUNAT [13.10.95]: Requisitos para la absolución por escrito de consultas externas.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 93 no ha variado.

2. CONSULTAS INSTITUCIONALES

Como se sabe, el inciso i) del artículo 92 establece que es un derecho de los deudores tributarios formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

El artículo bajo comentario, estipula que sólo las entidades representativas de las actividades económicas (por ejemplo, Confiep, Adex, SNI, Cámara de Comercio, etc.), laborales (ejemplos, CGTP, CTP, CITE, etc.) y profesionales (colegios profesionales), así como las entidades del Sector Público Nacional (sobre estas entidades, referencialmente, véase lo establecido al respecto por el segundo párrafo del artículo I del Título Preliminar de la LPAG), podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Y prescribe que las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

Las consultas de los particulares, aunque sean motivadas, no merecerán respuesta del órgano administrador ni a título informativo.[754]

---

[754] Sin perjuicio de lo expresado, resulta de interés reseñar el criterio planteado por Bardales Castro (2008: 9) al señalar que de acuerdo con el inciso i) del artículo 92 del Código Tributario, en consonancia con el derecho de petición constitucional y lo establecido en el último

Observando las limitaciones respecto a quiénes pueden realizar las consultas y sobre los márgenes de las mismas (sentido y alcance de las normas tributarias), la Directiva N° 001-95/SUNAT, al establecer las instrucciones, amplía las limitaciones para las consultas institucionales, lo que en la práctica le permite a la Administración omitir o negarse a responder muchas consultas; las instrucciones de la Directiva indicada, señalan:

> Sólo procederá la absolución por escrito de las consultas externas que cumplan los siguientes requisitos:
>
> 1. Deben provenir de entidades representativas de las actividades económicas y profesionales, tales como gremios, corporaciones, cámaras de comercio, industria, construcción, asociaciones de artesanos, colegios profesionales, entre otros; así como de entidades del Sector Público Nacional.
> 2. Deben ser motivadas sobre el sentido y alcance de las normas legales, es decir deben exponer claramente los aspectos que requieren el pronunciamiento de la Administración Tributaria.
> 3. Debe existir oscuridad, deficiencia, vacío en las normas legales o dudas razonables sobre el sentido y alcance de las mismas que hagan necesaria su interpretación.
> 4. Debe ser formulada por la persona autorizada que represente a la entidad consultante.
> 5. Debe ser sobre asuntos generales y no sobre casos específicos ni formularse a título particular, es decir, con carácter individual.

Artículo 94°.- PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS (*)

Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

El plazo a que se refiere el primer párrafo del presente artículo no se aplicará en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.

párrafo del artículo 92 ya referido, ateniéndose a una interpretación coherente no debería haber impedimento o limitación alguna para que los contribuyentes (cualquiera) puedan formular consultas a la autoridad tributaria. "Si se quiere ver desde otro punto de vista, existe la obligación de la autoridad tributaria de cumplir con su deber de asistencia al deudor tributario en el cumplimiento de sus obligaciones o sobre cualquier situación jurídica relevante".

El procedimiento para la atención de las consultas escritas, incluyendo otras excepciones al plazo fijado en el primer párrafo del presente artículo, será establecido mediante Decreto Supremo.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 23° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de abril de 2007.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

III, inciso g) (fuentes del derecho tributario; resoluciones con carácter general que dicte la Administración Tributaria); **50°** a **52°** (órganos de la Administración Tributaria; competencia material); **93°** (consultas institucionales).

Otras normas

Directiva N° 001-95/SUNAT [13.10.95]: Requisitos para la absolución por escrito de consultas externas. Véase el anexo normativo.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El anterior texto, con leves variantes, venía desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859. Las modificaciones se dieron con la aprobación del Código por el Decreto Legislativo N° 816; estas consisten: en el primer párrafo, se cambió la frase "[...] el órgano administrador del tributo, [...]", por la vigente: "[...] la Administración Tributaria competente, [...]"; en el segundo párrafo se añadió, antes de la mención a la Administración, la frase "[...] el órgano de [...]".

Con el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el texto del artículo con uno más amplio.

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria. Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial. El plazo a que se refiere el primer párrafo del presente artículo no se aplicará en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria. El procedimiento para la atención de las consultas escritas, incluyendo otras excepciones al plazo fijado en el primer párrafo del presente artículo, será establecido mediante Decreto Supremo.	*La consulta se presentará ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante.* *Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.*

2. PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

Las consultas, debidamente motivadas, deben dirigirse a cada Administración Tributaria, respecto de los tributos de su competencia (como muestra, la SUNAT no es competente para absolver consultas sobre la Ley de Tributación Municipal).

Esta deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. El plazo indicado no se aplicará en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.

No obstante, la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

Aun cuando el procedimiento para la atención de las consultas escritas será establecido mediante Decreto Supremo, debemos recordar que usualmente las respuestas se dan mediante oficios en los que pueden anexarse informes sobre el tema o materia de consulta; así lo hace, por ejemplo, la SUNAT (por cierto, algunas de las respuestas se encuentran publicadas en la página web de esta entidad).

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

Se pretende dar otorgar seguridad jurídica en la relación entre los administrados y la Administración Tributaria.

Artículo 95°.- DEFICIENCIA O FALTA DE PRECISION NORMATIVA

En los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

ANTECEDENTES

El texto con leves variantes, viene desde el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859. La primera modificación vino con la aprobación del Decreto Legislativo N° 773: se cambió la frase "u oscuridad" por "o falta de precisión". Con el Decreto Legislativo N° 816 se varió las siglas SUNAT por su nombre anterior completo y la frase "órganos administradores de tributos" por "órganos de la Administración Tributaria".

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XIV (Ministerio de Economía y Finanzas); **50°** (competencia de la SUNAT); **54°** (exclusividad de las facultades de los órganos de la administración); **83°** (obligaciones de la Administración Tributaria; elaboración de proyectos); **94°** (procedimiento de consultas); **128°** (defecto deficiencia de la ley); **170°** (improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones).

TITULO VI

OBLIGACIONES DE TERCEROS

Artículo 96°.- OBLIGACIONES DE LOS MIEMBROS DEL PODER JUDICIAL Y OTROS (*)

Los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a las condiciones que establezca la Administración Tributaria.

De igual forma se encuentran obligados a cumplir con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria, así como a permitir y facilitar el ejercicio de sus funciones.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 40° del Decreto Legislativo N° 953 publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

177°, numeral 15 (sanción a Notarios); **186°** (sanción a funcionarios de la administración pública y otros que realizan labores por cuenta de ésta); **188°** (sanción a miembros del poder judicial y del ministerio público, notarios y martilleros públicos).

Otras normas

Constitución: 39° (los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación).

Decreto Legislativo N° 933 [10.10.2003]. Decreto Legislativo que establece sanciones a funcionarios que no cumplen con realizar la declaración y pago de las retenciones y contribuciones sociales.

Decreto Supremo N° 078-2004-EF [16.06.2004]. Aprueban Reglamento del D. Leg. N° 933 que establece sanciones a funcionarios que no cumplen con realizar la declaración y pago de retenciones y contribuciones sociales.

Resolución de Superintendencia N° 138-99/SUNAT [14.12.99], y modificatorias: Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Notarios.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Salvo la inclusión de los fedatarios (por el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773), el texto del anterior artículo era el mismo que el aprobado por el Decreto Ley N° 25859.

En virtud del artículo 40 del Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó su texto por el vigente. Respecto del anterior, se ha añadido a los funcionarios públicos y a los martilleros; asimismo, se sustituyó la frase "generadores de", por "susceptibles de generar". De otro lado, se agregó el segundo párrafo.

2. OBLIGACIONES DE LOS MIEMBROS DEL PODER JUDICIAL Y OTROS

Mediante este artículo, el Código extiende a terceros (miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, incluidos los miembros del Congreso de la República[755], notarios, fedatarios y martilleros públicos) diversos deberes formales (comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones; asimismo, se encuentran obligados a cumplir con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria[756], así como a permitir y facilitar el ejercicio de las funciones de ésta); el incumplimiento de tales deberes, configuran infracciones sancionables tipificadas en el numeral 15 del artículo 177, y en los artículos 186 y 188 del Código.

Artículo 97°.- OBLIGACIONES DEL COMPRADOR, USUARIO Y TRANSPORTISTA

Las personas que compren bienes o reciban servicios están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos.
Las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago o guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado. (*)
En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y/o documentos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos. (*)

(*) *Párrafos sustituidos por el Artículo 41° del Decreto Legislativo N° 953 publicado el 5 de febrero de 2004.*

[755] Véase la RTF N° 2727-5-2006.

[756] Aquí es aplicable lo dispuesto por el numeral 169.2 del artículo 169 de la LPAG: "Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales. En ningún caso esta excepción ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad."

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

174° (infracciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes de pago); **180°** (aplicación de sanciones); **182°** (sanción de internamiento temporal de vehículos); **184°** (sanción de comiso).

Otras normas

Decreto Supremo N° 086-2003-EF [16.06.2003], y modificatorias: Aprueban Reglamento del Fedatario Fiscalizador.

Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT [24.01.99], y modificatorias: Reglamento de Comprobantes de Pago.

Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT [16.06.2004]: Aprueban disposiciones para la colocación de sellos, letreros y carteles oficiales con motivo de la ejecución o aplicación de sanciones o en ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria.

Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT [27.06.2004]: Aprueban Reglamento de la sanción de comiso de bienes prevista en el artículo 184 del Código Tributario.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El texto anterior del artículo era el aprobado por la Ley N° 26414 (que modificó el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 773). Antes de tal texto, sólo constaba de un párrafo y se refería a los deberes de exigir y exhibir los comprobantes, de las personas que compren bienes o reciban servicios.

Los dos últimos párrafos fueron sustituidos por los vigentes en virtud del Decreto Legislativo N° 953. En el segundo párrafo se precisó respecto a los documentos; y en el tercero se añadió a los documentos.

2. OBLIGACIONES DEL COMPRADOR, USUARIO Y TRANSPORTISTA

El artículo prescribe taxativa e imperativamente determinados deberes de terceros: del comprador de bienes, del usuario de un servicio y del transportista.

