

Antonio Cubero Truyo / María Teresa Mories Jiménez / Ester Machancoses García / Denise Lucena Cavalcante / José María McCall Zanocchi / Oscar Adrián Fabián Barajas / Erika Gabriela Gálvez Anléu / Max José Álvarez Remar / Ana María Ubillús Loo Kung / Daney David Valdivia Coría / Adolfo Santa Cruz Miranda / Jorge Álvarez Banderas / José Nava Tolentino / Ruth Pérez Zapata / Cristiano Carvalho / Socimo Villalobos Coronel / Javier Laguna Caballero / Graciela Manonellas / María Belén Linares / Miguel Buitrón Pineda / María Elena Mejía Rosasco / Luis Toribio Bernárdez / Humberto Bertazza / Gabriela Ulas / Domingo García Núñez / Marta Sánchez Valero / Marco Antonio Huamán Sialer / Jorge Sarmiento Díaz / Antenor José Escalante Gonzáles / Isabella Fochesatto Panisson

TRATADO DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

Relevantes

DIRECTOR

Daniel Irwin Yacolca Estares

PRÓLOGO

Sergio Aguilar Rodríguez



LÍBER
LEGALIS



ACADEMIA
INTERNACIONAL
DE DERECHO
TRIBUTARIO

**TRATADO DE
JURISPRUDENCIA
TRIBUTARIA
Y ADUANERA**

Relevantes

Antonio Cubero Truyo / María Teresa Mories Jiménez / Ester Machancoses García / Denise Lucena Cavalcante / José María McCall Zanocchi / Oscar Adrián Fabián Barajas / Erika Gabriela Gálvez Anléu / Max José Álvarez Remar / Ana María Ubillús Loo Kung / Daney David Valdivia Coria / Adolfo Santa Cruz Miranda / Jorge Álvarez Banderas / José Nava Tolentino / Ruth Pérez Zapata / Cristiano Carvalho / Socimo Villalobos Coronel / Javier Laguna Caballero / Graciela Manonellas / María Belén Linares / Miguel Buitrón Pineda / María Elena Mejía Rosasco / Luis Toribio Bernárdez / Humberto Bertazza / Gabriela Ulas / Domingo García Núñez / Marta Sánchez Valero / Marco Antonio Huamán Sialer / Jorge Sarmiento Díaz / Antenor José Escalante Gonzáles / Isabella Fochesatto Panisson

TRATADO DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

Relevantes

Director
Daniel Irwin Yacolca Estares

Prólogo por
Sergio Aguilar Rodríguez



LÍBER
LEGALIS



ACADEMIA
INTERNACIONAL
DE DERECHO
TRIBUTARIO

TRATADO DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y ADUANERA RELEVANTES

Colección: Tratados

DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES (*Director*)

Primera edición digital, octubre 2021

- © 2021: Daniel Irwin Yacolca Estares (*Director*)
- © 2021: Estudio Daniel Yacolca S.A.C.
para su sello editorial Liber Legalis
Av. Alfredo Benavides 2975 Of. 810, Miraflores, Lima-Perú
Teléf.: 952 177 366
e-mail: estudiodanielyacolca@gmail.com
- © 2021: Academia Internacional de Derecho Tributario

Diseño y diagramación:

Carlos García

Janett Ruiz Rebaza

Hecho el Depósito Legal en la
Biblioteca Nacional del Perú N.º 2021-11127

ISBN: 978-612-48461-3-7

TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS QUEDA PROHIBIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL DE ESTA OBRA, BAJO NINGUNA FORMA O MEDIO, ELECTRÓNICO O IMPRESO, INCLUYENDO FOTOCOPIADO, GRABADO O ALMACENADO EN ALGÚN SISTEMA INFORMÁTICO, SIN EL CONSENTIMIENTO POR ESCRITO DE LOS TITULARES DEL COPYRIGHT.

ÍNDICE

Presentación por DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES.....	25
Prólogo por SERGIO AGUILAR RODRÍGUEZ	27

CAPITULO I

El principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español

1. Impuesto sobre actividades económicas. El principio de capacidad económica exige el prorrateo de la cuota anual en casos de cese de actividad. Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre ANTONIO CUBERO TRUYO / MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ	31
2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas. El principio de capacidad económica es compatible con la imputación de renta inmobiliaria por los inmuebles urbanos desocupados. Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre. ANTONIO CUBERO TRUYO / MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ.....	43
3. Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. El principio de capacidad económica es compatible con el establecimiento de un tributo y la simultánea anulación del Gravamen. Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2015, de 19 de febrero ANTONIO CUBERO TRUYO / MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ	51
4. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. El principio de capacidad económica se opone a que la cuota de un tributo sea superior a la cuantía del incremento objeto de gravamen. Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre ANTONIO CUBERO TRUYO / MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ.....	59

5. Impuesto sobre sociedades. El principio de capacidad económica debe ser exigible igualmente a los pagos a cuenta del impuesto. Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio
ANTONIO CUBERO TRUYO / MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ 71

CAPITULO II

Jurisprudencia sobre constitucional tributario y parte general del derecho tributario

1. La doctrina del TC sobre la investigación de las cuentas corrientes por la Administración Tributaria (Derecho a la intimidad y deber de contribuir al sostenimiento del gasto público). Sentencia del Tribunal Constitucional español: STC 110/1984, 26 de noviembre
ESTER MACHANCOSES GARCÍA 87
2. Requerimientos de información con trascendencia tributaria del art. 93 LGT, cuando la información no está relacionada directamente con el hecho imponible (tasaciones inmobiliarias): necesidad de motivación más exigente. Sentencia del Tribunal Supremo español (casación): STS de 22 de enero de 2015, Recurso Casación 1709/2012 (ponente J.A. Montero).
ESTER MACHANCOSES GARCÍA 97
3. Requerimientos de información a entidades financieras relativa a las cuentas bancarias cuyos saldos en el ejercicio superan una determinada cantidad (3 millones euros): trascendencia tributaria existente. Motivación suficiente. No requiere procedimiento específico del art. 93.3 de la LGT sobre requerimientos de datos bancarios del obligado tributario. Sentencia del Tribunal Supremo español (casación): STS de 20 de noviembre de 2014, Recurso Casación 3073/2012 (ponente M. Martín Timón).
ESTER MACHANCOSES GARCÍA 107
4. Requerimiento de información a sociedades gestoras de tarjetas de crédito en relación con operaciones llevadas a cabo por titulares de tarjetas de crédito que superen un importe total anual superior a determinada cantidad: Trascendencia tributaria existente. Motivación suficiente. Sentencia del Tribunal Supremo es-

	pañol (casación): STS de 18 de febrero de 2015, Recurso Casación 3479/2012 (ponente M.V. Garzón Herrero).	
	ESTER MACHANCOSES GARCÍA	121
5.	Obtención de información por la inspección tributaria: límites en el derecho a la intimidad y a la protección de datos de menores: requerimiento de información a colegio privado relativo a datos sobre facturas de los hijos del investigado: información de carácter general y con trascendencia tributaria: requerimiento de información. Procedente. Sentencia del Tribunal Supremo español (casación): STS de 13 de julio de 2016, Recurso Casación 1670/2015 (ponente Pablo Lucas Murillo de la Cueva).	
	ESTER MACHANCOSES GARCÍA	131
6.	Derechos fundamentales de intimidad y confidencialidad referente a datos bancarios y fiscales: constitucionalidad del intercambio de información por la hacienda con los órganos de persecución penal, sin autorización judicial previa. Expediente RE 1.055.941/SP. Tema repercusión general 990. Sentencia extraordinaria de apelación.	
	DENISE LUCENA CAVALCANTE / JOSÉ MARIA McCALL ZANOCCHI.....	139
7.	La interpretación del test de proporcionalidad en la materia fiscal, desde la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Hacia una alternativa de aplicación	
	OSCAR ADRIÁN FABIÁN BARAJAS.....	157
8.	Aplicación del artículo 30C del Código Tributario referente a información bancaria en poder de terceros.	
	ERIKA GABRIELA GÁLVEZ ANLÉU	173
9.	Infracción tributaria de cierre de empresas, establecimientos o negocios contenida en el artículo 85 numeral 2 del Código Tributario vrs. Infracción a los deberes formales contenida en el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario	
	ERIKA GABRIELA GÁLVEZ ANLÉU	183
10.	No proceden medios de impugnación en contra de una medida cautelar de providencia de urgencia.	
	ERIKA GABRIELA GÁLVEZ ANLÉU	193
11.	Recursos administrativos idóneos dentro del procedimiento de fiscalización	
	ERIKA GABRIELA GÁLVEZ ANLÉU	203

12.	Amparo preventivo en contra de los requerimientos de información realizados por la SAT. ERIKA GABRIELA GÁLVEZ ANLÉU	213
13.	Inaplicación del artículo 33° del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos. Expediente N° 02051-2016-PA/TC. Sentencia sobre proceso de amparo MAX JOSÉ ÁLVAREZ REMAR	223
14.	Forma de cómputo del plazo de prescripción de obligaciones tributarias. Expediente 00004-2019-PI. Sentencia sobre inconstitucionalidad MAX JOSÉ ÁLVAREZ REMAR	233
15.	Contratos de asociación en participación. Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021. ANA MARÍA UBILLÚS LOO KUNG	245
16.	Caso Telefónica del Perú SAA sobre inaplicación del artículo 33° del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos. Expediente N° 00225-2017-PA/TC. Sentencia de apelación de amparo. ANA MARÍA UBILLÚS LOO KUNG	261
17.	Intereses de regalías mineras e IPC por exceso en el plazo para resolver. Resolución N° 01715-9-2021. ANA MARÍA UBILLÚS LOO KUNG	279
18.	Suspensión del plazo de prescripción en fiscalizaciones de precio de transferencia. Resolución N° 00674-9-2020. ANA MARÍA UBILLÚS LOO KUNG	287
19.	Interpretación de prescripción y carácter vinculante de las sentencias constitucionales en sede administrativa DANEY DAVID VALDIVIA CORIA	293
20.	Aplicación de lo dispuesto en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario - verificar hecho económico por actos de simulación. R.T.F. N ° 0434-5-2017. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	305
21.	Legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria: derechos humanos en México. JORGE ÁLVAREZ BANDERAS	315

22.	La devolución de los pagos forzosos y la Prescripción. Acuerdo N° 10-2019. Fecha del Acuerdo: 19/02/2019. Resolución de Observancia Obligatoria N° 00460-Q-2019. Fecha de publicación en El Peruano: 06/03/2019	339
	JOSÉ NAVA TOLENTINO.....	
23.	Aspectos impugnables en la rectificatoria que recoge los reparos relajados en una fiscalización. Acuerdo N° 23-2019. Fecha del Acuerdo: 12/07/2019. Resolución de Observancia Obligatoria N° 07308-2-2019. Fecha de publicación en El Peruano: 24/08/2019.	355
	JOSÉ NAVA TOLENTINO.....	
24.	La declaración de nulidad del procedimiento de cobranza coactiva y la vigencia de las medidas cautelares previas. Acuerdo N° 31-2018. Fecha del Acuerdo: 16/08/2018. Resolución de Observancia Obligatoria N° 02911-Q-2018. Fecha de publicación en El Peruano: 12/10/2018.	367
	JOSÉ NAVA TOLENTINO.....	
25.	El fraccionamiento y la renuncia a la prescripción. Acuerdo N° 2017-02. Fecha del Acuerdo: 14/02/2017. Resolución de Observancia Obligatoria N° 2017-3-01447. Fecha de publicación en El Peruano: 24/03/2017.	377
	JOSÉ NAVA TOLENTINO.....	
26.	Oposición a la devolución por plazo de prescripción. Acuerdo N° 2017-06. Fecha del Acuerdo: 24/05/2017. Resolución de Observancia Obligatoria N° 2017-Q-01695. Fecha de publicación en El Peruano: 06/06/2017.	383
	JOSÉ NAVA TOLENTINO.....	
27.	La ejecución de los títulos de ejecución tributaria y el inicio del cómputo de la prescripción. En Instancia de Alzada. Partes pertinentes de la Resolución del Recurso de Alzada. ARITLPZ/RA 0993/2014, de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz: En Instancia Jerárquica. Partes pertinentes de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT -RJ 0384/2015, de 17 de marzo de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.	391
	RUTH PÉREZ ZAPATA	

28.	Observaciones efectuadas por la administración en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario. RTF N° 04916-10-2015 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	407
29.	Calificación del hecho imponible según el Código Tributario. Asociación en participación. RTF N° 11064-3-2015 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	415
30.	El principio de no confiscatoriedad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ANTENOR JOSÉ ESCALANTE GONZÁLES.....	423

CAPITULO III
Jurisprudencia sobre Impuesto General
a las Venta o IVA o ICMS

1.	Restitución de la diferencia de ICMS pagada más en el régimen de sustitución tributaria análisis y consecuencias de la Jurisprudencia formada en la sentencia de apelación extraordinaria N° 593.849/Minas Gerais (Tema N° 201) por el Supremo Tribunal Federal CRISTIANO CARVALHO / ISABELLA FOCHESATTO PANISSON	471
2.	Error supremo sobre interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas relacionadas a la prestación de servicios por una entidad de auxilio mutuo: a propósito de las Casaciones 1166-2014-Lima y 3656-2014-Lima SOCIMO VILLALOBOS CORONEL	485
3.	Cesión de derechos de filmación y primer acto de disposición del servicio efectuado por un sujeto no domiciliado para el gravámen del IGV. RTF N° 00423 - 3 - 2003. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	503
4.	Concesiones mineras consideradas inmueble no gravado para efectos del IGV. RTF N° 05905-1-2004. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	513
5.	Entrega de bienes a cambio de una obligación de no hacer. RTF N° 03522 - 1 - 2005. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	519

6.	Nacimiento de la obligación tributaria arrendamiento - venta en el IGV. RTF N° 07935-3-2017 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	529
----	--	-----

CAPITULO IV
Jurisprudencia sobre
Impuesto a la Renta

1.	Academias preuniversitarias y exoneración del Impuesto a la Renta JAVIER LAGUNA CABALLERO	539
2.	Cargos por incobrabilidad y desvaloración de activos, servicios contratados, gastos de administración, gastos deducibles y rentas no gravadas. DANEY DAVID VALDIVIA CORIA	547
3.	Interpretación errónea del criterio de fuente con relación a rentas obtenidas en el exterior por rendimientos de reservas de activos líquidos en moneda extranjera. DANEY DAVID VALDIVIA CORIA	573
4.	Servicios de calificación de riesgo prestados desde el exterior y el criterio de domicilio tributario. DANEY DAVID VALDIVIA CORIA	589
5.	Aplicación de la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones. DANEY DAVID VALDIVIA CORIA	601
6.	Condición de establecimiento permanente para persona jurídica no domiciliada que realiza operaciones en el país. RTF N° 10351-1-2017 ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	613
7.	Omisión de ventas gravadas derivadas de una transferencia de bienes por dación en pago de préstamo. RTF N° 00927-1-2007. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	621
8.	Valor de mercado de existencias para efectos tributarios en venta de cajas de cerveza - numeral 1 del artículo 32 ° de la Ley del Impuesto a la Renta. RTF N° 05578 - 5 - 2014. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	627
9.	Efectos tributarios del devengado derivado de ingresos declarados en ejercicio que no les corresponde y aplicación de tasa adicional	

	del impuesto a los dividendos por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. RTF 09586 - 9 - 2012. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	643
10.	Donaciones como actos de liberalidad a las comunidades cercanas a las localidades donde se ubican empresas mineras o petroleras. Actual modalidad de gasto social o responsabilidad social empresarial. RTF N° 016591-3-2010. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	655
11.	Gastos por servicios de marketing global prestados por empresa vinculada que no cumplen con el principio de causalidad. RTF N° 07732 - 4 - 2017. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA	661
12.	La Corte Suprema indicó que el criterio señalado previamente por la Sentencia de Casación 4392-2013-LIMA no se aplica a las multas por omisiones a los pagos a cuenta. Casación N° 12482-2019-LIMA. Sentencia de la Corte Suprema. MAX JOSÉ ALVAREZ REMAR	681
13.	¿Observaciones recogidas por el contribuyente mediante una declaración rectificatoria, pueden ser materia de controversia?. Resolución del Tribunal Fiscal 03708-2-2019, que constituye Jurisprudencia de Observancia Obligatoria. MAX JOSÉ ALVAREZ REMAR	689
14.	Ley General de Minería - Gastos de desarrollo en el Impuesto a la Renta. RTF N° 06230-3-2016 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	701
15.	Impuesto a las Transacciones Financieras. Clasificación de los impuestos. RTF 07433-9-2018 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	711
16.	Ingresos gravados - Plusvalía mercantil negativa. Badwill en el Impuesto a la Renta. RTF N° 08217-9-2018 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	723
17.	Categorización de rentas - Obligaciones de no hacer en el Impuesto a la Renta e IGV. RTF N° 11927-3-2017 JORGE SARMIENTO DÍAZ.....	731

CAPITULO V
Jurisprudencia sobre delitos tributarios

1.	El régimen de la probation y la nueva Ley 27.430/17 TÍTULO IX. Autos: “Eliarco S.R.L. y otros s/ Recurso de Casación”. Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4. 24/9/2020. GRACIELA MANONELLAS	743
2.	El principio de la realidad económica. Autos: “PRAXAIR Argentina S.R.L. s/ Inf. Ley 24.769”. Cámara Federal de San Martín, Sala II, Secretaria Penal 2. 23/9/2020. GRACIELA MANONELLAS	747
3.	La duración de la prisión preventiva. Autos: “LIPORACI, Marcelo Fabián y otros s/ Asociación Ilícita Fiscal”. Tribunal Oral Criminal Federal de Rosario N° 3. Agosto/2020 GRACIELA MANONELLAS	751
4.	La intervención necesaria en el hecho delictivo. Autos: “BAE Negocios S.A. s/ Inf. Ley 24.769”. Juzgado Nacional Penal Económico. 7 Sec. 13. Cámara Nacional Penal Económico Sala “B”. GRACIELA MANONELLAS	755
5.	Determinación fiscal de la deuda y obligación evadida. Autos: “Avalos, Juan Carlos - Soifer, Claudio Eduardo - Emprendimientos Kasan S.A. - Soifer, Claudio Roberto s/ Inf. Ley 24.769”. Juzgado Nacional Penal Económico N° 9, Sec. 17. Cámara Nacional Penal Económico Sala B. 12/8/2020. GRACIELA MANONELLAS	759
6.	La Ley Especial y la General. Autos: “Marítima Maruba S.A. y otro s/Inf. Ley 24.769”. Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2. 7/7/2020. GRACIELA MANONELLAS	765
7.	Las excepciones de previo y especial pronunciamiento. Autos: “N N y otros s/ Evasión Tributaria Simple”. Cámara de Apelaciones en lo Penal Correccional y de Faltas, Sala III. Incidente de apelación en autos: “Guido, Guidi y otros s/ . Evasión Tributaria Simple”. 24/8/2020. GRACIELA MANONELLAS	771

8.	La falta de pago por dificultades económicas. Autos: “Desup S.A. y otros s/ Inf. Ley 24.769”. Juzgado Nacional Penal Económico N° 1 Sec.1. Cámara Nacional Penal Económico Sala “A”. 7/2/2020.	777
	GRACIELA MANONELLAS	
9.	El principio de la ley penal más benigna. CAUSA: “M. y A.C.” s/ Ley 24.769. Cámara Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala “A”. 21/3/2019.	783
	GRACIELA MANONELLAS.....	
10.	La garantía del doble conforme horizontal también se aplica en temas penal tributarios. Marchal, Juan s/ apelación. M. 1771. XL. 10/04/2007.	787
	GRACIELA MANONELLAS	
11.	La contradicción existente entre la declaración jurada rectificativa y la original no implica por sí sola que se haya producido una conducta evasiva, en especial en este caso, donde el organismo recaudador no demostró los hechos a los que se refiere el indicio contemplado en el inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683. “Consultora Borlengui SA c/ DGI s/ recurso directo de organismos externo”. Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Fecha: 13/07/2017.	791
	MARÍA BELÉN LINARES.....	
12.	Cuando no exista un mecanismo regulado que permita satisfacer íntegramente el derecho en cuestión, los magistrados deben ahondar en la búsqueda normativa y acudir a disposiciones que los autoricen a morigerar los efectos dañosos que representen un obstáculo para la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva. “Fiscalía Civil, Comercial y del Trabajo c/ F. M. D. V. S. s/ cobro ejecutivo”. Juzgado de Cobros y Apremios de la Segunda Nominación del Centro Judicial de Concepción, provincia de Tucumán. Fecha: 2/10/2019	797
	MARÍA BELÉN LINARES	
13.	El incremento experimentado en la cuantía de los preceptos que configuran el nuevo régimen penal tributario no puede dar lugar a la aplicación retroactiva de la norma. “Galetti, Carlos Antonio	

	y otros s/ recurso de casación". Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal. Fecha: 27/06/2018.	
	MARÍA BELÉN LINARES	803
14.	Si no es posible hacer uso de la facultad de eximir la sanción de clausura (artículo 49 de la ley 11683) cuando es confirmada, la norma citada no puede ser entendida como ley penal más benigna, pues la posterior (artículo 193 de la Ley 27430) reduce aquella sanción estableciendo un mínimo de dos (2) días y un máximo de seis (6) días, eliminando además la sanción de multa. "García, Flavia Lorena s/ infracción ley 11.683". Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal. Económico. Fecha: 10/05/2018.	
	MARÍA BELÉN LINARES	807
15.	Si no se acredita acabadamente el elemento subjetivo de dolo del contribuyente resulta adecuado ajustar el comportamiento en la figura de omisión culposa. "Jean Express SRL TF 42142-I c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo". Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Fecha: 6/2/2018.	
	MARÍA BELÉN LINARES	813
16.	Los delitos fiscales y de lavado de dinero en México. Una fallida persecución simultánea.	
	MIGUEL BUITRÓN PINEDA.....	821
17.	La reparación civil debe comprender los tributos dejados de pagar por la parte encausada, conforme a los alcances previstos en forma expresa en el Código Tributario por una norma especial. Recurso de Nulidad N° 1075-2017- Cusco - Sala Penal Transitoria - Proceso delito tributario - Defraudación tributaria. Ejecutoria Suprema del 29 de agosto de 2018.	
	MARIA ELENA MEJÍA ROSASCO.....	855
18.	Al no haberse valorado adecuadamente todas las pruebas actuadas en el proceso, corresponde anular la decisión recurrida y ordenar un nuevo juicio oral por distinto colegiado superior. Recurso de Nulidad N° 1157-2018- Lima - Sala Penal Transitoria - Proceso delito tributario - Defraudación tributaria. Ejecutoria Suprema del 17 de abril de 2019.	
	MARIA ELENA MEJÍA ROSASCO.....	865

19.	Alcances de la conclusión anticipada según el Acuerdo Plenario N° 5- 2008/CJ-116 - la pena impuesta no cumplió con los criterios establecidos en el Acuerdo Plenario N° 5-2008/CI 2016 pero no puede incrementarse debido a que vulneraría la prohibición de la reforma in peius. Recurso de Nulidad N° 3176-2013 - Puno - Sala Penal Transitoria – Proceso delito tributario – Defraudación tributaria. Ejecutoria Suprema del 3 de marzo de 2015. MARIA ELENA MEJÍA ROSASCO.....	873
20.	Los alcances del artículo 168 del Código Tributario que regula la irretroactividad de las sanciones tributarias, se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución. Recurso de Casación N° 2448-2014 - Lima - Sala de derecho constitucional y social permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Ejecutoria Suprema del 15 de setiembre de 2016. MARIA ELENA MEJÍA ROSASCO.....	885
21.	La ganancia de capital producto de la enajenación en el impuesto a la renta de segunda categoría. Recurso de Casación N° 9132-2016 - Lima - Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. Ejecutoria Suprema del 18 de diciembre de 2016. MARIA ELENA MEJÍA ROSASCO.....	897

CAPITULO VI

Jurisprudencia española en materia de tributación internacional de artistas y deportistas

1.	Caso Julio Iglesias. Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (REC. 7710/2002). LUIS TORIBIO BERNÁNDEZ	917
2.	Caso Grupo Musical U2. Sentencia del Tribunal Supremo 7 de diciembre de 2012 (REC. 1139/2010). LUIS TORIBIO BERNÁNDEZ	927
3.	Caso Messi. Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de mayo de 2017 (REC. 1729/2016). LUIS TORIBIO BERNÁNDEZ	935

4.	Caso Cristiano Ronaldo. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, sección 17ª, de 22 de enero de 2019 (REC. 1716/2018). LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ	943
5.	Caso Xabi Alonso. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, sección 30ª, de 25 de noviembre de 2019 (REC. 1018/2018). LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ	951

CAPITULO VII
Competencia originaria de la
Corte Suprema de Justicia para la impugnación
de las Tasas Municipales

1	Competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia para la impugnación de las Tasas Municipales HUMBERTO BERTAZZA.....	961
2.	El principio de legalidad en materia penal el delito fiscal de simulación dolosa de pago no comprende otras formas de cancelación de la obligación tributaria. Causa: “Lede Denegri SA” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “A” del 30/11/2017. HUMBERTO BERTAZZA	965
3.	Improcedencia de la impugnación de un contrato de mutuo asemejándolo a un aporte de capital en función al principio de realidad económica. Causa: “Transportadora de Energía SA” CSN. HUMBERTO BERTAZZA.....	969
4.	Improcedencia de la multa por defraudación fiscal en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas por falta de la declaración jurada. Causa, “GIUBEL S.A.” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala 2ª” del 24/04/2019. HUMBERTO BERTAZZA	979
5.	Procedencia de la compensación impositiva entre saldos a favor del contribuyente y la responsabilidad sustituta del mismo. Causa: “RECTIFICACIONES RIVADAVIA S.A.”. CSN del 12/07/2011. HUMBERTO BERTAZZA	983

6.	El Tribunal Fiscal se encuentra facultado para verificar si las ordenanzas municipales cumplen con las reglas establecidas por el Tribunal Constitucional. Casación N° 2622-2017. Sentencia de la Corte Suprema.	
	MAX JOSÉ ALVAREZ REMAR	991

CAPITULO VIII
Jurisprudencia sobre aspectos tributarios
en los procesos concursales

1.	La verificación de los créditos tributarios en el Concurso de Acreedores: la carga del fisco. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala D, “Servisa Agro S.A. S/ Quiebra S/ Incidente de Revisión de Crédito de A.F.I.P.”, 28/02/2019.	
	GABRIELA ULAS	1001
2.	Los aportes al régimen de autónomos y su participación como pasivo concursal Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala C, “Klingensfeld, Federico Damián s/ Quiebras/ Incidente de revisión de Crédito de Fisco Nacional”, 23/02/2017.	
	GABRIELA ULAS	1007
3.	La fuerza verificatoria de las determinaciones de Oficio en el Concurso. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala C, “Multibag SA s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de Verificación de Credito de Afip-Dgi”, 08/04/2019.	
	GABRIELA ULAS	1013
4.	El crédito tributario en el Concurso: sobre la posibilidad de que los acreedores fiscales integren un grupo separado. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala D, “Starting Servicios S.R.L. s/ Concurso Preventivo”, 20/10/2018.	
	GABRIELA ULAS	1017
5.	Los intereses derivados del crédito tributario y su incidencia en los procesos concursales. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala B, “Su Taxi S.A. s/conc. prev. s/inc. de rev. (por AFIP-DGI)”, 23/04/2010.	
	GABRIELA ULAS	1021

CAPITULO IX
Jurisprudencia tributaria relevante
en España en sede concursal

1.	Jurisprudencia tributaria relevante en España en sede concursal DOMINGO GARCÍA NÚÑEZ / MARTA SÁNCHEZ VALERO	1029
2.	La prelación de las retenciones por el IRPF de salarios impa- gados a la fecha de la declaración del concurso de acreedo- res. Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2679) DOMINGO GARCÍA NÚÑEZ / MARTA SÁNCHEZ VALERO	1031
3.	La continuación en la ejecución de los bienes embargados por la AEAT considerados no necesarios de empresa declarada en con- curso. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2014) DOMINGO GARCÍA NÚÑEZ / MARTA SÁNCHEZ VALERO	1037
4.	Obligación de interponer una tercería de mejor derecho para la reintegración al concurso de lo obtenido por la ejecución de la Administración. Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:388) DOMINGO GARCÍA NÚÑEZ / MARTA SÁNCHEZ VALERO	1043
5.	La autonomía en la impugnación del responsable tributario res- pecto a la deuda y sanción, aunque éstas sean firmes. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2050). DOMINGO GARCÍA NÚÑEZ / MARTA SÁNCHEZ VALERO	1047
6.	La procedencia de la modificación de la base imponible del IVA en situación concursal, Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1164) DOMINGO GARCÍA NÚÑEZ / MARTA SÁNCHEZ VALERO	1053

CAPITULO X
Jurisprudencia aduanera de la sala de aduanas del
Tribunal Fiscal. Resoluciones de observancia obligatoria

1. Alcances de la resolución ficta denegatoria en el procedimiento de solicitud de devolución por pago indebido o en exceso, rela-

	cionado al cuestionamiento del valor en aduana, asimismo, determinar si es posible el trámite de más de un procedimiento de duda razonable respecto de una misma importación. Resolución de Observancia Obligatoria N° 00681-A-2021.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1061
2.	La responsabilidad por la comisión de la infracción administrativa vinculada al delito de contrabando. Resolución de Observancia Obligatoria N° 03336-A-2020.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1067
3.	Aplicación del régimen de gradualidad para el pago de multas. Resolución de Observancia Obligatoria N° 00665-A-2019.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1075
4.	Presentación de declaración escrita sobre el origen de las mercancías a fin de acogerse a las preferencias arancelarias del TLC Perú-China. Resolución de Observancia Obligatoria N° 09741-A-2019.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1083
5.	Uso de medios de pago para la compra de materia prima, insumos importados o por la prestación de servicios de producción en el acogimiento al régimen del Drawback. Resolución de Observancia Obligatoria N° 10588-A-2018.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1093
6.	Alcances de la garantía en las solicitudes de regularización de mercancías acogidas al PECO y Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía. Resolución de Observancia Obligatoria N° 10007-A-2018.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1099
7.	Valoración de pruebas (cancelación de varias facturas comerciales) para acreditar el primer método de valoración. Resolución de Observancia Obligatoria N° 00720-A-2018.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1105
8.	Solicitudes de devolución de tributos que llevan implícitos una solicitud de rectificación de la declaración aduanera. Resolución de Observancia Obligatoria N° 10750-A-2017.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1111
9.	Valoración aduanera de mercancías importadas procedentes de zona franca. Resolución de Observancia Obligatoria N° 07798-A-2016.	
	MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1117

10.	Cuestionamiento al proceso productivo respecto de la materia prima nacional en el acogimiento al régimen aduanero del Draw-back. Resolución de Observancia Obligatoria N° 08697-A-2016. MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1125
11.	Aplicación de sanción al transportista o su representante en el país en los casos de mercancías no manifestadas. Resolución de Observancia Obligatoria N° 00926-A-2016. MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1133
12.	La aplicación de la duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria. Resolución de Observancia Obligatoria N° 07957-A-2015. MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1139
13.	Alcances del recurso de reclamación en la etapa de duda razonable durante el despacho aduanero. Resolución de Observancia Obligatoria N° 08340-A-2015. MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1147
14.	Alcances para la correcta aplicación del primer, segundo y tercer método de valoración aduanera. Resolución de Observancia Obligatoria N° 03893-A-2013. MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER	1153

PRESENTACIÓN

La jurisprudencia es parte de un derecho vivo porque se presenta en la interacción de hechos y normas jurídicas plasmadas en decisiones que fueron tomadas por jueces o tribunales administrativos dentro de sus competencias y en casos concretos. Trasciende más allá de la ley como una luz en el camino oscuro para brindarnos una salida en casos donde se puede aplicar el principio de predictibilidad.

En ahí que esta obra pretende dar a conocer con su contenido reflexiones de casos concretos en materia tributaria y aduanera resueltos por tribunales de España, Argentina, México, Guatemala, Brasil, Bolivia y Perú. Los autores provenientes de estos países iberoamericanos nos entregan con sus aportes un análisis comparado de jurisprudencia relevante.

Nuestro amigo y doctor Sergio Aguilar Rodríguez, un profesional a carta cabal como maestro y guía de la tributación nos brinda el prólogo a esta majestuosa obra por su contenido y por la calidad profesional de sus autores. Por ello, estamos muy agradecido por dar a conocer en sus líneas los trabajos desarrollados en esta obra como: El principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Jurisprudencia sobre constitucional tributario y parte general del derecho tributario. Jurisprudencia sobre Impuesto General a las Ventas o IVA o ICMS. Jurisprudencia sobre Impuesto a la Renta. Jurisprudencia sobre delitos tributarios. Jurisprudencia española en materia de tributación internacional de artistas y deportistas. Competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia para la impugnación de las Tasas Municipales. Jurisprudencia sobre aspectos tributarios en los procesos concursales y Jurisprudencia aduanera de la sala de aduanas del Tribunal Fiscal. Resoluciones de observancia obligatoria.

Del mismo modo, extendemos nuestro agradecimiento a los autores Antonio Cubero Truyo, María Teresa Mories Jiménez, Ester Machancoses García, Denise Lucena Cavalcante, José María McCall Zanicchi, Oscar Adrián Fabián Barajas, Erika Gabriela Gálvez Anléu, Max José Álvarez Remar, Ana María

Ubillús Loo Kung, Daney David Valdivia Coria, Adolfo Santa Cruz Miranda, Jorge Álvarez Banderas, José Nava Tolentino, Ruth Pérez Zapata, Cristiano Carvalho, Socimo Villalobos Coronel, Javier Laguna Caballero, Graciela Manonellas, María Belén Linares, Miguel Buitrón Pineda, Maria Elena Mejía Rosasco, Luis Toribio Bernárdez, Humberto Bertazza, Gabriela Ulas, Domingo García Núñez, Marta Sánchez Valero, Marco Antonio Huamán Sialer, Antenor Escalante Gonzales, Jorge Sarmiento Díaz, Isabella Fochesatto Panisson.

Por último, esta obra llena de casos relevantes en materia tributaria y aduanera permita ser parte de nuevas reflexiones para solucionar la problemática judicial y administrativa que cada vez se satura por la carga procesal y por la falta de estudios como los que se presentan humildemente con los estudios de los autores a la comunidad por la Academia Internacional de Derecho Tributario.

DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES
Director de la Obra

PRÓLOGO

Este libro ideado y coordinado magistralmente por el Dr. Daniel Yacolca Estares, quien es una persona admirable en el mundo tributario, por diversas razones, resaltando la más importante desde mi óptica, y es la humildad, siendo una característica fundamental que poseen los seres humanos extraordinarios, y el Dr. Daniel Yacolca no es la excepción, otra de las características que posee es la experiencia adquirida en el ámbito gubernamental, como en el sector privado, haciendo que su óptica sea integral, en el análisis de la actividad financiera del estado y la importancia que tiene en la misma los sujetos activos y pasivos de dicha relación, de ese entendimiento he constatado que Dr. Yacolca, ha podido entender de manera muy clara los diferentes aspectos como son el económico, político, jurídico, ético y sociológico que se desprenden de la citada relación tributaria y la importancia que encierra la conjunción, análisis y correlación que se encuentran en el estudio de la materia tributaria.

Este libro a parte de las virtudes del ideólogo y coordinador tiene las característica que puede ser consultado, analizado, estudiado por cualquier profesionalista o estudiante interesados en la materia tributaria, además de inspirador y base para investigaciones académicas profundas y serias, incluso para la elaboración de las sentencias y criterios para que los magistrados puedan considerar los requisitos sustanciales para tener congruencia motivación y exhaustividad en los criterios que utilicen, ya que se han recopilado jurisprudencias tributarias de una diversidad interesante de países, recopilados y analizados por una verdadera pléyade de expertos y estudiosos tributaristas que han dado a luz esta portento de obra maestra, única en su genero por la amplitud de temas y territorialidad, que nos permiten realizar un estudio meticoloso de los temas aquí abordados.

La palabra jurisprudencia proviene del concepto latino *iuris prudentia*, y cuya finalidad es privilegiar dándole rumbo a través de sus decisiones a encaminar a fortalecer el estado de derecho en cada uno de nuestros países, y

en el área de nuestro estudio, si bien es cierto, se deben combatir las prácticas elusivas, no pueden los jueces olvidarse de privilegiar la dignidad humana sobre la recaudación tributaria, pues muchas de sus sentencias se enfocan en este sentido, circunstancia que los aleja de su esencia jurídica.

Sin mas preámbulo te invito a dar vuelta a la hoja y maravillarte del estudio de esta obra que nos llevan al azaroso mundo de las sentencias que conforman jurisprudencia.

SERGIO AGUILAR RODRÍGUEZ

I

CAPÍTULO

El principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El principio de capacidad económica exige el prorrateo de la cuota anual en casos de cese de actividad

Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004,
de 4 de noviembre

Antonio Cubero Truyo

María Teresa Mories Jiménez

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Don Carlos de la Fuente Ortega, presenta el alta en el Impuesto sobre Actividades económicas (IAE) el día 13 de diciembre de 1991. Transcurridos unos meses, con fecha de 29 de abril de 1992, presenta declaración de baja por finalización de la actividad. Pese a ello, el Ayuntamiento de Guadalajara le notificó la liquidación del IAE correspondiente a la totalidad del ejercicio 1992, contra la cual formuló recurso de reposición que, aunque fue estimado parcialmente considerando que le había sido indebidamente aplicado el índice de situación, no atiende a las restantes alegaciones formuladas por el contribuyente, en concreto, no atiende a la relativa a la vulneración del art. 31.1 de la Constitución Española (CE) por el art. 90.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL).

Ante esta situación el contribuyente interpone recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, alegando que, habiendo declarado su baja por finalización de la actividad en abril de 1992, se le había practicado la liquidación por todo el ejercicio impositivo conforme a lo establecido en el art. 90.2 LHL, por lo que entendía que dicho precepto vulneraba el art. 31.1 CE, y, en especial, el principio de igualdad que constitucionalmente debe inspirar el sis-

tema tributario, indicando como término de comparación aquellos supuestos en los que un contribuyente declara su alta cuando ya ha comenzado el periodo impositivo, en los que la deuda tributaria se prorratea por trimestres.

Tramitado el recurso, el Ministerio Fiscal presentó escrito en el que consideraba pertinente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al estimar contraria a los arts. 14 y 31 CE la diferenciación puesta de manifiesto, en base a que el art. 90.2 LHL no prevé un mecanismo de revisión de las cuotas del IAE que permita ajustar proporcionalmente la cuantía del tributo en función del tiempo durante el cual se haya realizado efectivamente el hecho imponible en los supuestos de baja en el ejercicio de la actividad antes de finalizar el período impositivo, a diferencia de lo que ocurre en los casos de alta en el ejercicio de una actividad antes de finalizar dicho período. En el mismo sentido se pronunció el actor, quien también se mostraba favorable al planteamiento de la cuestión, oponiéndose a ello el Ayuntamiento de Guadalajara, pues se trata de un impuesto local.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

Se trata de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sede de Albacete), sobre el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la reforma de 1993. Dado que el citado precepto no prevé la reducción de las cuotas del IAE en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas y si en los casos de alta durante el ejercicio, se discute sobre una posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE, en concreto, de los principios de igualdad y de capacidad económica. En relación con el principio de igualdad, existen otros supuestos en los que se permite el prorrateo de la cuota, por lo que ante un juicio de igualdad los términos de la comparación serían homogéneos. En cuanto al principio de capacidad económica, la exclusión del prorrateo por trimestres de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas a quienes se dan de baja por cese, determinaría someter a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente considera que el artículo art. 90.2 de la Ley 39/1988 del que resulta la liquidación del IAE por todo el ejercicio impositivo, sin tener en

cuenta el cese de la actividad, vulnera los artículos 14 y 31. CE, dado que contempla un trato diferente a situaciones que son similares, sin que existan razones objetivas que fundamenten dicho trato desigual. A juicio del contribuyente, es evidente que tanto en el caso del alta de una actividad como en el caso del cese de la misma durante el periodo impositivo, se ejerce una actividad económica durante un periodo inferior al ejercicio impositivo, con lo cual no procede pagar la cuota completa del Impuesto, que es una cuota anual. Eso sería lo lógico y sin embargo, no es lo que preveía la norma: mientras una situación tributa por la totalidad de la cuota correspondiente al ejercicio (en los casos de cese en el ejercicio de la actividad económica), la otra lo hace solo en proporción al tiempo de desarrollo de la actividad (en los supuestos de inicio en dicho ejercicio).

Por todo ello, coincide con el Ministerio Fiscal al considerar que al no establecer el art. 90.2 LHL un mecanismo de revisión de las cuotas del IAE que permita ajustar proporcionalmente la cuantía del tributo en función del tiempo durante el cual se haya realizado efectivamente el hecho imponible, en los supuestos de baja en el ejercicio de la actividad antes de finalizar el período impositivo, a diferencia de lo que ocurre en los casos de alta en el ejercicio de una actividad antes de finalizar dicho período, vulnera los preceptos constitucionales anteriormente citados (igualdad y capacidad económica).

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El Abogado del Estado, partiendo de los distintos pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre los principios de igualdad y capacidad económica, entiende que no se produce su vulneración, pues el legislador es libre en la configuración de los distintos hechos imponibles y puede diseñar el IAE como un impuesto de carácter real en el que no tienen necesariamente en cuenta todos los factores que confluyan a lo largo del año, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos de nuestro sistema, máxime cuando el IAE no llega a ser una pieza o elemento fundamental o estructural del mismo. Para el Abogado del Estado el principio de igualdad se respeta si se atiende a la coherencia de la estructura del tributo con su naturaleza y los fines que persigue, ya que estamos ante un tributo que no guarda relación directa con los rendimientos, ni siquiera con la existencia de los mismos, por lo que el legislador tiene un margen de libertad para configurar el devengo, así como los efectos del alta o la baja del tributo, atendiendo a una pluralidad de intereses legítimos, entre los que pueden mencionarse la suficiencia de los recursos locales (art. 142 CE)

y las exigencias de seguridad propias de la Administración tributaria, que hacen que convenga que la liquidación del Impuesto vaya unida al contenido de la matrícula o censo de actividades en un momento determinado.

Respecto al principio de capacidad económica, considera que siendo admisibles en este tributo supuestos singulares en los que materialmente se produzca la sujeción al tributo sin existir rendimiento alguno efectivo, siempre que se figure inscrito en la matrícula de actividad correspondiente, ello avalaría la respuesta que de al caso del cese. Es decir, al tratarse de un impuesto que grava la renta de manera objetiva, no la real, podría en esa línea desentenderse del tiempo durante el cual se desarrolla la actividad a lo largo del año. Las exigencias de la seguridad jurídica permiten que la Administración tributaria pueda obligar a contribuir a las cargas públicas mediante cuotas anuales, siempre que ello ocurra a través de figuras tributarias moderadas y de carácter complementario a las figuras principales sin incurrir en ninguna vulneración constitucional. En definitiva, para la Administración el art. 90.2 LHL, incluso en su redacción anterior a la actual, es plenamente constitucional.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Alto Tribunal considera en la sentencia 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, que el art. 90.2 LHL vulnera el art. 14 CE, produciendo un trato desigual “ante la Ley tributaria” indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad. La tributación de los contribuyentes que se dan de alta en el IAE y de aquellos que se dan de baja en dicho impuesto en idéntico periodo temporal, no supera el juicio de igualdad dando lugar a resultados desproporcionados en relación con dicha tributación, que carecen de justificación objetiva y razonable, que no encuentran fundamento alguno y que a la vez son contrarios al principio de capacidad económica, establecido en el art. 31.1 CE, que impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.

Por todo ello, llega a la conclusión en el FJ 7 de que el art. 90.2 LHL, en su redacción originaria, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del

IAE en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria al principio de igualdad de los arts. 14 y 31.1 CE. Como la norma además grava situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza también en el art. 31.1. En consecuencia, declara inconstitucional el citado precepto en la medida en que no ha previsto la reducción de las cuotas anuales en los casos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La Constitución Española dedica el artículo 31.1 al establecimiento de los principios de justicia material aplicables en materia tributaria: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Entre los principios constitucionalmente consagrados, vamos a centrar nuestro análisis jurisprudencial en el principio de capacidad económica, sin duda el más importante de ellos, lo cual no debe conducirnos a una mitificación de dicho principio. El Tribunal Constitucional en la sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, después de destacar que la recepción constitucional del deber de contribuir según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos, advierte que *“ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos”*. Como avisara el propio Tribunal en la temprana sentencia 27/1981, de 20 de julio, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria⁽¹⁾.

En la sentencia 193/2004, de 4 de noviembre, objeto de nuestro análisis, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de uno de los

(1) Una visión global de la doctrina generada por el Tribunal Constitucional en torno al principio de capacidad económica puede encontrarse en MIGUEL CANUTO, E. de (2014): *“Capacidad económica y Tribunal Constitucional”*, en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coord.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

preceptos que en el momento en que se suscitó la controversia regulaban el Impuesto sobre Actividades Económicas, y de este pronunciamiento nos interesa destacar determinados aspectos.

En primer lugar, la sentencia se ocupa de un precepto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que ya había sido en ese momento objeto de reforma. Se declaró la inconstitucionalidad del art. 90.2 porque, en su redacción original, no incluía los supuestos de baja por cese en el ejercicio de la actividad entre los que daban derecho al prorrateo por trimestres de la cuota anual del Impuesto. Pero cuando llegó el asunto ante el Tribunal Constitucional ya sí se había incorporado tal supuesto, con lo cual surgía la duda de si el proceso constitucional había perdido ya su objeto. El Tribunal aclaró cuál es su criterio al respecto: “en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que esta, tras esa derogación o modificación, no solo siga siendo aplicable en el proceso a quo sino también que de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo”. Como en recurso contencioso-administrativo que dio lugar a la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad la norma aplicable era la originaria y de su validez o no dependía cómo debiera resolverse el caso, el Tribunal Constitucional entró a pronunciarse. Creemos que esta posibilidad de análisis de normas derogadas tiene un gran valor desde el punto de vista de su labor de forja de los criterios de interpretación constitucional, esto es, favorecen la construcción de la doctrina constitucional. Más claro aún es el caso, si se nos permite la digresión, de los recursos de inconstitucionalidad contra los decretos-leyes. Cuando le llega al Tribunal Constitucional un recurso frente a un decreto-ley, aunque ya haya sido derogado, deberá pronunciarse en todo caso, en cumplimiento de su función esencial de garantizar “la primacía de la Constitución” y asegurar en todo momento, sin solución de continuidad, el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa preconizado por la Norma fundamental, depurando y expulsando del ordenamiento las normas impugnadas que se aparten de dicho sistema, con independencia de que se encuentren o no en vigor cuando se declara su inconstitucionalidad. En palabras del propio Tribunal, es la pureza misma del ordenamiento jurídico la que se ventila en esta sede jurisdiccional, y ello ha de decidirse en términos de validez o invalidez *ex origine* de las

normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo constitucional⁽²⁾.

En segundo lugar, nos interesa destacar que esta sentencia ofrece una valiosa muestra de sistematicidad en el análisis constitucional. Los principios constitucionales, y en concreto los principios constitucionales de justicia tributaria, no son compartimentos estancos sino que es necesaria una visión coordinada y global. De ahí que nos parezca importante que en este caso, incluso cuando el Tribunal Constitucional ya podía haber detenido su argumentación pues había llegado a la conclusión de la inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad (al otorgar un trato diferente a quienes se dan de alta o de baja en la actividad), le pareció conveniente resolver la cuestión también desde el punto de vista del principio de capacidad económica. “Pero, además, dado que, como hemos señalado, la norma viene a gravar situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza igualmente en el art. 31.1”. La exigencia de la misma cuota anual a quien solo ha realizado la actividad de enero a abril supone gravar por encima de la capacidad económica, contrariando los designios constitucionales.

En tercer lugar, debemos detenernos en comentar qué papel juega en el debate cuál sea el impuesto concreto afectado, en qué medida puede influir en la decisión el hecho de que nos hallemos ante el Impuesto sobre Actividades Económicas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional tuvo que plantearse si el principio de capacidad económica resulta predicable únicamente del conjunto del sistema tributario, como ocurre con otros principios del art. 31.1, señaladamente el de progresividad, de manera que no pueda reclamarse su cumplimiento riguroso en impuestos de carácter real, como el Impuesto sobre Actividades Económicas, que no ocupan una posición central en el sistema tributario⁽³⁾. Su respuesta contundente en esta sentencia 193/2004, consistió en proclamar que

(2) Entre otras muchas, véase la sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio.

(3) Véase GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (2014): “El principio constitucional de capacidad económica en el IAE. Nuevas perspectivas y análisis crítico”, en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coord.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

la Constitución no autoriza a gravar manifestaciones “inexpresivas de capacidad económica”, y ello resulta aplicable a todos los tributos, “sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal”. Se hizo pues una reivindicación del alcance exhaustivo de la eficacia del principio de capacidad económica, con consecuencias vinculantes para la totalidad de los tributos.

Lo que sucede es que el panorama se vio posteriormente alterado o al menos matizado. En efecto, debemos dejar constancia de una considerable evolución en la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto. El Auto 71/2008, de 26 de febrero, en un asunto relativo a los tributos sobre el juego, empezó haciendo una distinción clara entre los dos aspectos identificables de la virtualidad del principio de capacidad económica. El cumplimiento del principio de capacidad económica debe ser contemplado desde una doble perspectiva: la existencia misma del gravamen y la cuantificación del gravamen. Desde la perspectiva de la existencia legítima del gravamen, el principio de capacidad económica exige que el tributo, cualquier tributo, grave un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, y sería en todo caso inconstitucional pretender gravar capacidades económicas inexistentes o ficticias. Es la eficacia limitativa o negativa del principio de capacidad económica, que resulta un mínimo aplicable a todos los tributos, de modo que no puede haber tributo si no hay una manifestación de capacidad económica susceptible de gravamen. Y de otro lado, desde la perspectiva de la cuantificación del gravamen, el principio de capacidad económica exige no solo que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza sino que el gravamen se module en función de la capacidad económica, que la capacidad económica sea la medida según la cual se configure la carga tributaria, sea el criterio de graduación del importe del tributo, pues todos debemos tributar según nuestra respectiva capacidad económica. Es en este punto donde intervino el Auto 71/2008, para matizar que “aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que solo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contri-

buir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE". Así pues, a la hora de la cuantificación del gravamen, el principio constitucional de capacidad económica solo actuaría como elemento de control en las figuras tributarias que constituyan "pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario", rol que desde luego no puede arrogarse la *tasa* fiscal sobre el juego, como tampoco el Impuesto sobre Actividades Económicas. Ahora bien, no siempre es fácil de situar el debate dentro de uno de los dos ámbitos que hemos delimitado. ¿Cuándo estamos dirimiendo sobre si existe manifestación de capacidad (requisito necesario para todos los tributos) o sobre si se está cuantificando la cuota en función de la distinta capacidad (requisito necesario exclusivamente en los grandes impuestos)? Porque en el caso de la sentencia 193/2004, relativa al IAE, el Tribunal se situó en el primer ámbito (es inconstitucional tener que pagar la cuota anual si la baja se produjo en abril porque se grava una manifestación de capacidad económica inexistente) cuando perfectamente se podía haber situado en el ámbito de la cuantificación del gravamen. Por ello creemos que esta doctrina que distingue los efectos del principio de capacidad económica para todos los tributos o solo para los principales, según se trate de uno u otro ámbito, no es una doctrina suficientemente bien dibujada⁽⁴⁾. Y lo que nos parece de mayor gravedad es que esta doctrina no hay recaído mediante una sentencia sino mediante un simple Auto de inadmisión de una cuestión de inconstitucionalidad, que se inadmite por considerar la cuestión "notoriamente infundada" ¿Realmente puede considerarse infundada y de modo notorio una cuestión en la que se discuten extremos tan complejos como los que estamos comentando? Si a ello añadimos el dato de que tres de los Magistrados del Tribunal Constitucional no estaban de acuerdo con el Auto de inadmisión, la existencia de este Voto particular⁽⁵⁾ pone de manifiesto lo dudosa que resulta la calificación de notoriamente infundada⁽⁶⁾. A nuestro

(4) Presenta especial interés el análisis de este pronunciamiento realizado por quien ha sido Presidente del Tribunal Constitucional, además de Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2009): "Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica: comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero". *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 142.

(5) Voto particular disidente que formulan los Magistrados don Ramón Rodríguez Arribas y don Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere el Magistrado don Eugeni Gay Montalvo.

(6) Sobre la discutible fórmula de los Autos de inadmisión con Votos particulares que por su sola presencia vienen a desmentir que las cuestiones sean notoriamente

juicio, debería de haberse abierto la puerta a la intervención más detenida del Tribunal mediante sentencia.

Pero incluso si aceptamos este giro jurisprudencial **a raíz del Auto 71/2008**⁽⁷⁾, mantendría perfecta vigencia la posición del Tribunal Constitucional en la sentencia 193/2004, al menos por lo que respecta a los impuestos más importantes. En ese sentido, nos parece conveniente el ejercicio de aplicar la doctrina que de esta sentencia se desprende (rechazo de la cuota anual y necesaria atención a lo que suceda a lo largo del año) al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es la pieza central del sistema tributario. Pues bien, en el Impuesto sobre la Renta encontramos debilidades en el terreno de la exacta adaptación del gravamen a las distintas circunstancias por la que atraviesa el periodo anual. El hecho de que haya un único supuesto de periodo impositivo inferior al año, que es el fallecimiento del contribuyente, cuando creemos que deberían regularse otras especialidades, como la de los traslados de la residencia fiscal, que sí está prevista en el Impuesto sobre Sociedades; o el hecho de que múltiples elementos de cuantificación del tributo se apliquen teniendo en cuenta la foto fija de la situación a 31 de diciembre, en lugar de prorratearlas en función de las variables circunstancias de ese año, son aspectos con los que el legislador se desentiende de lo que debería ser una escrupulosa al principio de capacidad económica ⁽⁸⁾.

Por último, pero no menos importante, en esta sentencia se plantea la disyuntiva entre la simplificación o la perfección minuciosa en el ajuste a la capacidad económica. La simplificación mediante el recurso a, que puede ser positiva desde el punto de vista de la seguridad jurídica y de la gestión tributaria. , o el esfuerzo por adaptar lo más fielmente posible la carga tributaria a la efectiva capacidad económica de los contribuyentes. El Tribunal constitucio-

infundadas, véase CUBERO TRUYO, A. (2015): “La posición del Tribunal Constitucional sobre el decreto-ley, a través de sus Autos de inadmisión a trámite de las cuestiones de inconstitucionalidad”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 7.

- (7) Posición reiterada por el Tribunal Constitucional en el Auto 120/2008, de 6 de mayo y en el Auto 342/2008, de 28 de octubre.
- (8) Véase CUBERO TRUYO, A. (2020): “La ruptura o no ruptura del periodo impositivo y su influencia en la declaración o declaraciones de la unidad familiar”, en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (Dir.): *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra.

nal ha aceptado en algunas ocasiones los cálculos objetivos, como estimaciones aproximadas, pero lo cierto es . Sobre todo, hay un argumento que nos parece fundamental y es que las dificultades técnicas no pueden servir como excusa cuando está demostrado que en otros casos esas dificultades étnicas son perfectamente salvables.

“dado que, en situaciones semejantes la normativa ha previsto el ajuste de la tributación al tiempo efectivo de ejercicio de una actividad económica”.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El principio de capacidad económica es compatible con la imputación de renta inmobiliaria por los inmuebles urbanos desocupados

Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006,
de 11 de octubre

Antonio Cubero Truyo

María Teresa Mories Jiménez

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

La contribuyente presentó declaración-liquidación individual en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 1992, determinando unos rendimientos del capital inmobiliario que resultaban de la aplicación del 2 por 100 al valor catastral del inmueble urbano de su propiedad y que era su vivienda habitual. Dicha declaración fue rectificada por la Administración de Tributos Directos de la Diputación Foral de Vizcaya, aplicando el art. 34.b) de la Norma Foral de la Diputación Foral de Vizcaya 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un artículo cuyo contenido era idéntico y con la misma numeración que el artículo de la Ley estatal del IRPF, artículo al que pasamos a referirnos a partir de este momento, puesto que fue el artículo realmente impugnado (ya que en ese momento las normas forales que aprueban los impuestos en los territorios históricos del País Vasco, como tienen rango reglamentario, no cabían presentar cuestión de inconstitucionalidad y de ahí que se presentara en relación con el mismo artículo pero de la Ley del Estado). La Administración dictó liquidación provisional en la que, determinándose el rendimiento del capital inmobiliario mediante la aplicación del 2 por 100 al valor por el que

fue adquirida en escritura pública la vivienda, resultaba a ingresar una cantidad superior. Ante ello se formula reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, que es desestimada por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya de 22 de abril de 1997. Contra dicho Acuerdo, la actora interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala del citado orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Este Tribunal, tras analizar las alegaciones formuladas por las partes, acordó “cuestionar la constitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción originaria”, por poder resultar contrario su párrafo primero al principio de igualdad recogido en los arts. 14 y 31.1 CE. En la fundamentación jurídica del Auto se atiende a la especial consideración de una renta imputada a una vivienda no arrendada estimada en un porcentaje de su valor mediante una “ficción o expediente tributario” establecida en el art. 34 b) de la Ley 18/1991, aplicando criterios de valoración utilizados en otros impuestos y que no guardan relación con el hecho imponible del impuesto litigioso que es la obtención de renta por el sujeto pasivo (art. 5.1 Ley 18/1991), de manera que dos bienes inmuebles idénticos, con las mismas características y la misma fecha de construcción, pueden tributar por un valor diferente si la fecha de adquisición no es la misma.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

Se trata de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en relación con el párrafo primero del art. 34.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en su redacción originaria, a cuyo tenor constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario “en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos [es decir, los no arrendados o subarrendados], excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio”, dado que pudiera ser contrario a los arts. 14 y 31.1, ambos de la Constitución Española.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La contribuyente considera contrario al principio de igualdad recogido en los arts. 14 y 31.1 CE, la aplicación del art. 34.b) de la Norma Foral de la Di-

putación Foral de Vizcaya 7/1991, de 27 de noviembre, del IRPF (insistimos, artículo equivalente al mismo artículo de la Ley estatal del IRPF), por la que se determina el rendimiento del capital inmobiliario mediante la aplicación del 2 por 100 al valor por el que fue adquirida en escritura pública la vivienda, y ello debido a la aplicación de criterios de valoración utilizados en otros impuestos, que no guardan relación con el hecho imponible del IRPF, de manera que dos bienes inmuebles idénticos, con las mismas características y la misma fecha de construcción, pueden tributar por un valor diferente si la fecha de adquisición no es la misma.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración demandada, se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad considerando que el citado art. 34.b) de la Ley 18/1991, respeta tanto el principio de capacidad económica como el principio de igualdad. El primero porque, pese a que de los bienes inmuebles propios no se obtiene ningún rendimiento, al tratarse de un bien de consumo de carácter duradero genera utilidades para su propietario, cumpliendo el gravamen de los inmuebles que establece dicho precepto una función desincentivadora del uso antisocial de la vivienda. En cuanto al principio de igualdad, porque pese a que, aplicándose el 2 por 100 sobre el valor de adquisición del inmueble, los ingresos que se imputen a los propietarios de dos pisos idénticos serán distintos si la fecha de adquisición es diferente, considera que quien adquiere recientemente demuestra una mayor capacidad económica frente a quien lo hizo hace años.

El Ministerio Fiscal, tampoco consideró pertinente plantear cuestión de inconstitucionalidad pues, aunque es cierto que a partir de 1995 la Administración tributaria ha aplicado el 2 por 100 sobre el valor catastral y no sobre el de adquisición, dicho cambio de criterio no es injustificado ni arbitrario, pues se fundamenta en la modificación normativa operada por Real Decreto-ley 12/1995. Por otra parte, entiende que el citado art. 34.b) no establecía un sistema tributario desigual ni injusto, sino que simplemente “atendía a un criterio distinto para computar los rendimientos del capital inmobiliario”.

Por su parte el Abogado del Estado considera que la opción recogida por el legislador entre el valor de mercado y aquellos otros valores acogidos por el art. 10.1 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio – tal vez

inferiores pero fijados con certeza — es constitucionalmente legítima, aunque estos últimos resulten normalmente inferiores al primero, no siendo reprochable que el legislador tome el mayor valor de los citados, pues normalmente será el más reciente y el más cercano al valor de mercado y, en consecuencia, el valor óptimo a efectos impositivos.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional comienza poniendo de manifiesto su posicionamiento en relación con la imputación de renta por la titularidad de bienes inmuebles no arrendados, indicando en el FJ 6 que constituye la manifestación de una capacidad económica que, si bien no deriva de una renta real pues no hay un ingreso efectivamente producido, sí conecta con una renta potencial ya que cabe entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el IRPF.

Partiendo de estos planteamientos, el Alto Tribunal examina el art. 34.b) de la Ley 18/1991 desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria, llegando a la conclusión de que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, dado que se compara la situación entre dos contribuyentes, sujetos pasivos del IRPF, titulares de bienes inmuebles idénticos. De ello deriva que sus rentas potenciales —capacidades económicas gravadas— sean idénticas, pues la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica. Sin embargo, la Ley no actúa así, pues en ella el diferente momento de adquisición da lugar a la imputación de “un rendimiento tributario distinto ... en función de una regla de valoración tributaria de inmuebles inicialmente concebida para otro tributo diferente y a la que se accede por reenvío normativo”, es decir “la adquisición más o menos reciente de la vivienda” se erige en “factor decisivo de la imputación de un diferente rendimiento”.

Ante ese trato dispar, se intenta buscar una justificación objetiva y razonable que a juicio del Tribunal Constitucional no existe, pues la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo

de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, por lo que el Tribunal entiende que se vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE, razón por la cual declara inconstitucional el párrafo primero del art. 34.b) de la Ley 18/1991 en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE.

Existe un voto particular formulado por el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhiere el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, que considera contradictorio que un mismo método de valoración pueda servir para un impuesto —el Impuesto sobre el Patrimonio— sin vulnerar el principio de capacidad económica en relación con el principio de igualdad (arts. 31.1 y 14 CE) y sea a la vez inconstitucional para otro —el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— por desconocer tales principios, cuando es así que las rentas potenciales, conforme se ha dicho, dependen de un mismo punto de partida, cual es la mencionada titularidad de unos bienes. Estos Magistrados, comparten la posición del Abogado del Estado, y entienden que es posible que bienes en iguales condiciones puedan reflejar distintas capacidades económicas derivadas de diferentes momentos en que se haya podido producir su adquisición o valoración pues para ellos, la capacidad económica se manifiesta no comparado objetivamente bienes, sino comparando situaciones personales adoptadas por sus titulares respecto de estos. A juicio de estos Magistrados, la sentencia olvida que el presupuesto de hecho de una renta potencial no solo no es el mismo, obviamente, que el de una renta real, sino que va unido a la titularidad del bien (en este caso inmueble no arrendado) y a la actuación que respecto de él haya adoptado su titular, criterio que sí se sigue en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por ello consideran que la cuestión de inconstitucionalidad debió ser desestimada y más aún cuando el criterio de remitirse a las reglas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio continuaba vigente a la hora de cuantificar las rentas potenciales de inmuebles carentes de valor catastral o en que este no hubiera sido aún notificado al titular.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El Tribunal Constitucional, en la primera de sus sentencias importantes en materia tributaria, la sentencia 27/1981, de 20 de julio, procuró dar una

definición del principio de capacidad económica, de su significado y de su alcance, afirmando que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

Pero más importante que alumbrar un concepto teórico es lograr darle una trascendencia práctica efectiva. ¿Qué alcance tiene esta exigencia constitucional de buscar la riqueza donde la riqueza se encuentre? De entrada, tiene un alcance o una eficacia limitativa. Como sostuvo el propio Tribunal, en la sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, “el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria”. La libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea inexistente o ficticia. No pueden imponerse cargas tributarias si no existe una manifestación de capacidad económica, como ya hemos señalado previamente.

En el caso que nos ocupa de la imputación de renta inmobiliaria, la duda salta a primera vista pues se obliga a declarar como renta una cantidad (que se calcula aplicando un porcentaje al valor del inmueble) que no es una renta realmente percibida, sino que se imputa solo por el hecho de disponer de inmuebles urbanos que no estén arrendados ni afectos a una actividad económica ni constituyan la vivienda habitual del sujeto. ¿Se trata del gravamen de una manifestación de capacidad económica inexistente o ficticia y por ende inconstitucional? Es evidente que existe capacidad económica a efectos de los impuestos sobre el patrimonio, mas estamos moviéndonos en el ámbito de un impuesto sobre la renta. En ese sentido, puede parecer discutible la pretensión de exigir un impuesto sobre la renta cuando no hay tal renta. No obstante, el criterio del Tribunal Constitucional es claro: “los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay un ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que ‘renuncia’ su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una ‘renta potencial’ susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas”. El Tribunal Constitucional traza una distinción entre establecer una “ficción” de obtención

de renta, lo cual “sería contrario al principio constitucional de capacidad económica” o gravar una renta “potencial”, que sí resulta admisible.

Ya lo había declarado con anterioridad en la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual”). Téngase en cuenta además que los tributos tienen una finalidad esencialmente recaudatoria o fiscal, pero no tiene por qué ser su única finalidad, siendo legítimo atender también a fines extrafiscales. La función extrafiscal del sistema tributario no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero “puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica”, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. A mayor abundamiento, la función extrafiscal viene expresamente enunciada en el párrafo segundo del art. 2.1 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual “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”. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, se afirmó en la sentencia 37/1987, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. Para el Tribunal Constitucional, “es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”.

En la sentencia 26/2015, de 19 de febrero, además de dejar resuelta la validez del gravamen de rentas potenciales, se declaró la inconstitucionalidad del criterio que entonces se seguía al calcular la renta imputada, que partía de un valor del inmueble que no en todos los casos era el mismo. Como se tomaba la referencia del valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio y en este se ordenaba utilizar el mayor de tres valores posibles, entre ellos el precio o valor

de adquisición, resultaba que si el inmueble se había adquirido recientemente era normal que ese precio o valor actual fuera superior al valor catastral, cosa que no ocurría por lo general si el inmueble se había adquirido bastante tiempo atrás. Ello representaba una vulneración del principio de igualdad, puesto que si la capacidad económica era la misma (ante dos inmuebles idénticos), la renta imputada forzosamente tenía que ser la misma, con independencia de la fecha en la que fueron adquiridos.

Pues bien, aunque ese defecto ya quedó legislativamente resuelto y en la actualidad el valor que se utiliza para la imputación es el mismo (el valor catastral) sea cuál sea el momento de su adquisición, lo cierto es que a nuestro juicio subsisten situaciones en las que dependiendo de cuándo se adquiere el bien, el régimen de imputación varía. Es lo que ocurre cuando se aplica la exclusión de la imputación para la vivienda habitual. Así, la Administración tributaria, apoyándose en la redacción del ya suprimido art. 55 del Reglamento del IRPF, considera asimilables a la vivienda habitual y por tanto excluidos de la imputación, los anexos a la vivienda (garajes o trasteros) siempre que se adquieran de manera simultánea a la vivienda. Ello implica por tanto que dos anexos a la vivienda de idénticas características e idéntico uso, darán lugar o no a la imputación dependiendo del momento en que fueran adquiridos, lo cual contradice abiertamente la doctrina de la sentencia 295/2006, de 11 de octubre⁽⁹⁾.

(9) Recientemente hemos aplicado esta doctrina de la sentencia al caso de los garajes o trasteros que se adquieren con posterioridad a la vivienda en CUBERO TRUYO, A. (2019): “Rechazo a un criterio administrativo no previsto en la Ley del IRPF e inconstitucional: la imputación de renta por los garajes o trasteros de la vivienda habitual que no hayan sido adquiridos conjuntamente”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 127.

**IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS
EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO**
**El principio de capacidad económica es compatible
con el establecimiento de un tributo y la
simultánea anulación del gravamen**

Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2015,
de 19 de febrero

Antonio Cubero Truyo

María Teresa Mories Jiménez

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, el Estado reguló el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. La creación de este Impuesto estatal se produce de manera abrupta, durante la tramitación de la citada Ley 16/2012, a través de dos enmiendas introducidas a su paso por el Senado, justo a raíz de pronunciarse el Tribunal Constitucional en la sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, declarando la constitucionalidad de la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre de 2001; es decir, el Estado tomó esta iniciativa al conocerse que había sido jurisprudencialmente ratificada la validez de un impuesto similar creado a nivel autonómico y que el Gobierno estatal había impugnado ante el Tribunal Constitucional. Una vez fracasado ese intento de destruir el impuesto a nivel regional, la otra manera que tenía el Gobierno estatal de desactivar la medida autonómica era crear la misma figura a nivel estatal, dado que el Estado tiene un poder tributario prioritario o superior al de las Comunidades Autónomas y el artículo 6.2 de

la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) le autoriza a establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, instrumentando las medidas de compensación adecuadas. La maniobra por tanto parece que cuenta con un aval legítimo, el Estado podía crear ese impuesto. Mas como el Gobierno del Estado no era partidario del mismo, lo creó pero estableciendo una cuota cero, es decir, el impuesto era inaplicable en la práctica.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

Se trata de un recurso planteado por el Parlamento de una Comunidad Autónoma, Cataluña, que tiene por objeto enjuiciar la constitucionalidad del artículo 19 de la Ley 16/2012, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. En concreto, se examina el establecimiento por el Estado de un Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito que, por sus características y finalidad, podía no ajustarse al concepto de tributo y cuyo objetivo esencial acaso consistiera en limitar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en relación con la creación de tributos propios. Que el Estado establezca un tributo con un tipo cero generalizado podría entrar en contradicción con las características inherentes al tributo en el diseño constitucional del artículo 31.1 de la Carta Magna.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Los recurrentes plantean tres motivos de inconstitucionalidad del citado impuesto. En primer lugar, consideran que el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (en adelante, IDEC) es una simulación de impuesto, que no se justifica en las competencias del Estado en materia tributaria reconocidas en el art. 133 CE pues, aunque este precepto atribuye una posición de preferencia del Estado, esta no puede utilizarse para anular la potestad de las Comunidades Autónomas de establecer tributos. Si además se entiende que cualquier figura tributaria debe tener una finalidad contributiva y, pese a que en el sistema tributario español no es desconocido el tipo cero, consideran que esta norma no puede interpretarse como una autorización al legislador para establecer tributos que no den lugar a ingresos tributarios, pues ello sería contrario al art. 31 CE, por lo que entienden que el IDEC es una mera apariencia de tributo.

El segundo motivo de inconstitucionalidad alegado por los recurrentes, es que el art. 19 de la Ley 16/2012 invade el ámbito reservado a la Ley Orgánica de conformidad con el art. 157.3 CE, pues consideran que solo a esta, y a las leyes a que se refiere el art. 133.2 CE, corresponde delimitar las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, por lo que resulta contrario al esquema constitucional la finalidad del art. 19 de la Ley 16/2012, recogida en el preámbulo de la norma, consistente en la necesidad de asegurar “un tratamiento fiscal armonizado que garantice más eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero”. Para los recurrentes, el objetivo de la creación del IDEC no es otro que limitar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas impidiendo que estas graven mediante impuestos el mismo hecho imponible que regula el art. 19 de la Ley 12/2012, invadiendo el ámbito reservado por la Constitución a la ley orgánica.

Por último, existe un tercer motivo de inconstitucionalidad dirigido contra el apartado 13 del art. 19 de la Ley 16/2012, en la medida que entienden que se está limitando la compensación a las Comunidades Autónomas que la LOFCA prevé cuando el Estado se hace con un impuesto autonómico, pues de ha limitado la compensación únicamente a aquellas Comunidades que tuvieran ya vigente el impuesto mediante una ley aprobada con anterioridad al 1 de diciembre de 2012. Se establece así una interpretación limitativa del alcance de la compensación contenida en el art. 6.2 LOFCA que consideran que no es admisible constitucionalmente de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (se cita la STC 214/1989, FJ 5).

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El Abogado del Estado considera que no son válidos los tres motivos de inconstitucionalidad alegados por los recurrentes. En primer lugar, considera que el IDEC es un auténtico impuesto que persigue una finalidad legítima, de carácter extrafiscal, tal y como ha venido reconociendo como posible el Tribunal Constitucional, y entiende que, transitoriamente y en base a otros fines constitucionalmente legítimos, el legislador puede configurar un tributo cuyo hecho imponible sea una manifestación de riqueza con un tipo cero de gravamen inicial. En este caso, concurren a su juicio razones de política económica que, se recogen en el preámbulo de la Ley 16/2012, cuya finalidad declarada es asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero.

En relación con el segundo motivo de inconstitucionalidad, el Abogado del Estado considera que el art. 19 de la Ley 16/2012 no invade el ámbito reservado a una ley orgánica, pues cuando se alude a la necesidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado no se está utilizando dicho término en el sentido técnico jurídico constitucional del art. 150.3 CE, ya que el art. 19 se limita a establecer un impuesto estatal que grava un hecho imponible sujeto ya a imposición por algunas Comunidades Autónomas, por lo que en aplicación del art. 6.2 LOFCA se ponen en marcha los mecanismos de coordinación y compensación allí previstos.

Por último, se rechaza también la inconstitucionalidad del apartado 13 del art. 19 Ley 16/2012 pues a su juicio no se trata en este caso de una norma interpretativa del art. 6.2 LOFCA, ya que la Ley recurrida no asume indebidamente el papel que corresponda al constituyente, sino que se limita a concretar los criterios que se definen en la LOFCA, cuando establece que será el Estado el que habrá de instrumentar las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las Comunidades Autónomas, llegando a la conclusión de que la creación del tributo por parte del legislador catalán, cuando ya se conocía la intención estatal de crear el IDEC fue oportunista, para intentar acceder a la compensación del art. 6.2 LOFCA.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tras analizar los elementos esenciales del tributo, el Alto Tribunal desestima el recurso de inconstitucionalidad en base a los siguientes argumentos. En primer lugar, considera que el IDEC es un verdadero tributo, que se enmarca en la libertad del legislador para establecer hechos imponibles con otras finalidades adicionales, no propiamente recaudatorias sino de ordenación. Partiendo de la exigencia de que el tributo someta a tributación “una concreta manifestación de riqueza o de renta real, que no inexistente, virtual o ficticia”, ello no implica que toda fuente de capacidad económica deba ser objeto de gravamen ni que este deba configurarse siempre de la misma manera. De esta forma, el legislador tiene capacidad para exonerar de gravamen a determinadas rentas cuando exista la oportuna justificación, y siempre que ello no suponga el desconocimiento de los límites al ejercicio del poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE. Una de esas técnicas desgravatorias es el tipo cero.

En cuanto a la finalidad armonizadora del impuesto, para el Tribunal Constitucional resulta claro que el Estado ostenta la competencia de coordinar su propio sistema tributario con los de las Comunidades Autónomas (art. 149.1.14 CE), y tiene la preeminencia para ocupar hechos imponibles derivada directamente del art. 6.2 LOFCA, por lo que no hay ningún problema en concluir que el Estado también será competente para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia imponible. Por otra parte, considera que el Estado no solo no invade el ámbito reservado a la ley orgánica por el art. 157.3 CE, sino que ha ejercido su competencia de forma legítima, haciendo uso de la citada posibilidad de ocupar los hechos imponibles previamente gravados por un tributo autonómico.

Por último, el Tribunal Constitucional considera que el art. 19.13 de la Ley 16/2012, no pretende interpretar el art. 6.2 LOFCA sino que lo aplica al tributo objeto de su regulación, ya que constituye una norma de mandato directo al legislador estatal para que instrumente, bien medidas de compensación, bien de coordinación, siempre y cuando el tributo estatal haya supuesto una merma de ingresos para las Comunidades Autónomas. Si bien en el caso concreto objeto de la sentencia, la exclusión de esas medidas de coordinación o compensación a aquellos tributos establecidos por las Comunidades Autónomas a partir del 1 de diciembre de 2012 afectan a la creación del Impuesto Catalán, estableciendo esa fecha con la finalidad razonable de evitar que durante el proceso de elaboración de la Ley 16/2012 pudieran algunas Comunidades Autónoma crear tributos equivalentes al IDEC, a través de procedimientos legislativos más rápidos, anticipándose así a la aprobación de aquel tributo, con la finalidad de situarse en la posición de posibles acreedoras de las medidas de compensación o coordinación que dicho precepto considera.