El comprador o usuario deberá exigir a los vendedores o prestadores del servicio, la entrega de los respectivos comprobantes de pago.

El transportista, deberá exigir al remitente los comprobantes de pago o guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes; además debe llevar consigo dichos documentos durante el traslado. También tienen implicancias en el cumplimiento del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT).

Añade el artículo que el comprador, el usuario y el transportista están obligados a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y/o documentos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos.

El incumplimiento de tales obligaciones, además de la implicancia en el caso del transportista con la responsabilidad solidaria (artículo 18, numeral 1), puede acarrear la configuración de las infracciones tipificadas en los numerales 4, 5, 6, 7, 15 y 16 del artículo 174 del Código Tributario.

TITULO VII

TRIBUNAL FISCAL

Artículo 98°.- COMPOSICION DEL TRIBUNAL FISCAL (*)

El Tribunal Fiscal está conformado por:

1. La Presidencia del Tribunal Fiscal, integrada por el Vocal Presidente quien representa al Tribunal Fiscal.
2. 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.
   La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las Salas especializadas en materia tributaria o de las Salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las Salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente.
3. La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.
4. Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien deberá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique la implementación de la especialidad. Cada Sala esta conformada por tres (3) vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.
5. La Oficina de Atención de Quejas, integrada por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, de profesión abogado.

Los miembros del Tribunal Fiscal señalados en el presente artículo desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

(*) *Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 6 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

53°, numeral 1 (órgano resolutor; Tribunal Fiscal); **99°** (nombramiento y ratificación de los miembros del Tribunal Fiscal); **100°** (deber de abstención de los Vocales del Tribunal Fiscal); **101°** (funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal); **143°** (órgano competente para resolver en última instancia administrativa reclamaciones sobre materia tributaria).

Otras normas

Constitución: 39° (los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación).
Decreto Legislativo N° 1113 [05.07.2012]: Primera Disposición Complementaria Transitoria (Atención de quejas. "Las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal tienen competencia respecto de las quejas previstas en el literal a) del artículo 155° de Código Tributario de las que tomen conocimiento, hasta la entrada en funcionamiento de la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal" [según Fe de Erratas publicada el 6 de julio de 2012]).
Decreto Legislativo N° 1115 [05.07.2012]: Establece medidas destinadas al fortalecimiento del Tribunal Fiscal.
Resolución Ministerial N° 223-2011-EF/43: ROF - MEF
Resolución Ministerial N° 875-2011-EF/43: CAP – MEF
Resolución de Secretaría General: MOF – MEF
Resolución de la Presidencia del Tribunal Fiscal N° 002-2006-EF/41.01: Manual de Procedimientos del Tribunal Fiscal.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El esquema del texto actual viene del aprobado por el Decreto Legislativo N° 816; mediante la Ley N° 27038 se sustituyó el numeral 2 (sobre la Sala Plena) y mediante el Decreto Legislativo N° 981 se sustituyó el numeral 4 y el penúltimo párrafo.

Anteriormente, el texto tuvo periódicas modificaciones; así, en el Código aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto fue distinto del aprobado con el Código del Decreto Legislativo N° 773. Este, a su vez, fue modificado por la Ley N° 26414; luego, con el Decreto Legislativo N° 816, se integró el Tribunal Fiscal y el de Aduanas, denominándose al órgano unificado Tribunal Fiscal; se estableció una estructura del Tribunal diferente del anterior; se propuso como regla general que el número de Salas del Tribunal sea definido por Decreto Supremo (según las necesidades operativas de este órgano resolutor); se añadió un requisito alternativo para ser Vocal (10 años de experiencia en materia aduanera o tributaria); se dispuso que el Presidente del Tribunal designe a los presidentes, disponga la conformación de la Sala y proponga a los Secretarios Relatores.

Mediante el Decreto Legislativo N° 1113 se modificó el artículo; respecto del anterior se ha incorporado como parte del Tribunal la Oficina de Atención de Quejas y se ha retirado el párrafo referido al nombramiento de los miembros del Tribunal Fiscal (se ha trasladado su regulación al artículo 99).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
El Tribunal Fiscal está conformado por: 1. La Presidencia del Tribunal Fiscal, integrada por el Vocal Presidente quien representa al Tribunal Fiscal. 2. 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. La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las Salas especializadas en materia tributaria o de las Salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las Salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente. 3. La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa. 4. Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien podrá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique la implementación de la especialidad. Cada Sala está conformada por tres (3) vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera. 5. La Oficina de Atención de Quejas, integrada por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, de profesión abogado. Los miembros del Tribunal Fiscal señalados en el presente artículo desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.	*El Tribunal Fiscal está conformado por:* *1. La Presidencia del Tribunal Fiscal, integrada por el Vocal Presidente quien representa al Tribunal Fiscal.* *2. 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.* *La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las Salas especializadas en materia tributaria o de las Salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las Salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente.* *3. La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.* *4. Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien deberá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique la implementación de la especialidad. Cada Sala esta conformada por tres (3) vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.* *El nombramiento del Vocal Presidente, del Vocal Administrativo y de los demás Vocales del Tribunal Fiscal será efectuado por Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas. Corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, cuyo nombramiento se efectuará mediante Resolución Ministerial.* *Los miembros del Tribunal Fiscal señalados en el presente artículo desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.*

2. EL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal es el órgano resolutivo del Ministerio de Economía y Finanzas; depende administrativamente del Ministro. Es un órgano especializado y autónomo en el ejercicio de sus funciones; es el encargado de resolver en última instancia administrativa a nivel nacional las controversias entre los administrados y las Administraciones Tributarias sobre materia tributaria general, regional o local, las relativas a las aportaciones de seguridad social, las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, así como las controversias sobre tributación aduanera.

Es el órgano de resolución superior en materia tributaria (numeral 1 del artículo 53 del Código Tributario)[757]; resuelve de manera autónoma, en general, las controversias tributarias que surjan entre la Administración Tributaria y los administrados. Su competencia es ratificada por el artículo 143 del Código Tributario: "El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera".

Es claro que este órgano colegiado es administrativo (es parte de la Administración Pública); ahora bien, por no ser parte de la Administración Tributaria y por la autonomía e independencia en el ejercicio de sus funciones y en la toma de sus decisiones, este máximo tribunal administrativo en materia tributaria y aduanera podría ser considerado un órgano jurisdiccional (en la medida en que al resolver dice derecho[758]) administrativo[759] (obviamente no dentro de los alcances establecidos por los artículos 138 y 139 de la Constitución).

Reiteramos, por un lado, el Tribunal Fiscal es un órgano de resolución jerárquicamente superior, y, por otro, es un órgano especializado en materia tributaria y aduanera. Su importancia y prestigio como tal se está forjando como innegable, pues, pese a que es parte de la Administración Pública, sus decisiones son autónomas y se muestran desvinculadas de la típica tensión de las relaciones entre las Administraciones Tributarias y los administrados -propia del conflicto de intereses en las controversias tributarias-, y aun cuando algunas de aquellas decisiones pueden resultar discutibles su actuación en general se encuadra en la línea del respeto, entre otros, de los principios de legalidad y del debido procedimiento,

---

[757] A diferencia de los demás órganos de resolución (órganos de la Administración Tributaria), el Tribunal Fiscal no es un órgano de gestión o de aplicación de tributos.

[758] Luqui, citado por Casás (2004-a: 3), señala que no debe confundirse la función jurisdiccional, como forma de manifestación del poder estatal, con función judicial que es la actividad desarrollada por los órganos que componen el Poder Judicial; agrega que existen órganos de la Administración pública que ejercen funciones jurisdiccionales, como son los tribunales administrativos establecidos para controlar la legitimidad de los actos emanados de órganos inferiores del Poder Ejecutivo.

[759] Valdés Costa (1982: 6), al analizar el panorama general de la legislación latinoamericana sobre el contencioso tributario, incluía al Perú dentro de los países que cuentan con tribunales fiscales administrativos, "a los cuales, las normas que los crean, atribuyen carácter jurisdiccional y consecuentemente les reconocen un grado de independencia variable respecto de la Administración activa".

caros para nuestra materia, propendiendo no solo al resguardo de los intereses del Estado sino de los intereses legítimos individuales, y además a la predictibilidad por el establecimiento de jurisprudencia.

Con lo resuelto por este órgano de resolución, se agota la vía administrativa. En la línea de lo anotado en la parte final del párrafo precedente al anterior, y de acuerdo con la normativa vigente (artículo 148 de la Constitución), como contra cualquier resolución administrativa que cause estado, contra la resolución del Tribunal Fiscal sólo cabe la acción contencioso administrativa (demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial) normada para nuestra materia por los artículos 157, 158 y 159 del Código Tributario, y la Ley N° 27584 -Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo-, o la pertinente garantía constitucional. Es, pues, formalmente una vía o instancia previa (necesaria) al ejercicio de la acción judicial.

Cabe referir que hasta antes de la aprobación del Código Tributario vigente (Decreto Legislativo N° 816, abril de 1996), los órganos facultados para resolver en última instancia administrativa, eran dos: el Tribunal Fiscal y el Tribunal de Aduanas[760]. Actualmente, ambos tribunales forman el unificado Tribunal Fiscal.

3. COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal está conformado por:

- El Presidente del Tribunal Fiscal. Dentro de la estructura orgánica es el órgano de dirección. El Vocal Presidente, es un Vocal del Tribunal Fiscal, y es quien representa al Tribunal Fiscal.
- La Sala Plena del Tribunal Fiscal. Dentro de la estructura orgánica es el órgano de concertación[761]. Está compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas[762]. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las Salas especializadas en materia tributaria o de las Salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las Salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente.
- La Vocalía Administrativa. Es el órgano de apoyo. Está integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.

---

[760] El Tribunal Fiscal y el Tribunal de Aduanas fueron creados en 1964 en reemplazo del Consejo Superior de Contribuciones y del Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas.

[761] Cabe anotar que, conforme lo establece el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de fecha 17 de septiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena tienen carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal. Ahora bien, pueden adoptar dos tipos de acuerdos: i) jurisdiccionales -en tanto que adoptan criterios sobre cuestiones controvertidas en materia tributaria, interpretando de manera general el sentido y alcance de las normas tributarias-, y ii) administrativos -en tanto que adoptan criterios de procedimiento o sobre su organización interna- (Lara Márquez 2005: 12).