Existe un voto particular ciertamente interesante que formula, el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, al que se adhieren la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, la Magistrada doña Encarnación Roca Trías y el Magistrado don Fernando Valdés Dal-R. Estos magistrados discrepan con la opinión mayoritaria en que se sustenta la sentencia en varios aspectos, entre los que destaca el rechazo a la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del 0 por 100 y la exención de cualquier tipo de obligación formal para los sujetos pasivos, un impuesto cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el

poder tributario autonómico, por lo que no responde a un fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera del art. 156.1 CE. Asimismo, consideran que la consecución de ese fin armonizador tampoco ha respetado los límites formales establecidos constitucionalmente y, por tanto, también desde la perspectiva del art. 157.3 CE habría que haber estimado el recurso, pues la consecución del objetivo de resolver conflictos o establecer formas de colaboración financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas debe hacerse mediante ley orgánica y no ha sido así.

Por último, se muestran discrepantes con la argumentación sustentada para rechazar la inconstitucionalidad de que la medida de compensación resultara aplicable solo respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una ley aprobada con anterioridad al 1 de diciembre de 2012 y ello porque no comparten el establecimiento del 1 de diciembre de 2012 como fecha límite para beneficiarse de esa compensación, cuando la norma impugnada entró en vigor el 28 de diciembre de 2012, y en el caso enjuiciado ya existía en Cataluña el mismo hecho imponible gravado desde el 20 de diciembre de 2012.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En la sentencia 26/2015, de 19 de febrero, se ventila la posibilidad de establecer un impuesto estatal sobre determinada manifestación de capacidad económica que ya venía siendo gravada a nivel regional, decidiendo al mismo tiempo la inaplicación del gravamen. Es lo que ocurrió con el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito⁽¹⁰⁾, creado por el Estado pero con cuota cero.

Con independencia de otros debates que han salido a relucir en las posiciones de las partes y del propio Tribunal, nos interesa detectar qué interés presenta esta sentencia desde la perspectiva del principio de capacidad económica. Para el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica

(10) Para un análisis más detenido de las diversas vicisitudes por las que ha pasado este impuesto, nos remitimos a MORIES JIMÉNEZ, M.T. (2016): “El conflictivo recorrido legislativo y jurisprudencial del gravamen sobre los depósitos de las entidades de crédito en el ámbito estatal y autonómico. Perspectivas de futuro”. *Quincena Fiscal*, núm. 18.

exige que el hecho imponible represente una manifestación real o siquiera potencial de capacidad económica, es decir, sería inconstitucional si gravara una situación inexpresiva de capacidad económica o una capacidad inexistente o ficticia. Pero una vez que llegamos a la constatación de que la capacidad económica existe (los depósitos bancarios manifiestan capacidad, indudablemente), el Tribunal entiende cumplido el principio constitucional aunque dicha capacidad no resulte gravada de manera efectiva.

Téngase en cuenta que el principio de capacidad económica también suele describirse como el principio de capacidad contributiva, de manera que este principio se vincula a la legitimación de la contribución. ¿Pierde su sentido si los sujetos que manifiestan la capacidad económica seleccionada por el legislador realmente no contribuyen? Lo que está en juego es el concepto mismo de tributo y sus fines, con la dialéctica entre la finalidad recaudatoria y la finalidad extrafiscal. Ambas finalidades son compatibles, por supuesto. Pero cuando la finalidad recaudatoria desaparece por completo, creemos que la figura en cuestión deja de tener la condición de tributo. No estamos de acuerdo cuando el Tribunal sostiene que esa finalidad “central” del tributo (al menos reconoce que es la finalidad central) resulta predicable del conjunto del sistema tributario. A nuestro juicio, si no se pretende recaudar nada, si se descarta radicalmente el gravamen, la condición de tributo se diluye.

Hay otros impuestos ciertamente en los que se aplica el tipo cero, hipótesis reconocida en el art. 55.3 de la Ley General Tributaria, pero normalmente se trata de situaciones parciales dentro de un impuesto, perfectamente legítimas. La duda aflora cuando el tipo cero es el tipo exclusivo de un impuesto. El único caso en que se acudió a una fórmula de anulación global del gravamen manteniendo superviviente el tributo fue cuando se decidió suprimir temporalmente el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, y en lugar de derogar la ley del tributo se estableció una bonificación general de la cuota íntegra. Podría pensarse que la maniobra estaba entonces justificada por el carácter temporal con el que se planteaba, pero también influyó en la elección de esa fórmula la intención -coincidente con la polémica del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades Crédito- de impedir que las Comunidades Autónomas pudieran establecer un Impuesto sobre el Patrimonio si ya dejaba de existir a nivel estatal. Téngase en cuenta por otro lado que no es lo mismo anular el gravamen de un tributo preexistente que crear un tributo *ex novo* sin gravamen alguno. Al margen del ejemplo más o menos análogo mostrado (como subraya el propio

Tribunal Constitucional, otras experiencias legislativas no representan un canon de constitucionalidad), consideramos que la naturaleza jurídica del tributo, en el que debe concurrir una manifestación de capacidad económica en alguna medida gravada, queda desvirtuada si se establece un tributo decidiendo al mismo tiempo la inaplicación del gravamen.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

**El principio de capacidad económica se opone a
que la cuota de un tributo sea superior a la cuantía
del incremento objeto de gravamen**

Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019,
de 31 de octubre

Antonio Cubero Truyo

María Teresa Mories Jiménez

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Doña Rocío Patricia del Campo Sicre adquirió una vivienda en el término municipal de Majadahonda en enero de 2003 que es objeto de una transmisión el 15 de febrero de 2017, generando una ganancia real neta de 3.473,90 euros. Con fecha de 28 de febrero de 2017 presentó ante el Ayuntamiento de Majadahonda la correspondiente declaración por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), quien con fecha de 2 de mayo de 2017 procedió a practicarle una liquidación por este impuesto municipal con una cuota tributaria resultante de 3.560,02 euros (con un tipo de gravamen del 20 por 100, aplicado no sobre la ganancia real sino sobre la base imponible objetiva configurada en la regulación de ese impuesto).

Dado que la cuota tributaria liquidada era superior al importe de la ganancia patrimonial neta realmente obtenida, con fecha de 20 de diciembre de 2017 la Sra. del Campo interpuso un recurso de reposición solicitando la anulación de la liquidación con devolución de la cantidad ingresada, con fundamento en la sentencia 519/2017, de 20 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, tras la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017,

de 11 de mayo (que declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), consideró que, una vez expulsados del ordenamiento *ex origine* tales preceptos, no era posible girar liquidación alguna por el impuesto citado.

Transcurrido el plazo legal sin haberse resuelto expresamente el recurso promovido contra la anterior liquidación, la Sra. del Campo procedió a interponer con fecha de 18 de julio de 2018 un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid. Una vez concluso el procedimiento, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, plantea la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

En la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los artículos 107 y 108 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se plantea al Tribunal Constitucional la necesidad de determinar si son contrarios a los principios de capacidad económica y progresividad, así como a la prohibición de confiscatoriedad, los preceptos que regulan, respectivamente, la base imponible (la forma de calcular el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana) y el tipo de gravamen aplicable para obtener la cuota tributaria a satisfacer por el contribuyente. El problema se plantea en los casos en los que la cuota a pagar resulta superior al incremento patrimonial efectivamente obtenido por el contribuyente, debidamente acreditado, pues en base a la doctrina recogida en las sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero, 57/2017, de 11 de mayo y 72/2017, de 5 de junio, la existencia de una cuota tributaria superior al beneficio efectivamente obtenido por el contribuyente podría suponer el gravamen de una renta inexistente, contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos (artículo 31.1 de la Constitución Española).

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La contribuyente y el propio órgano judicial, rechazan la forma de cuantificación del incremento del valor de los terrenos de acuerdo con las

previsiones del Real Decreto Legislativo 2/2004, pues no se tiene en cuenta el incremento real obtenido, sino que se basa en unos cálculos objetivos desligados de las circunstancias del caso concreto, lo cual sería contrario a la Constitución, en la medida en que estaríamos ante un gravamen que obliga a los sujetos pasivos del impuesto a soportar la misma carga tributaria con independencia de la capacidad económica puesta de manifiesto al momento de su transmisión.

Dado que las figuras del sistema tributario no pueden “agotar la riqueza imponible”, el IIVTNU tendría alcance confiscatorio al menos en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar “es superior al rendimiento que se obtiene”, así como cuando concurre con otras figuras tributarias vigentes (por ejemplo, IRPF) pudiendo llegar a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, lo que podría resultar confiscatorio en contra de la prohibición prevista en el art. 31.1 CE.

Esta posición es refrendada también por la Fiscal General del Estado que considera igualmente que, en casos como los de la contribuyente, se produce una desproporción entre la riqueza en realidad obtenida y la efectivamente gravada conforme a las reglas del impuesto, lo que provoca un sacrificio del derecho del contribuyente a tributar con arreglo a su capacidad económica y sin que el tributo tenga un alcance confiscatorio.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El Abogado del Estado, entiende que la finalidad del IIVTNU no es gravar la capacidad económica real (la ganancia patrimonial obtenida por el sujeto pasivo por la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta), sino el beneficio calculado de forma objetiva derivado de la actuación de la corporación local durante un periodo dado, por ello, es evidente que la regulación general del tributo no somete a tributación –per se– situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica. Por otra parte, considera que la prohibición de no confiscación es predicable del conjunto del sistema tributario y no de cada uno de los tributos en particular, sin considerar acreditado en el caso de la contribuyente, que se haya producido el efecto privativo de toda la renta y del patrimonio del sujeto pasivo con el tributo aplicado o en conjunción con las restantes figuras impositivas; antes al contrario, puesto que atendiendo a la cuota, la tributación efectivamente soportada ha estado en torno al 20 por 100.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional indica que el objeto del IMIVTNU es, según su configuración normativa, gravar el “incremento de valor” que experimenten los terrenos (art. 104.1 TRLHL), “a lo largo de un período máximo de 20 años” (art. 107.1 TRLHL), incremento que debe ser gravado en un momento determinado, “a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos” (art. 104.1 TRLHL). Ahora bien, aunque su objeto es el “incremento de valor”, cuantificado y sometido a tributación en el instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un intervalo temporal dado, siendo esta titularidad la circunstancia que determina la existencia a efectos legales de un incremento de valor sometido a tributación, que se cuantifica de forma automática mediante la aplicación al valor catastral del terreno (valor de referencia que se utiliza a efectos de otro tributo local, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [art. 107.2 a) y 4 TRLHL], sin reparar en la existencia y en el quantum real del incremento, como se indica en las sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 48/2017, de 27 de abril, FJ 2 ; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3 y 72/2017, de 5 de junio, FJ 3.

A partir de aquí, el Tribunal Constitucional recoge la doctrina establecida en las citadas sentencias, e insiste en que “una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal”. Dado que del contenido de los citados artículos se desprende la ficción, sin admitir prueba en contrario, de que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), existe un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de dicha transmisión, soslayando aquellos supuestos en los que no se ha producido ese incremento, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, estaría haciendo tributar a determinados contribuyentes por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 de la Constitución Española. Por este motivo, el Tribunal Constitucional había concluido ya en las sentencias previas a esta que los preceptos cuestionados, en los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una

renta ficticia sometiendo a tributación “situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contra[decía] frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE” (STC 59/2017, FJ 3).

Ahora bien, en esta nueva sentencia del año 2019 el Tribunal Constitucional da un paso más y al analizar el objeto de la controversia que sirve de base a la cuestión de inconstitucionalidad, observando que ya no se trata de supuestos en los que no hay ganancia patrimonial realmente, que en este caso sí la hay, sino que se trata de un problema relacionado con el alcance cuantitativo de la cuota resultante de la normativa cuestionada, que en este caso concreto ha superado el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada; con lo que se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga “excesiva” o “exagerada” en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Aplicando los mandatos del art. 31.1 de la Constitución, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que “en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)”.

Por último, el Tribunal se ocupa de precisar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de forma parcial en relación con el art. 107.4 TRLHL solo para aquellos casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, sin extender esta, en contra de las pretensiones del órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), ya que el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria. En aras al principio de seguridad jurídica, sólo serán revisables situaciones que, a la fecha de publicación de la sentencia, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme. Finalmente se insta al legislador para que proceda a la adaptación de la regulación del IIVTNU a las exigencias constitucionales derivadas de este pronunciamiento.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La sentencia del Tribunal Constitucional español 126/2019, de 31 de octubre, objeto de comentario, no es la primera que se ha generado en relación con el IIVTNU, un impuesto local que se ha convertido en los últimos años en protagonista importante de la construcción jurisprudencial en torno al principio de capacidad económica. La base imponible en este impuesto se calcula mediante la aplicación al valor catastral del terreno en el momento del devengo de un porcentaje, porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente que apruebe el ayuntamiento por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento, es decir, el número de años transcurrido desde la adquisición hasta la transmisión, con un máximo de 20. ¿Resulta legítimo que un tributo que dice gravar el incremento de valor de un terreno prescindiera en su base imponible de la determinación real del incremento y se conforme con la aplicación simplificada de unas reglas objetivas de cálculo? Las dudas sobre la legitimidad del gravamen han suscitado múltiples conflictos.

Buena parte de la responsabilidad de los litigios en esta materia recae en la crisis económica y en la crisis inmobiliaria. Cuando los valores de los inmuebles eran normalmente crecientes, el resultado que se desprendía de la aplicación de esta normativa solía ser sensiblemente inferior al incremento real, puesto que se tomaba como punto de partida el valor catastral del terreno, y los valores catastrales se determinan objetivamente por debajo del valor de mercado. Con lo cual los contribuyentes no tenían motivos para protestar. Pero a medida que fueron cambiando las circunstancias, empezó a hacerse habitual que los propietarios transmitieran sus inmuebles por un valor inferior al de adquisición, y a pesar de ello, tenían que hacer frente al pago de un tributo que se calculaba de espaldas a la realidad, mediante unas reglas en las que necesariamente la base imponible era positiva. De ahí que los recursos se multiplicaran y terminaran llegando ante el Tribunal Constitucional⁽¹¹⁾.

(11) El propio Tribunal Constitucional en estas sentencias reconoce la influencia que ha tenido la crisis en la evolución de la visión del IIVTNU: “No hay que descuidar que la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender”.

En un primer estadio, la respuesta del Tribunal Constitucional fue dirigida a aquellos supuestos en los que el contribuyente demostraba que no se había producido ganancia patrimonial. Y lo consideró inconstitucional, porque el gravamen se vinculaba a la mera titularidad del terreno y se cuantificaba de forma automática. “Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento” (sentencia 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3). Cuando no se ha producido el incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio constitucional de capacidad económica⁽¹²⁾.

El segundo estadio en la evolución jurisprudencial lo representa la sentencia 126/2019, de 31 de octubre, donde como hemos ya anticipado, no se trata de resolver supuestos en los que no hay incremento real sino supuestos en los que sí hay incremento, pero la cuota a satisfacer del IIVTNU es superior a dicho incremento, la cuota supera “el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada”. Ante semejante desenlace, derivado de la aplicación de los métodos objetivos que siguen siendo aplicables, a pesar de la anterior declaración de *inconstitucionalidad contenida*, el contribuyente está cumpliendo con su deber de contribuir mediante la imposición de una carga “excesiva” o “exagerada”, tomando prestada la terminología que emplea el Tribunal Europeo de Derechos Humanos o el Consejo Constitucional francés, y por tanto inconstitucional. El Tribunal Constitucional en este caso, además de señalar que se produce una vulneración del principio de capacidad económica la hace extensiva al principio de no confiscatoriedad: “Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del

(12) Es la misma posición que el Tribunal Constitucional había sostenido en las sentencias 26/2017, de 16 de febrero y 37/2017, de 1 de marzo, en relación con el mismo impuesto regulado en las normas forales de Gipuzkoa y Álava (País Vasco).

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, en un resultado obviamente confiscatorio”.

La trayectoria de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU⁽¹³⁾ puede calificarse como una historia interminable, que viene a poner de manifiesto las limitaciones del Tribunal Constitucional a la hora de influir en el poder legislativo. El Tribunal Constitucional es el máximo intérprete de la Constitución, pero no es legislador, de modo que no puede adaptar la configuración del impuesto para hacerla coincidir con las exigencias de respeto a los principios del artículo 31.1 de la Constitución. Se permite hacer llamadas a la necesaria reforma⁽¹⁴⁾, pero esa llamada sigue sin ser atendida varios años después del primer pronunciamiento contrario al actual sistema. Se llegó a proyectar una reforma, mas la coyuntura política, con gobiernos cambiantes o inestables, impidió su culminación. Y nos seguimos encontrando

(13) Un amplio estudio de esta trayectoria puede examinarse en MORENO SERRANO, B. (2020): *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Su necesaria adaptación a los pronunciamientos constitucionales*. El Consultor de los Ayuntamientos. Wolters Kluwer. Madrid.

(14) No solo en la sentencia que venimos comentando sino también en las anteriores sobre el IIVTNU: “Debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” (sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5). En la sentencia 126/2019, no solo reprodujo la llamada sino que añadió reproches severos a la pasividad del legislador: “Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2028, de 13 de diciembre, FJ 5”.

ante una normativa que se aplica a sabiendas de las patologías que le afectan. Quizás el Tribunal Constitucional debería de haber sido más rotundo en sus pronunciamientos y expulsar definitivamente del ordenamiento los preceptos que ha declarado inconstitucionales. En lugar de eso, el Tribunal se ha esforzado por defender el principio de conservación de la norma y ha acotado los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad, indicando que los artículos eran inconstitucionales y nulos “pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” (sentencia 59/2017) o “en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5” (sentencia 126/2019). Esta manera de salvaguardar la vigencia de una normativa que se ha revelado inconstitucional nos conduce a una situación de delicada transitoriedad en la que van aflorando de manera sucesiva nuevos problemas.

Se trata de un proceso de control de constitucionalidad que va de lo mayor a lo menor, pero que no se detiene. Se empiezan desvelando los casos en los que hay flagrante inconstitucionalidad: primero, cuando no ha habido ganancia; segundo, cuando sí ha habido ganancia, pero la cuota supera a la ganancia. Y con esa estrategia de respuestas parciales y sucesivas, no está nada claro, más bien al contrario, que hayan sido depurados todos los supuestos contrarios a la Constitución⁽¹⁵⁾. Porque debemos preguntarnos qué pasaría si el gravamen ya no fuera superior al incremento real producido, pero representara un porcentaje elevadísimo del mismo. Imaginemos que el incremento real que en el caso de la sentencia eran 3.473,90 euros hubiera sido solo 100 euros mayor, 3.573,90 euros, lo suficiente para que ya la cuota no superara a dicho incremento real. Con un incremento real de 3.573,90, la cuota objetiva seguiría siendo la misma, 3.560,02, ahora ya mínimamente inferior a la ganancia, de modo que la doctrina del Tribunal Constitucional no sería aplicable. La cuota en ese ejemplo de laboratorio representaría un 99 por 100 del incremento. ¿Ello sí es constitucionalmente tolerable? ¿Cuál es el límite porcentual máximo en el que el gravamen de la capacidad económica incurre en confiscatoriedad? El Tribunal Constitucional español no se ha

(15) Véase la aguda reflexión al respecto de MARTÍN QUERALT, J. (2020): “El impuesto municipal sobre plusvalía tiene anticuerpos”. *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 64.

pronunciado de una manera concreta al respecto, a diferencia de otros tribunales constitucionales como el alemán que ha situado en el 50 por 100 el porcentaje máximo aplicable. Nada que ver con la timidez demostrada por el Tribunal español, que la mayor aproximación porcentual que hizo consistió, en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en afirmar que sería confiscatorio “un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”, tamaña obviedad que nada aporta al debate.

Nosotros consideramos a mayor abundamiento que resultarían extensibles a estos supuestos fronterizos las dudas de inconstitucionalidad que se ciernen sobre aquellas normativas susceptibles de generar el denominado “error de salto”⁽¹⁶⁾. El fenómeno que se produce en los términos del artículo 56.3 de la Ley General Tributaria cuando “a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento”, presupuesto para el que la norma dispone la necesaria reducción de oficio. Como se ha comprobado en el ejemplo expuesto, comparando dos situaciones en las que hay un aumento de 100 euros en el incremento real, el incremento de cuota es de 3.560,02 euros, puesto que en un caso no se paga nada por ser inconstitucional y en otro se paga la cuota completa que resulta del régimen legal en toda su crudeza. No tiene sentido a nuestro juicio que se atienda al valor real del incremento en unos casos sí, mientras que en los casos en los que ese valor real es inferior a la cuota (aunque sea levemente) ya se aplique el tipo de gravamen sobre el incremento objetivo y no sobre el incremento real. Son problemas que arrastramos por la posición del Tribunal Constitucional consistente en dejar heridas pero supervivientes las normas de cálculo del impuesto.

Llegados a este punto, creemos que en el fondo la problemática del II-VTNU viene a poner en cuestión los cálculos objetivos de determinación de la base imponible. Las razones de simplificación deben ceder ante la conveniente adaptación a la verdadera capacidad económica. Es cierto que el Tribunal Constitucional ha sido en ocasiones tolerante con los cálculos objetivos⁽¹⁷⁾. Así,

(16) Sobre los problemas de constitucionalidad del error de salto, nos remitimos a CUBERO TRUYO, A. (2010): “Una teoría constitucional sobre el error de salto”. *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 147.

(17) En la sentencia 126/2019, de 31 de octubre, que estamos comentando, empieza afirmando que es “plenamente válida la opción de política legislativa dirigida

en la sentencia 214/1994, de 14 de julio, dictaminó que el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o a tanto alzado. Se trataba de un asunto menor, "gastos de limitada importancia", ante los cuales "la comprobación de la realidad y la exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo". Pero incluso en esa tesitura el Tribunal efectuó un análisis profundo del método objetivo no pudiera tildarse de arbitraria o desconocedora de la capacidad económica del sujeto pasivo (examen que no sabemos si lo pasaría el IIVTNU, que solo basa sus cálculos en el número de años transcurrido) y advirtió que si con esos métodos objetivos se sometiera a tributación una renta inexistente, "ello podría afectar al principio de capacidad económica que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto", anticipando en aquel momento la postura mantenida en sus sentencias sobre el IIVTU. Resulta patente, a nuestro juicio, que los sistemas objetivos llevan en sí mismos el germen patológico de la potencial vulneración del principio de capacidad económica y en esa medida, deben utilizarse con mucha prudencia y debe procederse a su paulatina expulsión del ordenamiento jurídico o a su mantenimiento con carácter marcadamente excepcional y justificado.

Recordemos que en la Ley General Tributaria la voluntariedad es una de las características predicables de los sistemas de determinación objetiva de la base imponible. El artículo 50.3 establece que "las bases imponibles de determinarán con carácter general a través del método de estimación directa", añadiendo a continuación: "No obstante, la ley podrá establecer los supuestos

a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto", aunque después concluyera que esa opción conducía al gravamen inconstitucional de rentas existentes. Y en supuestos que no pueden considerarse meramente excepcionales, de manera que el efecto negativo que provoca la regulación "no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad".

en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”.

Insistimos, debemos tender a eliminar los regímenes objetivos al objeto de lograr una mejor adecuación del sistema tributario al principio constitucional de capacidad económica. En esta línea, en España se decidió hace ya unos años que se iban a reducir los umbrales permitidos para la aplicación del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su equivalente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen simplificado, dejándolos reservados para muy pequeñas empresas, pero las circunstancias de crisis económica han aconsejado no alterar la situación y cada año se aprueban nuevas disposiciones transitorias retrasando la entrada en vigor de los nuevos límites que convertirían esos regímenes objetivos en regímenes de escasa aplicabilidad. El actual perfeccionamiento y ampliación de los deberes de suministro de información, la sofisticación alcanzada en el cruce de datos y la conveniente lucha contra la economía sumergida o informal aconsejan el esfuerzo por una tributación basada en los datos reales y efectivos.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
**El principio de capacidad económica debe ser exigible
igualmente a los pagos a cuenta del impuesto**

Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020,
de 1 de julio

Antonio Cubero Truyo
María Teresa Mories Jiménez

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Tras la aprobación del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, entraron en vigor una serie de *“Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados”* de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En aplicación de esa nueva regulación, la empresa Universal Compression International Holdings, S.L., con una cifra de negocios superior a los 10.000.000 de euros, se vio obligada al ingreso de una cuota tributaria en concepto de segundo pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que veía incrementada su cuantía de forma muy considerable y que, una vez presentada la declaración del Impuesto y la realización de los correspondientes ajustes dio lugar a una devolución de 6.074.718,07 euros. Lo cual ponía de manifiesto que el ingreso de los pagos a cuenta durante el ejercicio y el resultado de la declaración final del Impuesto estaban sensiblemente desconectados, provocando un claro perjuicio para el contribuyente.

La citada empresa, antes de la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre (la Orden Ministerial que en desarrollo de la reforma, adaptaba los modelos y las condiciones de

presentación de los pagos fraccionados), ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por entender que tal regulación vulneraba lo dispuesto en los artículos 86.1 CE y artículo 31.1 CE. Concluido el procedimiento, la Sala acuerda el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

Se trata de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, considerando que la nueva regulación de los pagos fraccionados puede ser constitutiva de una infracción del límite material del decreto-ley (art. 86.1 CE) por la afectación del deber de contribuir; y a la vez, una vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE). Atendiendo a la finalidad de los pagos a cuenta y a su carácter autónomo respecto a la obligación tributaria principal, con el nuevo régimen contenido en la citada norma discutida, en el caso objeto de la controversia se produce un incremento del pago a cuenta que lo hace ampliamente superior respecto de la obligación finalmente devengada, lo que "supone obligar al sujeto pasivo a efectuar un esfuerzo fiscal durante el ejercicio superior al necesario (obligándole a procurarse la liquidez necesaria con la que afrontarlo), que no desaparece luego por el mero hecho de que finalmente se le devuelva el exceso soportado". Dado que esta situación se produce mediante un decreto-ley, se estarían traspasando los límites materiales impuestos por el art. 86. 1 CE, incluso en un caso como el presente en el que el pago fraccionado controvertido afecta exclusivamente a los sujetos pasivos con elevados resultados contables positivos.

Por otra parte, se pone de manifiesto una posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, por la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades, pues según la Audiencia Nacional, la nueva regulación establece un régimen para determinar la obligación tributaria de pago a cuenta de las grandes empresas distinto del previsto para las sociedades en general y diferente del establecido para calcular la obligación tributaria principal, provocando una desconexión de dichos pagos fraccionados con la posible cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades que definitivamente tenga que soportar el contribuyente a la hora de practicar la liquidación final, desatendiendo por tanto a su capacidad económica real.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Para la empresa recurrente la nueva regulación del régimen de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades, estableciendo una cuantía mínima sumamente elevada, supone de facto “una nueva figura impositiva completamente alejada de la cuota definitiva del tributo”, configurándolo como un “mecanismo de financiación al Estado mediante un préstamo no retribuido de determinados contribuyentes (anticipo de tesorería a tipo de interés cero)” pues, ante la ausencia de la debida correspondencia y correlación sustantiva y temporal entre el pago a cuenta y la cuota del impuesto implica que transforma el deber de contribuir de estas entidades en un deber de financiación gratuita del Estado, que no hace sino provocar un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.

Ante este cambio tan sustancial, la entidad recurrente entiende que resulta afectado el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE por el Real Decreto-ley 2/2016, con fundamento en la STC 73/2017, de 9 de junio, analizando tres extremos fundamentales que se recogen en la citada sentencia. En primer lugar, el tributo afectado por el decreto-ley es el Impuesto sobre Sociedades, que constituye una de las piezas básicas del sistema tributario, por lo que la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable. En segundo lugar, los pagos fraccionados que han resultado afectados por la nueva regulación, constituyen un elemento esencial del tributo, pues tienen la consideración de deuda tributaria y cumplen la función de ser un anticipo del impuesto. Por último, la incidencia que la modificación operada ha tenido en el deber de contribuir ha sido reconocida por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria al señalar que “los pagos fraccionados son ‘el principal componente del impuesto’ (informe anual de recaudación para el ejercicio 2018, páginas 27 a 29), sin que sea irrelevante el hecho de que los afectados por la medida hayan sido solo 9.069 contribuyentes (según los datos de la propia AEAT), pues se trata, precisamente, de los principales contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (de hecho, el impacto directo de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 2/2016 en el segundo pago fraccionado del ejercicio 2016 para las denominadas ‘grandes empresas y grupos’ supuso, según sus datos oficiales, un incremento de casi el 175 por 100 del importe de la recaudación)”.

En cuanto a la vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, a juicio de la empresa recurrente dado que el pago fraccionado mínimo introducido por el Real Decreto-ley 2/2016, se calcula sobre el resultado contable, prescindiendo de los ajustes extracontables previstos en la propia norma, como pueden ser las rentas exentas o determinados ingresos contables excluidos, sin minorar las bases imponibles negativas por pérdidas sufridas en periodos anteriores pendientes de aplicación, y sin aplicar en la cuota las deducciones legalmente previstas, provoca una absoluta desconexión entre el método de cálculo del pago fraccionado mínimo y el método de cálculo del impuesto (como así lo reconoce la propia AEAT en los informes de recaudación anual correspondientes a los ejercicios 2016, 2017 y 2018), que resulta contraria al principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Para el Abogado del Estado, la modificación introducida por el Real Decreto-ley 2/2016 no afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no vulnera los límites materiales del art. 86.1 CE, en relación con el artículo 31.1 CE, por considerar que esta norma ha afectado exclusivamente a la obligación que ya tenían determinados contribuyentes de efectuar pagos a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades, sin que pueda considerarse anómalo el uso del resultado contable como indicador de la capacidad económica de los contribuyentes a efectos de determinar el importe mínimo del pago fraccionado, ni la obligación de efectuar pagos fraccionados constituye uno de los elementos esenciales del impuesto. Por ello el posible incremento provocado por el Real Decreto-ley 2/2016 en los pagos fraccionados no llega a suponer una alteración relevante en el régimen que ya existía, coincidiendo con la postura del Tribunal Supremo en el Auto de 10 de octubre de 2018.

En cuanto a la posible vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) por la forma de calcular el importe de los pagos a cuenta, considera la conexión de la obligación de efectuar los pagos a cuenta con el resultado contable (el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias) cuando es positivo, representa un claro indicio de la capacidad económica del sujeto pasivo. Y si bien es cierto que para la determinación de la base imponible se establecen unas reglas especiales de valoración que determinan una

diferencia entre el resultado contable y la cuota final del tributo, también lo es que el impuesto tiene como base para su cálculo el resultado contable. Por tanto, como razona el citado Auto del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2018, aunque la cuenta de pérdidas y ganancias no pueda equipararse a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (al excluirse algunas cantidades exentas o las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), no cabe duda de que los beneficios –contables- de la sociedad se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica de las sociedades llamadas a cumplir con tal obligación a cuenta (y ello incluso en el presente caso, en el que la sociedad es una entidad de tenencia de valores extranjeros sometida a un régimen especial en el que las rentas derivadas de su participación en entidades extranjeras están exentas, exención que no se aplica en el resultado contable, y ello no la exime de la regla del ingreso mínimo del pago fraccionado, que va a resultar muy superior al importe de la cuota del Impuesto).

Frente a esta postura, la Fiscal General del Estado, que comparte con la empresa recurrente las dudas sobre el empleo del decreto-Ley en esta nueva regulación, insiste en la necesidad de analizar la cuestión en relación con la vulneración del principio de capacidad económica aportando argumentos en esa dirección, que luego no serán utilizados por el Tribunal Constitucional, ya que no entrará en el análisis de este segundo aspecto.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional recoge las argumentaciones que, al hilo de las múltiples ocasiones en las que ha tenido que pronunciarse sobre esta materia, ha ido elaborando, en relación con el uso del decreto ley en el ámbito tributario, indicando que este instrumento podrá utilizarse “siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no ‘afecte’ en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas”. En efecto, se requiere la concurrencia de una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, mediante él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.

En cuanto a la interpretación del límite material del art. 86.1, el Tribunal vuelve a insistir en que el decreto-ley “no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la

determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”, considerando que vulneraría el art. 86.1 CE “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”.

En relación con la medida que se discute, el Tribunal Constitucional analiza los tres extremos que se indicaron por la parte recurrente y la Fiscal General del Estado para llegar a la conclusión de que la misma afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En primer lugar, porque afecta al Impuesto sobre Sociedades, que es una pieza básica del sistema tributario, junto con el IRPF, constituyendo un tributo global sobre la renta, que sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta. Por tanto, a juicio del Tribunal, “la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar también al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable”.

En segundo lugar, para el Tribunal Constitucional los pagos fraccionados son prestaciones coactivamente impuestas para la financiación del gasto público, constituyendo prestaciones patrimoniales de carácter público, de naturaleza tributaria, concretamente, impositiva. Aunque tienen “carácter autónomo” respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), ambas obligaciones son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente. Dado que los elementos que se han visto afectados por el Decreto-ley afectan al cálculo de la cuantía del ingreso, estamos ante elementos esenciales del tributo que no pueden verse modificados por este instrumento normativo.

Por último, y en relación con la naturaleza y el alcance de la concreta regulación de que se trate, para el Tribunal Constitucional la nueva normativa, al introducir importantes cambios respecto a la anteriormente en vigor, ha supuesto una alteración sustancial en la forma de cálculo del pago a cuenta, pues

la magnitud resultante es sustancialmente distinta a la que posteriormente pueda derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo, incrementando de forma sustantiva el importe de la cuantía mínima que la empresa debe ingresar de forma obligatoria. Independientemente de que sea un reducido grupo de contribuyentes los que se puedan ver afectados (las empresas con una cifra de negocios igual o superior a los diez millones de euros), se está incidiendo en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Ello determina la declaración de inconstitucionalidad y la nulidad del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, y debido a la estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) el Tribunal Constitucional considera innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE)

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En un estudio sobre el principio de capacidad económica hemos terminado seleccionando la sentencia 78/2020, de 1 de julio, por representar el más reciente de los pronunciamientos destacados del Tribunal Constitucional en materia tributaria, a pesar de que en este caso, como ya hemos anunciado, el Tribunal eludió pronunciarse sobre la hipotética lesión del principio de capacidad económica que había sido invocada, al considerarlo innecesario por haberse ya estimado el primer motivo de inconstitucionalidad que era la violación del art. 86.1 de la Constitución (utilización indebida del decreto-ley).

Pero el tema que se planteaba, la aplicación del principio de capacidad económica a la regulación de los pagos a cuenta del tributo, nos parece del máximo interés. Se trataba de la nueva regulación de los pagos fraccionados que deben realizar las entidades a lo largo del ejercicio a cuenta de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que resulte posteriormente al tiempo de presentar la declaración. Como es sabido, el plazo de la declaración del Impuesto sobre Sociedades se extiende del 1 al 25 de julio del año siguiente al periodo impositivo (en el caso más habitual de que el ejercicio económico de la sociedad coincida con el año natural). Por tanto, las sociedades se ven obligadas a realizar unos pagos anticipados o provisionales, en los veinte primeros días de los

meses de abril, octubre y diciembre, a cuenta del Impuesto cuya cuantía exacta se determinará en el mes de julio siguiente.

La novedad que se introdujo en el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, iba dirigida a las grandes sociedades, aquellas con una cifra de negocios de al menos 10 millones de euros, a las cuales se les incrementaba el porcentaje aplicable para calcular el importe de los pagos fraccionados y, sobre todo, se les establecía una cuota mínima que se determina aplicando un porcentaje no ya sobre la base imponible del Impuesto sino sobre el resultado contable, el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias. Sabido es que entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades hay o puede haber una distancia considerable, fruto de la aplicación de los necesarios ajustes extracontables, dado el diferente tratamiento que ciertas partidas reciben a efectos de la contabilidad y a efectos de la fiscalidad. En el caso que dio origen a la sentencia, la separación entre el pago a cuenta y la cuota era enorme, lo que generó un derecho a la devolución de que, a nuestro juicio, revela con claridad que la regulación del pago fraccionado se ha hecho sin atender adecuadamente a la capacidad económica real y es, por ende, inconstitucional.

En España, el Tribunal Supremo sí ha sido rotundo al aplicar los principios del art. 31.1 CE a los pagos a cuenta y ha anulado por ello múltiples normas reglamentarias (si fueran normas legales, tendría que ser el Tribunal Constitucional el que dirimiera el asunto, pero cuando son de rango reglamentario el Tribunal Supremo se encarga de velar por su constitucionalidad) que establecían pagos anticipados excesivos, que no guardaban la suficiente conexión con la capacidad económica de los sujetos afectados⁽¹⁸⁾.

(18) En los Antecedentes de la sentencia 78/2020, sale a relucir un amplio repaso a los pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que considera que determinados pagos a cuenta son inconstitucionales por vulneración del principio de capacidad económica (e incluso del principio de no confiscatoriedad): “Así se ha venido pronunciando la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en situaciones semejantes (respecto de los pagos a cuenta fraccionados y retenciones), en la que ha venido censurando (desde hace más de dos décadas), como contrarias al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, las situaciones en las que el abono anticipado no guardaba la debida relación con la renta real que se pretendía gravar (STS 7608/1993, de 12 de noviembre); rebasando sensiblemente las cuotas finales del impuesto y obligando a los sujetos pasivos a satisfacerlas con recursos diferentes de los rendimientos de

En cambio, el Tribunal Constitucional no ha tenido oportunidad de afrontar directamente este asunto y ahora que surgía una oportunidad extraordinaria, no la ha podido aprovechar por haber dejado zanjada la inconstitucionalidad por violación de los límites materiales al decreto-ley establecidos en el art. 86.1 CE. Los únicos precedentes del Tribunal Constitucional al respecto no invitarían al optimismo, porque habían mostrado una enorme timidez en la aplicación de los principios del art. 31.1 CE a los pagos a cuenta⁽¹⁹⁾. Veamos tales precedentes.

Por un lado, la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, se ocupó de la figura de los ingresos anticipados en las contribuciones especiales, que guarda cierto paralelismo con los pagos a cuenta del IRPF, como el propio Tribunal deja reflejado: “Los ingresos anticipados de las contribuciones especiales constituyen una figura jurídica tradicional en las normas locales de nuestro país (arts. 32 Real Decreto 3250/1976 y 223 Real Decreto Legislativo 781/1986), asimilable a otras obligaciones previstas en nuestro sistema tributario, como es el caso de la retención a cuenta o los pagos fraccionados en el I.R.P.F., que tiene como finalidad garantizar la satisfacción de un crédito futuro: el que tendrá lugar en favor del Ente local cuando, ejecutadas las obras (o un tramo de las mismas si estas son fraccionables) o iniciada la prestación

su actividad (STS 4956/1999, de 10 de julio); implicando sufrir injustificadamente la lesión financiera que tales abonos anticipados suponían (STS 4067/2000, de 19 de mayo); operando a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo interés exigido coactivamente, tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto (STS 1662/2000, de 2 de marzo); aplicándose sobre rendimientos brutos en los que se integraban conceptos no tomados en consideración para determinar la base imponible (STS 2184/2000, de 18 de marzo); o estableciéndose sin existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible del impuesto y la base para calcular los pagos fraccionados (STS 7771/2002, de 21 de noviembre)”.

- (19) Sobre los precedentes del Tribunal Constitucional relacionados en alguna medida con los pagos a cuenta, seguimos lo expuesto en CUBERO TRUYO, A. (2017): “La necesidad apremiante de mejorar la conexión entre las retenciones y la cuota final del IRPF”, en GARCÍA-OVIES SARANDASES, I., PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y SESMA SÁNCHEZ, B. (Dir.): *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la Profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra.

del servicio público local, se devengan las contribuciones especiales (art. 33.1 L.H.L.)". En el recurso se alegaba que la posibilidad que la ley concedía a los Ayuntamientos de exigir por adelantado el pago del importe anual de las contribuciones especiales, en función del coste previsto para el año siguiente, vulneraba el principio de capacidad económica, puesto que la capacidad debía apreciarse una vez realizada la obra o prestado el servicio, pero no antes. El Tribunal Constitucional rechazó tal posición considerando que el anticipo estaba justificado ("es oportuno recordar que, conforme a lo previsto en el art. 29.3 L.H.L., nos hallamos ante un tributo afectado, con el fin exclusivo de sufragar el coste de la obra pública o del servicio público, de tal manera que su exacción anticipada subviene precisamente a la más pronta ejecución de la obra y servicios públicos ya aprobados") y que existía la posibilidad de su devolución si el anticipo terminara resultado excesivo, quedando entonces subsanado el problema, puesto que la Corporación local practicaría de oficio la pertinente devolución. Con lo cual se ponía en evidencia que el Tribunal Constitucional, al menos en aquel momento, concedía importancia al dato de la provisionalidad de estas prestaciones, que le llevaba a no considerar necesario imponer un rigor excesivo en el cumplimiento de los principios del art. 31 CE.

Por otro lado, la sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, se ocupó de una figura existente en el ya derogado impuesto de plusvalía (la llamada "modalidad equivalente", que se configuraba como una especie de retención o pago a cuenta de la "modalidad ordinaria" del impuesto). Y resultaba que la actualización de los valores de adquisición para determinar el importe de la plusvalía solo se realizaba en la modalidad ordinaria (lo que sería la cuota final del impuesto), pero no en la anterior modalidad equivalente (lo que sería el pago a cuenta). El Tribunal Constitucional consideró que no había lugar a pronunciarse por falta de relevancia, pero sí se permitió afirmar que "el carácter del mero pago a cuenta, deducible al ser liquidada la modalidad ordinaria, supone, en primer lugar, que la falta de corrección monetaria en las liquidaciones decenales no produzca aún la eventual lesión de los preceptos constitucionales invocados por el Auto, que sólo tendría lugar en el momento de la liquidación definitiva del impuesto". Esta afirmación trasluce un notorio desinterés por la sintonía de los pagos a cuenta con los principios constitucionales del art. 31.1, postura que se halla absolutamente separada de la actitud más incisiva que demuestra el Tribunal Supremo.

Por eso, nos hubiera gustado que el Tribunal Constitucional hubiera llegado a pronunciarse de manera expresa en el caso de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, porque estamos convencidos de que se hubiera separado de esa visión anterior y su doctrina hubiera ido en la línea de reclamar a los pagos a cuenta el ajuste necesario a la capacidad económica real de los contribuyentes, exactamente igual que con la verdadera cuota del tributo.

El indicio claro en este sentido es que el Tribunal Constitucional, al examinar si el Real Decreto-ley 2/2016 ha afectado al deber de contribuir y por tanto vulnera el art. 86.1 CE, su respuesta depende de la importancia en el conjunto del sistema del tributo afectado (el Impuesto sobre Sociedades) y depende de la importancia de los elementos de ese tributo que hayan resultado alterados (en este caso, los pagos fraccionados). Y es ahí cuando el Tribunal hace hincapié en que los pagos fraccionados, aunque tienen carácter autónomo respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), su existencia y justificación depende de la misma capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición: la renta del contribuyente obtenida durante un ejercicio económico. Esta renta resulta gravada “sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación que debe practicarse tras el devengo del impuesto durante el siguiente período impositivo”. Para el Tribunal, tanto la obligación anticipada como la principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria, “que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente”⁽²⁰⁾. A la vista de semejantes fundamentos, nos

(20) Se percibe que el Tribunal Constitucional sigue de cerca la estela de los razonamientos vertidos por la Fiscal General del Estado: “Ambas obligaciones, principal y a cuenta de la principal, concurren a someter a gravamen a un idéntico sujeto pasivo, por una misma y única capacidad económica, por un mismo impuesto –en este caso, el de sociedades– y por un mismo período impositivo, aunque lo hagan en dos momentos temporales distintos. Esto supone que estamos ante obligaciones tributarias estrechamente vinculadas cuyos elementos de cuantificación debe establecerse de forma homogénea, con criterios idénticos y semejante incidencia, lo que exige que debe existir la máxima concordancia entre una y otra obligación y, por ende, entre la base imponible del impuesto y la base para el

parece evidente que en cuanto tenga ocasión, el Tribunal Constitucional va a afirmar que el principio de capacidad económica vincula igualmente a los pagos a cuenta del impuesto, a pesar de su carácter provisional susceptible de regularización en la posterior declaración.

Por último, queremos aprovechar la selección de esta sentencia 78/2020, de 1 de julio, para cerrar el presente trabajo haciendo una llamada de atención sobre el uso –y abuso– del decreto-ley⁽²¹⁾. Nos parece importante poner de manifiesto cómo las circunstancias de gravedad, unido al hecho de la ausencia de mayorías absolutas, representan el caldo de cultivo para la profusión de los decretos-leyes. En el momento de redactar estas líneas han sido 28 los decretos-leyes aprobados, frente a solo 3 leyes (incluso si nos fijamos en el año anterior, se aprobaron 18 decretos-leyes en 2019 y una cifra significativamente inferior de leyes, solo 5). A ello hay que unir el dato de la también amplísima producción de decretos-leyes por parte de aquellas Comunidades Autónomas que han incluido en sus Estatutos la facultad de aprobación de decretos de urgencia (por ejemplo, ya se han aprobado hasta la fecha 32 decretos-leyes en Cataluña o 24 en Andalucía). Lo cual pone de manifiesto que se ha convertido en la forma habitual de legislar, dejando al poder legislativo la simple potestad de convalidación. Con independencia de que pueda existir una justificación fáctica de esta manera rápida de intervención normativa, lo cierto es que no se acomoda a las previsiones constitucionales, donde no se considera suficiente que

cálculo de los pagos fraccionados. No puede admitirse, entonces, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, que la obligación anticipada de un impuesto no se someta a las mismas exigencias que la obligación principal a la que sirve". Para la Fiscal, "lo que es inconstitucional para la obligación principal lo es para la obligación a cuenta, no pudiendo apelarse al carácter provisional del pago a cuenta para eludir las exigencias derivadas de aquellos principios". Muy distinta es la posición escasamente fundada del Abogado del Estado que se observa en los Antecedentes de esta sentencia, para el cual no hay vulneración del principio de capacidad económica teniendo en cuenta entre otros factores "la circunstancia de que la suma de los pagos fraccionados es luego deducible de la cuota del Impuesto sobre Sociedades".

- (21) Para un análisis más amplio de la problemática de los decretos-leyes, nos remitimos a la obra colectiva dirigida por CUBERO TRUYO, A. (2016): *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra.

concurra el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, sino que hay un requisito adicional en virtud del cual se limitan las materias que pueden ser abordadas mediante decreto-ley. Resulta evidente que muchos de los decretos-leyes aprobados no tienen en cuenta esta limitación material. Hay casos en los que el asunto termina llegando ante el Tribunal Constitucional (y la sentencia analizada es una muestra de ello), pero hay otros muchos casos en los que el decreto-ley no es objeto de recurso, si son intervenciones en las que hay amplio acuerdo político e incluso ciudadano, de manera que no se producen impugnaciones. Pero nos parece obligado dejar patente que estos métodos de producción normativa que se han hecho habituales representan toda una mutación constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

- CUBERO TRUYO, A. (2020): “La ruptura o no ruptura del periodo impositivo y su influencia en la declaración o declaraciones de la unidad familiar”, en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (Dir.): *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra.
- CUBERO TRUYO, A. (2019): “Rechazo a un criterio administrativo no previsto en la Ley del IRPF e inconstitucional: la imputación de renta pos los garajes o trasteros de la vivienda habitual que no hayan sido adquiridos conjuntamente”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 127.
- CUBERO TRUYO, A. (2017): “La necesidad apremiante de mejorar la conexión entre las retenciones y la cuota final del IRPF”, en GARCÍA-OVIES SARANDASES, I., PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y SESMA SÁNCHEZ, B. (Dir.): *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la Profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra.
- CUBERO TRUYO, A. (2016): *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*. Aranzadi Thomson Reuters. Navarra.
- CUBERO TRUYO, A. (2015): “La posición del Tribunal Constitucional sobre el decreto-ley, a través de sus Autos de inadmisión a trámite de las cuestiones de inconstitucionalidad”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 7.
- CUBERO TRUYO, A. (2010): “Una teoría constitucional sobre el error de salto”. *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 147.

- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (2014): “El principio constitucional de capacidad económica en el IAE. Nuevas perspectivas y análisis crítico”, en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coord.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. (2020): “El impuesto municipal sobre plusvalía tiene anticuerpos”. *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 64.
- MIGUEL CANUTO, E. de (2014): “Capacidad económica y Tribunal Constitucional”, en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coord.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MORENO SERRANO, B. (2020): *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Su necesaria adaptación a los pronunciamientos constitucionales*. El Consultor de los Ayuntamientos. Wolters Kluwer. Madrid.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T. (2016): “El conflictivo recorrido legislativo y jurisprudencial del gravamen sobre los depósitos de las entidades de crédito en el ámbito estatal y autonómico. Perspectivas de futuro”. *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2009): “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica: comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero”. *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 142.

II

CAPÍTULO

Jurisprudencia sobre Constitucional Tributario y parte general del Derecho Tributario

LA DOCTRINA DEL TC SOBRE LA INVESTIGACIÓN DE LAS CUENTAS CORRIENTES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (Derecho a la intimidad y Deber de contribuir al sostenimiento del gasto público)

Sentencia Del Tribunal Constitucional Español
STC 110/1984, 26 de noviembre.

Ester Machancoses García^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

La Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (DGIFT, Resolución 10 marzo 1983) dictó una resolución autorizando a la Inspección para la investigación de las operaciones activas y pasivas en determinadas entidades bancarias y de ahorro en las que figurase como titular el contribuyente -abogado de profesión-. En un primer momento, el contribuyente obtuvo Sentencia a su favor, que declaraba la nulidad de la Resolución de la DGIFT (Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 1983), con ocasión de la interposición de un recurso contencioso-administrativo. Sin embargo, el Abogado del Estado interpuso recurso ante el Tribunal Supremo (en adelante TS) y la Sentencia de la Audiencia Nacional fue revocada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 1983. Finalmente, el contribuyente presentó demanda de amparo ante el Tribunal Constitucional (en adelante TC) por entender que la investigación de sus cuentas corrientes, autorizada por la Resolución administrativa, y confirmada por la Sentencia del TS, vulneraba el Derecho a la intimidad consagrado en el art. 18.1 de la Constitución. Asimismo, el derecho a la presunción de inocencia (24.2 CE) y el principio de igualdad contenido en el artículo 14 de la CE.

(*) Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia, España.

2. CONTROVERSIA

El interrogante que se suscita ante el TC es si la investigación de cuentas corrientes por la Inspección tributaria, en determinados establecimientos de crédito, constituye una vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en el art. 18.1 de la Constitución. Para ello, el TC debe pronunciarse sobre el contenido esencial del Derecho a la intimidad recogido en el artículo 18.1 de la Constitución y, en particular sobre cómo se imbrica en el mismo el secreto profesional, así como el secreto bancario y la intimidad económica, en relación con la facultad de la Administración Tributaria de solicitar datos sobre las cuentas corrientes de los contribuyentes.

Además, se plantea si es legal la autorización a la Administración Tributaria para conocer los movimientos de las cuentas corrientes del contribuyente, con base en una norma preconstitucional, como es la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, que reguló por primera vez el levantamiento del secreto bancario a efectos tributarios. En particular, si es ilegal porque su contenido ha quedado derogado por el Derecho a la intimidad del art. 18.1 de la CE, que protege la intimidad económica y, por ende, el secreto bancario o, si resulta legal la autorización porque sigue vigente la Ley 50/1977 conforme a la cual se llevó a cabo, al no verse afectada por el contenido del Derecho a la intimidad del artículo 18 de la Constitución de 1978.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El recurrente en amparo ante el Tribunal Constitucional defiende que las cuentas bancarias constituyen intimidad económica protegida por el artículo 18 de la CE, de manera que, por un lado, se prohíbe la comunicación sobre datos recogidos en las cuentas corrientes y, de otro lado, con la promulgación de la Constitución de 1978, la autorización de la Administración tributaria para investigar las cuentas corrientes del contribuyente carecía de cobertura legal, al quedar derogada la Ley 50/1977 de Reforma Fiscal (LRF), por dotar facultades ilimitadas a la Administración Tributaria y ser contrario al contenido del Derecho a la intimidad del artículo 18 de la Constitución. En concreto, defiende la vulneración de tres preceptos constitucionales (art. 18, 14 y 24 CE):

- 1) *Vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE): El recurrente defiende que la Resolución de la Administración y la Senten-*

cia del Tribunal Supremo, que legitiman la investigación de las cuentas corrientes del contribuyente, vulneran el derecho fundamental de la intimidad personal y familiar reconocido en el art. 18 de la Constitución Española al permitir, sin habilitación legal suficiente, una intromisión en aspectos de la vida profesional, personal y familiar que se reflejan en las cuentas sometidas a investigación.

En primer lugar, siguiendo la doctrina de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 1983 el recurrente arguye que una cuenta corriente forma parte de la intimidad económica y, por consiguiente, de un aspecto fundamental de la intimidad personal y familiar consagrada en el art. 18.1 CE ya que, en una sociedad moderna, una cuenta corriente constituye “una biografía personal en números”.

El argumento principal del nexo entre cuenta corriente e intimidad económica protegida por la Constitución es el principio del secreto bancario que restablece la CE de 1978. De la existencia de este principio nunca ha dudado la doctrina mercantilista española de la mano de profesores como Garrigues y Jiménez de Parga, que viene consagrada por diversas disposiciones. En este sentido, si la Ley 50/1977 levantaba el secreto a efectos tributarios, la Constitución española de 1978 lo restablece en cuanto forma parte de la protección a la intimidad personal que consagra el art. 18.1 de la Constitución. Este precepto protege el secreto bancario, ya que la intimidad económica es uno de los elementos integrantes de la intimidad personal puesto que la apertura de una cuenta corriente es un acto voluntario, que se produce en el bien entendido de que no va a constituir una fuente de información para nadie, incluida la Administración Pública. De conformidad con este derecho constitucional a la intimidad, la protección no solo se extiende a la revelación de datos sino, también, al conocimiento de los mismos.

Además, defiende el recurrente que las cuentas objeto de investigación, además, reflejan también los ingresos profesionales, de forma que la explicación de los ingresos y salidas en esa cuenta al Inspector de Hacienda puede suponer romper el secreto profesional a que el recurrente, como Abogado, está obligado.

En segundo lugar, que la habilitación legal por la Ley 50/1977 (LRF) se debía entender derogada con la entrada de la Constitución (Disposición derogatoria) y, por tanto, resultaba nula la autorización de la investigación con base en dicha norma, por carecer de cobertura legal, lo que provocaba una vulneración del derecho fundamental a la intimidad, reconocido en

la Norma Suprema que es fuente del Derecho. Los argumentos sobre la derogación de la Ley 50/1977 se basaban en que el recurrente consideraba que esta norma regulaba unas facultades exorbitantes a los servicios inspectores de la Administración Tributaria, de forma que podía llegar a invadir, aunque sea potencialmente, la intimidad económica como parte de la intimidad personal.

En tercer lugar, consideraba el recurrente que el principio de igualdad de los administrados en el sostenimiento de los gastos públicos, recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, no es cobertura suficiente para justificar una vulneración de un derecho constitucional, pues el fin no justifica los medios.

- 2) Vulneración de la presunción de inocencia recogida en el art. 24.2 de la Constitución Española. De forma tangencial, el recurrente aduce también que la investigación de sus cuentas corrientes vulnera el principio de presunción de inocencia, si bien, la Administración presume que las declaraciones de la renta presentadas por el recurrente son falsas y, además, le obliga a buscar pruebas contra sí mismo.*
- 3) Vulneración del principio de igualdad ante la Ley del art. 14 de la Constitución Española. Por último, también entiende que se ha vulnerado el principio de igualdad constitucional en tanto que se producía una discriminación al exigirse al contribuyente la presentación de unos documentos que, en términos generales, no se solicitan del resto de los contribuyentes, especialmente de profesionales en situación similar a la suya.*

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional, apoyándose en los argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo, el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, en defensa de la Administración Tributaria, concluye que, las cuentas corrientes no constituyen intimidad económica protegida por el Derecho a la intimidad de la Constitución. Éste no es un Derecho absoluto, sino un Derecho limitado por el Deber de contribuir de todos al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución y, en este sentido, el secreto bancario no queda protegido por el artículo 18.1 de la CE, menos aún el secreto profesional que se regula en una disposición concreta de la Constitución y que no obsta para suministrar información fi-

nanciera a la Administración Tributaria. Ahora bien, en el marco del deber de contribuir, la información debe atender a la causa genérica de cada operación bancaria (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc), y no a su causa concreto, esto es, no al contenido concreto de la relación subyacente. El origen y destino de los movimientos sin atentar a la esfera íntima del contribuyente.

Por otro lado, y como consecuencia de lo anterior, la facultad de la Administración Tributaria para exigir datos sobre cuentas corrientes contenida en la LRF 50/1977 no ha quedado derogada por la promulgación de la Constitución y, en el caso concreto, la autorización a la Administración Tributaria tenía cobertura legal suficiente en esta normativa. En este contexto, la situación era acorde con la Ley Orgánica 1/1982 de 5 de mayo, de Protección civil de derechos al honor, intimidad personal y propia imagen, que exige una Ley para legitimar una intromisión en el Derecho a la intimidad.

En el particular, el TC entiende que no se produce vulneración al Derecho a la intimidad, ni al principio de presunción de inocencia ni al principio de igualdad por los siguientes argumentos:

- 1) *No se produce vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en el art. 18.1 de la Constitución (Fundamentos Jurídicos 3 a 11). El artículo 18.1 de la CE contiene un reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida. En lo que respecta a los datos de cuentas corrientes, es posible exigir por la Administración Tributaria los datos relativos a la situación económica de un contribuyente. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la norma fundamental, según el cual “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio”. De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como hace la LRF, a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito.*

Así, frente a la pretensión del recurrente, en primer lugar, afirma el TC que el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales no está protegido constitucionalmente por el derecho a la intimidad. Aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad nos encontraríamos que, ante el fisco, operaría un límite justificado de ese derecho. Como ya ha declarado este TC, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionales protegidos (STC 11/1981, de 8 de abril, FJ 7 y STC 2/1982, de 29 de enero, FJ 5). En suma, el Derecho a la intimidad del art. 18.1 CE, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de “arbitraria”.

Ahora bien, en segundo lugar, la investigación fiscal se encuentra limitada a la hora de conocer hechos pertenecientes a la esfera de la estricta vida personal y familiar. El art. 18.1 de la Constitución impide las injerencias en la intimidad “arbitrarias o ilegales”, como dice claramente el art. 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York). Por ello, es importante señalar que las certificaciones pedidas al recurrente, o a las entidades bancarias, son los extractos de las cuentas, en que figuran, como es notorio, sólo la causa genérica de cada partida (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc.), pero no su causa concreta. Los datos de las cuentas en sí no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, como no la tiene la declaración sobre la renta o sobre el patrimonio. Además, y siguiendo con las cautelas propias para evitar injerencias arbitrarias, la Administración, de conformidad con la LRF (Ley 50/1977) no está dotada de facultades ilimitadas en materia fiscal. Está sujeta a unos requisitos estrictos regulados en la Ley 50/1977 (LRF), lo que lleva a afirmar que la autorización con base en esta norma tiene cobertura legal suficiente para la investigación de datos

financieros y no resulta contraria al contenido esencial del Derecho a la intimidad consagrado en la Constitución.

En cuanto a la protección del secreto profesional que invoca el recurrente, es decir, el deber de secreto que se impone a determinadas personas, entre ellas los Abogados, de lo que conocieren por razón de su profesión, viene reconocido expresamente por la Constitución que en su art. 24.2 dice que la Ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se está obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos. La Constitución consagra aquí lo que es no un derecho sino un deber de ciertos profesionales que tiene una larga tradición legislativa. Es evidente que, si el secreto es obligado, e incluso su violación es castigada penalmente, la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole. Ahora bien, la exigencia de exigir las certificaciones del movimiento de las cuentas no viola en sí el secreto profesional, puesto que en ellas sólo aparece la causa genérica de cada operación bancaria, y no el contenido concreto de la relación subyacente. Tampoco vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las entidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección. La cuestión podría suscitarse si la Inspección al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Sólo entonces podría y debería negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional.

Por último, afirma el TC, en relación con las cuentas corrientes y el derecho a la intimidad, que por lo que se refiere al secreto bancario, éste es distinto del secreto profesional. En lo que aquí importa el secreto bancario no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad del cliente reconocido en el art. 18.1 de la Constitución, pues no hay una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto profesional. De forma que lo que se ha dicho antes sobre los límites del derecho a la intimidad es totalmente aplicable al caso en que sea la entidad de crédito la obligada a facilitar los datos y antecedentes que requiera la Inspección.

- 2) *Tampoco se produce vulneración de la presunción de inocencia recogida en el art. 24.2 de la CE (Fundamento Jurídico 2). La vulneración se produciría si la Administración tributaria hubiera presumido que el recurrente ha defraudado y debe probar que no lo ha hecho, cuando debía presumir lo contrario y*

asumir la Inspección la carga de la prueba. Pero aquí la situación no es esta. En el presente caso, la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. En el caso presente, además, se solicita unos datos al contribuyente que, si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito. No se le exige, por tanto, que “declare contra sí mismo” (art. 24.2 de la Constitución), sino que se le faculta para entregar unos documentos que en todo caso tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito).

- 3) *Tampoco se produce vulneración del principio de igualdad del art. 14 de la CE (Fundamento Jurídico 2). La Inspección Fiscal tiene que obrar sobre un conjunto de datos, incluidos los resultados de la propia inspección en las distintas etapas de su labor. Esto hace prácticamente imposible que otros contribuyentes se encuentren en idénticas circunstancias de forma que se pueda apreciar una vulneración del principio de igualdad.*

5. COMENTARIO SOBRE LA SENTENCIA

¿Pertencen las cuentas corrientes a la esfera de la intimidad económica protegida por la Constitución Española? ¿En qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? La presente Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, se erige en el primer pronunciamiento sobre la posibilidad de investigar las cuentas corrientes por parte de la Administración Tributaria en el marco del Derecho a la intimidad recogido en el artículo 18 de la vigente Constitución Española de 1978. Se pronuncia así, sobre cómo se plasma en la Constitución el equilibrio entre, por un lado, la protección de la intimidad, y de la información financiera y profesional y, por otro lado, del deber de contribuir. Deja claro que el derecho fundamental a la intimidad no es absoluto y que este tipo de intromisión -acceso a la información de las cuentas corrientes por la Administración Tributaria- está justificada por el cumplimiento de otros objetivos constitucionales como, en este caso, el deber de contribuir de todos al sostenimiento del gasto público (artículo 31.1 CE). Ahora bien, la Constitución prohíbe las injerencias arbitrarias o ilegales. De

ahí las cautelas que exige la norma legal, de tipo formal, sobre la autorización del requerimiento por un órgano determinado al efecto y, de tipo sustantivo, en tanto que la información está limitada a la causa genérica (identificación de personas y cuentas en el origen y destino de los movimientos de ingresos y gastos), pero no puede excederse al contenido concreto (relacionado con el ámbito íntimo del contribuyente).

Como sintetizaba el profesor Carmelo Lozano Serrano, en su última edición del Manual "Curso de Derecho Financiero y Tributario" (edición vigésimo novena, páginas 473 y ss), el Tribunal Constitucional ha venido fundamentando el deber de colaboración -como, en general, las potestades comprobadoras e investigadoras de la Administración tributaria- en el propio deber de contribuir y en los principios del art. 31.1 CE que lo sustentan (SSTC 110/1984, 76/1990 y 50/1995). Como afirma la STC 233/2005, de 26 de septiembre, en su fundamento jurídico quinto (FJ5º) "no cabe duda de que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE" (AATC 197/2003, 16 junio FJ2º y en sentido similar SSTC 110/1984 FJ5; 143/1994 de 9 de mayo, FJ6º y 292/2000, de 30 de diciembre FJ9º).

6. NORMAS APLICADAS AL CASO

- *Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (LRF): artículos 41 a 45: Legítima la investigación de cuentas corrientes previa autorización administrativa por órgano competente. En la actualidad: art. 93 Ley General Tributaria 58/2003 ("obligación de información")*
- *Constitución española de 27 de diciembre de 1978: Art. 18 Derecho Fundamental de Intimidad y artículo 31 el Deber de todos de contribuir al gasto público; además, art. 24 presunción de inocencia; art. 14 igualdad ante la Ley*
- *Ley Orgánica 1/1982 de 5 de mayo de Protección civil de derechos al honor, intimidad personal y propia imagen: El art. 2.1 establece que no se apreciará la existencia de intromisión ilegal en el ámbito protegido por dicha Ley cuando tal intromisión estuviera expresamente autorizada por la Ley*

**REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN CON
TRASCENDENCIA TRIBUTARIA DEL ART. 93 LGT,
cuando la información no está relacionada directamente con el hecho
imponible (tasaciones inmobiliarias):
necesidad de motivación más exigente**

Sentencia del Tribunal Supremo español (casación):
STS de 22 de enero de 2015, recurso casación 1709/2012
(ponente J.A.Montero).

Ester Machancoses García^(*)

**1. DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS (DESDE FISCALIZACIÓN HAS-
TA APELACIÓN)**

De conformidad con las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2007, adoptadas por resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 17 de enero de 2007, la Administración Tributaria realiza actuaciones de información en relación con el sector inmobiliario (requerimientos individualizados de información al sector empresarial dedicado a las tasaciones de inmuebles, para que aporten información sobre los inmuebles y los solicitantes de la tasación). En este marco de actuaciones, el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, de la AEAT (Administración Estatal de Administración Tributaria) emite un requerimiento de información con trascendencia tributaria, con base en el art. 93 de la LGT, el 21 de septiembre de 2007, a la entidad de tasación “Valoraciones Mediterraneo S.A” para que suministre información sobre las tasaciones de inmuebles realizadas durante determinados ejercicios 2005 y 2006, detallando inmuebles afectados e identificación de los solicitantes. En concreto: número de referencia Catastral de los inmuebles a los que se refiera cada actuación; número de expediente o referencia asignado por

(*) Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia, España.

ustedes a cada actuación de tasación; Datos relativos a la ubicación del inmueble valorado, (dirección completa incluido el nombre de la calle, código postal, municipio y provincia del inmueble); Superficie, en metros cuadrados, de cada uno de los inmuebles; Tipo de inmuebles (edificio, piso, vivienda unifamiliar, local negocio, trastero, garaje...); Fecha a la que se refiere la actuación; Fecha de la tasación; Valor de la tasación y, por último, la Identificación del solicitante de la tasación (NIF, nombre y apellidos o razón social).

Contra el requerimiento de información, el obligado tributario (entidad Valoraciones Mediterráneo S.A) inició la vía económico-administrativa preceptiva con la presentación de una Reclamación Económico-Administrativa (en adelante REA) ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), que dictó Resolución el 12 de marzo de 2009 desestimando la pretensión del recurrente y confirmando el requerimiento de obtención de información sobre tasaciones inmobiliarias como conforme a Derecho.

El obligado tributario (entidad Valoraciones Mediterráneo S.A) continuó con la vía de revisión ante los tribunales de justicia. Interpuso recurso contencioso-administrativo, núm. 163/2009, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, contra la Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2009. En la Sentencia de la Audiencia Nacional dictada el 22 de marzo de 2012 se estima el recurso, presentado por la entidad Valoraciones Mediterráneo S.A, contra la mentada Resolución del TEAC y anula esta resolución por su disconformidad con el Ordenamiento Jurídico.

La Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, presenta recurso de casación, núm. 1709/2012, ante el Tribunal Supremo contra la sentencia de la Audiencia Nacional dictada el 22 de marzo de 2012, exponiendo como motivo casacional el artículo 88.1 d) de la Ley de Jurisdiccional, por infracción de varios preceptos, entre ellos el artículo 93 de la LGT y la Jurisprudencia del TS recaída respecto de los requerimientos de información de carácter tributario, en lo relativo al concepto de trascendencia tributaria, requerimiento individualizado, principio de proporcionalidad y motivación y rechazo del principio de subsidiariedad.

2. CONTROVERSIA

Se discute si el requerimiento individualizado de obtención de información en relación con las tasaciones inmobiliarias que el obligado tributario había realizado a terceros es conforme a lo establecido en el artículo 93 de la LGT.

3. POSICIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO (OBLIGADO A SUMINISTRAR INFORMACIÓN SOBRE TERCEROS)

El obligado tributario considera que el requerimiento de información no es acorde al artículo 93 de la LGT en tanto que no se motiva la trascendencia tributaria y resulta desproporcionado, por su generalidad a todo el sector.

La entidad Valoraciones Mediterráneo S.A considera que la información solicitada no tiene trascendencia tributaria ya que, a diferencia de los datos bancarios, no tiene, *per se*, trascendencia tributaria y ésta debe motivarse por la Administración Tributaria, hecho que no se ha producido en este caso. En consecuencia, defiende que el requerimiento es contrario a derecho, con base en dos argumentos esencialmente:

- a) *En primer lugar, alega la ausencia de trascendencia tributaria de la información y, en particular, falta de motivación y proporcionalidad del requerimiento de información. Entiende que, si bien es cierto que, en el ámbito administrativo en general, la regla es la motivación de los actos administrativos, en el ámbito tributario deben justificarse específicamente - en función de su carácter- el tipo de acto o circunstancias del mismo, puesto que parte de supuestos concretos en los que la motivación resulta necesaria. Por ello, entendemos que no caben motivaciones implícitas, cuando hay una exigencia legal que precisa que la información tenga trascendencia tributaria, y no cabe una trascendencia tributaria genérica, puesto que con nuestro sistema tributario cualquier información económica que afecta a los contribuyentes tiene una trascendencia funcional y concreta en atención a la finalidad perseguida con el requerimiento específico que se formula. Y esto no debe confundirse, con una motivación sucinta, porque que pueda hacerse de modo sucinto no implica que no contenga la funcionalidad y trascendencia requeridas. Así, respecto del requerimiento objeto de recurso, concluye que no aparece motivada la trascendencia tributaria de la información requerida, esto es, la utilidad directa o indirecta para la Administración Tributaria.*
- b) *En segundo lugar, en cuanto al aspecto subjetivo, y como consecuencia de lo anterior, entiende que es un requerimiento indiscriminado y genérico, al realizarse a todo el sector de tasaciones inmobiliarias y, por tanto, vulnerando el principio de proporcionalidad. Concluye su posición en que, por consiguiente, las entidades de tasación no son sujetos que tengan, per se, datos con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.*

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (TEAC)

La Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2009, considera que el requerimiento de información formulado por la Administración Tributaria a la entidad recurrente es conforme a Derecho y desestima el recurso interpuesto por la entidad recurrente Valoraciones Mercantiles S.A.

- a) *El TEAC sostiene que los datos requeridos sobre las tasaciones inmobiliarias tienen trascendencia tributaria por el hecho de tratarse de un dato de contenido económico, de manera que cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria*
- b) *Así mismo, en esta línea argumental, el TEAC sostiene que el requerimiento no resulta indiscriminado ni genérico, si bien, se seleccionó de forma específica y muy concreta información relativa a determinados obligados tributarios relacionados con la sociedad de tasación, de ahí que el requerimiento se refiera a datos relativos a las “actuaciones de tasación realizadas por ustedes durante el periodo 2005 y 2006”. En este sentido, conforme al art. 93.1 LGT, la información que se recaba se refiere a datos deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras de la demandante con otras personas constituyendo el resultado de la tasación un dato propiedad del cliente que conoce la actora por sus relaciones profesionales con él, estando el requerimiento efectuado suficientemente determinado y circunscrito a datos de trascendencia tributaria, debiendo reputarse el requerimiento suficientemente motivado y proporcionado, y con trascendencia tributaria de los datos requeridos.*

5. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL (AN)

La Audiencia Nacional (en única instancia) estima el recurso presentado por el obligado tributario contra el requerimiento de la Administración Tributaria.

La sentencia de la Audiencia Nacional estima que *el requerimiento de información dirigido a la sociedad de tasaciones no respeta las exigencias del artículo 93 de la LGT, al no referirse, propiamente, a extremos o actividades de terceros, ser extraordinariamente genérico y no concretarse su trascendencia tributaria, siguiendo al efecto pronunciamientos anteriores del Tribunal Supremo, como la de fecha de 9 de febrero de 2012 y otras. Se sustenta en tres motivos:*

- a) *La información reclamada se podía obtener con el deber de información periódico o temporal de otras instituciones como el Banco de España;*

- b) *El carácter inconcreto del contenido del requerimiento discutido. La “trascendencia tributaria” tiene como sustrato la certeza de la existencia de una obligación tributaria, presuntamente incumplida o defectuosamente cumplida por el propio contribuyente, de ahí que el deber de información tienda a cumplir el citado interés público; de forma que, el requerido de información puede oponerse en el supuesto de que dicho requerimiento no cumpla esas condiciones, al haberse desfigurado esa trascendencia tributaria por la indeterminación y generalidad de la información solicitada. Aplicando al caso los criterios expresados estima la pretensión actora pues se vulnera el art. 93.1 de la LGT, por cuanto no se corresponde el requerimiento de información a datos deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras de la entidad con otras personas, sino a datos propios, elaborados directamente por la demandante, siendo el requerimiento indeterminado e inconcreto, careciendo de trascendencia tributaria, pues no se ha constatado en modo alguno su necesidad o la insuficiencia de la información que, periódicamente, están obligadas a suministrar a la Hacienda Pública en este tipo de entidades.*
- c) *La ausencia de trascendencia tributaria de la información recabada. Falta de motivación de la relevancia tributaria de estos datos sobre tasaciones inmobiliarias. La mera descripción la información solicitada no revela, per se, trascendencia tributaria.*

6. POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO (CASACIÓN)

El Tribunal Supremo confirma la Sentencia de la Audiencia Nacional y desestima el recurso presentado por la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

El TS desestima el recurso de casación y confirma la Sentencia de la Audiencia Nacional al entender que el *requerimiento de información sobre tasaciones inmobiliarias* está *huérfano de motivación en cuanto a la trascendencia tributaria, es genérico e inconcreto*. En cuanto sistema de captación de datos, adolece de un carácter indiscriminado y no selectivo que lo convierte en una decisión voluntarista sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido.

Para ello, el TS reitera la doctrina mantenida ante la misma cuestión en SSTs de 20 y 23 de octubre de 2014, recursos de casación 1414/2012 y

2182/2012, respectivamente (Fundamento Jurídico 2), que puede sintetizarse en los siguientes ocho puntos:

- a) *La obligación general de información del artículo 93.1 de la LGT es una manifestación concreta de la colaboración social en la aplicación de los tributos, que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del art. 31.1 de la Constitución (STC 110/1984). Así, puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.*
- b) *Este deber de colaboración puede realizarse, de un lado, por los cauces regulados para una “información a priori”, que se concretan las dos vías contempladas en el art. 93.2 de la LGT. La primera consiste en la llamada “información por suministro”, mediante la que, “con carácter general en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen”, los sujetos obligados a colaborar facilitan la información. Se trata de supuestos estandarizados y previamente contemplados en la normativa, que pueden originar obligaciones ocasionales u otras de carácter regular y periódico (v.gr.: información sobre retenciones). La segunda vía consiste en la “información por captación”, y es la propia de los requerimientos individualizados, “que pueden efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos”. De otro lado, está el cauce para una “información a posteriori”, una vez iniciada la actuación inspectora, que contempla el artículo 93.3 de la LGT en relación con la información en poder de los bancos.*
- c) *En la información por captación, los requerimientos individualizados deben referirse a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria y, como su propio nombre indica (“individualizados”), han de ser concretos y singulares, condición que se predica en primer lugar del requerido, pero también del ámbito objetivo de la información reclamada (STS 12 de noviembre de 2003, casación 4783/98, FJ 4º.C)). De acuerdo con la individualización subjetiva que se exige, no son admisibles los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados, pues, de otra forma, se difuminarían hasta desaparecer las líneas divisorias entre la información por captación y la información por suministro. En cuanto a la segunda exigencia, la concreción objetiva, esta resulta indispensable en el requerimiento para calibrar la trascendencia tributaria de la información.*

- d) *La “trascendencia tributaria” constituye un concepto jurídico indeterminado, no definido agotadoramente en el texto de la norma, pero que, al ser aplicado, sólo puede reconducirse a una única solución jurídicamente admisible. En otras palabras, la calificación de unos datos como de “trascendencia tributaria” no entraña la atribución a la Administración de una potestad discrecional. Se trata, por el contrario, de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama, pues no en vano el artículo 93.1 se refiere a datos “con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”. Para evitar todo atisbo de arbitrariedad, la Inspección cuando efectúa un requerimiento individualizado debe precisar estos extremos.*
- e) *El concepto de “trascendencia tributaria” debe entenderse como “la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Norma Suprema, cualidad que puede ser “directa” -cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen- o “indirecta” -cuando la información se refiere a datos colaterales, que pueden servir de indicio para rastrear hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia determinadas personas- (STS 12 noviembre 2003, casación 4783/98, FJ 4º.A). “La información, en definitiva, puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos”.*
- f) *Los requerimientos de información han de estar motivados. Han de cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información reclamada exige, debiendo concurrir una justificación específica y suficiente que los fundamente. A estos efectos, es necesario determinar, por un lado, qué datos tienen, per se, trascendencia tributaria, de manera que la mera descripción de la información solicitada manifiesta directamente trascendencia tributaria y, por otro lado, qué datos no tienen, per se, trascendencia tributaria y, por tanto, es menester un mayor esfuerzo de motivación. En este sentido, los datos*

bancarios - los saldos de cuentas en entidades financieras o de las operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros- son datos que, per se, reúnen trascendencia tributaria, pues dicha cualidad queda patentizada por su mera descripción; la alcanzan de manera "directa". Sin embargo, en relación con otra clase de datos -tasaciones inmobiliarias-, los de incidencia "indirecta", "la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo menester para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos".