[762] En tal sentido, la Sala Plena podrá ser convocada por el Presidente del Tribunal o a pedido de cualquiera de las Salas, pero no a pedido de los contribuyentes (RTF N° 2322-1-2006).

- Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien deberá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique la implementación de la especialidad. Cada Sala esta conformada por tres vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco años de ejercicio profesional o diez años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.[763]
- La Oficina de Atención de Quejas, integrada por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, de profesión abogado.

Además cuenta con una oficina técnica como órgano de asesoramiento.

4. DESEMPEÑO A TIEMPO COMPLETO Y A DEDICACIÓN EXCLUSIVA

Los miembros del Tribunal Fiscal señalados en el apartado anterior desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

Artículo 99°.- NOMBRAMIENTO Y RATIFICACION DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL (*)

El Vocal Presidente, Vocal Administrativo y los demás Vocales del Tribunal Fiscal son nombrados mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas, por un período de tres (03) años.
Corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, cuyo nombramiento se efectuará mediante Resolución Ministerial.
Los miembros del Tribunal Fiscal serán ratificados cada tres (03) años. Sin embargo, serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, sin perjuicio de las faltas de carácter disciplinario previstas en el Decreto Legislativo N° 276 y su Reglamento.
Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se aprueba el procedimiento de nombramiento y ratificación de miembros del Tribunal Fiscal.

[763] El segundo párrafo del artículo 99 señala que corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, cuyo nombramiento se efectuará mediante Resolución Ministerial.

(*) *Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 6 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

98° (composición del Tribunal Fiscal); **186°** (sanción a funcionarios de la Administración Pública y otros que realicen labores por cuenta de ésta).

Otras normas

Constitución: 39° (los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación).

Decreto Legislativo N° 276 [25.03.1084]: Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público.

Decreto Legislativo N° 1115 [05.07.2012]: Establece medidas destinadas al fortalecimiento del Tribunal Fiscal.

Decreto Supremo N° 097-2002-EF [12.06.2002]: Establecen disposiciones para el nombramiento de Vocales y Secretarios Relatores de Salas Especializadas del Tribunal Fiscal (derogado parcialmente).

Decreto Supremo N° 152-2012-EF [16.08.2012]: aprueba el procedimiento para el nombramiento y ratificación de los Vocales del Tribunal Fiscal.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Desde el Código Tributario aprobado por el D. L. N° 25859 el texto del artículo 99 no había variado; en virtud del Decreto Legislativo N° 1113 se ha modificado con el texto vigente (plazos; asimismo, se ha trasladado lo referido al nombramiento del artículo 98).

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
NOMBRAMIENTO Y RATIFICACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL El Vocal Presidente, Vocal Administrativo y los demás Vocales del Tribunal Fiscal son nombrados mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas, por un período de tres (03) años. Corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, cuyo nombramiento se efectuará mediante Resolución Ministerial. Los miembros del Tribunal Fiscal serán ratificados cada tres (03) años. Sin embargo, serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, sin perjuicio de las faltas de carácter disciplinario previstas en el Decreto Legislativo N° 276 y su Reglamento. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se aprueba el procedimiento de nombramiento y ratificación de miembros del Tribunal Fiscal.	RATIFICACION DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL *Los miembros del Tribunal Fiscal serán ratificados cada cuatro (4) años. Sin embargo, serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad.*

2. NOMBRAMIENTO Y RATIFICACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL

El primer párrafo del artículo establece que el Vocal Presidente, el Vocal Administrativo y de los demás Vocales del Tribunal Fiscal son nombrados mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas, por un período de tres años (período expreso).[764]

Asimismo, el tercer párrafo ha establecido que los miembros del Tribunal Fiscal serán ratificados cada tres años.[765] Sin embargo, serán removidos[766] de sus cargos si incurrieren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, sin perjuicio de las faltas de carácter disciplinario previstas en el Decreto Legislativo N° 276 (Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público) y su Reglamento.[767]

Siguiendo lo establecido en el último párrafo del artículo en comentario, se ha dictado el Decreto Supremo N° 152-2012-EF que aprueba el procedimiento para el nombramiento y ratificación de los Vocales del Tribunal Fiscal.

3. CONFORMACIÓN DE SALAS

El segundo párrafo del artículo 99 señala que corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, cuyo nombramiento se efectuará mediante Resolución Ministerial.

Artículo 100°.- DEBER DE ABSTENCION DE LOS VOCALES DEL TRIBUNAL FISCAL (*)

Los Vocales del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, se abstendrán de resolver en los casos previstos en el Artículo 88° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

---

[764] El primer párrafo de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1113 establece que los procesos de nombramiento de miembros del Tribunal Fiscal pendientes a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo, se regirán por el procedimiento a que se refiere el último párrafo del artículo en comentario.

[765] A este respecto, el segundo párrafo de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1113 precisa que el plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 99, será de aplicación para aquéllos vocales nombrados y que con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo no hayan cumplido el período para su ratificación.

[766] El artículo 2 del Decreto Supremo N° 097-2002-EF precisaba que los Vocales de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal serían removidos de sus cargos si incurrieren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, comprobada y fundamentada, previa investigación en la que se otorgue al Vocal un plazo no menor de diez días hábiles para presentar sus descargos. La remoción debía efectuarse mediante resolución suprema motivada, refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas.

[767] Según lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1117, se entiende que los vocales del Tribunal Fiscal se mantienen en el ejercicio de sus cargos mientras no concluya el procedimiento de ratificación que se efectuará en el marco del artículo 99 del Código Tributario.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 42° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario:

98° (composición del Tribunal Fiscal); **101°** (funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal).

Otras normas

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: 88° (causales de abstención).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Hasta antes de la sustitución dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 el texto del artículo 100 no había variado. El texto vigente, respecto del anterior, varía la norma que regula la abstención.

2. DEBER DE ABSTENCIÓN

El Artículo señala taxativamente que los Vocales del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, se abstendrán de resolver en los casos previstos en el artículo 88 de la LPAG (sin perjuicio de la responsabilidad -obsérvese la posible incursión en alguna causal del artículo 99 del Código-, se aplicará para tales efectos el procedimiento regulado en la misma LPAG).

Estimamos que es posible solicitar la abstención de los Vocales que incurran en alguna causal señalada en la disposición referida (artículo 88 de la LPAG), y también plantear recusación.

En esa línea va el Acuerdo de Sala Plena N° 2005-08: "El procedimiento de abstención de los Vocales del Tribunal Fiscal debe efectuarse de acuerdo con lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, sea cuando dicha abstención fuese planteada por los vocales, o, por los administrados contra un vocal o una sala de dicho Tribunal."

El artículo 88 de la LPAG, señala:

Artículo 88°.- Causales de abstención

La autoridad que tenga facultad resolutiva o cuyas opiniones sobre el fondo del procedimiento puedan influir en el sentido de la resolución, debe abstenerse de participar en los asuntos cuya competencia le esté atribuida, en los siguientes casos:

1. *Si es pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, con cualquiera de los administrados o con sus representantes, mandatarios, con los administradores de sus empresas, o con quienes les presten servicios.*

2. *Si ha tenido intervención como asesor, perito o testigo en el mismo procedimiento, o si como autoridad hubiere manifestado previamente su parecer sobre el mismo, de modo que pudiera entenderse que se ha pronunciado sobre el asunto, salvo la rectificación de errores o la decisión del recurso de reconsideración.*

3. *Si personalmente, o bien su cónyuge o algún pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, tuviere interés en el asunto de que se trate o en otra semejante, cuya resolución pueda influir en la situación de aquél.*

4. *Cuando tuviere amistad íntima, enemistad manifiesta o conflicto de intereses objetivo con cualquiera de los administrados intervinientes en el procedimiento, que se hagan patentes mediante actitudes o hechos evidentes en el procedimiento.*

5. *Cuando tuviere o hubiese tenido en los últimos dos años, relación de servicio o de subordinación con cualquiera de los administrados o terceros directamente interesados en el asunto, o si tuviera en proyecto una concertación de negocios con alguna de las partes, aun cuando no se concrete posteriormente.*

Artículo 101°.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Las Salas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resoluciones, dos (2) votos conformes, salvo en las materias de menor complejidad que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales. Para estos efectos, mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobarán las materias consideradas de menor complejidad. (***)
Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

1. **Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.** (**)
2. **Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.** (**)
3. **Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183°, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.**

4. **Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.**
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.**
   La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal. (****)
6. **Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.**
7. **Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.**
8. **Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del Procedimiento de Cobranza Coactiva.**
9. **Celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.** (*)

(*) *Numeral incorporado por el Artículo 26° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

(**) *Numerales sustituidos por el Artículo 43° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.*

(***) *Párrafo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 6 de julio de 2012.*

(****) *Numeral modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 6 de julio de 2012.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

XIV (Ministerio de Economía y Finanzas); **53°** (órgano resolutor); **92°** (derechos de los contribuyentes); **98°** (composición del Tribunal Fiscal); **102°** (al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía); **120°**, numeral 3 y 4 (intervención excluyente de propiedad; apelación ante el Tribunal Fiscal); **128°** (los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley); **135°** (actos reclamables); **143°** (órgano competente para resolver en última instancia administrativa reclamaciones sobre materia tributaria); **144°** (apelación contra resolución ficta que desestima la reclamación); **152°** (apelación contra resolución que resuelve las reclamaciones de cierre, comiso o internamiento); **154°** (jurisprudencia de observancia obligatoria); **155°** (queja); **163°** (recurso de apelación); **183°** (sanción de cierre temporal).

Otras normas

Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada aprobada por el Decreto Legislativo N° 757 [08.11.91]: 16° (acceso al Tribunal Fiscal, última instancia administrativa, vía impugnación sobre materia tributaria).

Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979 [23.09.98]; **TUO** (aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS): 36° (tercería de propiedad).

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); IV (principios del procedimiento administrativo); VIII (Deficiencia de fuentes); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

Ley N° 28969 [25.01.2007]: numeral 2 del artículo 5° (resolver queja sobre regalía minera).

Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053 [27.06.2008].