En efecto, la tasación de un inmueble, como es obvio, no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal. En ocasiones la valoración de un inmueble no se pide por su propietario y, en otras, no está vinculada con una transacción económica y, aún estándolo, puede que no se haya consumado.

- g) En línea con la motivación, los requerimientos de información deben respetar el principio de proporcionalidad. Solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos, entendiendo esta expresión en términos generales, no reconducida a la comprobación o investigación de una determinada relación tributaria. Además, quedan proscritas las injerencias arbitrarias y desproporcionadas, si bien, el necesario respeto del principio de proporcionalidad no sólo opera a la hora de valorar la inmisión por este cauce en la esfera protegida del honor y la intimidad personal y familiar, cautela presente en el art. 93.5 de la LGT, sino que también pide que la Inspección motive adecuadamente el contenido y el alcance del requerimiento para cotejar si su actuación se ajusta a los designios del legislador.*
- h) De acuerdo con esta doctrina sobre la motivación de los requerimientos individualizados de información que, per se, no tienen trascendencia tributaria, como ocurre con las tasaciones de bienes inmuebles, el TS viene a concluir que:*
- 1) La información solicitada sobre tasaciones inmobiliarias no tiene, per se, trascendencia tributaria. Motivación insuficiente que queda "reducida a la escueta cita de los preceptos legales y reglamentarios que dan cobertura a la actuación administrativa emprendida y a la desnuda descripción de los datos requeridos en relación con las tasaciones inmobiliarias, sin mayor precisión, realizadas por la compañía durante los ejercicios 2005 y 2006, datos que, a diferencia de los concernientes a las operaciones en bancos..., no son por sí mismos y directamente relevantes a efectos tribu-*

tarios". En este sentido, la mera remisión a la resolución del Plan de Control no puede reputarse suficiente, si bien, dicho Plan no justifica (para el fin de actuaciones de información relacionadas con el sector inmobiliario) la necesidad de obtener información "masiva y normalizada" de cuantas tasaciones inmobiliarias hayan sido realizadas por las sociedades que se dedican a ese menester. De hecho, "tasaciones inmobiliarias" y "transacciones inmobiliarias" son realidades diversas.

- 2) *El requerimiento de obtención de información de tasaciones inmobiliarias es genérico e inconcreto. Al tratarse de datos que no se sabe, en principio, si van a tener o no aplicación en la exacción de unos tributos concretos, y realizarse el requerimiento de manera genérica y sin determinación subjetiva, constituye una abstracción incompatible con el régimen de los requerimientos individualizados de información, puesto que la captación de datos no puede revestir un carácter indiscriminado y no selectivo. El requerimiento, lejos de constituir un requerimiento individualizado de información, supone la definición por vía de acto singular de un deber general de información periódica u ocasional ("información por suministro"), previsto en el propio art. 93.2 de la LGT, con lo que la Administración tributaria se ha separado del marco legal al que indefectiblemente se encontraba sujeta.*

7. COMENTARIOS

La necesaria motivación en los requerimientos individualizados de información sobre las tasaciones inmobiliarias realizadas a terceros.

El presente pronunciamiento del TS (STS 22 enero 2015, recurso casación 1709/2012) constituye una Sentencia paradigmática en relación con los *requerimientos individualizados de información relacionadas con tasaciones inmobiliarias*. Frente a algunos pronunciamientos que parecían equiparar los datos de contenido económico con la trascendencia tributaria, admitiendo así la conformidad a derecho de este tipo de requerimientos, esta doctrina del Tribunal Supremo plasma con meridiana claridad la necesidad de que los datos requeridos, por el simple hecho de ser económicos, no evidencian la trascendencia tributaria. Ésta debe quedar justificada, de manera que la Administración debe motivar su existencia. Así, se *rechaza expresamente la idea de que "cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria"*. Cuando no estén relacionados directamente con hechos impositivos, es necesario explicar y justificar la aptitud de

los datos económicos como indicios de capacidad económica, esto es, existe la *obligación de motivar la decisión con mayor intensidad*.

La *motivación*, lógicamente, *no se exige de la misma forma en todo tipo de datos requeridos, sino que es más intensa cuando la trascendencia económica no se pone de manifiesto directamente -tasaciones inmobiliarias-, que cuando sí lo hace -datos de cuentas bancarias-*. Así, la trascendencia tributaria de los datos se advierte cuando éstos tienen la cualidad de ser útiles para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el caso de las *tasaciones inmobiliarias*, estamos ante *datos económicos que pueden tener esa cualidad, y para ello la Administración debe justificarlo -motivarlo- con mayor intensidad que cuando se trata de otros datos*, como los relacionados con cuentas corrientes, en los que la trascendencia tributaria resulta evidente y queda justificada con la mera descripción de la información y la norma habilitante, si bien, son relevantes para determinar el cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes afectados.

8. NORMAS APLICADAS AL CASO

Artículo 93 (“obligaciones de información”) de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre (en adelante LGT): Art. 93.1. *“Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas...”*

**REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A
ENTIDADES FINANCIERAS RELATIVA A LAS CUENTAS
BANCARIAS CUYOS SALDOS EN EL EJERCICIO SUPERAN
UNA DETERMINADA CANTIDAD (3 MILLONES EUROS):
trascendencia tributaria existente. Motivación suficiente. No
requiere procedimiento específico del art. 93.3 de la LGT sobre
requerimientos de datos bancarios del obligado tributario.**

Sentencia del Tribunal Supremo español (casación):
STS de 20 de noviembre de 2014, recurso casación 3073/2012
(ponente M. Martín Timón).

Ester Machancoses García^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS (DESDE FISCALIZACIÓN HASTA APELACIÓN)

El Banco de Santander, S.A. impugna un requerimiento de información de la Administración Tributaria, de 16 de septiembre de 2008, para que facilite relación de cuentas bancarias que en el ejercicio 2006 y/o 2007 hubieran tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000,00 euros con indicación de los extremos que se señalan. La redacción del requerimiento reza así: *“Por orden del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y por su trascendencia para la aplicación de los tributos, se le requiere la siguiente información de contenido económico, que resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.: Relación de Cuentas bancarias que en el ejercicio 2006 y/o 2007 hayan tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000,00 euros con indicación para cada una de ellas de los siguientes extremos: 1.- NIF Entidad de-*

(*) Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia, España.

clarante; 2.- Código Cuenta Cliente; 3.- Importe total anual de la suma de apuntes al Haber efectuados en la cuenta. Esta información se presentará en soporte magnético, el cual se cumplimentará conforme al diseño informático que se indica a continuación....". En relación con este requerimiento, se le concedía el plazo de un mes para el suministro de la información requerida, al tiempo que se advertía que la desatención total o parcial del requerimiento en plazo podía ser constitutiva de infracción tributaria.

Frente al requerimiento, el Banco de Santander S.A. plantea Reclamación Económico-Administrativa (en adelante REA) ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) que, con ocasión de la resolución del TEAC de 25 de junio de 2009 desestima la Reclamación presentada. Posteriormente, contra la resolución del TEAC mencionada, el obligado tributario interpone ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (en adelante AN) recurso contencioso-administrativo número 339/2009 que, de nuevo desestima las pretensiones del recurrente en la Sentencia dictada, con fecha 21 de junio de 2012. El recurrente interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que desestima el recurso interpuesto frente a la Sentencia de la AN, con imposición de costas al recurrente.

2. CONTROVERSIA

Se discute si el requerimiento individualizado de obtención de información en relación con todas las cuentas corrientes cuyos saldos excedan de un determinado importe son datos con trascendencia tributaria, en el marco del artículo 93 de la LGT que regula las obligaciones de obtención de información. Además, dado que el apartado tercero del artículo 93 establece unos requisitos específicos cuando se trata de requerimientos individualizados de obtención de información bancaria (ej. autorización de órgano competentes, solicitud primero al contribuyente objeto de control, etc), se plantea también si este tipo de solicitudes de información a las entidades financieras entran en el ámbito de este procedimiento específico del art. 93.3 LGT o, por el contrario, deben respetar únicamente las exigencias generales del 93.1 de la LGT.

3. POSICIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO (ENTIDAD FINANCIERA REQUERIDA)

El Banco de Santander S.A, alega que el requerimiento de obtención de información no se ajusta a las exigencias del *procedimiento específico establecido al efecto*

en el artículo 93.3 de la LGT. El cumplimiento del presente requerimiento exige el conocimiento y valoración de todas y cada uno de los movimientos de las cuentas de cada cliente, respecto de las cuales la Administración Tributaria adquiere el conocimiento de qué titulares de cuentas han tenido en las mismas, movimientos al haber, abonos que en total superen 3000.000 euros. Y ese conocimiento de cuentas, que exige el cumplimiento del requerimiento, es la única condición que exige la normativa para la *exigencia de autorización previa* a su formulación, con lo cual se cumple plenamente el presupuesto que determina la exigencia de autorización conforme al artículo 93.3 de la Ley General Tributaria: “que se trata de requerimientos individualizados relativos a *movimientos* de cuentas corrientes....

Además, también infringe el artículo 93.1 de la LGT en tanto que *no se trata de datos con trascendencia tributaria, sino que son puramente económicos, sin relevancia tributaria*. En esta línea arguye que la información requerida no tiene trascendencia tributaria, sino económica y se fija un umbral de 3.000.000 de euros anuales como sumatorio de apuntes al Haber de las cuentas. En este sentido, *no cabe presumir la trascendencia tributaria por el simple hecho de haberse solicitado la información*, debiendo concurrir una justificación o motivo específicamente suficiente que fundamente el requerimiento de información

Por otro lado, también argumenta que *se vulnera la normativa reguladora de los modelos de suministro general de información que ya existen en relación con las cuentas bancarias*, para las que existe un Modelo específico de información a suministro. En este modelo no exige dato alguno relativo al sumatorio de los movimientos al haber, por lo que existiendo la vía de los Modelos de cumplimiento a suministro, los requerimientos individualizados pierden su razón de ser. De ahí que la Administración tributaria deba analizar en profundidad la información de que necesita disponer de forma recurrente e incluir los datos a solicitar en los correspondientes modelos.

Por último, alega la *vulneración del principio de proporcionalidad* en tanto que la información que se solicita “no consiste en facilitar un dato disponible”, sino que “es necesario proceder a su obtención mediante el diseño del correspondiente programa que busque y sume los movimientos al haber existentes en cada cuenta para aislar aquellos que superen el importe de 3.000.000 de euros para después volcarlos en el formato exigido en el propio requerimiento”, cuando es la Oficina Nacional de Prevención del Fraude la que tendrá que realizar el trabajo que corresponda con los datos recibidos (operaciones aritméticas o de cualquier otra índole) como parte de las funciones que tiene encomendadas.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (EL TEAC)

En la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de fecha 25 de junio de 2009 desestima la Reclamación presentada el Banco de Santander S.A.

El TEAC sostiene que el requerimiento está suficientemente motivado y respeta las exigencias del art. 93.1 de la LGT, no resultando de aplicación el artículo 93.3 de la LGT. En este sentido, la información que se solicita es necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendada la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, en relación con la persecución del Fraude fiscal, evidenciando así la trascendencia tributaria de la información solicitada. Además, el modelo de suministro general de información mentado por el recurrente contiene una información específica que nada tiene que ver con el objeto del requerimiento de información realizado por la Administración.

5. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL (AN EN ÚNICA INSTANCIA)

En la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de fecha 21 de junio de 2012, que resuelve el recurso contencioso-administrativo número 339/2009, confirma la resolución del TEAC y desestima las pretensiones del recurrente, concluyendo que el requerimiento es conforme con lo exigido en el artículo 93 de la LGT.

Hasta este pronunciamiento, la AN venía realizando una interpretación más estricta del artículo 93 de la LGT en relación con los *requerimientos indeterminados de información*, en tanto referidos a una pluralidad de afectados o titulares de los datos objeto de dichos requerimientos, de manera que estimaba los recursos interpuestos frente a los mismos. Con este pronunciamiento, la Audiencia Nacional, con base en la doctrina del TS asentada en la Sentencia de 3 de noviembre de 2011, justifica el cambio de criterio sobre este tipo de requerimientos y plasma los siguientes argumentos establecidos por el TS en la citada Sentencia, para concluir que el *requerimiento sobre cuentas abiertas con importes superiores a 3 millones de euros es conforme a derecho*:

- a) En este tipo de requerimientos indeterminados -no particularizados- a las entidades financieras, *no resulta de aplicación el régimen del art. 93.3 de la LGT* y ello porque no se piden extractos de cuentas, ni datos particularizados, sino un informe que recoja un resultado concreto, sin que interesen las distintas operaciones individualizadas que

hayan dado lugar a dicho resultado, de manera que no es necesario que se observe el cumplimiento de las formalidades exigidas en los apartados dos y tres del artículo 93.3 de la LGT (autorización y límites sobre la información requerida en cuanto al origen y destino de movimientos).

- b) De conformidad con el *art. 93.1 de la LGT*, es evidente que el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más limitación que *la trascendencia tributaria* de la información solicitada, así como *su obtención por la persona física o jurídica, pública o privada, requerida*, bien como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que pesan sobre ella, bien en mérito a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros.
- c) El *requerimiento* previsto en el artículo 93 LGT (antes 111 LGT anterior), *para su validez*, necesariamente debe estar *motivado*. Motivación que debe responder a la exigencia legal de que la información solicitada posea trascendencia tributaria, justificando la utilidad de la misma, al fin específico para el que se prevé y conteniendo la fundamentación adecuada que permita al interesado conocer las razones de la decisión.
- d) La información solicitada evidencia la *trascendencia tributaria*. La información solicitada por la Administración tributaria es un resultado aritmético que sólo puede tener un contenido económico, si bien ha de tenerse en cuenta que los datos por sí solos, así como los informes, no tienen por sí mismos un *contenido tributario*, pero en la medida en que se ponen en contacto con otros datos pueden tener un significado de trascendencia tributaria que es lo que se pretende en el presente caso. En este sentido, la información que se solicita no se realiza en relación con la aplicación de un tributo concreto, sino para la persecución del *Fraude*, con lo cual la exigencia de concreción del tributo es mucho menor. De este modo, en el marco del artículo 93 de la LGT, *la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales*, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos. Y así ocurre en este caso

cuando el requerimiento establece la justificación de la información solicitada: *“resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.”*.

- e) En cuanto al ámbito subjetivo, los datos solicitados (cuentas bancarias que en el ejercicio hayan tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000,00 euros) son *datos de los que la entidad requerida se hallaba en posesión y que resultaban de las operaciones desarrolladas con las personas con las que se había relacionado económica, profesional y financieramente*. Es decir, datos que la entidad financiera poseía de ciertas operaciones y de ciertos hechos que afectaban a una pluralidad de terceros que se habían relacionado con ella.

6. POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO (CASACIÓN)

Frente a la pretensión del Banco de Santander S.A. de declarar nula la Sentencia de la AN y la resolución del TEAC mencionadas, por infringir los artículos 93.3, 3.2 y 93.1 de la LGT, el Tribunal Supremo, en el marco del recurso de casación desestima el recurso del recurrente y confirma que el requerimiento es conforme a derecho. Los argumentos y la doctrina que fija al respecto es la siguiente:

- a) *No resulta de aplicación el artículo 93.3 de la LGT*. En este apartado se contiene un supuesto específico de requerimiento individualizado de información que ha de realizarse en el ejercicio de las funciones de inspección y recaudación y que tienen por objeto *“los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio”*. *En este específico del 93.3 de la LGT, en el que el requerimiento de información tiene lugar “a posteriori” de la iniciación del procedimiento inspector respecto de un obligado tributario, cuando el legislador refuerza las garantías, pues, los requerimientos deberán expedirse previa autorización del órgano de la Administración Tributaria que reglamentariamente se determine y deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las ope-*

raciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados y el período de tiempo a que se refieren.

Sin embargo, el presente requerimiento de información, no se refiere a ninguno de los datos que se incluyen en el párrafo segundo del artículo 93.3 de la LGT, pues no se trata de datos relativos a movimientos de cuentas, por lo que no es precisa autorización y que no se piden datos que afecten a la intimidad o a saldos de movimientos en las cuentas, sino solo que se identifique a aquellos sujetos cuya suma total de saldos en el haber supere los 3.000.000 de euros, habiéndose pronunciado el TEAC en la resolución de 16 de febrero de 2006 en el sentido de que “aunque para determinar la información solicitada la Entidad debe conocer los movimientos que ha habido en las cuentas, la información relativa a dichos movimientos no se tiene que suministrar a la Administración...”. En consecuencia, *resulta de aplicación el artículo 93.1 de la LGT* de manera que la solicitud de información general no requiere otra exigencia que la de *acreditar la trascendencia tributaria* que la información pueda tener.

- b) *En cuanto a la alegación de la infracción del principio de proporcionalidad del artículo 3.2 de la LGT*, que establece que “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”, siguiendo la línea del TS en la Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (FJ5), *el artículo 29.2 f) de la LGT*, en el que se apoya el Equipo Central de Información de la ONIF para exigir que la información requerida le sea facilitada en soporte magnético, es del siguiente tenor literal: “2. Además de las restantes -obligaciones formales- que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones...: f) Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido”. Es indudable que el precepto reproducido no obliga a utilizar soporte informático alguno para dar cumplimiento al requerimiento de obtención de información formulado, pero sí obliga a suministrar los datos solicitados de esa manera específica, si es que éstos se conservan en tal soporte y así se requiere por la Administración tributaria.

- c) *Por lo que respecta a la invocada infracción del artículo 93.1 de la LGT, por entender la recurrente que la información requerida carece de trascendencia tributaria, el Tribunal Supremo aduce la existencia de trascendencia tributaria y la motivación suficiente en el requerimiento, con base en los siguientes argumentos:*

Conforme al artículo 93.1 de la LGT, el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más limitación que la *trascendencia tributaria* de la información solicitada, así como *su obtención por la persona física o jurídica*, pública o privada, requerida, bien como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que pesan sobre ella, bien *en mérito a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros*.

La trascendencia tributaria, como declaró el TS en la Sentencia de 12 de noviembre de 2003 (recurso casación 1320/2002), puede ser definida como *“la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser “directa” (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o “indirecta” (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas”*. En esta línea, la STS de 19 de unió de 2009 (rec casación 898/2003) señaló, sobre el significado y el alcance de este concepto jurídico indeterminado, que *“la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos”*.

En el presente caso, resulta obvio e incuestionable que la información demandada tenía trascendencia tributaria. En el propio requerimiento se expresó claramente tal circunstancia, al especificar que dicha información

“resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.”. Pero es que, además, los datos solicitados se referían a las “cuentas bancarias que en el ejercicio 2005 hayan tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000,00 euros”, datos de los que la entidad requerida se hallaba en posesión y que resultaban de las operaciones desarrolladas con las personas con las que se había relacionado económica, profesional y financieramente. Es decir, datos que el Banco de Santander, S.A. poseía de ciertas operaciones y de ciertos hechos que afectaban a una pluralidad de terceros que se habían relacionado con ella.”.

En suma, la relación de cuentas bancarias que en el ejercicio 2006 y/o 2007, hayan tenido un importe anual por suma de apuntes en el haber, superior a 3.000.000 € permite a la Inspección, una vez satisfecho el requerimiento, comprobar el cumplimiento de sus obligaciones por los contribuyentes afectados, por lo que tratándose de datos de los que la entidad requerida se hallaba en posesión y que resultaban de las operaciones desarrolladas con las personas con las que se había relacionado económica, profesional y financieramente, resultaba obligada su facilitación.

7. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La presente Sentencia del TS de 20 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3073/2012) representa la doctrina asentada por Tribunal Supremo en relación con el alcance y validez de los requerimientos individualizados de obtención de información a entidades financieras relativos a cuentas bancarias cuyos saldos en el ejercicio superan una determinada cantidad (3 millones euros) o, como ocurre en otras Sentencias, relativos a importes en caja con billetes de 500 euros (ej. STS de 7 de febrero de 2014). Se trata de requerimientos que tienen por objeto no un obligado tributario concreto, sino obligados en masa, en tanto que la información viene referida al conjunto de cuentas bancarias que tengan como común denominador el hecho de superar una determinada cantidad de dinero y, por tanto, pongan de relieve una determinada capacidad económica, de manera que la inspección pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus titulares.

En este tipo de requerimientos, el Tribunal Supremo afirma, por un lado, que se trata de datos con trascendencia, si bien, es evidente que sirven en tér-

minos generales a la aplicación de los tributos (no tienen porqué relacionarse directamente con la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que pueden ser datos que permitan a la Administración comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias) y, además, estamos ante datos que resultan útiles para el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, dado que ponen de manifiesto la titularidad un patrimonio. En esta línea argumental, es bienvenida esta interpretación de la trascendencia tributaria tan vinculada con el fin último del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero respetando el derecho a la intimidad y el principio de proporcionalidad.

Junto a esta validación de *requerimientos sobre terceros en masa, en tanto que son titulares de una capacidad económica harto relevante* para el cumplimiento del deber de contribuir al gasto público proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución, el Tribunal deja clara la *exclusión de la aplicación de las garantías de requerimientos sobre datos bancarios* recogidas en el supuesto específico del artículo 93.3 de la LGT, si bien, estas garantías son predicables cuando se ha iniciado un procedimiento de control sobre un determinado obligado tributario. Es importante, realizar algunas aclaraciones en relación con este supuesto específico. Cuando el artículo 93.3 de la LGT prevé que el incumplimiento del deber de información “no puede ampararse en el secreto bancario”, como afirma Carmelo Lozano Serrano, no es un límite que establezca al mismo, sino, al contrario, la explicitación de que tal límite no existe, como así lo declara el TS en Sentencia de 1 de julio de 2003. Pese a ello, el apartado recoge determinadas garantías procedimentales y precisa ciertas cautelas que deberá observar la inspección cuando requiera, en particular, a entidades financieras datos acerca de movimientos de depósitos y operaciones activas y pasivas en que intervengan. Básicamente son dos: 1) la autorización previa al requerimiento por órgano que se determine reglamentariamente y la precisión de los datos identificativos del cheque u orden de pago, o de las operaciones, los obligados tributarios afectados y el período al que se refieren; 2) la información, en su caso, sobre el origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino (Curso de Derecho Financiero y Tributario, vigésimo novena edición 2018, Tecnos, pág. 472 y 473).

Se trata pues de un supuesto específico en el que el *plus garantista* tiene su razón de ser en que se trata de *datos que afectan a la intimidad o privacidad*

de las personas, es decir, aquéllos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones, y que en justa correspondencia las entidades financieras deben facilitar a la Administración tributaria, pero previo cumplimiento de ésta de los requisitos y garantías que recoge el art. 93.3 de la LGT. Los movimientos de las cuentas activas y pasivas, efectivamente, reflejan el día a día de lo que una persona hace. De ahí que el legislador garantice que la Administración tributaria únicamente tendrá acceso a la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos en cuentas bancarias, pero no su causa remota o específica (STS 1 julio 2003, recurso casación 8486/1998). Por ilustrarlo con un ejemplo, con ocasión de un gasto de cirugía estética que realiza una persona, el movimiento objeto de suministro por la entidad financiera se limitará a la identificación del pagador y del receptor, y su importe, pero no la operación de estética que ha realizado concretamente.

En suma, nos parece correcta la postura del Tribunal Supremo cuando no aprecia la aplicación de estas garantías en requerimientos sobre cuentas abiertas con importes superiores a una determinada cantidad (como son 3.000.000 de euros), no solo porque no estamos ante una comprobación concreta a un obligado tributario sino porque no estamos ante una situación de invasión de la intimidad en el sentido del artículo 93.3 de la LGT. De hecho, nada obsta para que, con la información recabada por la inspección con ocasión de estos requerimientos masivos, se abra un procedimiento específico a un obligado tributario y se requieran los movimientos de abonos y cargos en cuenta, momento en el que se deben activar las garantías y requisitos del apartado tercero del artículo 93 de la LGT.

8. NORMAS APLICADAS AL CASO

Artículo 93 (“obligaciones de información”) de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.”

**REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN A
SOCIEDADES GESTORAS DE TARJETAS DE CRÉDITO**
en relación con operaciones llevadas a cabo por titulares de tarjetas
de crédito que superen un importe total anual superior a determinada
cantidad: Trascendencia tributaria existente. Motivación suficiente

Sentencia del Tribunal Supremo español (casación):
STS de 18 de febrero de 2015, recurso casación 3479/2012
(ponente M.V. Garzón Herrero).

Ester Machancoses García^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS (DESDE FISCALIZACIÓN HASTA APELACIÓN)

La Administración tributaria realiza requerimientos de obtención de información dirigidos a sociedades gestoras de tarjetas de crédito en relación con operaciones llevadas a cabo por titulares de tarjetas de crédito que superen un importe total anual superior a determinada cantidad.

En este marco de actuaciones a sociedades gestoras de tarjetas de crédito, el Equipo Central de Información del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria emite un requerimiento a la entidad Financiera El Corte Inglés EFC, S.A., el 18 de septiembre de 2008. El contenido literal del requerimiento es el siguiente:

“Por orden del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, de conformidad con la normativa descrita en el apartado correspondiente, y por su trascendencia para la aplicación de los tributos, se le requiere la siguiente información de contenido económico, que resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.:

(*) Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia, España.

En relación con aquellas personas o entidades titulares de “tarjeta de El Corte Inglés “ y que hayan realizado pagos a través de las mismas por importe total anual igual o superior a 30.000,00 euros (treinta mil), se harán constar, para cada una de dichas personas o entidades, los siguientes datos relativos a los ejercicios 2006 y 2007: 1.- Identificación de las personas o entidades referidas, la cual comprenderá apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Fiscal, o, en defecto de éste último, Número de Pasaporte o Número de identificación válido en su país de origen, así como la dirección que conste a los efectos de la operativa de dichas tarjetas; 2.- Numeración de la/s tarjeta/s; 3.- Importe total anual de los pagos efectuados derivados de la utilización de las tarjetas; 4.- Entidad/es financiera/s con la/s que opera el titular de la/s tarjeta/s en el sistema, según el Código de Entidad asignado por el Banco de España. En el supuesto de tratarse de una entidad financiera no residente en España se hará constar su razón social así como los dígitos del Código IBAN correspondientes a la entidad bancaria.

Esta información se presentará en soporte magnético, el cual se cumplimentará conforme al diseño informático que se indica a continuación (...)”.

La entidad gestora “Financiera El Corte Inglés” impugna el requerimiento de obtención de información con la presentación de una Reclamación Económico-Administrativa (en adelante REA) ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) en única instancia, que desestimó la misma por resolución de fecha 10 de septiembre de 2009.

Agotada la vía económico-administrativa preceptiva, frente a la resolución desestimatoria del TEAC, la entidad gestora interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional que, en Sentencia de 26 de julio de 2012, también desestima las pretensiones de anulación del requerimiento del obligado tributario, y confirma la resolución del TEAC.

2. CONTROVERSIA

Se cuestiona la existencia y motivación de la trascendencia tributaria de los datos solicitados a las sociedades gestoras de tarjetas de crédito, así como el ámbito subjetivo de los requerimientos individualizados de información en el marco del artículo 93 de la LGT.

Esto es, por un lado, si entidades gestoras de tarjetas de crédito como el Corte Inglés, son sujetos obligados a suministrar información sobre los usua-

rios de las mismas y, por otro lado, si estamos ante un tipo de información sobre un conjunto de usuarios que debería hacerse exclusivamente por la vía del suministro general de información regulada en las normas y no a través de requerimientos individualizados como el presente.

3. POSICIÓN DEL OBLIGADO A SUMINISTRAR LA INFORMACIÓN (FINANCIERA EL CORTE INGLÉS S.A)

La entidad Financiera El Corte Inglés S.A defiende que el requerimiento no es conforme a derecho, básicamente porque:

- a) No es uno de los obligados a suministrar información a los que se refiere el artículo 93 de la LGT;
- b) El requerimiento es un sucedáneo de lo debería ser una obligación de suministro general de información en tanto que pretende el suministro general y en masa;
- c) La ausencia de justificación de la trascendencia tributaria de la información requerida y
- d) Entra de lleno en el ámbito del derecho a la intimidad protegido por el artículo 18 de la Constitución.

Por tanto, defiende que es un requerimiento genérico e inconcreto no conforme a lo exigido en el artículo 93 de la LGT.

4. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL (AUDIENCIA NACIONAL EN ÚNICA INSTANCIA)

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de julio de 2012, desestima el recurso contencioso-administrativo número 357/2009, interpuesto por la entidad Financiera el Corte Inglés, EFC, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 10 de septiembre de 2009, y confirma la resolución recurrida por su conformidad a Derecho.

Para ello, cambia de criterio en relación con los requerimientos que tienen por objeto una pluralidad de sujetos no relacionados directamente con la comprobación de un tributo y, aplicando la doctrina del TS de 3 de noviembre de 2011 concluye que la información requerida se ajusta al artículo 93.1 de la LGT que sólo exige que tenga trascendencia tributaria y en el presente caso es obvia su justificación porque el requerimiento establece expresamente que la

información sirve “... para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT”,

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO (CASACIÓN)

El Tribunal Supremo, siguiendo los argumentos ya mantenidos por el mismo Tribunal en pronunciamientos anteriores ante problemas sustancialmente iguales (por todos, STS 15 de diciembre de 2014, recurso de casación 3565/2012), desestima el recurso de casación, fijando la siguiente doctrina.

- a) El apartado 1 del artículo 93 de la LGT, en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes “con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”. Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la “colaboración social en la aplicación de los tributos” (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1984 de 26 de noviembre. Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.

Este deber general, que objetivamente se refiere a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, desde un punto de vista subjetivo *alcanza a todo sujeto de derecho respecto de sus propias obligaciones tributarias y, tratándose de las de otras personas, a quienes dispongan de elementos de información ajenos como consecuencia de sus “relaciones económicas, profesionales o financieras” con otras personas*. El apartado 1 del artículo 93 particulariza la obligación, a título enunciativo, en los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las entidades que medien en el cobro de honorarios profesionales, de derechos derivados de la propiedad intelectual o de comisiones por operaciones en el mercado de capitales, así como, en particular, quienes sean depositarios de dinero en efectivo de

deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo -letras a), b) y c)-.

Como primera conclusión sobre esta disciplina legal: *la obligación de suministrar a la Administración tributaria datos ajenos con trascendencia tributaria alcanza a cualquier persona, a quienes los tengan por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*; así se desprende de la fórmula general del primer párrafo del artículo 93.1 de la LGT de 2003 y del listado meramente enunciativo que realiza el segundo párrafo.

- b) De otro lado, se ha de tener presente que, el deber general de colaboración social, con los ámbitos objetivo y subjetivo que acabamos de precisar, se encauza por dos vías, a las que alude el apartado 2 del artículo 93. La primera consiste en la llamada “información por suministro”, mediante la que, “con carácter general en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen”, los sujetos obligados a colaborar facilitan los datos precisos. Se trata de supuestos estandarizados y previamente contemplados, bien por las leyes reguladoras de cada tributo, bien por disposiciones reglamentarias de desarrollo, que pueden originar obligaciones ocasionales u otras de carácter regular y periódico (v.gr.: información sobre retenciones). Con base en estos supuestos suelen regularse la presentación de declaraciones informativas anuales por parte de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como por las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT de 2003 (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.), relativas a sus operaciones con terceras personas. En esta categoría se incluyen también los supuestos de información sobre determinadas clases de operaciones. La segunda vía para recolectar datos con trascendencia tributaria consiste en la “información por captación”, y es la propia de los *requerimientos individualizados*, “que pueden efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos”. Ambas modalidades forman parte de la que, en la sentencia de 19 de febrero de 2007, hemos llamado “información *a priori*”, en cuya categoría habría de incluirse también la obtención por actuación directa de la Administración cerca de las empresas afectadas, en contraposición con la “información *a posteriori*”, una vez iniciada la actuación inspectora, que contempla el artículo 93.3.

Pues bien, cuando se trata de *acopiar datos de los obligados tributarios a través de terceras personas*, también se dan las dos formas de información, mediante suministro en la forma, términos y plazos reglamentariamente definidos a priori en una disposición de carácter general; y mediante *requerimiento individualizado* (“información por captación”), que no puede convertirse en sucedáneo del deber reglamentario de información (“información por suministro”) sino que supone un *deber disciplinado de proporcionar datos con trascendencia tributaria obtenidos de relaciones económicas, profesionales o financieras habidas*, como dice expresamente el artículo 93.1 LGT (RCL 2003, 2945), “con otras personas”, y sin que puedan entenderse limitadas estas relaciones a las que se tengan con los obligados tributarios. En otras palabras, sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica; pero no lo es pedir los datos a personas que eventualmente pueden disponer de datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones tenidas con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que las relaciones fuentes de conocimiento sean de naturaleza económica, profesional o financiera.

Existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, que está legalmente regulado y que debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales, lo que obliga, de un lado, a una adecuada exégesis de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del *principio de proporcionalidad* que debe presidir toda decisión que se adopte a este respecto. Pero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios.

6. COMENTARIOS: ¿motivación suficiente de la trascendencia tributaria una fórmula genérica?

Estamos ante un pronunciamiento del Tribunal Supremo que pone de relieve, por un lado, la interpretación jurisprudencial de los *aspectos subjetivos* de los requerimientos individualizados de información sobre terceros. En particular “a quién puede requerirle información” y “sobre quién pueden solicitar información con trascendencia tributaria” cuando se trata

de *requerimientos indeterminados de información que afectan a una pluralidad de titulares* de datos solicitados con vistas a la obtención de información no directamente vinculada a la comprobación de contribuyentes, impuestos o ejercicios singulares:

- a) En cuanto a la cuestión de *“a quién puede requerirle información”* la Administración Tributaria, *alcanza a todo sujeto de derecho, incluidas aquellas que dispongan de elementos de información ajenos como consecuencia de sus “relaciones económicas, profesionales o financieras” con otras personas.*
- b) En cuanto a *“sobre quién pueden solicitar información con trascendencia tributaria”*, el TS rechaza un criterio restrictivo en cuanto al ámbito subjetivo de la información objeto del requerimiento. Rechaza expresamente que únicamente deba de ser información con trascendencia tributaria que proceda de su relación directa con el obligado tributario. En este sentido, entiende que puede abarcar datos con trascendencia tributaria deducidos de relaciones como dice el precepto *“con otras personas”*, que no tienen por qué ser necesariamente obligados tributarios concretos.

Por otro lado, realiza una *interpretación harto criticable de la motivación suficiente de la trascendencia tributaria* de datos que no revelan directamente la utilidad para la aplicación de los tributos. En efecto, la motivación suficiente de la trascendencia tributaria, que confirma el Tribunal Supremo nos suscita serias dudas. En efecto, el TS, sigue el razonamiento de la Audiencia Nacional, que cambia de criterio a la vista de la Sentencia del TS de 3 de noviembre de 2011 (recurso casación 2117/2009) en el sentido de entender motivada la existencia de trascendencia tributaria por la frase de la Administración en el requerimiento *“... para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.”*. En este sentido, lo cierto es que, compartimos la definición amplia de la *“trascendencia tributaria”*, pero no la suficiencia en la motivación en este caso, con una frase tan genéricas como ésta.

En este extremo, nos parece muy acertado el argumento esgrimido en el Voto Particular, que los magistrados Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco y Don José Antonio Montero Fernández formularon al presente pronunciamiento, como ya habían hecho en Sentencias similares (ej. STS de 15 de diciembre de 2014, recurso casación 3565/2012). En el Voto Particular, con

buen criterio a nuestro juicio, afirman que *“resulta imprescindible la necesidad de motivación suficiente que debe contener los requerimientos como el que nos ocupa, siendo lo importante su proyección en cada caso concreto, de suerte que no existen formulas genéricas, ni mucho menos estereotipadas, adecuadas para cualquier requerimiento de información, sino que delimitar el primero y examinar la suficiente motivación, sólo cabe hacerlo caso por caso y atendiendo a la particularidades y singularidades de cada uno”*.

En este sentido, compartimos de lleno la crítica que realizan estos dos magistrados sobre la interpretación incorrecta que lleva a cabo la Audiencia Nacional de la STS de 3 de noviembre de 2011 para concluir que una fórmula genérica basta para motivar de forma suficiente la trascendencia jurídica. Esta no es una interpretación correcta de la doctrina del TS en la Sentencia citada de 2011. De hecho, en la sentencia citada, el TS deja claro que en aquéllos casos en los que la trascendencia tributaria se advierte de forma indirecta la motivación debe realizarse con mayor intensidad: en otros casos en que *“la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo menester para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos, lo que obliga a la Administración a desplegar un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable”*. Como afirma el Voto Particular, esta doctrina *“...nos debió de llevar a acoger el motivo de casación, puesto que prescinde la Sala de instancia de analizar el caso concreto en cuanto que interpreta erróneamente la doctrina del Tribunal Supremo arrastrando dicho pronunciamiento al supuesto que contempla, dando por buena a los efectos de considerar la motivación como suficiente, una mera fórmula sin reparar si la misma es suficiente y correcta en atención a la particularidad y circunstancias presentes en el requerimiento de información que nos ocupa”*.