Decreto Legislativo N° 1113 [05.07.2012]: Primera Disposición Complementaria Transitoria (Atención de quejas. "Las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal tienen competencia respecto de las quejas previstas en el literal a) del artículo 155° de Código Tributario de las que tomen conocimiento, hasta la entrada en funcionamiento de la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal" [según Fe de Erratas publicada el 6 de julio de 2012]).

Decreto Legislativo N° 1115 [05.07.2012]: Establece medidas destinadas al fortalecimiento del Tribunal Fiscal.

Decreto Supremo N° 152-2012-EF [16.08.2012]: aprueba el procedimiento para el nombramiento y ratificación de los Vocales del Tribunal Fiscal.

Resolución Ministerial N° 223-2011-EF/43: ROF - MEF

Resolución Ministerial N° 875-2011-EF/43: CAP – MEF

Resolución de Secretaría General: MOF – MEF

Resolución de la Presidencia del Tribunal Fiscal N° 002-2006-EF/41.01 del 11 de mayo de 2006: Manual de Procedimientos del Tribunal Fiscal.

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

El sentido y estructura del artículo viene del aprobado por el Decreto Ley N° 25859; con el Decreto Legislativo N° 773, se precisó aspectos sobre el funcionamiento de las Salas del Tribunal y sobre los votos para adoptar resolución; con el Decreto Legislativo N° 816 se fijó la periodicidad de las reuniones de las Salas; asimismo, se precisó, ampliándose tal cual está ahora, los asuntos de su competencia; con la Ley N° 27038 se añadió al artículo el numeral 9.

Si bien con el Decreto Legislativo N° 953 se sustituyó el primer párrafo y los numerales 1 y 2, las modificaciones fueron formales: en el primer párrafo se añadió el término Fiscal luego de Tribunal; en el numeral 1 se añadió Tributaria después de Administración, y se optó por dejar de señalar al IPSS y utilizar las abreviaturas de la ONP y el ESSALUD; en el numeral 2 se cambio Aduanas y las Intendencias de esta entidad, por la SUNAT, por las razones ya conocidas.

Mediante el Decreto Legislativo N° 1113 se modificó el primer párrafo:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
Las Salas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resoluciones, dos (2) votos conformes, salvo en las materias de menor complejidad que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales. Para estos efectos, mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobarán las materias consideradas de menor complejidad.	*Las Salas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resoluciones, dos (2) votos conformes.*

También el numeral 5:

TEXTO VIGENTE	TEXTO ANTERIOR
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. La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.	*Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.*

2. FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL (DE LAS SALAS)

El párrafo inicial del artículo prescribe textualmente que las Salas (especializadas) del Tribunal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena.

Asimismo, para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres vocales de cada Sala. Y para adoptar resoluciones se requiere de dos votos conformes.

Con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, se ha establecido una salvedad: que se trate de materias de menor complejidad las que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales. También se ha dispuesto que para estos efectos el Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena, apruebe las materias consideradas de menor complejidad.

3. ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL:

El segundo párrafo del artículo 101 establece expresamente las atribuciones del Tribunal Fiscal.

3.1. *Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria.*

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en ejercicio de las atribuciones establecidas en el artículo 101 del Código Tributario no constituyen valores; los pronunciamientos de este órgano están básicamente dirigidos a evaluar si está o no ajustado a ley el pronunciamiento emitido por la Administración en primera instancia respecto de reclamaciones contra actos administrativos, emitidos por

ella misma, que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria (RTF N° 040-3-97).

De otro lado, en esta parte debe tenerse en cuenta lo establecido por la RTF N° 3590-6-2003, de observancia obligatoria, publicada el 02.07.2003: "Desde la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades N° 23853". "Las apelaciones formuladas contra resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro de un procedimiento contencioso y que se encontrasen en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, deben ser resueltas por las municipalidades provinciales".

Asimismo lo resuelto vía la RTF N° 1179-1-2004, de observancia obligatoria, publicada el 05.04.2004: "El Tribunal Fiscal debe asumir competencia para conocer directamente el recurso de apelación que, durante la vigencia del artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 23853, hubiera interpuesto la municipalidad provincial en su calidad de sujeto pasivo de tributos municipales, contra resoluciones emitidas por la municipalidad distrital".

3.2. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.[768]

La RTF N° 060-4-2000, de observancia obligatoria, publicada el 16.02.2000, ha establecido que el Tribunal Fiscal, de conformidad con el artículo 101 del Código Tributario, tiene competencia para pronunciase sobre los actos administrativos mediante los cuales la Administración establece la obligación tributaria, en virtud de lo dispuesto por el artículo 59 del Código, y, sobre aquéllos que si bien no la determinan, están directamente vinculados a ella; señala el Tribunal que dentro de éstos se encuentran los actos relacionados con las inscripciones sobre la situación tributaria de los particulares en el RUC (alta y baja de tributos afectos en el RUC), toda vez que los mismos implican una declaración de la Administración respecto de las normas que configuran el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria de los administrados aunque no sean constitutivos de imposición, por lo tanto se encuentran vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

De otro lado, la RTF N° 539-4-2003, de observancia obligatoria, publicada el 22.03.2003, estableció el siguiente criterio: "Las resoluciones formalmente emitidas, que resuelvan las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo 163 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, pueden ser apeladas ante el Tribunal Fiscal,

---

[768] Por ejemplo, la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Inafectas y Exoneradas del Impuesto a la Renta o la referidas a la declaración de prescripción.

no pudiendo serlo, las esquelas, memorándums, oficios o cualesquiera otro documento emitido por la Administración Tributaria, salvo que éstos reúnan los requisitos de una resolución."

3.3. ***Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que resuelven reclamaciones correspondientes a las aportaciones al ESSALUD y a la ONP (estrictamente las aportaciones de carácter tributario), ahora administradas por la SUNAT.***

3.4. ***Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.***

3.5. ***Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes (véase el artículo 184 del Código), internamiento temporal de vehículos (véase el artículo 182 del Código), y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (véase el artículo 183 del Código), así como las sanciones que sustituyan a esta última de acuerdo a lo establecido en el artículo 183, según lo dispuesto en las normas sobre la materia. Téngase en cuenta que las sanciones señaladas, de acuerdo con el artículo 135 del Código, son reclamables en primera instancia ante la Administración Tributaria que la emitió.***

3.6. ***Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.***

3.7. ***Atender las quejas[769] 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.[770] (Véase el artículo 155 del Código Tributario.***

La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

3.8. ***Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.***

---

[769] Ya no se hace referencia al "recurso" de queja; se habla directamente de la queja.

[770] Competencia específica; tal es el caso, por ejemplo, de la Ley N° 28969 (numeral 2 del artículo 5: queja y regalía minera).

3.9. *Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.*

3.10. *Resolver en vía de apelación las tercerías (tercería de propiedad, de acuerdo con la Ley de Procedimiento de Cobranza Coactiva o intervención excluyente de propiedad, de acuerdo con el Código Tributario; exclusivamente esta, sin incluir la tercería preferente de pago –RTF Nos. 553-2-2000, 453-4-2000, 1948-5-2005, 2583-5-2010) que se interpongan con motivo del Procedimiento de Cobranza Coactiva. Por cierto, dentro del procedimiento de Cobranza Coactiva esta es la única apelación sobre la que es competente el Tribunal Fiscal*[771].

3.11. *Celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.*[772]

4. ACUERDO DE REUNION DE SALA PLENA N° 2012-18

El Tribunal Fiscal, de conformidad con lo establecido por el modificado artículo 101, aprobó mediante el Acuerdo de la referencia las materias que serán resueltas por los vocales de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales:

A. Las materias de menor complejidad que serán resueltas por los Vocales del Tribunal Fiscal actuando como órganos unipersonales conforman una lista taxativa. Asimismo, los vocales actuarán como órganos unipersonales cuando los puntos a dilucidar en el caso concreto se encuentren únicamente referidos a las materias que conforman la indicada lista.

B. Las materias de menor complejidad que deben ser resueltas por los Vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales son las siguientes:

1. Demanda contenciosa administrativa contra una Resolución del Tribunal Fiscal, presentada directamente ante este Tribunal, calificada como tal por el recurrente.
2. Apelaciones cuando se aprecie que la resolución apelada carece de firma.
3. Casos en los que el Tribunal Fiscal debe declinar la competencia al amparo de lo establecido por el numeral 82.1 del artículo 82° de la Ley N° 27444 al estar referidos a sanciones de tipo administrativo que no

---

[771] RTF N° 388-1-98: del artículo 101 del Código Tributario, que establece las atribuciones del Tribunal Fiscal, puede apreciarse que en relación con el procedimiento de Cobranza Coactiva, la única apelación sobre la que es competente es la referida a las tercerías; por tanto, una apelación contra una Resolución del Ejecutor Coactivo dictada en cumplimiento de una Resolución del Poder Judicial no es de competencia del Tribunal Fiscal.

[772] Por ejemplo, el convenio suscrito con la SUNAT para que esta efectúe la notificación de las resoluciones del Tribunal Fiscal.

tienen naturaleza tributaria (excepto las referidas a materia aduanera), aquellos en los que el Tribunal ha señalado que no es competente para resolver (ambos según el Anexo I del Informe), así como aquellos respecto de los que se ha declarado mediante jurisprudencia de observancia obligatoria que no tienen naturaleza tributaria.

4. Cuando se eleva un recurso presentado contra una resolución emitida por la Administración Tributaria ejecutando lo que le ordenó el Poder Judicial mediante sentencia, y cuyo cumplimiento debe ser verificado sólo por el Poder Judicial.
5. Apelaciones presentadas directamente ante la mesa de partes del Tribunal Fiscal.
6. Cuando la Administración eleva un recurso de apelación sin que cuente con un poder y/o un escrito autorizado por letrado y/o la hoja de información sumaria correspondiente, sin haber requerido la subsanación, conforme a lo señalado por el artículo 146° del Código Tributario.
7. Cuando se eleve una apelación en la que no consta el original del recurso de apelación, conforme al Acuerdo de Sala Plena N° 2004-14.
8. Cuando la Administración eleva la apelación formulada contra una resolución ficta denegatoria cuando aún no ha transcurrido el plazo para que opere el silencio administrativo negativo.
9. Casos en los que se acepta un desistimiento por cumplir los requisitos previstos por el artículo 130° del Código Tributario. Este supuesto sólo se aplicará en el caso en el que se acepte desistimientos totales.
10. Desistimientos que no cumplen los requisitos previstos por el artículo 130° del Código Tributario. Este supuesto sólo aplicará en la medida que el expediente se resuelva en base a una de las materias de menor complejidad previstas en los numerales precedentes.
11. Las solicitudes de corrección, ampliación o aclaración de una resolución emitida por un vocal que actuó como órgano unipersonal.
12. Impugnaciones presentadas contra Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas por los órganos unipersonales (presentadas por ejemplo como recursos de revisión, nulidad, reconsideración, entre otros).
13. Los proveídos mediante los que se requiere información a las Administraciones Tributarias y, de ser el caso, a los administrados, serán emitidos por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales.