7. **NORMATIVA APLICABLE**

Artículo 93 (*“obligaciones de información”*) de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley , estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus pro-

pias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.*
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.*

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.*

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA:

límites en el derecho a la intimidad y a la protección de datos de menores: requerimiento de información a colegio privado relativo a datos sobre facturas de los hijos del investigado: información de carácter general y con trascendencia tributaria: requerimiento de información. Procedente.

Sentencia del Tribunal Supremo español (casación):
STS de 13 de julio de 2016, recurso casación 1670/2015
(ponente Pablo Lucas Murillo de la Cueva).

Ester Machancoses García^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS (DESDE FISCALIZACIÓN HASTA APELACIÓN)

La Agencia Tributaria, a través del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, en el seno de un procedimiento de control a un obligado tributario, realiza el 13 de febrero de 2013 un *requerimiento individualizado de obtención de información al colegio privado de sus hijos (Runnymede College, S.A.)* sobre las facturas relativas a su escolarización, transporte, comedor y cualquier actividad extraescolar que hubieran realizado, así como los medios de pago usados, respecto de los años 2008 a 2012.

El Colegio remitió la información solicitada y los familiares, en representación de los hijos sobre los que pesaba la información solicitada, iniciaron un *procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales* contra el requerimiento efectuado por la Administración ante el *Tribunal de Justicia de Madrid*. La Sentencia 169, dictada el 15 de abril de 2015 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestima el recurso contencioso-administrativo número 565/2014

(*) Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia, España.

contra el requerimiento de 13 de febrero de 2013 efectuado por el Jefe de la Oficina Nacional de investigación del Fraude, por vulneración de los derechos fundamentales de los afectados por la investigación, al entender que los derechos fundamentales alegados no se han vulnerado.

Contra esta Sentencia se interpuso el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que desestima el mismo declarando la conformidad a derecho del requerimiento realizado y confirmando la Sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid.

2. CONTROVERSIA

En el ámbito de los requerimientos individualizados de información sobre terceros, cuando la información versa sobre los gastos relativos a los hijos del contribuyente, se discute el alcance y los límites del deber de informar contenido en el artículo 93 de la LGT a la luz del derecho fundamental a la intimidad, la protección jurídica del menor y la protección de datos.

Todo ello para responder, en concreto, si es acorde con el artículo 93 de la LGT en relación con estos derechos fundamentales, un requerimiento de información al colegio de los hijos del obligado tributario, objeto de un procedimiento de control, consistente en las facturas relativas a su escolarización, transporte, comedor y cualquier actividad extraescolar que hubieran realizado.

3. POSICIÓN DE LOS TERCEROS SOBRE LOS QUE VERSA LA INFORMACIÓN (HIJOS DEL CONTRIBUYENTE)

Los recurrentes defienden la nulidad del requerimiento realizado por la Administración Tributaria en fecha de 13 de febrero de 2013, así como la nulidad de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de abril de 2015 que declara conforme a derecho el requerimiento en cuestión.

Los argumentos tienen como basamento la vulneración del derecho a la intimidad de los menores y la vulneración del derecho a la protección de datos de los menores, de forma que el requerimiento no es acorde al artículo 93 de la LGT por entrar de lleno en el ámbito de la intimidad de los recurrentes. Por referencia a la normativa internacional, aplicable en España, entienden que se ha infringido, así mismo, el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales.

4. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL (TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID EN ÚNICA INSTANCIA)

La Sentencia número 169, dictada el 15 de abril de 2015 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestima el recurso contencioso-administrativo número 565/2014 contra el requerimiento de 13 de febrero de 2013 efectuado por el Jefe de la Oficina Nacional de investigación del Fraude, por vulneración de los derechos fundamentales de los afectados por la investigación, al entender que los derechos fundamentales alegados no se han vulnerado y, además, se imponen las costas del recurso al recurrente. Para ello se apoya en dos argumentos:

En primer lugar, en cuanto a los derechos fundamentales invocados, el Tribunal recuerda que en el expediente no hay fotografía ni dato alguno sobre los menores excepto la información económica requerida y remitida y, en segundo lugar, que los artículos 93 y siguientes de la LGT de 2003 regulan el deber de colaborar con la Administración Tributaria proporcionándole información con trascendencia tributaria. En esta línea argumental el TSJ de Madrid se hace eco de la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia 14 de diciembre de 2014, número casación 3565/2012) sobre *el deber de información del artículo 93 de la LGT y su relación con el derecho a la intimidad* y arguye que los datos facilitados por el *Runnymede College, S.A.* a la Administración Tributaria no contienen indicación alguna que pueda afectar a la intimidad de los menores. *Es una información exclusivamente económica y referida a las cantidades abonadas por su padre.* El centro escolar no facilitó dato alguno complementario ni información personal. De este modo, *la solicitud y obtención por la Administración Tributaria de información relevante a fines fiscales desprovista de cualquier otra referencia no es lesiva del derecho a la intimidad.*

En particular, sobre el *derecho a la protección de datos de los menores* la Sentencia indica que no se ha cuestionado que el requerimiento de información se hiciera en virtud de las facultades que la Ley confiere a la Administración Tributaria ni que tuvo lugar en el ámbito del ejercicio por ésta de sus competencias y a propósito de una investigación concreta. Vuelve a señalar la Sentencia que los datos facilitados no eran reservados ni se obtuvieron ilícitamente y observa que, conforme a la Ley 15/1999 de 13 de diciembre (reguladora de la protección de datos), *los datos personales pueden facilitarse a terceros sin el consentimiento de los afectados cuando lo autoriza una Ley*, justamente como sucede en este caso en que la normativa tributaria confiere esa autorización.

Por último, la sentencia descarta que se hayan infringido el *artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos* y el *artículo 8 del Convenio Europeo*

para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales por las razones que ya ha expuesto: la información facilitada no contenía otras referencias distintas de las meramente económicas y se obtuvo en virtud de una habilitación legal específica.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL (CASACIÓN)

De los cinco motivos de casación, por lo que aquí interesa, resultan destables:

- 1) *Vulneración de los artículos 18.1 y 18.4 de la Constitución en relación con el artículo 93.1 de la LGT y por contraposición a sus artículos 93.3 y 93.5 de la LGT. Entienden que no se han aplicado los apartados 1 y 4 del artículo 18 de la Constitución (derecho a la intimidad) y que se ha aplicado indebidamente el artículo 93.1 de la Ley General Tributaria e inaplicado el artículo 93.3 y 5 de ese mismo texto legal. Explican los actores que lo que vienen cuestionando en el proceso, sin que la sentencia lo haya advertido, es que “la Administración Tributaria pueda exigir información personalísima, afectante a la intimidad de unos menores para ser usada con fines que ni siquiera al suministrador de la información le son notificados”.*
- 2) *Vulneración del artículo 18.1 y 4 de la Constitución, en relación con los artículos 3 y 4 de la Ley Orgánica 1/1996, de protección jurídica del menor, ya que “se puede comprobar a simple vista que la información requerida del Centro educativo en el que estudian los menores es información sensible, que puede poner en riesgo no sólo la intimidad sino también la seguridad de los menores”. Se recabaron y figuran en el expediente “que ha pasado por diversas manos (ONIF, Dependencia Regional de Inspección de Madrid, Servicio Jurídico Regional de Madrid) datos tales como el nombre del Colegio al que acuden los niños, que estos no van en ruta, pero sin embargo sí se quedan a comer y que una de las niñas -de seis años- da clases de ballet; pues el requerimiento de información exigía precisar todas estas circunstancias, al aludir a “Facturas emitidas por la escolarización, transporte, comedor, así como cualquier actividad extraescolar”.*

El Tribunal Supremo, contesta de forma conjunta a los dos motivos con base en los siguientes argumentos, para concluir desestimando el recurso de casación:

La naturaleza de la información recibida por la Administración Tributaria teniendo, efectivamente, carácter personal, ni pertenece al ámbito de la intimidad reservado al conocimiento propio o familiar ni está excluida de la potestad de inspección y comprobación tributaria. Predomina en ella el *carácter económico*, de manera que esos datos *no son de los que el artículo 93.5 de la LGT califica de "privados no patrimoniales"*.

Por otro lado, el *artículo 95 de la LGT* establece el *carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que haya obtenido la Administración* en el desempeño de sus funciones y solamente autoriza su uso para los *específicos fines* que señala: la efectiva liquidación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración Tributaria o la imposición de las sanciones que procedan. En coherencia con esa naturaleza, el precepto prohíbe su cesión o comunicación a terceros salvo en los supuestos contemplados expresamente, que aquí no concurren. De igual modo, se debe tener presente que el apartado 3 de este artículo (95 de la LGT) obliga a la Administración Tributaria a tomar las medidas precisas para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado y obliga a autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los mismos *"al más estricto y completo sigilo respecto de ellos"*. Así, pues, estamos ante *datos personales que, pese a su relevancia tributaria, no se ven desprovistos de toda protección*.

De otro lado, los *datos personales*, según el artículo 11.1 a) de la *Ley Orgánica 15/1999, de protección de datos de carácter personal*, pueden ser cedidos a las *Administraciones Públicas sin consentimiento del afectado cuando así lo autorice una Ley*, que es, precisamente, lo que ha sucedido en este caso de manera que, al igual que no ha habido vulneración del derecho fundamental a la intimidad, tampoco la ha habido del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La doctrina imbricada en esta Sentencia es importante porque contiene la *dogmática jurisprudencia* sobre el equilibrio entre, por un lado, *el deber de colaboración* que tiene su fundamento en el deber de contribuir y, por otro lado, *el derecho fundamental a la intimidad, a la protección jurídica del menor y a la protección de datos*, en el ámbito de los requerimientos de información individualizada sobre terceros.

La ocultación de rentas muchas veces hace necesaria actuaciones de seguimiento del gasto realizado por el obligado tributario en aras a comprobar si, efectivamente, la escasa renta declarada se ajusta a la realidad. La obligación de información sobre terceros recogida en el artículo 93 de la LGT despliega una

vez más todo su potencial en las actuaciones de control, con el propósito de que “todos” contribuyan al gasto público de acuerdo con su capacidad económica como proclama el artículo 31 de la CE y en el que se fundamenta el deber de colaboración contenido en el artículo 93 de la LGT.

En particular, cuando se trata de *información sobre los gastos del contribuyente relativos a sus hijos* (en este caso, todos los realizados en el Colegio en el que estaban escolarizados), *el límite del derecho a la intimidad al deber de colaborar del artículo 93 de la LGT, es muy claro: que incluya datos que afecten a la esfera de intimidad personal reservada al conocimiento propio o familiar, de tal manera que deba excluir la potestad de comprobación de la inspección.* En tanto, prevalezca el contenido económico de los datos sin que esta premisa se vea confirmada, el requerimiento de información es acorde al artículo 93 de la LGT, y a los artículos 18 y 31 de la Constitución. Además, en estos casos, dado que el artículo 93 de la LGT se erige en habilitación legal para solicitar este tipo de datos, por su trascendencia tributaria para la aplicación de un tributo concreto que afecta a un obligado tributario, se rechaza de plano la posible vulneración de la protección de datos, si bien, la Ley Orgánica reguladora de esta protección establece expresamente que es legítima la cesión de los datos sin consentimiento del afectado cuando una ley lo autorice expresamente, como en este caso el artículo 93 de la LGT.

En suma, en esta doctrina asentada por el Tribunal Supremo se constata que *requerir a un colegio privado las facturas emitidas al padre por los gastos de enseñanza, manutención y actividades extraescolares y la remisión de dichas facturas a la Administración Tributaria no supone vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal*, en tanto que, en dichas facturas solamente se exprese el *concepto genérico y el importe a satisfacer*. Son datos de relevancia tributaria y no afectan a un ámbito de la intimidad del artículo 18 de la Constitución que prevalezca sobre el deber de contribuir al gasto público del artículo 31 de la Norma Suprema.

7. NORMATIVA APLICABLE AL CASO

Artículo 18 Constitución, art. 93 de la Ley General Tributaria

Artículo 93 (“obligaciones de información”) de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obliga-

das a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- a) *Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.*
- b) *Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.*

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) *Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.*
5. *La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.*

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria .

A efectos del artículo 8, apartado 1, de la Ley Orgánica 1 / 1982 , de 5 de mayo (RCL 1982 , 1197), de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal

y Familiar y a la Propia Imagen, se considerará autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a sus Delegados territoriales .

Artículo 18 de la Constitución española de 1978: Derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen:

1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

....

4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.

**DERECHOS FUNDAMENTALES
DE INTIMIDAD Y CONFIDENCIALIDAD**
referente a datos bancarios y fiscales: constitucionalidad del
intercambio de información por la hacienda con los
órganos de persecución penal, sin autorización judicial previa

Expediente RE 1.055.941/SP. Tema repercusión general 990
Sentencia extraordinaria de apelación

Denise Lucena Cavalcante^(*)

José Maria McCall Zancocchi^()**

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El caso se refiere a dos empresarios (H.C.H. y T.J.H.) denunciados por el delito de fraude fiscal tipificado en el artículo 1, incisos I y II, de la Ley Federal N° 8.137/1990:

Art. 1) Constituye un delito contra la orden tributaria la supresión o reducción de tributo, o contribución social y cualquier accesorio, a través de las siguientes conductas:

(*) Profesora Titular de la Universidad Federal de Ceará (UFC). Posdoctorado en Derecho por la Facultad de Derecho de Lisboa. Doctora en Derecho por la Universidad Católica de São Paulo. Especialización en Derecho Tributario Internacional Universidad de Salamanca/España. Coordinadora Académica de la Especialización en Derecho Tributario del Instituto Brasileño de Derecho Tributario en Fortaleza (IBET). Abogada de la Hacienda Nacional - Ministerio de Economía de Brasil. Correo electrónico: deniselucenac@gmail.com.

(**) Abogado, socio y administrador de MZG Advogados (desde 1999). Cónsul Honorario de Uruguay en Fortaleza-CE. Coordinador del Centro de Mediación y Arbitraje Empresarial de la Cámara Brasil Portugal en Ceará. Vinculado al programa de Doctorado en Derecho de la Universidad Federal de Ceará (UFC). Máster en Derecho por la Universidad Federal de Ceará y Especialista por la Universidad Católica del Rio de Janeiro (PUC-Rio). Correo electrónico: jose.zancocchi@mzg.com.br.

- I- omitir información, o hacer declaraciones falsas a las autoridades fiscales;
- II- defraudar la supervisión fiscal, insertando elementos inexactos, u omitiendo la operación de cualquier naturaleza, en documento o libro requerido por la ley tributaria;

Al ejercer su deber de inspección y auditoría, la Secretaría de la Hacienda Federal de Brasil detectó una posible omisión de ingresos imposables en las declaraciones de ajuste anual de los contribuyentes, relacionadas con el impuesto sobre la renta de las personas naturales/IRPF en los años de 2001 y 2002. La hipótesis se habría producido a partir del cruce de datos entre los montos globales gestionados por los contribuyentes, según informe de los organismos financieros, con las declaraciones de renta presentadas a la Hacienda Federal en el mismo período. En particular, se detectaron depósitos en cuentas bancarias de aquellos, conjunta e/o individualmente, cuyo origen no se pudo demostrar.

Después de establecer los procedimientos administrativos 10865.00762/2006-93 y 10865.000763/2006-38, en 2006, la Hacienda Federal notificó a los contribuyentes para que proporcionaran justificaciones. Sin embargo, a falta de respuesta, solicitó los estados de cuenta bancarios directamente a las instituciones financieras correspondientes. Con base en este material probatorio, los auditores de la Secretaría de Hacienda Federal con jurisdicción en la ciudad interiorana de Limeira, Estado de São Paulo, concluyeron por la omisión de ingresos imposables relacionados con el impuesto sobre la renta en los años 2001 y 2002, notificando a los contribuyentes a través del respectivo Término de Verificación de Infracción Tributaria.

Acto continuo a la conclusión del procedimiento administrativo y la constitución del crédito fiscal, da Hacienda Federal remitió al Ministerio Público Federal una representación fiscal para fines penales, acompañada de los datos determinados en el curso de la acción de inspección.

Esto dio lugar a la denuncia propuesta por la fiscalía federal en 2010, casi diez años después de los ejercicios fiscales de referencia, lo que, a su vez, dio lugar a la persecución penal n. 0010713-69.2010.4.03.6109, en el Tercer Juzgado de la ciudad de Piracicaba, Estado de São Paulo.

La sentencia de primer grado acogió en parte la denuncia, para condenar a los acusados por el delito de fraude fiscal previsto en el artículo 1, inciso I, de

la Ley Federal N° 8.137/1990, absolviéndolos, sin embargo, de la conducta tipificada en el inciso II del mismo artículo. Se ordenó la pena privativa de libertad de 2 (dos) años y 11 (once) meses de prisión, en régimen abierto, además de 100 (cien) días de multa, a razón de 1/30 (una trigésima parte) del sueldo mínimo vigente en el momento de los hechos para H.C.H., y 02 (dos) años, 7 (siete) meses y 15 (quince) días de prisión, en régimen abierto, además de 90 (noventa) días de multa, a razón de 1/30 (una trigésima parte) del sueldo mínimo vigente en el momento de los hechos para T.J.H. Las penas privativas de libertad, al final, fueron sustituidas por penas restrictivas de derechos, compatibles con la prestación de servicios a la comunidad y el pago de las multas en efectivo.

Luego, los condenados apelaron la decisión en primera instancia al Tribunal Regional Federal de la 3ª Región (TRF3) en 2014. Preliminarmente, se invocó en el recurso la prescripción de la demanda punitiva estatal, y, en cuanto a la cuestión de fondo, la ilegalidad de la violación de su confidencialidad bancaria por parte de la Hacienda, sin autorización judicial previa. Los recurrentes exhortaron la inconstitucionalidad del art. 6 de la Ley Complementaria n° 105/2001, que reglamentó el intercambio de información y documentos confidenciales entre las instituciones financieras y la administración tributaria.

El Undécimo Panel del TRF3 decidió, por unanimidad, acoger parcialmente la apelación para reconocer, según consignado en el fallo *“la nulidad de los procedimientos penales debido al intercambio indebido de datos de datos confidenciales obtenidos por la Secretaría de Hacienda Federal con instituciones financieras sin autorización judicial previa y anular el proceso, desde la recepción de la denuncia”*. El veredicto fue publicado con el siguiente resumen:

“PENAL Y PROCEDIMIENTO PENAL. APELACIÓN PENAL. PRESCRIPCIÓN DE LA DEMANDA PUNITIVA ESTATAL. INOCENCIA. PLAZO INICIAL. CONSTITUCIÓN DEFINITIVA DEL CRÉDITO FISCAL. DICTÁMEN VINCULANTE N° 24. NULIDAD PRELIMINAR. VIOLACIÓN DEL SECRETO BANCARIO POR PARTE DE LA HACIENDA FEDERAL SIN AUTORIZACIÓN JUDICIAL. LEY COMPLEMENTARIA 105/2001. IMPOSIBILIDAD DE COMPARTIR CON EL ÁMBITO CRIMINAL. PRUEBA ILEGAL. NULIDAD DE LA ACUSACIÓN PENAL. RECURSO PARCIALMENTE ACOGIDO. 1. En conformidad con el Dictamen Vinculante N° 24, el delito material dispuesto en el

artículo 1, I, de la Ley N° 8.137/90 sólo se tipifica mediante la constitución definitiva del crédito tributario, que es el marco inicial de la prescripción de la demanda punitiva estatal. Hipótesis en que el marco de la prescripción no se ha agotado, ni entre los hechos y la recepción de la denuncia, ni entre esta fecha y la de la publicación de la sentencia condenatoria. 2. Según precedentes del Superior Tribunal de Justicia y la Cuarta Sección de esta Corte, la relativización del secreto bancario a los efectos de la investigación criminal o la instrucción procesal penal, en conformidad con el artículo 5, XII, de la Constitución Federal, está sujeta a autorización judicial previa. 3. Hipótesis en la que la prueba de la materialidad se encuentra en procedimiento administrativo en el sentido de que la Hacienda Federal, en base al artículo 6 de la Ley Complementaria N° 105/2001, obtuvo datos protegidos por el secreto mediante solicitud directa a las instituciones bancarias, sin autorización judicial previa. 4. Se reconoce la ilegalidad del intercambio de datos obtenidos por la Secretaría de Hacienda Federal con el Ministerio Público Federal, con fines de persecución penal, quedando la materialidad delictiva demostrada exclusivamente sobre la base de tales elementos (o pruebas derivadas de ello), se concluye que el proceso penal padece de nulidad desde el inicio. 5. Recurso defensivo parcialmente acogido para reconocer la nulidad planteada por la parte recurrente.” (09/12/2016).

Ante dicha decisión, el Ministerio Público Federal interpuso un recurso extraordinario (RE) ante el Supremo Tribunal Federal (STF), en 13 de abril de 2018, dando lugar al expediente 1.055.941/SP, para el juicio en última instancia de las cuestiones constitucionales involucradas.

El caso sirvió como *leading case* para el reconocimiento de la existencia de una Repercusión General de la controversia implicada en el recurso por el magistrado ponente del proceso, el entonces Presidente de la Corte Constitucional Brasileña, Ministro Dias Toffoli. Envista de ello, la decisión preliminar del plenario de la Corte, al admitir la repercusión general del asunto, dictó lo siguiente:

“CONSTITUCIONAL. PROCEDIMIENTO PENAL. EL INTERCAMBIO DE DATOS BANCARIOS Y FISCALES DEL CONTRIBUYENTE, OBTENIDO POR LAS AUTORIDADES DE LA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL LEGÍTIMO EJERCICIO DE SU DEBER DE INSPECCIÓN CON EL MINISTERIO PÚBLICO, CON FINES DELICTIVOS, SIN LA INTERMEDIACIÓN DEL PODER JUDICIAL. TRANSFERENCIA DE INFORMACIÓN FRENTE A LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LA INTIMIDAD Y CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS. ART. 5, INCISOS X Y XII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. CUESTIÓN EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. SUJETO A REPETICIÓN EN NUMEROSOS PROCESOS, PARA TENER REPERCUSIONES EN EL ÁMBITO DE INTERÉS PÚBLICO. TEMA CON REPERCUSIÓN GENERAL.” (RE 1055941 RG, RELATOR O VOCERO: MIN. DÍAS TOFFOLI, JUZGADO EL 12/04/2018).

El 16/07/2019, invocando el poder general cautelar, además de lo dispuesto en el artículo 1.035, §5 del Código de Procedimiento Civil Brasileño, el magistrado ponente decretó la suspensión en todo el territorio nacional de los procedimientos judiciales, investigaciones policiales y procedimientos de investigación criminal (PIC) en curso que involucrasen a fiscales estatales y federales con intercambio de datos objeto de la controversia en el Tribunal Constitucional.

El juicio por el Supremo Tribunal Federal fue el dictado en 12/04/2019 y la publicación del extenso fallo (551 páginas) recién tuvo lugar el 18/03/2021, convirtiéndose en cosa juzgada el último 30/03/2021.⁽¹⁾

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

En el caso concreto de referencia, la administración tributaria obtuvo acceso a información confidencial y a documentos facilitados por entidades financieras a efectos de constituir créditos fiscales, habiendo penalizado a los contribuyentes por omisión de ingresos imponible por el impuesto sobre la renta de personas naturales (IRPF). Una vez concluido el procedimiento administrativo precedente, los auditores remitieron a la fiscalía una representación penal, transmitiendo a los fiscales datos bancarios protegidos por el derecho constitucional a la intimidad y confidencialidad, a los cuales lograron acceso

(1) Disponible en: <paginadoración.jsp (stf.jus.br)>. Acceso: 22/05/2021.

durante la inspección y auditoría tributaria. Esto derivó en la denuncia y condena de los implicados por el delito contra el orden tributario de fraude fiscal.

La controversia jurídica se refiere a la siguiente cuestión: “¿es constitucional el intercambio de datos bancarios y fiscales de los contribuyentes con los órganos de investigación criminal (Ministerio Público y Policía), sin la intermediación del poder judicial, teniendo en cuenta los postulados constitucionales relativos a la intimidad y confidencialidad de los datos (art. 5, punto X y XII, de la Constitución Federal)?”

Por un lado, no hay dudas que es deber legal de la autoridad administrativa formalizar la representación fiscal con fines delictivos (RFFP, para el acrónimo en Portugués) - o incluso la representación con fines penales - cuando, en el contexto del proceso administrativo tributario de constitución del crédito fiscal, se encuentran pruebas de la práctica de delito de desvío o contrabando (Decreto-ley N° 2.848/40, arts. 334 y 334-A), crimen contra el orden tributario (arts. 1 y 2, ley N° 8.137/90) o seguridad social (arts. 168-A y 337-A, del Código Penal) o delitos relacionados, como el blanqueo de dinero o la ocultación de bienes, derechos y/o valores (Ley N° 9.613/98).

De otra parte, sin embargo, como subrayado en el voto del Ministro relator del recurso extraordinario, llama la atención el hecho de que: “*las normas jurídicas que se refieren a la materia – en especial el artículo 198 del Código Tributario Nacional - CTN, además del artículo 83 de la Ley n° 9.430/96 y el §3 del artículo 1 de la Ley Complementar N° 105/01 - no se atienen a minucias para disciplinar i) cuál información confidencial respecto a la situación económica o financiera del contribuyente por la cual se formalizó a la representación fiscal con fines delictivos, incluida la naturaleza y el estado de los negocios o de las actividades realizadas por el mismo; y, mucho menos, ii) cuál la información de terceros protegida por el secreto fiscal o bancario, la Secretaría de Hacienda Federal de Brasil está autorizada a trasladar al Ministerio Público Federal, sin la necesaria supervisión del Poder Judicial*”.

En base a lo anterior, el magistrado terminó por ampliar el tema sometido a repercusión general, para involucrar a otros órganos de inteligencia y supervisión, mas allá de la actuación de la administración tributaria, enfatizando y opinando sobre la importancia de que la Corte Constitucional fije en este juicio paradigmático: “*i) cuáles son los límites objetivos que los órganos administrativos de inteligencia y supervisión, como la administración tributaria y la Unidad de Inteligencia Financiera de Brasil - UIF, deben observar al comunicar a las autoridades competentes de la existencia de evidencias de delitos penales y ii) qué información sobre movimientos bancarios y tributarios puede ser intercambiada con los órganos de perse-*

cución penal sin comprometer el principio constitucional de protección a la intimidad y confidencialidad de los datos (Art. 5, ítems X y XII, CF)”. En su percepción, ello consistiría en un sistema único de intercambio de información por parte de los órganos de inteligencia administrativa y supervisión. No sería recomendable, según expresó en su voto, el análisis desde la perspectiva de uno solo de dichos órganos, o sea, únicamente la Secretaría de Hacienda Federal.

Anteriormente, el Supremo Tribunal Federal ya había decidido por la constitucionalidad del artículo 6 de la Ley Complementaria n° 105, en el Recurso Extraordinario n° 601.314/SP-RG.⁽²⁾ En la Acción Directa de Constitucionalidad n° 2.390/DF, a su vez, se discutió la juridicidad, en interpretación conforme a la Constitución, de determinadas normas federales relacionadas con la confidencialidad reservada de las transacciones bancarias y el acceso al secreto bancario en los procedimientos de investigación policial. En el veredicto de dicha acción de constitucionalidad, el Supremo Tribunal Federal finalmente refrendó el intercambio de datos con el propósito de inspección y auditoría tributaria, específicamente con respecto a la identificación de los titulares de las transacciones y los montos globales gestionados; es decir: no se contempló particularmente el intercambio de información con detalles sobre el origen y la naturaleza de tales operaciones, como estados de cuenta bancarios y de resultados, además de elementos profundos sobre lo que está privativamente a cargo de la Hacienda Federal en su rol de administración tributaria.

A la luz de ello, aún persistía una duda razonable concerniente al nivel de detalle de lo que se estaba intercambiando entre los organismos de aplicación de la ley tributaria, de un lado, y el Ministerio Público y las autoridades policiales, de otro, estos últimos como ejecutores de la legislación penal, además de los procedimientos legales a observar en vista de los derechos y deberes constitucionales en juego. En esos casos, el Tribunal Supremo sólo había abordado la cuestión de la posibilidad de que la información obtenida por el Fisco sea compartida con los responsables de la investigación penal, pero nunca su *modus operandi*.

(2) Ver: CAVALCANTE, Denise Lucena. Sigilo bancário: após 15 anos o STF bate o martelo. In: SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da; ARAÚJO E MENDONÇA, Maria Lírida Calou de; HOLANDA. Marcus Mauricius (Orgs.). **Administração pública e tributação no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 3-20.

Por esta razón, el Tribunal Constitucional le dio repercusión general al tema, para que la Corte de Justicia pacificara el tema en cuestión, con la finalidad de cubrir todos los conflictos potenciales que puedan surgir en relación a litigios similares.

Es interesante observar que, como se ha registrado a lo largo del juicio, durante los tres años precedentes se enviaron a la Fiscalía Federal un total de 1.607 casos, con información conseguida por la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF). A solicitud de la Fiscalía Federal, se habían presentado 1.165 solicitudes al mismo organismo de inteligencia. Respeto a los fiscales a nivel de los Estados de la Federación, estos solicitaron 2.880 veces y recibieron, a su vez, 2.300 casos. O sea, las Fiscalías del Estado solicitaron más información que recibieron en el mismo período. Ya a la Policía Federal, se remitieron un total de 3.221 informes de inteligencia financiera (RIF) - a su pedido - mientras que otros 2.845 fueron remitidos a sus reparticiones.

Teniendo en cuenta estos datos, no hay como negar una intensa interacción entre los agentes de inteligencia y control administrativo con los **órganos** de investigación y persecución penal, en su ejercicio de la potestad policial y control, exigiendo a la Corte Constitucional un fallo sobre la constitucionalidad de esta práctica, bajo un objetivo de pacificación social.

3. POSICIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES

En este caso, los contribuyentes sostienen la inviolabilidad de su información bancaria, cuyo secreto no puede relativizarse, sin autorización judicial previa. La base jurídica de su causa remite a las disposiciones del artículo 5 de la Constitución Federal Brasileña sobre los derechos y garantías fundamentales del ciudadano de la República Federativa del Brasil, especialmente con respecto a los puntos X y XII, que aseguran la inviolabilidad de datos personales y la privacidad de la persona ante el poder del Estado. Por lo tanto, aducen la inconstitucionalidad del artículo 6 de la Ley Complementaria N° 105/2001, que, a su vez, decreta:

Art.6. Las autoridades fiscales y los agentes de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios sólo podrán examinar los documentos, libros y registros de las instituciones financieras, incluidos los relativos a las cuentas de depósito y las inversiones financieras, cuando exista un proceso administrativo iniciado o un

procedimiento tributario en curso y dichos exámenes sean considerados indispensables por la autoridad administrativa competente. Párrafo único. Los resultados de los exámenes, la información y los documentos a que se refiere este artículo se mantendrán confidenciales, observada la legislación tributaria.

Con dichas premisas, el acceso a los datos relativos a transacciones financieras de los contribuyentes por parte de los órganos administrativos de inteligencia y supervisión, sin autorización judicial previa, violaría, además de la Constitución Federal, precedentes judiciales de los Tribunales Superiores, especialmente como se ilustra en el siguiente fallo:

PROCEDIMIENTO PENAL. *HÁBEAS CORPUS* SUSTITUTO DE RECURSO PROPIO. INSUFICIENCIA DEL RITO. VIOLACIÓN DEL SECRETO BANCARIO POR PARTE DE LA HACIENDA FEDERAL, SIN AUTORIZACIÓN JUDICIAL. USO DE DATOS CON FINES DE INVESTIGACIÓN CRIMINAL. ILEGALIDAD. PRUEBA ILEGAL [...] 2. La Primera Sección de este Tribunal, en la sentencia del RESP n. 1.134.665/SP, según el rito del Art. 543-C del Código de Procedimiento Civil, asentó el entendimiento de que la violación del secreto bancario sin autorización judicial previa, a los efectos de la constitución del crédito fiscal, está autorizada por la Ley N° 8.021/1990 y por la Ley Complementaria N° 105/2001, normas procesales cuya aplicación es inmediata (Relator Ministro Luiz Fux, DJ 18/12/2009). 3. Posteriormente, el Plenario del Supremo Tribunal Federal, en la sentencia del N° 389.808/PR (a pesar del reconocimiento de la repercusión general del tema en el Recurso Extraordinario 601.314/SP), basó la inconstitucionalidad de la interpretación dada a la norma que autoriza a la Hacienda Federal a tener acceso directo a los datos bancarios del contribuyente. 4. La jurisprudencia actual de ambas Clases de la Tercera Sección de este Tribunal Superior se ha establecido en el sentido de que es imprescindible la autorización judicial previa para el uso de datos bancarios con fines de investigación penal, ya que la Secretaría de la Hacienda Federal, el órgano interesado en el proceso administrativo tributario, no tiene competencia constitucional para proporcionar directa-

mente tales elementos a los órganos de investigación o enjuiciamiento penal. Precedentes de la Corte. 5. *In casu*, se enfatiza que, según consta en el expediente, tras solicitud de información por parte de la Hacienda Federal, las instituciones bancarias presentaron, sin el consentimiento del juzgado competente, estados de cuentas, además de un listado de cheques nominales a pacientes emitidos por la empresa administrada por ellos, datos que confrontados con los impuestos recaudados, llevaron al establecimiento de un procedimiento tributario y, a su vez, al proceso penal impugnado a través de este “*writ*” 6. Si bien se admite, con fundamento en el artículo 6 de la Ley Complementaria N° 105/2001, la legalidad del acceso a dicha información bancaria por parte de la autoridad hacendaria, no existe ninguna norma en el ordenamiento jurídico nacional que sostenga su utilización con fines de investigación y enjuiciamiento, como en el presente caso. 7. Habeas corpus no conocido. Orden otorgada, *ex officio*, para reconocer la nulidad de las pruebas obtenidas mediante la violación del secreto bancario de los pacientes sin autorización judicial y, en consecuencia, anular la acción penal desde el inicio, garantizada la posibilidad de que se pueda proponer una nueva demanda apoyada en pruebas legales. (HC 316.870/ES, Rel. MINISTRO GURGEL DE FARIA, QUINTA CLASE, juzgado el 08/09/2015, DJ 24/09/2015).

En consecuencia, la posición expresada por los contribuyentes, en su calidad de demandados en el Recurso Extraordinaria RE 1.055.941/SP, argumentaba por el mantenimiento de la decisión precedente en su favor por el Tribunal Regional Federal de la 3ª Región (TRF3) que había reconocido, *ipsis literis* “*la nulidad del proceso penal debido al intercambio indebido de datos confidenciales obtenidos por la Secretaría de Hacienda Federal con instituciones financieras, sin autorización judicial previa, para anular el proceso, desde la recepción de la denuncia*”.

4. POSICIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

En las razones expresas en el Recurso Extraordinario presentado ante el Supremo Tribunal Federal, el Ministerio Público sustentó que la sentencia

del TRF3 habría ofendido los artículos 5, punto XII; artículo 129, inciso VI y artículo 145, §1, de la Constitución Federal Brasileña, cuando decidió por la ilegalidad del intercambio de datos obtenidos por la Secretaría de Hacienda Federal con el órgano de enjuiciamiento penal, ahora recurrente.

De su perspectiva, la tesis que corroboraba la supuesta ilegalidad de las pruebas recogidas en el procedimiento administrativo fiscal sería infundada, sobretodo teniendo en cuenta la constitucionalidad declarada de la Ley Complementaria N° 105/2001, dictada en el Recurso Extraordinario N° 601.314 en 2016, con Repercusión General (Tema 225),⁽³⁾ permitiendo expresamente el incumplimiento de la banca por parte del Servicio de Impuestos Internos, sin necesidad de intervención previa del Poder Judicial.

La declaración de constitucionalidad de la ley subrayada se basó en la premisa de que no se trataba de una violación del secreto bancario (cuando los datos anteriormente protegidos en virtud del derecho de intimidad son ahora accesibles por el Juez de Estado y los sujetos parciales del caso), sino más bien de una transferencia de secreto, en la que los datos permanecen excluidos del acceso público, pero aún bajo la custodia del Poder Público, transmutándose solamente al portador (de uno que tiene el deber de secreto - institución financiera - a otro que tiene la obligación de secreto - la fiscalía). Desde esta posición, se le debería proporcionar el recurso extraordinario para un fallo definitivo de las cuestiones constitucionales involucradas.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional ya había decidido en el Recurso Extraordinario N° 601.314/SP-RG y la Acción Directa de Inconstitucionalidad N° 2.390, respecto a la constitucionalidad de la Ley Complementaria N° 105/2001, así como de la posibilidad de flexibilización del secreto bancario por parte de la Hacienda Federal, sin la autorización del Poder Judicial. A fin de cuentas, la Ley complementaria N° 105/2001 así dispone:

(3) Decisión: “[...] Por mayoría, el Tribunal fijó, en cuanto al punto “a” del tema en cuestión, la siguiente tesis: “El artículo 6 de la Ley Complementaria 105/01 no ofende el derecho al secreto bancario, ya que lleva a cabo la igualdad en relación a los ciudadanos, a través del principio de capacidad contributiva, así como establece requisitos objetivos y la transferencia del deber de confidencialidad del ámbito bancario para el fiscal.” (24.02.2016).

“Art. 1 - Las instituciones financieras mantendrán el secreto en sus operaciones activas y pasivas y en los servicios prestados.

[...]. §3 - No constituye una violación del deber de secreto:

III- el suministro de información relativa al §2 del artículo 11 de la Ley N° 9.311 de 24 de octubre de 1996;

IV- la comunicación a las autoridades competentes de la práctica de infracciones penales o administrativas, que abarca el suministro de información sobre transacciones que impliquen recursos derivados de cualquier práctica delictiva.

Art. 2º - El deber de secreto se extiende al Banco Central de Brasil, en relación con las operaciones que realiza y la información que obtiene en el ejercicio de sus funciones.

[...] §6º - El Banco Central de Brasil, la Comisión de Valores Mobiliarios, así como los demás órganos de inspección, en sus respectivas áreas, proporcionarán al Consejo de Control de Actividades Financieras (COAF), a que se refiere el artículo 14 de la Ley N° 9.613 de 3 de marzo de 1998, la información de registro y movimiento de valores relacionados con las operaciones previstas en el inciso I del art. 11 del art. 11 de dicha Ley.”

Luego, la jurisprudencia materializada en los fallos anteriores se mantuvo generalmente con algunas adaptaciones. Según expresó el propio Ministro Dias Toffoli, ponente del caso, otro magistrado del tribunal había corroborado anteriormente su voto en un otro juicio, en el expediente ARE N° 953.058/SP, del Ministro Gilmar Mendes, DJe de 30/05/16. Además, como se menciona en su votación, el rol de todos estos organismos en el intercambio de información es extremadamente relevante para la lucha contra la corrupción, el lavado de dinero y la financiación del terrorismo, además de cumplir con los compromisos internacionales asumidos en esta área por la República Federativa de Brasil, y no es posible analizarlo de manera compartimentada.

Se enfatizó asimismo que la Hacienda Federal también comparte información confidencial que se encuentra en su dominio con otras agencias legitimadas a detenerlas, según la ley. Se mencionó especialmente el COAF/UIF, el órgano nacional central que recibe y analiza datos relaciona-

dos a transacciones financieras sospechosas. Dado que la Ley N° 9.613/98 también dispone, en su artículo 15, sobre el deber del COAF de comunicar “a las autoridades competentes para fines del establecimiento de los procedimientos apropiados, cuando llegue a la conclusión de que existen delitos previstos en esta Ley, indicios fundados de su práctica o de cualquier otra práctica ilícita”, es necesario integrar adecuadamente a esas entidades para la correcta ejecución del orden público. La Secretaría de Hacienda Federal, además de insertarse en la cadena de traspaso de los datos que sostienen la actuación de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), también figura como destinataria de sus comunicaciones.⁽⁴⁾

El 12/04/2019, finalmente se publicó el dictamen que estableció la tesis de repercusión general en el caso y, el 18/03/2021, se publicó el fallo. Por mayoría de los magistrados de la Corte Constitucional Suprema, con los votos divergentes de los Ministros Marco Aurelio y Celso de Mello, se decidió, literalmente:

“Es constitucional el intercambio de datos de inteligencia financiera de la UIF y de la integralidad del procedimiento de inspección de la Secretaría de la Hacienda Federal de Brasil – en que se define la constitución del tributo - con los órganos de enjuiciamiento penal con fines penales sin autorización judicial previa, debiendo protegerse la confidencialidad de la información en los procedimientos formalmente instituidos y sujetos a un control judicial posterior; 2. El intercambio por parte de la UIF y la Secretaría de la Hacienda Federal a que se refiere el punto anterior debe realizarse únicamente a través de comunicaciones formales, con garantía de confidencialidad, certificación del destinatario y establecimiento de instrumentos eficaces para la investigación y corrección de cualesquier desviaciones.”

Así, por mayoría, en el Plenario del Tribunal, al valorar el tema 990 de repercusión general, acogió el Recurso Extraordinario interpuesto por el Ministerio Público Federal ante el Supremo Tribunal Federal, para revisar el fallo

(4) Las disposiciones actuales del COAF, incluyendo la puesta de relieve de su vínculo actual con el Banco Central de Brasil (anteriormente vinculado al Ministerio de Economía), se establecen en la Ley N° 13.974 de 01/7/2020.

del Tribunal Regional Federal de la 3ª Región, restableciendo la pena de primera instancia, por el delito de fraude fiscal.

Es importante subrayar en esta decisión, que el hecho de relativizar el secreto y permitir su intercambio con el Ministerio Público a las autoridades policiales, no ha hecho pública la información, ya que su proceso debe cumplir con el adecuado formalismo y proteger el secreto fiscal frente a terceros.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DE LOS AUTORES

El debate respecto al secreto bancario y fiscal sigue polemizado en Brasil a pesar de los relevantes fallos en torno a la controversia. Aún después de declarada la constitucionalidad de la Ley N° 105/2001 - que permitió la transferencia de datos bancarios, sin orden judicial, a las autoridades y agentes fiscales, siempre y cuando instaurado el respectivo procedimiento administrativo y demostrada la indispensabilidad de los documentos bancarios - las consecuencias de tales cuestionamientos siguen siendo complejas, como sucede en los casos en los que se invoca la flexibilización del secreto bancario a otros organismos públicos, más allá de la Secretaría de Hacienda Federal.

En Brasil, se mantiene el secreto bancario y, por ello, se encuentra reforzado en el artículo 1 de la Ley complementaria N° 105/2001 que sostiene que las instituciones financieras deben necesariamente conservar el secreto de sus operaciones.

Sin embargo, desde el punto de vista de los autores, la juridicidad de relativizaciones puntuales al derecho fundamental de intimidad y confidencialidad, desde que debidamente justificadas y encuadradas en la legislación vigente, se encuentra expresamente autorizada no sólo por ley, sino también por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores. El juicio aquí examinado se compatibiliza con los lineamientos internacionales, sobretodo en la lucha contra la corrupción, el fraude fiscal y la acción de las redes del crimen organizado, tanto nacionales como transnacionales.

Dado este contexto, no se puede absorber la opinión (derrotada) del Ministro Marco Aurélio Mello, cuando intentó minimizar tal esfuerzo - que es internacional - afirmando que estaría en conflicto con la Constitución, lo que los autores disputan enfáticamente.⁽⁵⁾

(5) RE 1055941/SP, p. 426.

En relación al secreto bancario, la OCDE hace hincapié repetidamente sobre la necesidad de cooperación internacional para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

No cuesta recordar que, desde el año 1998, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), recomienda combatir prácticas fiscales nocivas, inclusive a través de mecanismos que permitan relativizar el secreto bancario en países miembros de la institución. Hay que apuntar también a orientaciones internacionales como la Recomendación N° 9 del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), que aconseja que el secreto bancario no sea un impedimento en sí para el intercambio de datos entre las autoridades investigadoras.

En octubre de 2016 la República Federativa de Brasil firmó el Acuerdo Multilateral para el *Intercambio Automático de Información*, con el objetivo de asegurar su cumplimiento fiscal. La obligación de cumplir los tratados internacionales figura en el párrafo 2 del artículo 5 de la Constitución del Brasil, que estipula expresamente que los derechos y garantías expresados en la Constitución no excluyen otros derivados del régimen y los principios adoptados en ella, o de los tratados internacionales en los que la República Federativa del Brasil es parte.

En ese sentido, se apunta al principio de cooperación, a partir del cual se revalida la importancia del intercambio de información entre las naciones de manera general. En Brasil, según el Artículo 4, inciso IX de la Constitución Federal, la República Federativa del Brasil se rige en sus relaciones internacionales por el principio de cooperación entre los pueblos para el progreso de la humanidad.

Además, de conformidad con este principio constitucional, el párrafo único del artículo 199 del Código Tributario Nacional establece que el Tesoro Público Federal, en la forma establecida en tratados, convenios o acuerdos, podrá intercambiar información con estados extranjeros en interés de la recaudación y supervisión de impuestos.

Otro punto controvertido del voto del ministro Marco Aurélio y que merece ser observado, es la afirmación de que la transferencia de datos implicaría la violación del secreto bancario.⁽⁶⁾ Sucede que la legislación (Decreto N° 3.724/2001, modificada por el Decreto N° 8.303/2014), al disponer el inter-

(6) RE 1055941/SP, p. 425.

cambio de información, establece un estricto procedimiento administrativo en relación con la solicitud, acceso y uso de datos bancarios, y el servidor público debe observar el secreto fiscal, bajo pena de responsabilidad penal y civil. ⁽⁷⁾

(7) “Artículo 8º El servidor que utilice o haga posible el uso de cualquier información obtenida en virtud del presente Decreto, para una finalidad o hipótesis distinta a la prevista por la ley, el reglamento o el acto administrativo, será responsable administrativamente del incumplimiento del deber funcional de observar las normas legales o reglamentarias, que es el Artículo 116, inciso III, de la Ley N° 8.112 de 11 de diciembre de 1990, si el hecho no constituye un delito más grave, sin perjuicio de su responsabilidad en su propia acción regresiva y de la responsabilidad penal correspondiente.

Art. 9º El servidor que divulgue, difunda o facilite la divulgación o difusión de cualquier información de la que se ocupe del presente Decreto, contenida en sistemas informáticos, archivos de documentos o ficheros de procesos protegidos por el secreto fiscal, en violación de lo dispuesto en el artículo 198 de la Ley N° 5.172 de 25 de octubre de 1966 (Código Tributario Nacional), o en el artículo 116, inciso VIII, de la Ley N° 8.112 de 1990, estarán sujetos a la pena de despido prevista en el art. 132, 132, 112, de la citada Ley N° 8.112, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales adecuadas.

Art. 10. El servidor que permita o facilite, mediante cesión, suministro o préstamo de contraseña o de cualquier otra forma, el acceso de personas no autorizadas a los sistemas de información, base de datos, archivos o expedientes procesales que contengan la información mencionada en el presente Decreto, será responsable administrativamente, de conformidad con la legislación específica, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales aplicables.

Párrafo único. Las disposiciones de este artículo también se aplican en el caso de que el servidor haga un mal uso del acceso restringido.

Art. 11. Configura infracción por parte del empleado a los deberes funcionales, no ejercer con celo y dedicación los deberes del cargo y de observar las normas legales y reglamentarias, de acuerdo con el artículo 116, incisos I y III, de la Ley N° 8.112 de 1990, sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil adecuada, en forma de artes. 121 a 125 de esa Ley, si el hecho no establece una infracción más grave:

- I - No proceder con el debido cuidado a la custodia y uso de su contraseña o prestarla a otro servidor, incluso si estuviere habilitada;
- II - acceso sistemas computarizados desmotivados del Departamento de Rentas Federales, archivos de documentos o expedientes de casos, que contienen información protegida por el secreto fiscal. (Decreto N° 3.724/2001).

La reflexión adecuada debe ser, de hecho, sobre la manera y el control de la transferencia de datos confidenciales, con el propósito de evitar abusos o agresiones a los derechos de los contribuyentes, titulares de la información que podrá trasladar entre las entidades financieras y los organismos de la administración tributaria, según la finalidad para la cual sea solicitada.

Por lo tanto, el uso de datos por parte de las autoridades fiscales debe ser legítimo, incluso en lo relacionado al deber de no divulgar la información económica y fiscal obtenida como resultado de sus funciones institucionales. Se hace hincapié en estos puntos para enfatizar la importancia de los derechos y garantías fundamentales, inclusive en los casos excepcionales que importen en la flexibilización de los datos bancarios y posiblemente en el uso de herramientas que estén disponibles por parte de los agentes de supervisión e investigación del Estado. Ellos deben estar necesariamente acompañados del cumplimiento de la ley y la Constitución y, por supuesto, salvaguardándose de la confidencialidad de la información en los procedimientos formalmente instituidos y sujetos a posterior revisión judicial.

Considerando que las acciones de los organismos en el intercambio de información es extremadamente importante para la lucha contra la corrupción, el lavado de dinero y la financiación del terrorismo, además de cumplir con los compromisos internacionales asumidos en esta área por la República Federativa de Brasil, se concluye que el fallo del Supremo Tribunal Federal en referencia fue correcto al permitir el intercambio de informes de inteligencia financiera de la UIF, además de los procedimientos de inspección y auditoría conducidos por la Secretaría de Hacienda Federal de Brasil, con las agencias de enjuiciamiento penal confines penales, sin autorización judicial previa.

LA INTERPRETACIÓN DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD EN LA MATERIA FISCAL, DESDE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Hacia una alternativa de aplicación

Oscar Adrián Fabián Barajas^(*)

I. INTRODUCCIÓN

El presente ensayo analiza de forma general la aplicación del Test de Proporcionalidad que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana en materia tributaria.

Para quien suscribe, dicha aplicación se sustenta en un tratamiento diferenciado que no encuentra sustento constitucional, y, que se contrapone directamente con los parámetros de la reforma constitucional en materia de derechos humanos que existe en el sistema jurídico mexicano desde 2011.

De esta manera, si bien se analiza un modelo en específico, las reflexiones que aquí se proponen a manera de alternativa pueden ser útiles para el debate internacional, respecto del enfrentamiento que existe entre normas que justifican la actuación de las autoridades fiscales y las limitaciones que éstas provocan en los derechos fundamentales del contribuyente.

II. ENUNCIADO DEL PROBLEMA

Dentro del sistema jurídico mexicano se establece una división de poderes, destacando entre ellos el Poder Judicial de la Federación⁽¹⁾, el cual

(*) Licenciado en Derecho, litigante independiente, miembro del despacho FABIÁN Y FABIÁN ABOGADOS S.C. y del ILUSTRE Y NACIONAL COLEGIO DE ABOGADOS DE MÉXICO.

(1) Ver artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2019)

tiene, entre otras facultades, la de dirimir las controversias de carácter jurídico.

Como en muchas democracias, el Poder Judicial de la Federación tiene como cúspide a la Suprema Corte Justicia de la Nación (en adelante SCJN) que funge como un Tribunal Constitucional, integrado por dos Salas y un Pleno, y, que además emite la Jurisprudencia de carácter obligatoria para el resto de los órganos de dicho Poder.

Por otra parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece diversos derechos fundamentales⁽²⁾, los cuales rigen y limitan la relación entre autoridades y gobernados, y, cuya protección se encuentra bajo la Tutela del Poder Judicial de la Federación, específicamente en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto, el artículo 1º Constitucional, establece como punto de partida la igualdad de derechos sin distinción alguna, prohibiendo de manera expresa la discriminación por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

En ese contexto, la actuación de la SCJN ha tenido una impronta destacable al pronunciarse sobre normas o actuaciones que limitan los derechos fundamentales protegidos por la Constitución, siendo mayormente rigurosa cuando se trata de intromisión en las categorías de discriminación (Tesis: 1a. CCCXII/2013)⁽³⁾.

En esos casos y bajo diversas metodologías (Tesis: 2a./J. 10/2019 (10a.)⁽⁴⁾), entre ellas la del "Test de Proporcionalidad", han ponderado las normas limitativas de derechos fundamentales, a fin de verificar si existe una relación instrumentalidad entre fines y medios que las justifiquen.

No obstante, ese rigor, denominado *escrutinio estricto*, se ha planteado una teoría del *escrutinio laxo* (Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.)⁽⁵⁾), aplicado para nor-

(2) Artículos del 1º al 29 de la misma Constitución.

(3) Amparo en revisión 202/2013. 26 de junio de 2013.

(4) Tesis de jurisprudencia 10/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de enero de dos mil diecinueve

(5) Tesis de jurisprudencia 11/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de enero de dos mil dieciocho

mas limitativas de derechos fundamentales que se refieran a cuestiones económicas, entre ellas la tributaria, por considerar que en ellas el nivel de discrecionalidad del Poder Legislativo es mayor a la incidencia que el Poder Judicial pudiese tener.

Bajo esta premisa, surge la problemática que se plantea en este ensayo, a fin de verificar si en efecto dicho tratamiento es justificado o efectivamente descansa sobre una base de “justicia diferenciada” que, en sí misma, resultase violatoria de derechos humanos.

La segunda parte del problema consistiría en analizar una posible alternativa de solución que, en nuestra opinión, permitiría una impartición de justicia más equilibrada.

III. DESARROLLO DEL PLANTEAMIENTO

a. *Principio de Proporcionalidad*

La referencia al Test de Proporcionalidad y su aplicación a la materia fiscal realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Jurisprudencia que constituye el objeto de este ensayo, tiene su antecedente en el denominado *Principio de Proporcionalidad*, el cual ha sido abundantemente desarrollado por diversos autores⁽⁶⁾.

Dicho principio, diverso al relacionado con el de capacidad económica o capacidad contributiva que en México, se regula por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁽⁷⁾, y puede definirse como un *instrumento metodológico* para la interpretación constitucional,

(6) Los autores que abordan el citado principio de proporcionalidad son diversos y lo hacen desde varios aspectos, por lo que para fines de este ensayo, baste señalar entre otros a Carlos Bernal Pulido en su obra *El principio de Proporcionalidad y los derechos fundamentales* (2014); Robert Alexi en su obra *Teoría de los Derechos Fundamentales*, (1985); Miguel Carbonell en la coordinación de la obra *El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional* (2007); Rubén Sánchez Gil en su obra *El principio de proporcionalidad* (2007); entre otros.

(7) La proporcionalidad tributaria es distinta al principio de proporcionalidad, dado que la primera está orientada al rubro de la capacidad contributiva o capacidad económica como límite a la imposición de tributos, mientras que el principio de proporcionalidad responde a la ponderación entre fines y medios de las normas limitativas de derechos fundamentales.

útil para valorar (ponderar) la violación de derechos fundamentales. (Alvarado Esquivel; 2014; 62).

De esta manera, nos situamos en un principio de interpretación que permite “ponderar” la justificación de una limitación prevista por el legislador a derechos fundamentales, y, por ello, a pesar que se limite un determinado derecho, puede prevalecer su constitucionalidad.

Es decir: *De lo que se trata es de ponderar si la finalidad perseguida por la ley es proporcional con los medios que se utilizan en la consecución de dicho fin, que se traduce en afectaciones o limitación a los derechos fundamentales.* (Alvarado Esquivel; 2014; 63).

Dicho principio tiene sus orígenes desde el derecho natural, seguido por la Teoría moderna Kantiana, al confrontarse el binomio de *finés y medios* (Alvarado Esquivel; 2014; 62); así como en el *contractualismo iusnaturalista* de los tiempos de la Ilustración, donde se reconocía la idea de la libertad en la sociedad civil como un bien inherente al ser humano, y, al mismo tiempo, la intervención y limitación de esa libertad del Estado sólo cuando ésta resultaba necesaria para satisfacer exigencias sociales (Bernal Pulido, 2014; 56 y ss).

La evolución de dicho principio se realizó, en gran medida, por la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos e incluso fue incorporado en el artículo 52, punto 1º de la Carta de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea de la siguiente manera:

ARTÍCULO 52.- Alcance de los derechos garantizados

1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta debe ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

Este desarrollo del principio de proporcionalidad repercutió también en el ámbito del Derecho Constitucional, donde el Tribunal Alemán, a través de su Jurisprudencia y de sus sentencias⁽⁸⁾, lo aplicó en el control

(8) Destaca la Sentencia del “caso de las farmacias”, BVerfGE, 377, en la cual el Tribunal Alemán ponderó el derecho de libertad de elección profesional de un farma-

de constitucionalidad de los actos de los poderes públicos. (Bernal Pulido, 2014; 65)

La Jurisprudencia del citado Tribunal Alemán, así como el aporte de diversos estudiosos del derecho, entre ellos Robert Alexy⁽⁹⁾, han desarrollado, con mayor precisión, las características, composición y aplicación del citado principio de proporcionalidad a la materia jurídica, esbozando su núcleo, sus partes y su importancia como herramienta de interpretación en el enfrentamiento de *principios* relacionados con derechos fundamentales.

En nuestra opinión, la referencia del principio de proporcionalidad como “medida”, tanto en la implementación de normas, así como de las actuaciones de las autoridades (excesos), resulta de gran relevancia para la actividad tributaria, sobre todo si se refiere a evitar la interdicción de la arbitrariedad, situación que será analizada más adelante.

b. Test de Proporcionalidad

El Test de Proporcionalidad constituye una división del principio de proporcionalidad que fue desarrollado por el Tribunal Constitucional Alemán, según lo afirma Miguel Alvarado Esquivel (2014).

Dicho Test se compone de tres subprincipios, que son denominados de la siguiente manera:

- a) Congruencia o idoneidad;
- b) Necesidad, y;
- c) Proporcionalidad en sentido estricto.

En consecuencia, y, en aplicación del citado Test de Proporcionalidad, una norma limitativa de derechos fundamentales será constitucional, y, por ende, justificada, si supera cada uno de los sub principios referidos; por el contrario, de no superarlos, no tendría justificación y tendría que ser desincorporada por el Tribunal que aplique dicho Test.

cético frente a la justificación y necesidad de apertura de una farmacia conforme a las exigencias de ley.

(9) La obra de Robert Alexy es amplia, por lo que baste citar entre otras las siguientes: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, (1985); *Teoría de la Argumentación Jurídica* (1978).

Así pues, la actividad legislativa referida a normas de intervención o de limitación de derechos fundamentales, se somete a un *escrutinio constitucional*, que exige de los operadores jurídicos un ejercicio de ponderación para verificar si dichas normas son congruentes y encuentran justificación con los principios constitucionales.

El desarrollo de este *Test de Proporcionalidad*⁽¹⁰⁾, en la experiencia mexicana, ha sido aplicado con estricto rigor en aquellos casos donde las normas de limitación sobre derechos fundamentales inciden en categorías de discriminación, sin embargo, y aquí subyace la *ratio* del presente ensayo, se han establecido matices y diferencias al aplicarse en la materia tributaria, lo que será analizado más adelante.

c. ***Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos en el Sistema Jurídico Mexicano y la inclusión de la Dignidad Humana***

La reflexión y aplicación (sobre y respecto) de los derechos humanos en el sistema jurídico mexicano, ha representado, a partir del 2011, uno de los principales factores de cambio para la comprensión de las relaciones entre autoridades y gobernados, específicamente en el reconocimiento de los derechos fundamentales de estos últimos.

Lo anterior tuvo su punto de partida en la reforma constitucional vigente a partir del 2011⁽¹¹⁾; pues sujetó la actuación de todas las autoridades al respeto irrestricto de tales derechos previstos tanto en la Constitución, como

(10) Sobre el Tema, destaco entre otros, el abundante desarrollo que desarrolla Carlos Bernal Pulido en el capítulo sexto denominado *La Estructura del Principio de Proporcionalidad* en su obra anteriormente citada, *El principio de Proporcionalidad y los derechos fundamentales* (2014); de igual manera resulta conveniente citar la obra de Robert Alexy, quien en diversas participaciones y escritos ha desarrollado ampliamente los sub principios referidos, aún sin denominarlo *Test de Proporcionalidad*. Al respecto destaca su participación en el capítulo denominado *Sobre los Derechos Constitucionales a Protección*, en la obra *Derechos Sociales y Ponderación* (2013). Destaca finalmente la obras de Markus González Beilfuss denominada *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional* (2003) así como la obra que coordina Carlos Alberto Burgoa Toledo, denominada *El Test de Proporcionalidad Justificación en la Limitación de los Derechos*, (2017).

(11) Reforma publicada con fecha **10 de junio de 2011** en el Diario Oficial de la Federación.

en los Tratados Internacionales. (CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; 2011; Artículo 1º).

Dicha Reforma Constitucional supone un punto de partida *distinto* para el entendimiento en la interpretación, aplicación y protección de los derechos fundamentales de los individuos, pues, de manera directa, pone en el centro del “derecho” la *dignidad* del ser humano, lo que ha provocado que dicha reforma sea denominada como *humanista*. (Abreu Sacramento et. al; 2011)

De igual manera, la citada Reforma Constitucional gozó de profundidad en su proceso legislativo, pues, desde la presentación de la iniciativa ante la Cámara de Diputados en el año de 2009, hasta su discusión y modificación en Cámara de Senadores en el año de 2010, y, finalmente, en su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se evidenció la amplia discusión de las orientaciones de la misma, así como la participación de varios sectores de la sociedad a fin de lograr el fin pretendido. ⁽¹²⁾

Cabe precisar que la Reforma Constitucional modificó diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁽¹³⁾, sin embargo, es el **artículo 1º Constitucional** el que representa el núcleo de la misma, dado

(12) El Proceso Legislativo es consultable en la página electrónica de la Cámara de Diputados visible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/117_DOE_10jun11.pdf.

(13) Lo anterior se desprende del DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA DENOMINACIÓN DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO PRIMERO Y REFORMA DIVERSOS ARTÍCULOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, en el cual en su artículo único modifica la denominación del Capítulo Primero del Título Primero; el primero y quinto párrafos del artículo 1o.; el segundo párrafo del artículo 3o.; el primer párrafo del artículo 11; el artículo 15; el segundo párrafo del artículo 18; el primer párrafo del artículo 29; el primer párrafo del artículo 33; la fracción décima del artículo 89; el segundo párrafo del artículo 97; el segundo y tercer párrafos del apartado B del artículo 102; y el inciso g) de la fracción segunda del artículo 105; la adición de dos nuevos párrafos, segundo y tercero, al artículo 1o. y recorriéndose los actuales en su orden; un nuevo párrafo segundo al artículo 11, los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto al artículo 29; un nuevo párrafo segundo al artículo 33, recorriéndose el actual en su orden y los nuevos párrafos quinto, octavo y décimo primero, recorriéndose los actuales en su orden, al artículo 102 del Apartado B; todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_194_10jun11.pdf.

que ahí subyacen los principios de interpretación de los derechos fundamentales en el sistema jurídico mexicano.

Por el momento, y más allá de precisar cada uno de los rubros que desglosan el artículo 1º, referido con anterioridad, basta señalar que el análisis de sus alcances resulta medular para comprender el nuevo enfoque de los derechos fundamentales en nuestro país y la sujeción de las autoridades al respeto de los mismos.

Tan es así, que se ha dicho que la referida Reforma del artículo 1º Constitucional supone un nuevo “paradigma de interpretación jurídica” (PRODECÓN; 18)⁽¹⁴⁾, y que, por tal razón, la protección de los derechos humanos debe ser el impulso diario de todo juzgador, abarcando no sólo los reconocidos en el propio texto constitucional, sino también aquéllos previstos en los Tratados Internacionales de los que México sea parte, incluyendo los resolutivos, sentencias y Jurisprudencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 2011; Tesis Varios 912/2010).

A grandes rasgos, en la reforma constitucional destaca la interpretación extensiva de los derechos fundamentales bajo el *principio pro homine*, así como la función judicial a través de lo que ha sido denominado *el control difuso*, teniendo como parámetro de regularidad a la propia Constitución, así como a los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, al igual que la *interpretación conforme constitucional* que es exigida para los operadores jurídicos.⁽¹⁵⁾

Ahora bien, la citada reforma resulta relevante para el problema que nos ocupa, pues a partir de la misma se puede concluir que, a la base del sistema jurídico mexicano, se encuentra el ser humano y el respeto de su dignidad, y, es por ello que, a nuestro parecer, no puede existir esa *distinción* en la pro-

(14) Serie de cuadernos de la Prodecón, número 4; sin año. En <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-iv>, visto el día 02 de abril de 2016.

(15) Sobre estos aspectos resulta referente la opinión interpretativa y jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo y a fin de considerar un *contrapeso*, considero pertinente señalar la obra denominada *La Reforma Humanistas, Derechos Humanos y cambio Constitucional en México*, coordinada por José Pablo Abre Sacramento y Juan Antonio Le Clercq; así como la obra denominada *El Modelo Constitucional de Derechos Humanos en México*, Coordinada por Ramos Ortega García.

tección de los derechos fundamentales que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando dicha protección conlleva, como contrapeso, la obligación de contribuir al gasto público.

Por lo tanto, desde la *ratio legis*, resulta contrastante la manera en que la SJCN la ha interpretado al aplicarla a temas fiscales, lo que refleja *prima facie* un tratamiento diferenciado que, en nuestra opinión, no necesariamente se encuentra justificado.

Así mismo, considero que de la revisión de esta reforma constitucional, puede evidenciarse, sin lugar a dudas, que la *dignidad humana* es la base de todo el sistema de derecho constitucional en México, lo que creemos puede resultar el punto de partida para sustentar una *alternativa de interpretación* al Test de Proporcionalidad y analizar si sería factible establecer la *proporcionalidad como un principio constitucional para la ponderación de las normas*, tal y como se ha lo ha sugerido la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea en su artículo 52 anteriormente referido.

De ser esto posible podríamos sustentar una verdadera alternativa en la aplicación del Test de Proporcionalidad, no sólo como “instrumento metodológico”, sino como un verdadero principio de interpretación las normas limitativas de derechos fundamentales, que sería altamente útil también para la materia tributaria.⁽¹⁶⁾

d. *La interpretación y aplicación del Test de Proporcionalidad en el derecho Mexicano, a través de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y su aplicación a la materia fiscal.*

Como fue referido con anterioridad, la SCJN ha utilizado el *principio de proporcionalidad* como herramienta de interpretación, a fin de resolver los conflictos entre normas limitativas de derechos fundamentales.

(16) Ciertamente se reconoce que la reforma constitucional al artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estableció el principio de proporcionalidad relacionado con las sanciones, pues señala en su parte conducente: **Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado**, sin embargo, el citado principio parece aplicarse en línea directa con las sanciones y en su caso con los delitos, lo que de suyo no estaría relacionado en general con la interpretación de las normas limitativas de derechos, lo cual sería la intención de plantearlo precisamente como “principio”.

Para la aplicación de dicho principio, la SCJN a través de su Primera Sala, ha señalado que la resolución de conflictos entre los derechos fundamentales y sus límites debe resolverse a través de un *método* específico denominado test de proporcionalidad. (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXI-II/2016 (10a.); 2016)

Según lo señala dicha Primera Sala, para analizar (examinar) si una medida legislativa que limita derechos fundamentales es constitucional, deben seguirse dos etapas:

La primera, consistente en determinar si la medida legislativa en efecto limita al derecho fundamental, precisando las conductas que protege tal derecho y en cuáles de ellos afecta la norma limitativa.

La segunda, consistente en examinar si existe una justificación constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite la extensión de la protección que otorga inicialmente el derecho.

Precisamente para lograr esta “verificación”, se propone lo que se conoce como el *Test de Proporcionalidad*, el cual según lo señala la Primera Sala de la SCJN, se conforma por cuatro fases:

- a) *Fin constitucionalmente válido*, que consiste en verificar si la intervención legislativa persigue un fin constitucionalmente objetivo y válido; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.); 2016).
- b) *Idoneidad*, que consiste en verificar si la medida resulta idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.); 2016).
- c) *Necesidad*, que consiste en verificar si existen medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.); 2016).
- d) *Proporcionalidad en sentido estricto*, que consiste en realizar un balance (ponderación) para verificar que el grado de realización del fin perseguido, sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada. (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.); 2016)

De igual manera, la SCJN ha señalado que tratándose de casos en los cuales la limitación legislativa afecte derechos fundamentales, tales como la

libertad, la dignidad humana o las categorías sospechosas previstas en el último párrafo del artículo 1º constitucional, la aplicación de dicho Test deberá ser rigurosa y estricta, a fin de que se hagan prevalecer los principios de igualdad y no discriminación. (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis: 1a. CXXXIII/2004; 2004)

En cambio, cuando la limitación legislativa afecte otras áreas, tales como la económica (o la tributaria), donde el legislador goza de mayor discrecionalidad para interferir (porque así lo dispone la Constitución), entonces la aplicación del Test de Proporcionalidad deberá ser laxa y menos rigurosa. (SEGUNDA SALA DE LA SCJN; Tesis: 2a./J.11/2018 (10ª); 2018).

De esta manera, la SCJN ha considerado que el escrutinio constitucional a través del Test de Proporcionalidad admite “diferencias”, de tal forma que, en algunos casos, dicho escrutinio será *estricto* y en otros *laxo*.

El escrutinio será estricto, *siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, por lo que será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación.* (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 1a. CXXXIII/2004).

En cambio, el escrutinio será *laxo* en aquellos casos en que el Legislador cuente con un amplio margen de configuración de la norma, como lo es aquella *con efectos económicos o tributarios, y, en la cual, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador.* (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 1a./J. 84/2006)

A decir de la SCJN, *no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores, o si éstas resultan necesarias.* (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 1a./J. 84/2006).

Basado en lo anterior, la SCJN ha resuelto a través de su Jurisprudencia, que el Test de Proporcionalidad aplicado a la resolución de conflictos en leyes fiscales exige un mínimo de justificación de los elementos que lo conforman.

De esta manera, considera que en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional *es flexible o laxo*, pues el legislador cuenta con amplia libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo.

Basado en ello, el Juez constitucional tiene una injerencia menor, y, por ende, su control debe limitarse a verificar que la intervención legislativa persiga un *mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables*. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 2a. XC/2017 (10a.))

Precisamente, con base en dicha conceptualización, ha sido reiterada la postura de la SCJN al resolver asuntos de naturaleza fiscal, donde los contribuyentes alegan la violación a sus derechos fundamentales, pues en esos casos alegados, se ha resuelto la constitucionalidad de las *normas limitativas* por considerar que, de manera mínima, superaron el Test de Proporcionalidad, ocasionando con ello la prevalencia de la norma no obstante la vulneración total o limitativa de los derechos del contribuyente⁽¹⁷⁾.

Al respecto, me permito precisar que la SCJN ha resuelto en dos líneas directrices:

- a) Por lo que ve a la configuración de los tributos, donde entra en juego algún elemento esencial de la contribución como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa o exenciones, ha optado por señalar que en esos temas el Legislador goza de un amplio margen de discrecionalidad y por lo tanto, prevalece el interés económico del estado.⁽¹⁸⁾

En este tipo de asuntos, no se ha matizado la postura de la SCJN, volviendo prácticamente insuperable dicho “interés económico” sobre cualquier argumento de vulneración de derechos fundamentales.

- b) Por lo que a las normas limitativas que afectan derechos fundamentales de seguridad jurídica en tratándose de temas fiscales, la SCJN básicamente aplica el Test de Proporcionalidad (o de razonabilidad) y aduce bajo el primer eslabón de *fin constitucionalmente legítimo* que la norma debe prevalecer⁽¹⁹⁾.

(17) Ver como ejemplo las siguientes Tesis: *Tesis: 2a./J. 7/2020 (10a.)*, *Tesis: 2a. XCII/2017 (10a.)*; *Tesis: 2a. CXIII/2016 (10a.)*

(18) Tesis: 1a./J. 159/2007

(19) En la legislación mexicana destacan dos procedimientos altamente lesivos a diversos derechos fundamentales del contribuyente. El primero previsto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el cual se justifica incluso la publicación

De esta manera es destacable cómo, desde 2014 a la fecha, las reformas fiscales distintas a la configuración de tributos y que están mayormente relacionadas con aspectos procedimentales, han sido justificadas bajo la premisa del *combate a la defraudación o evasión fiscal*, y, desde dicha finalidad, ha sido también insuperable cualquier argumento en contra.

A nuestro parecer aquí subyace la *justicia diferenciada*, dado que otorga un trato desigual que, en nuestra opinión, no tiene soporte constitucional, precisamente si se parte del hecho de que a la base de dicha “distinción” se encuentran derechos fundamentales del sujeto pasivo del tributo, es decir, del contribuyente.

Ciertamente, la obligación constitucional de contribuir al gasto público es de interés constitucional, sin embargo, ello no puede justificar la arbitrariedad, ni menos aún, que cualquier norma limitativa de derechos fundamentales o de configuración de tributo deba avalarse, por el simple hecho de existir una finalidad constitucional.

Precisamente, medir las consecuencias de esa limitación, sea a través del citado Test o de cualquier otra metodología, debería ser ejercido por los jueces, a fin de verificar estrictamente y sin matices si dichas limitaciones se justifican y si, en su caso (de acuerdo al sub principio de necesidad), podrían existir otras medidas menos lesivas que puedan lograr el mismo resultado.

Consideramos pues, que no existe justificación alguna para el tratamiento diferenciado, menos aun cuando la reforma constitucional del artículo 1º último párrafo constitucional, estableció un supuesto de igualdad, sin haber previsto un control diferenciado, pues ello supondría incurrir en una discriminación basada en categorías de sujetos, lo que se encuentra vedado por el citado numeral (CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; 2019).

en diversos medios electrónicos, de empresas que a juicio de las autoridades y con base en presunciones, expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. El segundo, previsto por el artículo 17-H del mismo ordenamiento que prevé la cancelación de certificados de sellos digitales inclusive sin otorgar derecho de audiencia previa. En ambos casos, la SCJN consideró constitucionales dichas medidas bajo el argumento de que el fin constitucionalmente perseguido (combate a la defraudación) era justificable. Ver: Tesis: 2a./J. 161/2015 (10a.) y Tesis: 2a. CXIII/2016 (10a.)

IV. ALTERNATIVAS DE APLICACIÓN

Como puntos preliminares a destacar consideramos lo siguiente:

- Existe una clara incompatibilidad entre la forma de implementar el Test de Proporcionalidad en materia tributaria y lo previsto por los principios de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del artículo 1º, anteriormente referida.
- Dicha diferenciación no encuentra soporte constitucional a fin de establecer “matices” de laxitud al realizar un escrutinio de ponderación para las normas limitativas de derechos fundamentales que inciden en la materia tributaria.

Por lo anterior consideramos que la alternativa de aplicación del Test de Proporcionalidad tendría los siguientes elementos:

- a) *La inclusión del principio de proporcionalidad como parámetro de la obligación tributaria, tanto en aspectos de configuración de tributos así como en aspectos de limitación a derechos fundamentales de seguridad jurídica*

Lo anterior permitiría tener dicho principio como un límite y una referencia clara dentro del ordenamiento constitucional, o al menos legal, que impida por una parte el *exceso* de las normas y consecuencias, así como mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

He de precisar que la pretensión referida no es original, pues como se ha dicho en el presente ensayo, existe el modelo previsto por el artículo 52, punto 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea que, sin duda alguna, sirve de referencia para lo señalado.

- b) *La exigencia de que la ponderación de las normas limitativas de derechos fundamentales no tenga matices y en todos los casos, exija un escrutinio estricto*

Consideramos que éste es el punto de mayor relevancia, pues si bien es cierto que la obligación de contribuir a los gastos públicos es de interés constitucional, también lo es que no puede exigirse de cualquier manera, y, menos aún, puede legitimarse cualquier tipo de acción en favor de las autoridades fiscales.

c) *La exigencia de escrutinio estricto en el sub principio de necesidad*

Para el modelo mexicano anteriormente descrito, consideramos que resultaría sustancial que en la aplicación del Test de Proporcionalidad se realizará un escrutinio estricto precisamente en el *sub principio de la necesidad* de la norma⁽²⁰⁾, lo cual obligaría al Juez a verificar si existen otros medios *menos lesivos para obtener los mismos fines*.

De esta manera podría superarse el obstáculo del fin constitucional legítimo, lo que, sin duda, obligaría a que las propuestas de reformas a las leyes fiscales fuesen realizadas con mayor cuidado a fin de no ser excesivas.

V. CONCLUSIÓN

Será oportuno esperar la evolución de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, así como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos donde puedan tratarse estos temas y así, bajo la posibilidad de referir la mismas en Juicios de Constitucionalidad, podamos convencer que la aplicación del citado Test en materia tributaria puede realizarse sin distinciones desfavorables.