C. Los vocales de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal podrán emitir proveídos así como resolver materias autorizadas como órganos unipersonales en los días y en el horario que disponga el Presidente de Sala. El proveído y/o la resolución serán firmados por el vocal que los emite y por el secretario relator.

D. La resolución unipersonal seguirá el formato que consta en el Anexo II del Informe en lo que sea aplicable y seguirá la numeración correlativa general de las resoluciones del Tribunal Fiscal.

E. La revocación, modificación o sustitución de una resolución emitida por un vocal que actuó como órgano unipersonal, conforme con lo establecido por el primer párrafo del artículo 107° del Código Tributario, será efectuada por el mismo vocal que emitió dicha resolución, aplicándose, en lo que corresponda el procedimiento previsto en los Acuerdos de Sala Plena N° 2006-28 y N° 2012-17.

F. Las solicitudes de corrección, ampliación o aclaración de una resolución emitida por un vocal que actuó como órgano unipersonal, serán resueltas por el mismo vocal que emitió la resolución objeto de solicitud. Si éste no se encuentra al momento de la asignación, se asignará a otro vocal de la misma sala en la que se hubiera emitido la resolución, iniciando por el vocal menos antiguo según la resolución suprema de nombramiento. En este caso, el expediente podrá ser reasignado al vocal que emitió la resolución objeto de solicitud cuando retorne al Tribunal Fiscal culminada su ausencia. Asimismo, en caso el vocal que debe resolver la solicitud no se encuentre en el Tribunal al momento de resolver, lo hará la sala como órgano colegiado. En caso que al momento de la asignación no se encuentre presente el vocal que debe resolver y los otros dos vocales que formaban parte de la sala en la se emitió la resolución también hubieran dejado de laborar en el Tribunal, la solicitud se asignará en forma aleatoria. En este caso, la solicitud se resolverá de manera colegiada.

G. Las impugnaciones presentadas contra Resoluciones del Tribunal Fiscal (presentadas como recursos de revisión, nulidad, reconsideración, entre otros) emitidas por un vocal que actuó como órgano unipersonal, serán resueltas por el mismo vocal que emitió la resolución objeto de solicitud. Si éste no se encuentra al momento de la asignación, se asignará a otro vocal de la misma sala en la que se hubiera emitido la resolución, iniciando por el vocal menos antiguo según la resolución suprema de nombramiento. En este caso, el expediente podrá ser reasignado al vocal que emitió la resolución objeto de solicitud cuando retorne al Tribunal Fiscal culminada su ausencia. Asimismo, en caso el vocal que debe resolver la solicitud no se encuentre en el Tribunal al momento de resolver, lo hará la sala como órgano colegiado. En caso que al momento de la asignación no se encuentre presente el vocal que debe resolver y los otros dos vocales que formaban parte de la sala en la se emitió la resolución también hubieran dejado de laborar en el Tribunal, la solicitud se asignará en forma aleatoria. En este caso, la solicitud se resolverá de manera colegiada.

El presente Acuerdo entrará en vigencia el 09 de octubre de 2012, plazo necesario para adaptar el Sistema Informático del Tribunal Fiscal para la emisión de resoluciones de manera unipersonal. Hasta la entrada en vigencia del Acuerdo, las materias aprobadas seguirán atendiéndose por las Salas Especializadas, actuando los vocales de manera colegiada.

5. ALGUNOS ASPECTOS QUE NO SON DE COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Para supuestos distintos a los señalados (entre ellos cuestiones de naturaleza administrativa no tributaria), el Tribunal careciendo de competencia para pronunciarse, ha optado por inhibirse de su conocimiento y/o remitir al ente de origen para que se le dé el trámite pertinente.

Así, el Tribunal Fiscal carece de competencia, entre otros, para:

- Resolver apelaciones planteadas contra multas o deudas administrativas no tributarias. Este criterio ya es reiterado; el Tribunal ha establecido que no le cabe conocer sobre aspectos de naturaleza distinta a la tributaria tales como las sanciones que se aplican por infracciones a normas administrativas (RTF N° 6473-2-2010); entre muchos otros, por ejemplo: multas por operar sin autorización municipal (RTF N° 771-2-2006), por haber construido sin contar con la debida Licencia de Construcción (RTF N° 011-2-96) o de obra (RTF N° 706-5-2006), por instalar anuncios sin la autorización correspondiente (RTF N° 364-2-98), por colocar afiches fuera de las carteleras municipales o en ellas sin autorización (RTF N° 5478-2-2005), por la infracción de carecer de carné de salud (RTF N° 740-5-2001); sobre decomiso de bienes efectuado al recurrente por ocupar la vía pública con mesas y sillas para el consumo de licor (RTF N° 2805-5-2006), por una infracción de orden público y por atentar contra la moral y las buenas costumbres (RTF N° 354-3-2000), etc. Tratándose de conceptos que no califican como tributo (RTF 191-7-2010: el concepto que se pretende cobrar por el servicio de publicación –de un aviso de Registro de Marca– de Producto en el diario oficial "El Peruano" no constituye un tributo).
- Resolver quejas sobre cuestiones contenciosas o no contenciosas no vinculadas a la determinación de obligaciones tributarias o simplemente por no tener naturaleza tributaria (RTF N° 1003-1-2001). Por ejemplo, quejas sobre multas por arrojar desperdicios en lugares no autorizados (RTF N° 9313-4-2001), por talar, podar, quemar, destruir árboles sin autorización (RTF N° 3079-2-2006), giradas por la infracción administrativa de no tener licencia de funcionamiento (RTF Nos. 869-1-2001, 7228-5-2005, 1845-2-2006 y 3505-2-2006), por instalar elementos de publicidad sin autorización (RTF N° 2950-2-2005), por no solicitar autorización para la colocación de una antena de telefonía (RTF N° 2352-4-2005), por operar un establecimiento sin la respectiva autorización de apertura y/o ampliar o cambiar de giro, sin autorización municipal (RTF N° 3335-2-2006); o referidas a papeletas giradas por infracciones de tránsito (RTF Nos. 1020-1-2001 y 1486-2-2006), o por conducir vehículo sin SOAT (RTF N° 6020-2-2005); quejas por cobranza coactiva de una sanción administrativa por carecer de autorización municipal de funcionamiento (RTF N° 6233-1-2005), o por una sanción emitida por tener la carga vencida del extintor (RTF N° 2529-2-2005); sobre negativa a recibir el importe de los derechos correspondientes a la autorización para excavación, colocación y

tendido de gasoducto y oleoducto (RTF N° 855-1-2009); sobre el cobro por suministro de agua (RTF N° 950-3-2001); queja contra el Servicio Nacional de Sanidad Agraria, por estar dirigida a cuestionar la cobranza coactiva de una deuda no tributaria, generada por la compra de vacunas (RTF N° 7360-5-2005); contra el Consejo Nacional de Tasaciones - CONATA por haberle iniciado un procedimiento de cobranza coactiva para el pago del 3/1000 del rendimiento del Impuesto Predial (RTF N° 7056-5-2005); queja por la devolución de documentos puestos a disposición del Ministerio Público –no se encuentra vinculada a actuaciones o procedimientos que afecten lo dispuesto en el Código Tributario sino a actuaciones realizadas dentro de un proceso penal– (RTF N° 16271-10-2010).

- Resolver o pronunciarse sobre asuntos referidos tercerías sobre derecho preferente o tercerías preferentes de pago (RTF Nos. 553-2-2000, 453-4-2000, 1948-5-2005, 2583-5-2010). Como ya se ha dicho, el Tribunal Fiscal sólo tiene competencia para conocer los casos vinculados a las tercerías de propiedad o intervención excluyente de propiedad, mas no para conocer las tercerías de derecho preferente o la tercería preferente de pago (entre muchas, las RTF Nos. 2069-4-96, 927-3-97, 357-5-98, 302-5-99); este criterio fue establecido en la RTF N° 17639 y por la Corte Suprema de la República en su sentencia de 26.04.1976; por tanto, al carecer de competencia para conocer los casos vinculados a las tercerías preferentes de pago, tampoco puede conocer las quejas sobre dicha materia (RTF N° 1275-5-96).

- Decidir sobre asuntos de índole contractual (RTF N° 811-2-97), por ejemplo, deudas por concepto de servicio de depósito vehicular municipal (RTF N° 7771-2-2005). Como se sabe, la RTF N° 5434-5-2002, de observancia obligatoria, publicada el 15.10.2002, declaró precedente de observancia obligatoria el siguiente criterio: "La prestación efectuada por los particulares a quienes las municipalidades les permiten usar espacios físicos en los mercados de su dominio privado para el desarrollo de actividades comerciales o de servicios no tiene naturaleza tributaria, por lo que este Tribunal no es competente para pronunciarse al respecto". Otro caso

- Decidir sobre asuntos de índole administrativo no tributario; por ejemplo, sobre la clausura de un local por carecer de autorización municipal, ni la demolición de construcciones indebidas (RTF N° 4990-5-2003).

- Tratándose de asuntos vinculados al ESSALUD y la ONP, los referidos a otros no vinculados a materia tributaria; en la RTF N° 267-4-2002 el tribunal se inhibió del conocimiento de la causa por tratarse del no acogimiento al Régimen de Fraccionamiento Especial de una deuda por aportaciones de seguridad social de un asegurado facultativo, toda vez que por su naturaleza las aportaciones de los asegurados facultativos no derivan de una obligación tributaria, razón por la que no se rigen por las normas del Código Tributario; en la RTF N° 608-1-97 el Tribunal señaló que sólo es competente para conocer apelaciones contra resoluciones de la ONP referidas a la relación jurídico-tributaria, esto es, respecto a la exigibilidad de los aportes administrados por dicha entidad, y no sobre asuntos relacionados con las prestaciones de

los derechos previsionales a los pensionistas. En la RTF N° 3432-2-2005 el Tribunal Fiscal resolvió inhibirse del conocimiento de la queja interpuesta respecto al subsidio por maternidad, ya que el mismo no está incluido dentro del concepto de tributo. En la RTF N° 3702-2-2006 el Tribunal Fiscal se inhibió del conocimiento de la queja interpuesta en tanto estaba referida a la cobranza de reembolsos por prestaciones económicas y asistenciales al Seguro Social de Salud, las que no tienen naturaleza tributaria sino civil.

- Resolver apelaciones sobre denegatoria de concesión de fraccionamiento o aplazamiento. El fraccionamiento no incide en la determinación de ningún tipo de obligación tributaria, tan solo se refiere a la posibilidad (facilidad) de pago en cuotas de una deuda por una obligación tributaria previamente determinada por la Administración; en tal sentido, debe tramitarse de acuerdo con lo establecido por la LPAG (RTF Nos. 029-2-96, 811-2-97, 336-2-98, 2240-4-2002, 2193-4-2006, 511-1-2006, 3088-9-2011).
- Tratar asuntos relativos a la inscripción y retiro del Registro de Imprentas. Las obligaciones de las imprentas para realizar trabajos de impresión no pueden considerarse de carácter tributario pues no se encuentran relacionadas directamente con la relación jurídica tributaria, desde que no se encuentra destinada a facilitar la labor de fiscalización y determinación de la deuda tributaria alguna sino al control que efectúa la Administración a las imprentas (RTF Nos. 1064-3-97, 310-3-98, 500-2-99)
- Conocer asuntos referidos a denuncias (RTF N° 465-1-96) por supuesto abuso de autoridad de funcionarios (RTF N° 661-2-2006) o recusaciones formuladas contra funcionarios de la Administración Tributaria, máxime cuando ya se han efectuado denuncias penales en las instancias pertinentes (RTF N° 053-1-96).
- Conocer asuntos referidos a la determinación de responsabilidad administrativa de funcionarios (RTF Nos. 1047-2-98, 4137-2-2005, 482-2-2006, 1028-2-2006, 364-2-2010) o solicitudes de sanción administrativa a los funcionarios por aquella causa (RTF N° 2447-1-2006).
- Pronunciarse sobre la inscripción en el Registro de entidades Perceptoras de Donaciones. Mediante la RTF N° 677-3-2000, de observancia obligatoria, publicada el 17.11.2000, el Tribunal Fiscal resolvió que la inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones no es un acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de la obligación tributaria de quien solicita su ingreso a dicho registro, pues no afecta su situación tributaria como contribuyente; en tal sentido, la resolución de impugnaciones contra los actos administrativos que deniegan la inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones no es de competencia del Tribunal Fiscal.
- Pronunciarse sobre resoluciones que declaran en abandono bienes comisados (RTF Nos. 184-1-98, 375-1-98, 946-4-99, 6250-1-2002, 260-1-2003, 505-2-2003, 2639-2-2003, 3360-1-2003, 5144-3-2003, 1060-4-2004 y 219-1-2006).

- Pronunciarse sobre solicitudes de devolución sobre cobros referidos a guardianías (RTF N° 3073-7-2010, 6648-7-2010, 6644-6-2010).
- Recomendar a la Administración Tributaria la acción u omisión de determinados actos (RTF N° 912-1-98).
- Emitir resoluciones de cumplimiento de lo resuelto por una Resolución del Tribunal Fiscal; tal obligación le corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria (RTF N° 017-1-99).
- Pronunciarse sobre la designación como Principal Contribuyente (RTF N° 650-4-2000).
- Conocer de la apelación contra la resolución de cobranza coactiva u otras resoluciones de cobranza coactiva distintas a la que resuelve una tercería (RTF Nos. 927-1-2001 y 1179-2-2002), más todavía si la cobranza coactiva ya se consumó, o concluyó (RTF N° 780-5-2001), y el proceso se halla en la vía judicial (RTF Nos. 819-2-2001 y 5411-3-2003).
- Resolver recursos de oposición, por cuanto dicho recurso no se encuentra regulado ni en el Código Tributario ni en ninguna otra ley tributaria; así, no cabe que el Tribunal emita pronunciamiento en torno a un tema que ha sido planteado con un recurso que carece de regulación, por lo que su planteamiento en improcedente (RTF N° 1209-3-2002).
- Pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza; al respecto, la RTF N° 3047-4-2003, de observancia obligatoria, publicada el 23.06.2003, estableció el siguiente criterio: "El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza, a que se refieren los artículos 137°, 140° y 146° del Código Tributario".
- Conocer de la queja que el deudor tributario plantee contra la Administración Tributaria por las comunicaciones remitidas por las centrales de riesgo; en relación al asunto, el Tribunal Fiscal estableció mediante la RTF N° 2632-2-2005, de observancia obligatoria, publicada el 08.06.2005, el siguiente criterio: "El Tribunal Fiscal no es competente para conocer de la queja que el deudor tributario plantee contra la Administración Tributaria por las comunicaciones remitidas por las centrales de riesgo mediante las cuales le informan de su ingreso como cliente moroso. Distinto es el caso, si con la queja el deudor tributario cuestiona las actuaciones de la Administración Tributaria por las cuales pretende registrar o ha registrado en las centrales de riesgo información sobre su deuda tributaria".
- Declarar la inconstitucionalidad de disposiciones legales u observar la constitucionalidad de alguna norma (véase los comentarios del artículo 102 del Código).
- Pronunciarse sobre solicitudes de cambio de domicilio (RTF Nos. 345-7-2010, 3088-9-2011).

- Devolución por la indebida retención de los fondos de su cuenta de detracciones (RTF N° 7118-1-2010).
- La solicitud de anulación de código de contribuyente, debido a que la pretensión del contribuyente es que se le reconozca como legítimo propietario del predio, lo que no puede ser resuelto en la vía administrativa (RTF N° 3309-1-2011).
- Cuestionamiento de cobro por comisión bancaria en la ejecución de una medida cautelar (RTF N° 02166-1-2011).
- Exonerar del pago de tributos (RTF N° 756-4-2001).
- Absolver consultas.
- Conocer sobre la valorización de bienes embargados en cobranza coactiva.
- Conocer en vía de consulta un procedimiento de cobranza coactiva.
- Pronunciarse sobre el incumplimiento por parte de la Administración de mandatos judiciales.
- Pronunciarse sobre el destino del tributo recaudado.

Artículo 102°.- JERARQUIA DE LAS NORMAS (*)

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°.

(*) *Artículo sustituido por el Artículo 27° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.*

DISPOSICIONES CONCORDANTES Y/O VINCULADAS

Código Tributario

III, inciso f) (fuentes del derecho tributario; jurisprudencia); **101°**, numeral 6 (atribuciones del Tribunal Fiscal; uniformar la jurisprudencia); **154°** (jurisprudencia de observancia obligatoria).

Otras normas

Constitución: 51° (jerarquía de normas); 138°, segundo párrafo ("En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior").

Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444 [11.04.2001]: I (ámbito de aplicación de la ley); II (contenido); IV (principios del procedimiento administrativo); VIII (Deficiencia de fuentes); Tercera Disposición Complementaria y Final (integración de procedimientos especiales).

COMENTARIOS

1. ANTECEDENTES

Anteriormente, el texto sólo constaba de la primera parte del artículo ("Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía"); en los Códigos aprobados por el Decreto Ley N° 25859 y el Decreto Legislativo N° 773, la ubicación de tal primera parte era como último párrafo del artículo 101. Su ubicación como artículo 102 fue dispuesta por el Decreto Legislativo N° 816.

2. EL TRIBUNAL FISCAL Y EL CONTROL DE LEGALIDAD

Considerando lo dispuesto por el artículo en comentario, "la ley manda que el Tribunal Fiscal, en el ámbito de su competencia, respete y haga respetar el orden jurídico, lo que es indispensable en obligaciones cuya fuente es la ley" (Zolezzi Möller 1995: 223). Se trata pues de un caso excepcional de habilitación del control de legalidad; en tal sentido, el Tribunal Fiscal no sólo esta facultado sino obligado a realizar el control de legalidad de determinadas normas (de las normas reglamentarias y de las normas generales de menor rango que la ley).

"Los actos de la Administración pueden tener como cobertura normas que colisiones el texto y/o sentido de la ley, el dichos casos el Tribunal Fiscal preferirá le ley frente a la norma que de menor jerarquía la contravenga, fungiendo de custodio de la ley frente a las distintas normas que en virtud a la facultad reglamentaria emita la Administración Pública en materia tributaria y que contravengan la ley. Es decir, el Tribunal Fiscal es un custodio de la legalidad dentro de la propia Administración Pública" (Caller Ferreyros; Flores Talavera; Torpoco Ascanio 2006: 711). "En ejercicio de dicha atribución, otorgada mediante el artículo 102 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha inaplicado distintas normas reglamentarias, tales como decretos supremos, resoluciones ministeriales, resoluciones de superintendencia o directivas, entre otras, por considerar que excedían los alcances de la ley"[773].

En estos casos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

El Tribunal Fiscal, en la RTF N° 536-3-99, de observancia obligatoria, publicada el 25.08.99, apuntando que el procedimiento contencioso tributario no es pertinente para impugnar el contenido de las normas con rango de ley (ordenanza), y que según el sistema jurídico nacional vigente, en dicho procedimiento se ha de ventilar solamente el debido cumplimiento del contenido de una norma de acuerdo a su propio texto, promulgado y publicado conforme a ley, sin entrar a cuestionar si ha respetado o no los principios constitucionales que cimentan su dación, había establecido que la aplicación de la norma de mayor jerarquía es dentro de su fuero administrativo y que por tanto el Tribunal Fiscal se encontraba ante el imperativo de aplicar la norma (ordenanza) materia de cuestionamiento, pues, al no hacerlo así, se arrogaría indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las normas, el cual es competencia del fuero jurisdiccional del Poder Judicial. Sobre el punto, el Tribunal Constitucional, en diversa jurisprudencia, estableció que si bien la ordenanza municipal tiene rango de ley, cuando verse sobre materia tributaria municipal, tiene en la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 a una norma que regula el proceso de su producción jurídica, de manera que los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal, tienen la

[773] Las autoras (Caller Ferreyros; Flores Talavera; Torpoco Ascanio 2006: 713) hacen referencia como muestra a un conjunto de resoluciones: Nos. 1013-1-98, 104-2-99, 119-4-99, 331-2-99, 957-1-99, 206-2-2000, 997-2-2000, 205-4-2001, 632-4-2001, 3294-2-2002, 6394-5-2002, 6957-4-2002, 7057-1-2002, 2628-2-2003, 6507-1-2003, 7383-5-2003, 119-A-2004, 419-3-2004, 6046-3-2004 y 2285-5-2005.

competencia para evaluar su validez, esto es, que se haya elaborado conforme a los límites formales, materiales y competenciales que tal norma prevé (STC N° 1363-2002-AA/TC). Considerando entre otros fundamentos lo expuesto, este Tribunal, en la STC N° 1003-2001-AA/TC, resolvió: "4. Exhorta al Tribunal Fiscal a que no aplique el referido precedente de observancia obligatoria en la motivación de sus resoluciones (...), y que vincule estas a las interpretaciones que hubiese hecho el Tribunal Constitucional de la Carta Fundamental". En buena cuenta, el Tribunal Constitucional ha señalado que el Tribunal Fiscal puede hacer control difuso de las ordenanzas en relación al Decreto Legislativo N° 776 (Rubio Correa 2006: 111).

En relación a este punto, ha sido usual asumir que el Tribunal Fiscal, si bien al resolver debe aplicar la norma de mayor jerarquía (control de la legalidad de las normas aplicables), no tiene competencia para derogar ni para declarar la inconstitucionalidad de las normas, tampoco para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de una norma o inaplicarla por "inconstitucional" en un caso concreto; completando, el Tribunal Fiscal ha señalado que el sistema, concreto y difuso, de control de la constitucionalidad de las normas corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial (artículos 138; 200, numerales 4 y 5; y 204 de la Constitución); así, no puede arrogarse el control de la constitucionalidad de las normas (entre otras, las RTF Nos. 835-1-96, 754-2-97, 1244-1-97, 1277-5-97, 1311-1-97, 235-1-98, 390-2-98, 485-3-99, 099-5-2000, 540-3-2000, 801-3-2000, 924-2-2001, 1060-5-2002, 852-4-2002, 216-3-2005, 2006-1-2006, etc. Asimismo, las RTF de observancia obligatoria Nos. 536-3-99 y 992-1-99)[774].

3. EL TRIBUNAL FISCAL, LA CONSTITUCIÓN Y EL CONTROL DIFUSO

Hace ya algún tiempo el profesor Bravo Sheen (2000: 9-10) había apuntado: "Con todo el respeto que nos merece la posición del Tribunal Fiscal, debemos indicar que el principio de jerarquía normativa no es privativo de la función jurisdiccional. Dicho principio se encuentra señalado en el Artículo 51° de nuestra Carta Magna cuando establece que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la Ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. Si a lo indicado anteriormente le sumamos la obligación dispuesta por el Artículo 102° del Código Tributario, llegaremos a la conclusión que los Vocales del Tribunal Fiscal no gozan de facultad discrecional para aplicar la norma de mayor jerarquía (inaplicando por ende la norma contradictoria) sino que se encuentran legalmente compelidos a hacerlo. En segundo lugar, el Artículo 102° del Código precitado no señala qué debe entenderse en sede administrativa por "norma de mayor jerarquía", por lo que debemos concluir que se refiere a todo el sistema normativo, dentro del cual la Constitución ostenta el rango de norma legal de máxima jerarquía dentro del ordenamiento jurídico de la Nación. En tal sentido, en el ejercicio de sus funciones, el Tribunal no podría inaplicar una Ley declarando su inconstitu-

[774] Un estudio sustentado sobre este criterio se puede encontrar en el artículo "El control de constitucionalidad de las leyes tributarias y la competencia del Tribunal Fiscal en el Perú" (Caller Ferreyros; Flores Talavera; Torpoco Ascanio 2006: 689-718).

cionalidad –y no podría hacerlo, pues no tiene competencia para ello– sino que aplica la Constitución, como norma de mayor jerarquía. Dicho en otras palabras, si la norma (Ley) tributaria entra en conflicto con la Constitución, deberá preferir esta última, sin cuestionar la constitucionalidad de la primera".

Se estaba abriendo paso a la discusión de aquel criterio tradicional del Tribunal Fiscal. Así, en la medida en que el principio de legalidad administrativa debería ser entendido en relación de jerarquía a favor de la constitución (principio de supremacía constitucional y principio de fuerza normativa de la Constitución), se permitiría la inaplicación de normas legales por parte de tribunales administrativos aplicando el control de la constitucionalidad en sede administrativa.

Y entró a tallar el Tribunal Constitucional. Este Tribunal en la STC N° 047-2004-AI/TC precisó que el principio de jerarquía implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas. Completando tal criterio, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico N° 156 de la STC N° 050-2004-AI/TC, estableció:

En efecto, es preciso dejar a un lado la errónea tesis conforme a la cual la Administración Pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El artículo 38 de la Constitución es meridianamente claro al señalar que todos los peruanos (la Administración incluida desde luego) tienen el deber de respetarla y defenderla.

En tal sentido, en los supuestos de manifiesta inconstitucionalidad de normas legales o reglamentarias, la Administración no sólo tiene la facultad sino el deber de desconocer la supuesta obligatoriedad de la norma infraconstitucional viciada, dando lugar a la aplicación directa de la Constitución.

Pero no ha sido sino con una sentencia posterior que este asunto ha quedado claro.

El Tribunal Constitucional en la STC N° 3741-2004-AA/TC estableció como una regla de derecho que se desprende directamente del caso (FJ. 50), lo siguiente:[775]

A) **Regla procesal:** El Tribunal Constitucional, de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, tiene la facultad jurídica para establecer, a través de sus sentencias que adquieren la autoridad de cosa juzgada, un precedente vinculante cuando se estime una demanda por violación o amenaza de un derecho fundamental, a consecuencia de la aplicación directa de una disposición por parte de la administración pública, no obstante ser manifiesta su contravención a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional), y que resulte, por ende, vulneratoria de los valores y principios constitucionales, así como de los derechos fundamentales de los administrados.

---

[775]. Sobre sus alcances, será de interés revisar el artículo "Tribunales administrativos y control constitucional: Comentarios a la posición del Tribunal Constitucional del Perú" (Morales Saravia 2006).

Regla sustancial: 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.º, 51.º y 138.º 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.

B) **Regla procesal:** El Tribunal Constitucional, de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, tiene la facultad jurídica para establecer, a través de sus sentencias que adquieren la autoridad de cosa juzgada, un precedente vinculante, a consecuencia de la aplicación directa de una norma o cuando se impugnen determinados actos de la administración pública que resulten, a juicio del Tribunal Constitucional, contrarios a la Constitución y que afecten no solo al recurrente, sino también, por sus efectos generales, o por ser una práctica generalizada de la administración pública, a un grupo amplio de personas.

Regla sustancial: Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia.

A continuación transcribimos los fundamentos jurídicos de esta sentencia que sustentan tal criterio (Nos. 6 al 16):

6. Este deber de respetar y preferir el principio jurídico de supremacía de la Constitución también alcanza, como es evidente, a la administración pública. Esta, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometida, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51.º de la Constitución. De modo tal que la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley -más aún si esta puede ser inconstitucional- sino, antes bien, por su vinculación a la Constitución. Esta vinculación de la administración a la Constitución se aprecia en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual, si bien formalmente ha sido denominado por la propia Ley como "Principio de legalidad", en el fondo no es otra cosa que la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución, al prever que "[l]as autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho (...)" (énfasis agregado).

7. De acuerdo con estos presupuestos, el Tribunal Constitucional estima que la administración pública, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, no sólo tiene la facultad de hacer cumplir

la Constitución –dada su fuerza normativa–, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional). Ello se sustenta, en primer lugar, en que si bien la Constitución, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 138.°, reconoce a los jueces la potestad para realizar el control difuso, de ahí no se deriva que dicha potestad les corresponda únicamente a los jueces, ni tampoco que el control difuso se realice únicamente dentro del marco de un proceso judicial.

8. Una interpretación positivista y formal en ese sentido no solo supone el desconocimiento de determinados principios de interpretación constitucional, como los de unidad de la Constitución y de concordancia práctica, que ha establecido el Tribunal Constitucional en tanto que supremo intérprete de la Constitución; sino también daría lugar a una serie de contradicciones insolubles en la validez y vigencia de la propia Constitución. Así, por ejemplo, una interpretación en ese sentido del artículo 138.° de la Constitución supondría que el cumplimiento de la supremacía jurídica de la Constitución solo tiene eficacia en los procesos judiciales y no en aquellos otros procesos o procedimientos de naturaleza distinta lo cual significaría convertir a la Constitución en una norma legal. Evidentemente, esta forma de interpretar la disposición aludida contradice abiertamente el artículo 51.°, el cual señala que "La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las demás normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)".

9. Por tanto, el artículo 138.° no puede ser objeto de una interpretación constitucional restrictiva y literal; por el contrario, la susodicha disposición constitucional debe ser interpretada de conformidad con el principio de unidad de la Constitución, considerando el artículo 51.° antes señalado, más aún si ella misma (artículo 38.°) impone a todos –y no solo al Poder Judicial– el deber de respetarla, cumplirla y defenderla. Es coherente con ello el artículo 102° del Código Tributario, cuando precisa que "[a]l resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía (...)"; es decir, aquellas disposiciones de la Constitución que, en este caso, se manifiestan a través de los principios constitucionales tributarios y de los derechos fundamentales que están relacionados con dichos principios.

10. En segundo lugar, está de por medio también la eficacia vertical de los derechos fundamentales; es decir, su eficacia en particular frente a todos los poderes y órganos del Estado, lo que incluye a la administración pública. Y es que en el marco del Estado constitucional, el respeto de los derechos fundamentales constituye un imperativo que el Estado debe garantizar frente a las eventuales afectaciones que pueden provenir, tanto del propio Estado –eficacia vertical– como de los particulares –eficacia horizontal–; más aún cuando, a partir del doble carácter de los derechos fundamentales, su violación comporta la afectación no sólo de un derecho

subjetivo individual -dimensión subjetiva-, sino también el orden objetivo de valores que la Constitución incorpora -dimensión objetiva-.

11. Esta incidencia de los derechos fundamentales en el Estado constitucional implica, por otra parte, un redimensionamiento del antiguo principio de legalidad en sede administrativa, forjado en el siglo XIX en una etapa propia del Estado liberal. Si antes la eficacia y el respeto de los derechos fundamentales se realizaba en el ámbito de la ley, en el Estado constitucional, la legitimidad de las leyes se evalúa en función de su conformidad con la Constitución y los derechos fundamentales que ella reconoce. Por eso mismo, es pertinente señalar que el derecho y el deber de los tribunales administrativos y órganos colegiados de preferir la Constitución a la ley, es decir de realizar el control difuso -dimensión objetiva-, forma parte del contenido constitucional protegido del derecho fundamental del administrado al debido proceso y a la tutela procesal ante los tribunales administrativos -dimensión subjetiva-.

12. Por ello es intolerable que, arguyendo el cumplimiento del principio de legalidad, la administración pública aplique, a pesar de su manifiesta inconstitucionalidad, una ley que vulnera la Constitución o un derecho fundamental concreto. En definitiva, esta forma de proceder subvierte el principio de supremacía jurídica y de fuerza normativa de la Constitución y la posición central que ocupan los derechos fundamentales en el ordenamiento constitucional, en el cual "la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado" (artículo 1.º).

13. En el Derecho constitucional comparado -es el caso puntual del ordenamiento chileno-, se admite, por ejemplo, que un órgano constitucional como la Contraloría General de la República realice un control constitucional de las normas en sede administrativa. El control que realiza esta entidad administrativa

> (...) es, como es obvio, un control estrictamente jurídico, en el que la Contraloría confronta la actuación administrativa reglamentaria o singular, contenida en un decreto o resolución, con el ordenamiento jurídico en su conjunto, haciendo primar este último por sobre aquélla, como consecuencia del principio general de legalidad que establece el propio Art. 7º CPR. Sin embargo, es en el control de los aspectos constitucionales de la actuación administrativa donde la actividad fiscalizadora de la Contraloría adquiere mayor entidad, en la medida que su pronunciamiento no puede ser "salvado" mediante la insistencia gubernamental, ya que -se considera- al estar el decreto o resolución en pugna -aparentemente- con la Constitución, pone en peligro valores, principios o derechos de la más alta consideración en el ordenamiento[776].

---

[776] Ferrada Bórquez, Juan Carlos. "Los derechos fundamentales y el control constitucional". En Revista de Derecho (Valdivia), Vol. XVII, diciembre, 2004. pp. 113-137. [Versión on line,

14. Por ello, nada impide –por el contrario, la Constitución obliga– a los tribunales y órganos colegiados de la administración pública, a través del control difuso, anular un acto administrativo inaplicando una norma legal a un caso concreto, por ser violatoria de los derechos fundamentales del administrado, tal como lo dispone el artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que sanciona con nulidad el acto administrativo que contravenga la Constitución, bien por el fondo, bien por la forma; siempre, claro está, que dicha declaración de nulidad sea conforme a la Constitución y/o a la interpretación del Tribunal Constitucional, de acuerdo con el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

15. En ese sentido, el principio de legalidad en el Estado constitucional no significa simple y llanamente la ejecución y el cumplimiento de lo que establece una ley, sino también, y principalmente, su compatibilidad con el orden objetivo de principios y valores constitucionales; examen que la administración pública debe realizar aplicando criterios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad. Esta forma de concebir el principio de legalidad se concretiza, por ejemplo, en el artículo III del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuando señala que la actuación de la administración pública tiene como finalidad la protección del interés general, pero ello sólo es posible de ser realizado "(...) *garantizando los derechos* e intereses de los administrados y *con sujeción al ordenamiento constitucional* y jurídico en general" (énfasis agregado).

16. De lo contrario, la aplicación de una ley inconstitucional por parte de la administración pública implica vaciar de contenido el principio de supremacía de la Constitución, así como el de su fuerza normativa, pues se estaría otorgando primacía al principio de legalidad en detrimento de la supremacía jurídica de la Constitución, establecido en los artículos 38.°, 51.° y 201.° de la Constitución; lo cual subvierte los fundamentos mismos del Estado constitucional y democrático.

Posteriormente, en fecha 13 de octubre de 2006, las reglas del Fundamento Jurídico 50 de la sentencia anotada fueron complementadas con la siguiente Resolución del Tribunal Constitucional:

EXP. N.° 3741-2004-AA/TC

LIMA

RAMÓN HERNANDO

SALAZAR YARLENQUE

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Lima, 13 de octubre de 2006

---

www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071809502004000200005&lng=es&nrm=iso>]. Citado el 03 de julio de 2006.

VISTO

La sentencia de autos de fecha 14 de noviembre de 2005 (vista de la causa en audiencia pública) expedida el 11 de octubre de 2006; y,

ATENDIENDO A

1. Que de conformidad con el artículo 121.º del Código Procesal Constitucional, el Tribunal Constitucional, de oficio o a instancia de parte, puede aclarar algún concepto o subsanar cualquier error material u omisión en que hubiese incurrido.

2. Que el artículo 38.º de la Constitución establece que "Todos los peruanos tienen el deber (...) de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación"; asimismo, el artículo 44.º reconoce que "Son deberes primordiales del Estado: (...) garantizar la plena vigencia de los derechos humanos (...); y el artículo 51.º prescribe que "La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)"; asimismo, el artículo 1.1. del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que "Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho (...)", y su artículo 10.º que "Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho (...) La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias dentro de las facultades que les estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas". Todo lo cual tiene como finalidad tutelar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos humanos, de conformidad con el artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional;

3. Que, en anterior oportunidad (Exp. 5854-2005-AA/TC, FJ 3), el Tribunal Constitucional ha señalado, por un lado, que:

   El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto;

   y, por otro lado (Exp. N.º 0050-2004-AI/TC y otros, FJ 156) que es preciso dejar a un lado la errónea tesis conforme a la cual la Administración Pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad (...). En tal sentido, en los supuestos de manifiesta inconstitucionalidad de normas legales o reglamentarias, la Administración no sólo tiene la facultad sino el deber de desconocer la supuesta obligatoriedad de la norma inconstitucional viciada, dando lugar a la aplicación directa de la Constitución;

4. Que, si bien los funcionarios de la administración pública se encuentran sometidos al principio de legalidad, ello no es incompatible con lo que se ha señalado en el fundamento 50 de la sentencia N.° 3741-2004-AA/TC, esto es, que "(...) [t]odo 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 (...)". Precisamente con respecto a este extremo de la sentencia mencionada, el Tribunal Constitucional estima necesario precisar que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia en dicho fundamento son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten "justicia administrativa" con *carácter nacional*, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados;

5. Que, en la Ley Fundamental del Estado, no existe una disposición expresa que prohíba hacer cumplir el principio jurídico de la supremacía constitucional. En ese sentido, KELSEN[777] ha señalado que

   Si el orden jurídico no contiene una regla explícita en contrario, hay la presunción de que todo órgano aplicador del derecho tiene la facultad de negarse a aplicar leyes inconstitucionales. Como los órganos tienen a su cargo la tarea de aplicar 'leyes', naturalmente están obligados a investigar si la regla cuya aplicación se propone es realmente una ley. Pero la restricción de esta facultad necesita de una prescripción explícita. (...).

6. Que un Estado social y democrático de Derecho supone cambios sustanciales en la concepción clásica del principio de legalidad, entre ellos su adecuación y conformidad tanto con los valores y principios constitucionales como con los derechos fundamentales de las personas, reconocidos en nuestra Constitución. En ese sentido, SAGÜÉS ha afirmado[778]

   (...) como *excepción*, resulta sumamente atractiva la postura de Bidart Campos, en el sentido de que si la inconstitucionalidad de una ley es grosera y obvia, el Poder Ejecutivo debe reputarla contraria a la Ley Suprema, e inaplicarla.

7. Que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte; en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados antes aludidos están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados. En aquellos casos en los que adviertan que dichas solicitudes responden a fines manifiestamente obstruccionistas o ilegítimos, pueden establecerse e imponerse sanciones de acuerdo a ley. Excepcionalmente, el control difuso

---

[777] Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. México D.F.: Trad. de Eduardo García Maynez, Imprenta Universitaria, 2.a edición revisada, 1958. p. 317.

[778] Sagüés, Néstor Pedro. Derecho procesal constitucional. Recurso extraordinario. T.I. Buenos Aires: Astrea, 3.ª edición actualizada y ampliada, 1992. p. 236.

procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

8. Que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten "justicia administrativa" con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confieren la Constitución Política del Perú y el Código Procesal Constitucional

RESUELVE

Declarar que las reglas sustanciales y procesales precisadas en los considerandos 4, 7 y 8 de la presente resolución, forman parte integrante del precedente vinculante establecido en el fundamento 50 de la sentencia constitucional emitida en la presente causa.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI

BARDELLI LARTIRIGOYEN

GONZALES OJEDA

GARCÍA TOMA

VERGARA GOTELLI

LANDA ARROYO

De acuerdo con lo expuesto y transcrito, siendo el Tribunal Fiscal un órgano colegiado de la Administración Pública que imparte justicia administrativa de carácter nacional, le corresponde la facultad y el deber de inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente en los términos señalados en la sentencia citada.[779]

---

[779] Texto según el tenor de la RTF N° 5132-3-2009 (en cuyo contenido se pronunció sobre el Impuesto Mínimo a la Renta, revocando en dicho extremo las determinaciones en razón de que tal tributo era inconstitucional por violar el principio de no confiscatoriedad, siguiendo lo establecido por diversas sentencias del Tribunal Constitucional).