VI. FUENTES DE CONSULTA

1. BERNAL PULIDO Carlos, *El principio de Proporcionalidad y los derechos fundamentales* (2014);
2. ALEXI Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, (1985);
3. CARBONELL Miguel, *El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional* (2007);
4. SÁNCHEZ GIL Rubén, *El principio de proporcionalidad* (2007).
5. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, (2020). *La Jurisprudencia su integración*. 2^a. Ed. México: SISTEMA BIBLIOTECARIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

(20) *Necesidad*, que consiste en verificar si existen medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.); 2016).

6. CARMONA TINOCO J., (2011). “Panorama y breves comentarios al sentido y alcance de la inminente reforma constitucional en materia de derechos humanos en México de 2011”, en: J. Abreu Sacramento y J. Le Clercq (Coords.) *La reforma Humanista. Derechos Humanos y cambio constitucional en México*.
7. FERRER MAC-GREGOR E., (2011). “Reflexiones sobre el Control difuso de convencionalidad (A la luz del Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México), en: J. Abreu Sacramento y J. Le Clercq (Coords.) *La reforma Humanista. Derechos Humanos y cambio constitucional en México*.
8. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (2019), en www.diputados.gob.mx
9. Tesis varios 912/2010. *Relativo a la instrucción ordenada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la resolución de fecha siete de septiembre de dos mil diez, dictada dentro del expediente varios 489/2010*, México, D.F., 14 de julio de 2011, ponente: MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS. SECRETARIOS: RAÚL MANUEL MEJÍA GARZA Y LAURA PATRICIA ROJAS ZAMUDIO en: www.scjn.gob.mx
10. Tesis: 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1; Pág. 535, **CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.**
11. CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, Sentencia, *Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, San José Costa Rica, 23 de noviembre de 2009.

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 30C DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

referente a información bancaria en poder de terceros

Expediente 5121-2018
Sentencia de apelación de amparo

Erika Gabriela Gálvez Anléu^(*)

(*) Abogada y Notaria, Doctora en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, Maestra en Administración Pública, maestranda en Derecho Penal.

Autora de las obras intituladas: Derecho Tributario Guatemalteco (Parte General) y Código Tributario concordado, anotado con jurisprudencia constitucional.

Cuenta con postgrados de especialización en Fraude Fiscal y Regularización de capitales ocultos y en Gestión Tributaria: Facultades de la Administración - Derechos del Contribuyente, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, España.

Ha realizado diversos estudios de Diplomado tanto a nivel nacional como internacional, en distintas ramas del derecho, destacándose entre ellos el Diplomado Internacional en Derecho Tributario, impartido por la Universidad de Valencia, España y la Universidad de San Carlos de Guatemala, los diplomados en Derechos Humanos mención Participación Ciudadana, y mención Acceso a la Justicia impartidos por la Asociación de Universidades Confiadas a la Compañía de Jesús en América Latina (AUSJAL), el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH) y la Universidad Rafael Landívar y los diplomados en Integración Regional Centroamericana, Seguridad Democrática e Integración Regional y Derecho de la Integración Centroamericana impartidos por el programa permanente de capacitación de la Secretaria General del SICA y la fundación CEDDET, así como el Diplomado en Defensa Internacional de los Derechos Humanos, impartida por la Universidad de Alcalá de Henares, la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Zaragoza y el Centro Latinoamericano de Derechos Humanos (CLADH).

Asesor jurídico en defensa fiscal y docente universitaria.

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. El dieciocho de abril de dos mil dieciocho la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el nombramiento número dos mil dieciocho guión tres guión ochenta y cinco (2018-3-85) de auditores tributarios para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, en virtud de lo cual se emitió requerimientos de información dos mil dieciocho guión tres guión ochenta y cinco guión uno (2018-3-85-1), en el que solicitó a la contribuyente la entrega de los documentos ahí descritos, correspondientes al período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diecisiete;
- ii. El veinte de abril de dos mil dieciocho se notificó a la entidad mercantil el requerimiento de información referido;
- iii. Contra lo anterior, el veinticinco de abril de dos mil dieciocho, la entidad contribuyente presentó oficio mediante el cual, dentro de otras peticiones, solicitó la nulidad del numeral seis del requerimiento referido, la que fue declarada improcedente por medio de la resolución R guión dos mil dieciocho guión cero dos guión cero nueve guión cero cero cero doscientos cincuenta y uno (R-2018-02-09- 000251) de catorce de mayo de dos mil dieciocho;
- iv. El dieciocho de diciembre de dos mil quince, se suscribió el acta se setecientos setenta y tres guión dos mil dieciocho (773-2018) en la cual se hizo constar que la entidad presentó parcialmente la información, omitiendo entregar los estados de cuenta bancarios solicitados en el numeral seis del requerimiento previamente aludido;
- v. El veintidós de mayo de dos mil dieciocho emitió el informe de auditores, en los que indicó: "...no fue posible verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad contribuyente Corporación Santa Margarita, Sociedad Anónima..."; derivado de lo anterior la Superintendencia de Administración Tributaria promovió ante el Juzgado Segundo de Primera Instancia de Trabajo y Previsión Social y de lo Económico Coactivo del departamento de Quetzaltenango providencia de urgencia, con el argumento que la contribuyente tiene la obligación de proporcionar esa información, de conformidad con lo regulado en los artí-

culos 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 93 del Código Tributario;

- vi. En virtud de esos hechos la entidad contribuyente promovió Acción Constitucional De Amparo, el cual fue conocido por el Juzgado Segundo de Primera Instancia civil del departamento de Quetzaltenango, constituyéndose extraordinariamente en tribunal de constitucional, denunciando como vulnerados sus derechos de defensa y de confidencialidad y a los principios del debido proceso y seguridad jurídica.
- vii. En la sentencia de primer grado, el Juzgado Segundo de Primera Instancia Civil del departamento de Quetzaltenango, constituido en Tribunal de Amparo, consideró: *"(...) se establece que ninguna norma faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria a requerir a los contribuyentes los estados de cuentas o en su caso la ley no es clara en indicar si la información de terceros tiene alcance para requerir a las entidades bancarias los estados de cuenta, en ese sentido se viola el principio de confidencialidad, contenido en el artículo 24 de la constitución que forma parte de los derechos humanos que protege la intimidad y de acuerdo con el artículo 63 de la Ley de Bancos y Grupos Financieros la información que deba entregarse a la Superintendencia de Administración Tributaria debe atender el procedimiento establecido en el Código Tributario, habiéndose adicionado para el efecto, el artículo 30 "C" de ese cuerpo legal, que actualmente se encuentra suspendido provisionalmente según resolución de fecha dos de agosto de dos mil dieciocho, de la Corte de Constitucionalidad, según expediente número 3267- 2018. En ese sentido, la Superintendencia de Administración Tributaria en su oportunidad debió proceder de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 30 "C" del Código Tributario, lo cual no sucedió en el presente caso, puesto que la Superintendencia de Administración Tributaria acudió a otro procedimiento, violándose los derechos constitucionales de seguridad jurídica y debido proceso. Ahora bien, debido a la suspensión provisional del artículo 30 "C" del Código Tributario y del estudio de las normas aplicadas por la Superintendencia de Administración Tributaria para declarar la procedencia en relación de los estados de cuenta, actualmente no existe fundamento legal ni procedimiento para requerir los estados de cuenta al contribuyente o en su caso a la entidad bancaria, a excepción de un proceso jurisdiccional.*

En ese orden de ideas se determina que se violaron los derechos constitucionales indicados por la amparista..." Y resolvió: "I. Se otorga la acción constitucional de amparo promovida por José Francisco Alemán Noriega en su calidad de Gerente General y Representante Legal de la entidad Corporación Santa Margarita, Sociedad Anónima, en contra de la Gerencia Regional de Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de su Mandataria Especial Judicial con representación Magaly Siomara de León Ulan (sic), por lo considerado; II. En consecuencia se deja sin efecto la resolución número R-2018-02-09-000251 de fecha catorce de mayo de dos mil dieciocho, emitida por la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, y se le ordena cumplir con el debido proceso emitiendo la resolución que declara con lugar la nulidad por vicio sustancial, promovida en contra del numeral seis de requerimiento de información número 2018-3-85-1 de fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, en consecuencia nulo el numeral seis de requerimiento de información número 2018-3-85-1 de fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, en relación a los estados de cuenta y continuar con el procedimiento administrativo conforme a derecho; III (...)"

- viii. Por estar en desacuerdo la Superintendencia presentó recurso de apelación en contra de la sentencia emitida, el cual es elevado para el conocimiento del Tribunal Constitucional.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que la entidad contribuyente (amparista) estima que con la emisión del requerimiento de información notificado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se violentaron sus derechos de defensa y de confidencialidad y a los principios del debido proceso y seguridad jurídica porque:

- i. Se inobservó que para requerir información bancaria, la vía correcta era por medio del procedimiento establecido en el artículo 30 "C" del Código Tributario, tomando en consideración el principio de confidencialidad, es decir que debió de haberse solicitado ante juez competente para obtener la autorización;
- ii. La autoridad recurrida se extralimitó en el uso de sus facultades al declarar improcedente la nulidad requerida;

- iii. La entidad fiscalizadora por sí misma no puede solicitar información de carácter confidencial, si no que esta debe ser obtenida por medio de orden judicial y bajo los parámetros fijados por el propio legislador;
- iv. El principio de confidencialidad es garantista, opera contra el posible abuso de la entidad fiscalizadora en la obtención de información, pues si bien la ley le otorga facultades de fiscalización, también le impone límites para su obtención, debido a que debe cumplir con el procedimiento establecido en ley y demostrar que existió duda razonable en torno a actividades y operaciones que ameritaban un proceso de investigación.

3. POSICIÓN DE LA ENTIDAD CONTRIBUYENTE:

La entidad contribuyente consideraba que: i) La Superintendencia de Administración Tributaria indicó que efectuó el requerimiento de información en ejercicio de sus facultades mencionando los artículos 30, 93, 98 y 100 del Código Tributario pero omitió referirse respecto al 21 "A" y 30 "C" del mismo código los cuales regulan específicamente los derechos de los contribuyentes y el procedimiento específico para la obtención de documentos de carácter financiero y bancario; ii) El artículo 100 del código referido no regula específicamente los estados de cuenta como elementos de la fiscalización por parte de la administración tributaria; iii) Si la autoridad consideraba importante conocer los estados de cuenta bancarios debió solicitar la autorización al juzgado especializado. Requirió que se declare sin lugar la apelación de amparo promovida y como consecuencia, se confirme la sentencia venida en grado.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Superintendencia de Administración Tributaria -autoridad reprochada-, impugno la sentencia emitida por el Tribunal *a quo*, aduciendo que no tomó en cuenta los argumentos relacionado con la obligación que tiene la entidad contribuyente de presentar la documentación requerida, por lo que incumplió con emitir una resolución fundamentada, violando su derecho de defensa, debida tutela judicial y los principios de debido proceso y legalidad.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- i. La Corte de Constitucionalidad al analizar el recurso planteado, indica como primer argumento que, la Superintendencia de Admi-

nistración Tributaria no genera agravio susceptible de ser reparado por vía de amparo, al declarar improcedente un recurso de nulidad, cuando este no constituye el medio de impugnación idóneo para objetar un requerimiento de información.

- ii. Argumenta que, en cuanto al asunto planteado, es pertinente traer a colación lo regulado en el artículo 160 del Código Tributario, que indica: “(...) *La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, podrá: 1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento. 2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas. (...) Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses. (...) La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. (...) La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile.*”
- iii. Manifiesta que en el presente caso, se establece que el diecinueve de abril de dos mil dieciocho, el ente fiscalizador emitió requerimiento de información identificado con el número dos mil dieciocho guión tres guión ochenta y cinco guión uno (2018-3- 85-1), en el que solicitó diversa documentación para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la ahora amparista, lo que motivó el planteamiento de la nulidad contra el numeral seis de ese requerimiento y cuya denegatoria constituye el acto reclamado.
- iv. Al respecto, debe acotarse que esta Corte jurisprudencialmente ha sostenido el criterio relativo a que el requerimiento de información, por su contenido, constituye una solicitud que se realiza con fundamento en las facultades que las leyes y reglamentos tributarios otorgan a los auditores y supervisores tributarios, con el objeto de obtener información en su labor de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, por lo

que no puede ser objeto de enmienda o susceptible de impugnarse por vía de la nulidad. (Criterio sostenido, entre otras, en sentencias de veinticuatro de junio de dos mil quince, dos de diciembre de dos mil quince y tres de julio de dos mil dieciocho, dictadas en los expedientes 1475-2014, 4332- 2015 y 6131-2016, respectivamente).

- v. Por lo expuesto, estima este Tribunal que los argumentos de inconformidad esgrimidos por la accionante no pueden ser atendidos en sede constitucional, debido a que, como se indicó, interpuso un medio de impugnación que de conformidad con la normativa aplicable al caso concreto y la jurisprudencia de esta Corte resulta inidóneo; de ahí que, sea cual fuere la razón en que la autoridad denunciada basó su decisión de declaratoria de improcedencia del correctivo relacionado, resulta inviable conocer sus inconformidades, ya que el recurso aludido no debió, siquiera, ser admitido a trámite.
- vi. Además de lo anterior, no pasa inadvertido para este Tribunal que la Superintendencia de Administración Tributaria inició providencias de urgencia a efecto de obtener la información relativa a los estados de cuenta bancarios de la sociedad amparista –a los que se hace alusión en el presente amparo–, por ende, será en esas instancias que el Juez competente analizará la pertinencia del requerimiento de información aludido.
- vii. Por lo considerado precedentemente, se concluye que el amparo solicitado deviene notoriamente improcedente y, habiendo resuelto en sentido contrario el Tribunal *a quo*, debe declararse con lugar el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria, autoridad objetada, revocando la sentencia venida en grado, lo anterior sin condenar en costas a la postulante por no haber sujeto legitimado para su cobro, pero sí debe imponerse la multa respectiva al abogado patrocinante, por ser el responsable de la juridicidad del planteamiento.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- i. La sentencia que se presenta es sumamente importante para análisis, derivado al estado de indefensión en que en la actualidad se encuentra el contribuyente frente a las disposiciones de la Superin-

tendencia de Administración Tributaria y derivada de jurisprudencia sentada por la Corte de Constitucionalidad.

- ii. En primer término se puede observar dentro de la descripción breve de los hechos, que la Superintendencia de Administración Tributaria solicita dentro de un requerimiento de información formulado que el propio contribuyente presente “*Conciliaciones bancarias certificadas por el contador registrado ante la Administración Tributaria, de las diferentes cuentas que posea el contribuyente en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, adjuntando la documentación de respaldo utilizada para la elaboración de las mismas y estados de cuenta bancarios*”.
- iii. Los documentos descritos en ese requerimiento son contrarios a derecho, vulnerando flagrantemente el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al considerarse información de carácter confidencial, existiendo un procedimiento específico regulado en el artículo 30C del Código Tributario para acceder a la información bancaria, el cual no fue realizado en el presente caso por parte de la SAT.
- iv. La Corte de Constitucionalidad indica que es inviable impugnar de nulidad un requerimiento de información, puesto que éste es emitido dentro de las facultades que la ley le otorga al ente administrativo tributario, sin embargo no toma en consideración que la información financiera y bancaria de los contribuyentes debe ser obtenida a través de una orden judicial y bajo los parámetros fijados por el propio legislador, al ser información de **CARÁCTER CONFIDENCIAL**, por lo que el ente fiscalizador se extralimitó en el ejercicio de su facultades dentro del procedimiento administrativo realizado, al exigir su presentación bajo apercibimiento del inicio de una resistencia a la acción fiscalizadora.
- v. En ese sentido se considera que la facultad que le atribuye la Corte de Constitucionalidad a la Superintendencia de Administración Tributaria no es **ILIMITADA**, ya que el propio legislador reguló los motivos y formas por los cuales se puede acceder a la información financiera y bancaria de un contribuyente, y en este caso es a través de solicitar una autorización judicial al tribunal especializado en materia tributaria y aduanera debiendo la SAT probar que tiene

UNA DUDA RAZONABLE, (procedimiento regulado en el artículo 30C del Código Tributario como ya se ha indicado); es decir que no puede pretender que el contribuyente le presente directamente esa información.

- vi. Vale recalcar además que la Corte de Constitucionalidad, le otorga la facultad de verificar la procedencia o no de la entrega de la documentación e información requerida al Juez de lo económico coactivo que conozca de la medida cautelar de providencia de urgencia solicitada por considerar que existe resistencia a la acción fiscalizadora, es decir que permite que la Administración Tributaria inicie un procedimiento cautelar en contra del contribuyente, sin importar los efectos perjudiciales que dicha medida puede ocasionar.
- vii. Por lo que la autora no comparte el criterio emitido por la Corte de Constitucionalidad puesto que deja en estado de indefensión a los contribuyentes al haber sentado jurisprudencia en la no aplicación de la nulidad administrativa en contra de los requerimientos de información realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

**INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE CIERRE DE EMPRESAS,
ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS**
contenida en el artículo 85 numeral 2 del Código Tributario vrs.
infracción a los deberes formales contenida en el artículo 94
numeral 8 del Código Tributario

Expediente 5223-2018
Apelación de sentencia de amparo

Erika Gabriela Gálvez Anléu(*)

(*) Abogada y Notaria, Doctora en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, Maestra en Administración Pública, maestranda en Derecho Penal.

Autora de las obras intituladas: Derecho Tributario Guatemalteco (Parte General) y Código Tributario concordado, anotado con jurisprudencia constitucional.

Cuenta con postgrados de especialización en Fraude Fiscal y Regularización de capitales ocultos y en Gestión Tributaria: Facultades de la Administración - Derechos del Contribuyente, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, España.

Ha realizado diversos estudios de Diplomado tanto a nivel nacional como internacional, en distintas ramas del derecho, destacándose entre ellos el Diplomado Internacional en Derecho Tributario, impartido por la Universidad de Valencia, España y la Universidad de San Carlos de Guatemala, los diplomados en Derechos Humanos mención Participación Ciudadana, y mención Acceso a la Justicia impartidos por la Asociación de Universidades Confiadas a la Compañía de Jesús en América Latina (AUSJAL), el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH) y la Universidad Rafael Landívar y los diplomados en Integración Regional Centroamericana, Seguridad Democrática e Integración Regional y Derecho de la Integración Centroamericana impartidos por el programa permanente de capacitación de la Secretaria General del SICA y la fundación CEDDET, así como el Diplomado en Defensa Internacional de los Derechos Humanos, impartida por la Universidad de Alcalá de Henares, la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Zaragoza y el Centro Latinoamericano de Derechos Humanos (CLADH).

Asesor jurídico en defensa fiscal y docente universitaria.

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. La Superintendencia de Administración Tributaria solicitó al Juzgado de Paz Penal del municipio y departamento de Quetzaltenango, el cierre temporal del establecimiento comercial denominado “Distribuidora de Materiales Javi”, propiedad de Francisco Javier Zapet Santizo, por la supuesta comisión de infracción tributaria establecida en el artículo 85, numeral 2, del Código Tributario, consistente en la emisión de facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizadas por la Administración Tributaria;
- ii. Agotado el trámite respectivo y en el momento procesal oportuno, el referido órgano jurisdiccional denegó la imposición de la sanción requerida, con fundamento en que no se logró probar la comisión de la infracción invocada;
- iii. Inconforme con lo resuelto, la entidad fiscalizadora interpuso recurso de apelación, el cual no fue acogido por el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala, según pronunciamiento de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, por ende, confirmó el pronunciamiento venido en grado -acto reclamado-, con fundamento en que las facturas sí fueron autorizadas por la administración tributaria, pero no se encontraban vigentes. Este hecho estimó que era un incumplimiento a un requisito formal.
- iv. Inconforme con dicha sentencia la Superintendencia promovió garantía constitucional de amparo, en el cual la Sala de la Corte de Apelaciones del ramo Penal, en Materia Tributaria y Aduanera, constituida en Tribunal de Amparo, en la sentencia de primer grado consideró: *“(...)esta Sala determina que la juez declaró sin lugar el recurso de apelación, al considerar que las facturas extendidas en el establecimiento Distribuidora de Materiales, (sic) Sociedad Anónima, propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, sí fueron autorizadas por la administración tributaria, pero no se encontraban vigentes. Este hecho estimó que era un incumplimiento a un requisito formal, por lo que el ‘procedimiento a seguir se encuentra establecido en el artículo 94 en su numeral 8 del Código Tributario’. De lo anterior y de las normas jurídicas aplicables esta Sala determina que la juez sí fundamentó su resolución y la motivó debidamente*

te, porque la infracción tributaria contemplada en el numeral 8 del artículo 94 del Código Tributario no encuadra en el presente caso, por lo siguiente: La emisión de una factura vencida no está determinada literalmente como una infracción tributaria, por lo que debe encuadrarse en la infracción que más se adecue el contexto jurídico. El numeral 2 del artículo 85 del Código Tributario, que prescribe una infracción sancionada con cierre temporal o definitivo de establecimientos, empresas o negocios por: 'Emitir facturas (...) que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria', no encuadra en la acción del contribuyente, en virtud que en el caso sometido a estudio las facturas sí fueron previamente autorizadas por la administración tributaria, pero incumple con el plazo de vigencia. Esta norma se refiere a aquellos documentos que en ningún momento cumplieron con ese requisito de previa autorización y se presume que se emiten con el propósito de evadir obligaciones tributarias. El artículo 94 del Código Tributario contempla como infracción a deberes formales, la acción u omisión que implique incumplimiento a lo previsto en dicho código y otras leyes tributarias. El artículo 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes tienen obligación de solicitar autorización de facturas, pero ni esa ley, ni el Código Tributario determinan el plazo de vigencia de las facturas autorizadas. Es el artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Acuerdo Gubernativo 5-2013 de la Presidencia de la República, el que indica que las facturas tendrán vigencia de dos años, por lo que puede apreciarse que no es una ley ordinaria la que impone ese requisito. El supuesto regulado en el numeral 8 del artículo citado es abierto, ya que en términos generales regula como infracción: 'Extender facturas (...) que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica'. Uno de los requisitos formales es la autorización de facturas y otro es el tiempo de vigencia, que se encuentra determinado en el citado reglamento. En ese contexto, la conducta de emitir una factura vencida se adecua más a la infracción regulada en el numeral 8 del artículo 94 del Código Tributario, que la infracción regulada del inciso 2 del artículo 85 del mismo código. La consecuencia de derecho que procede es la multa contemplada en aquella, no el cierre del establecimiento que establece ésta. Por consiguiente, este Tribunal estima que la juez fundamentó y motivó debidamente el acto reclamado, por lo que no produjo agravio alguno a los derechos de la postulante, por lo que el amparo debe ser denegado (...)" Y resolvió: "(...) I) Deniega el amparo planteado por la Superintendencia de Administración Tributaria... contra el

Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera; en consecuencia: a) no se condena en costas a la postulante.

- v. Inconforme la Superintendencia de Administración Tributaria con la emisión de la sentencia de amparo, plantea Recurso de Apelación la cual es elevada para el conocimiento de la Corte de Constitucionalidad, tribunal máximo en materia constitucional.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La Superintendencia de Administración Tributaria estima que con la sentencia de amparo emitida, se violentan los derechos de defensa y tutela judicial efectiva, así como a los principios del debido proceso y legalidad debido a que:

- i. El Tribunal de amparo en primer grado, no desarrolló legal y razonablemente los motivos en que basó la decisión final, al no realizar un análisis profundo y exhaustivo del caso concreto, dejándola en total estado de indefensión;
- ii. Que las facturas aludidas fueron emitidas por el contribuyente con fecha posterior a la vigencia de la autorización, como consecuencia, no contaba con el previo permiso que refiere el artículo 85, numeral 2, del Código Tributario, por lo que en el acto señalado como agravante se interpretó de manera errónea el contenido de tal disposición.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente manifestó que en el proceso instruido en el juzgado de paz penal que la infracción denunciada no era técnica ni legalmente procedente, sin embargo, no se pronunció dentro del trámite del amparo promovido.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Superintendencia de Administración Tributaria, reclama la protección constitucional, por considerar que la resolución de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, dictada por el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala, en la que declaró sin lugar el recurso de apelación interpuesto contra el pronunciamiento de emitido por el Juzgado de Paz Penal del municipio y departamento de

Quetzaltenango, en el que denegó la solicitud de cierre temporal del establecimiento comercial denominado Distribuidora de Materiales Javi, violenta los derechos de defensa y tutela judicial efectiva, así como a los principios del debido proceso y legalidad.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- i. La Corte de Constitucionalidad al analizar la procedencia de la apelación de amparo promovida, considera en primer término, que no es procedente otorgar amparo cuando se establece que el acto recurrido no carece de fundamentación ni es producto de irreflexión, sino contiene criterio que a juicio del órgano jurisdiccional se encuentra apegado a derecho, esto de conformidad con la labor intelectual que realiza en el legítimo ejercicio de sus facultades legales, lo que no puede ocasionar agravio alguno.
- ii. El Tribunal *a quo* denegó la protección requerida al estimar que la autoridad impugnada fundamentó y motivó debidamente el acto reclamado.
- iii. En el caso objeto de estudio, la Corte de Constitucionalidad advierte que la Superintendencia de Administración Tributaria denuncia -entre otras cuestiones- la falta de fundamentación del acto reclamado, situación que, por referirse a la observancia de los derechos de defensa y al debido proceso, resulta verificable en amparo a efecto de constatar si la autoridad impugnada ha actuado o no de manera arbitraria, es decir, si con su resolución ha lesionado los derechos antes mencionados, reconocidos y garantizados por el ordenamiento constitucional.
- iii. En ese sentido, para determinar si existió vulneración a los derechos fundamentales de la Superintendencia de Administración Tributaria, deviene imperante analizar las consideraciones formuladas por el órgano judicial impugnado, en el fallo señalado como agravante. De esa cuenta, el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala, se fundamentó en que: *"(...) tal como lo preceptúa la normativa especial Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es el Juzgador (a) quien determina la sanción a imponer, que el juzgador a solicitud del sancionado, puede reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa, o bien lo que considere*

conforme a derecho, pues única y exclusivamente le corresponde a los Órganos Jurisdiccionales en su respectiva materia. También el artículo 5 del Código Tributario establece: Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. Por lo que al hacer un análisis del escrito que contiene el Recurso de Apelación, se llega a establecer que la apelante, a pesar de su alocución y la justificación del motivo de su inconformidad en cuanto a la resolución impugnada mediante el recurso idóneo, no le asiste la razón jurídica siendo motivo suficiente por el cual el auto apelado debe ser revocado, se puede corroborar que en los documentos que presenta el contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, donde consta la autorización de facturas de fecha veintiuno de agosto de dos mil quince, con una vigencia de dos años, atendiendo a lo considerado se evidencia que las siete facturas extendidas por el establecimiento Distribuidora de Materiales Javi, propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, si fueron autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, más no se encontraban vigentes, siendo esto un requisito formal, dicho procedimiento a seguir se encuentra establecido en el artículo 94 en su numeral 8 del Código Tributaria, por lo que no se puede dar por aprobada la pretensión de la Superintendencia de Administración Tributaria..."

- iv. Atendiendo a la transcripción que precede, la Corte de Constitucionalidad colige que la autoridad reprochada si cumplió con efectuar el debido razonamiento –de la impugnación sometida a su conocimiento– lo que deriva en una adecuada conclusión. Lo anterior al determinar que los documentos que presentó el contribuyente donde constan las facturas que fueron autorizadas por la entidad fiscalizadora, ya no se encontraban vigentes, por lo que estimó, en el uso de sus facultades, que tal situación era un incumplimiento de un requisito formal, que no encuadra con lo dispuesto en el artículo 85, numeral 2 del Código Tributario, que conlleve la posibilidad de imponer cierre temporal de establecimiento y, por el contrario, consideró que eran situaciones propias de un incumplimiento de deberes formales, con fundamento en lo establecido en el artículo 94, numeral 8 del Código Tributario.

- v. Por lo indicado, la Corte de Constitucionalidad concluye que la autoridad impugnada, al dictar la resolución que constituye el acto reclamado, lo hizo en ejercicio de las facultades que le confiere la ley de la materia; de esa cuenta, no se ha causado ningún agravio ni lesión a los derechos constitucionales del postulante que ameriten ser reparados por medio de la protección solicitada. Además, resulta inviable que por su conducto se realice nuevo examen, porque no es el amparo la vía adecuada para resolver asuntos de cognición que corresponden a la jurisdicción ordinaria, por ello, no es procedente considerar agravante el mero hecho de que lo resuelto sea contrario a los intereses del solicitante, por lo cual la garantía promovida deviene notoriamente improcedente y debido a que el Tribunal a quo resolvió en el mismo sentido, procede confirmar la sentencia apelada.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- i. El análisis en el presente caso, gira en torno a la aplicación del Principio de Legalidad y a la creación de infracciones tributarias por analogía.
- ii. El Código Tributario guatemalteco, regula diversas infracciones tributarias que al ser cometidas por un contribuyente tienen como consecuencia la imposición de una sanción, específicamente la infracción establecida en el artículo 85 y sus incisos del Código Tributario determina una sanción no pecuniaria conocida como cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, adicionalmente el artículo 94 y sus incisos del mismo cuerpo legal, regula infracciones cometidas por el incumplimiento a deberes formales (actos de colaboración).
- iii. El caso que subyace a la sentencia objeto de análisis como ya se indicó es una infracción tributaria contenida en el artículo 85 numeral 2 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas, la cual regula: “... *Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: (...) 2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria...*”; pero la misma se fundamenta en

el contenido del último párrafo del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo No. 5-2013 toda vez que es dicho reglamento el cual establece el plazo de DOS AÑOS DE VIGENCIA de los documentos que se autoricen para emitirse en papel, conforme lo siguiente: “...*Documentos por ventas o servicios. (...) Los documentos que se autoricen para emitirse en papel **tendrán dos años como plazo de vigencia** contados a partir de la fecha de la resolución de autorización...*”.

- iv. En tal sentido, es una norma reglamentaria la que establece la vigencia de las facturas y por tanto es el fundamento utilizado para encuadrar la infracción contenida del artículo 85 numeral 2 del Código Tributario, lo **que confronta el contenido del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala**, la cual regula: “...*Principio de legalidad. “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. (...) y f. **Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.**”*- v. Por lo que resulta incongruente e inaplicable en el caso *sub judice*, que mediante un reglamento emitido por el Presidente de la República, la Superintendencia de Administración Tributaria pretenda sancionar con cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, ya que toda infracción y/o sanción tributaria debe nacer de disposiciones emanadas del Organismo Legislativo, no de un Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República, que entra dentro de la categoría de las normas reglamentarias.
- vi. Adicional considero que no es atinada la tipificación realizada por los órganos jurisdiccionales al establecer que la vigencia de las facturas puede ser contentativa de la infracción establecida en el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario referente a los deberes formales,

puesto que tampoco encuadra como tal derivado del análisis realizado en los párrafos anteriores.

- vii. Por lo que la posición de la autora es que comparte el criterio de los órganos jurisdiccionales en cuanto a declarar sin lugar la solicitud de la Administración Tributaria de sancionar a los contribuyentes que extiendan facturas que se encuentren vencidas conforme el artículo 85 numeral 2 del Código Tributario, pero no comparte el criterio adoptado por la Corte de Constitucionalidad y demás órganos judiciales en encuadrar dicho acto en la infracción tipificada en el artículo 94 numeral 8 del mismo cuerpo legal, por aplicación del principio de legalidad y prohibición de analogía en el ámbito tributario.

NO PROCEDEN MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN CONTRA DE UNA MEDIDA CAUTELAR DE PROVIDENCIA DE URGENCIA

Expediente 1046-2012
Sentencia de apelación de amparo

Erika Gabriela Gálvez Anléu^(*)

(*) Abogada y Notaria, Doctora en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, Maestra en Administración Pública, maestranda en Derecho Penal.

Autora de las obras intituladas: Derecho Tributario Guatemalteco (Parte General) y Código Tributario concordado, anotado con jurisprudencia constitucional.

Cuenta con postgrados de especialización en Fraude Fiscal y Regularización de capitales ocultos y en Gestión Tributaria: Facultades de la Administración - Derechos del Contribuyente, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, España.

Ha realizado diversos estudios de Diplomado tanto a nivel nacional como internacional, en distintas ramas del derecho, destacándose entre ellos el Diplomado Internacional en Derecho Tributario, impartido por la Universidad de Valencia, España y la Universidad de San Carlos de Guatemala, los diplomados en Derechos Humanos mención Participación Ciudadana, y mención Acceso a la Justicia impartidos por la Asociación de Universidades Confiadas a la Compañía de Jesús en América Latina (AUSJAL), el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH) y la Universidad Rafael Landívar y los diplomados en Integración Regional Centroamericana, Seguridad Democrática e Integración Regional y Derecho de la Integración Centroamericana impartidos por el programa permanente de capacitación de la Secretaria General del SICA y la fundación CEDDET, así como el Diplomado en Defensa Internacional de los Derechos Humanos, impartida por la Universidad de Alcalá de Henares, la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Zaragoza y el Centro Latinoamericano de Derechos Humanos (CLADH).

Asesor jurídico en defensa fiscal y docente universitaria.

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. En el Juzgado de Primera Instancia Civil y Económico Coactivo del municipio de Mixco del departamento de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria promovió providencias de urgencia en contra de la entidad Agrícola Decaf, Sociedad Anónima, por lo que se emitió resolución de veintidós de noviembre de dos mil diez, que le ordenó permitir y proporcionar a los auditores y notificadores tributarios nombrados para el efecto, así como al notificador de ese órgano jurisdiccional, el acceso inmediato a la información contenida en el apartado de hechos de esa petición y, en caso de no poderse proporcionar ésta en ese momento, se le fijó el plazo de tres días a fin de que la presentara a la oficina respectiva;
- ii. Por no estar de acuerdo con lo decidido la entidad contribuyente Agrícola Decaf, Sociedad Anónima, interpuso nulidad por violación de ley y vicio de procedimiento, que fue declarada sin lugar en resolución de trece de abril de dos mil doce, en la que se consignó erróneamente que esa impugnación la había interpuesto Comercializadora Las Lomas, Sociedad Anónima;
- iii. Por el yerro antes mencionado, interpuso recurso de aclaración, que fue acogido mediante resolución de cinco de mayo de dos mil once, en el sentido de aclarar que la nulidad había sido presentada por Agrícola Decaf, Sociedad Anónima;
- iv. Con fundamento en el artículo 597 del Código Procesal Civil y Mercantil la entidad contribuyente interpuso recurso de apelación contra el auto de trece de abril de dos mil once, que desestimó la nulidad interpuesta, reclamo que fue conocido en grado por el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción, que profirió resolución de trece de julio de dos mil once, que constituye el acto reclamado, en la que enmendó el procedimiento a partir de la resolución de treinta y uno de mayo de dos mil once y todo lo actuado con posterioridad, por lo que se rechazó el recurso de apelación que interpuso contra el referido auto de desestimatoria de la nulidad, por no tener éste carácter de apelable, de conformidad a lo establecido en el artículo 105 del cuerpo legal mencionado.
- v. Por estar en desacuerdo con dicha resolución la entidad contribuyente promueve acción constitucional de amparo, el cual es tramitado

de conformidad con la ley y al emitirse la sentencia de primer grado, la Corte Suprema de Justicia, Cámara de Amparo y Antejuicio, consideró: “a) En cuanto a que la autoridad impugnada efectuó una errónea aplicación del artículo 183 del Código Tributario, esta Cámara estima que a la postulante debe dársele la razón, ya que del estudio de los antecedentes se establece que el caso que subyace al amparo es una providencia de urgencia, no un juicio económico coactivo y, por lo tanto, no aplica el artículo 183 del Código Tributario que limita la apelación al auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y el auto que aprueba la liquidación. b) La postulante manifestó que la autoridad impugnada también sustentó erróneamente el rechazo en la apelación instada en aplicación supletoria del artículo 105 del Código Procesal Civil y Mercantil. También aquí le asiste la razón a la postulante, ya que el caso que subyace al presente amparo es una providencia de urgencia no una prueba anticipada. El artículo 105 del Código Procesal Civil y Mercantil se refiere a la limitación del recurso de apelación a las resoluciones de prueba anticipada cuando éstas sean denegadas. c) Asimismo, la Cámara opina que la autoridad impugnada causó agravio a la postulante al enmendar el procedimiento y, en consecuencia, rechazar su recurso de apelación. Esta Cámara estima que la resolución planteada por la postulante es apelable, por virtud de los artículos 602 y 615 del Código Procesal Civil y Mercantil que indican: “(Procedencia). Salvo disposición en contrario, únicamente son apelables los autos que resuelvan excepciones previas que pongan fin al proceso y las sentencias definitivas en Primera Instancia, así como los autos que pongan fin a los incidentes que se tramiten en cuerda separada...”. “Trámite de la nulidad. La nulidad se interpondrá ante el tribunal que haya dictado la resolución o infringido el procedimiento; se tramitará como incidencia y el auto que lo resuelva, es apelable ante la Sala respectiva...”. Esta Cámara accede a la solicitud de la postulante, ya que el recurso de apelación procede en contra de los recursos de nulidad, salvo disposición en contrario y, siendo que en el presente caso no existe tal disposición en contrario, la apelación planteada por la resolución tenía el carácter de apelable. Por tal razón, esta Cámara considera que el tribunal impugnado no actuó de conformidad con la ley y el amparo debe otorgarse. No se hace condena en costas porque se estima que se actuó con evidente buena fe.”. Y resolvió: “I) Otorga el amparo solicitado por Agrícola Decaf, Sociedad Anónima contra el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción y, en consecuencia: a) Deja

en suspenso en cuanto a la postulante la (sic) auto de fecha trece de julio de dos mil once emitida por el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción, dentro del expediente de apelación número ciento cincuenta guión dos mil once del Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción; b) Se ordena a la autoridad impugnada conforme a la ley y a lo aquí considerado, respetando el derecho de defensa y debido proceso de la postulante, resolver lo que en derecho corresponda, bajo apercibimiento de imponer una multa de quinientos quetzales a cada uno de los magistrados en caso de no acatar lo resuelto dentro del plazo de cinco días de haber recibido la ejecución y los antecedentes, sin perjuicio de las responsabilidades legales correspondientes. II) No se hace condena en costas...”.

- vi. Por estar en desacuerdo la Superintendencia de Administración Tributaria con la sentencia de amparo de primer grado, presenta recurso de apelación, denunciando violación a los derechos de defensa, de legalidad de la sanción y al principio jurídico del debido proceso, recurso que es elevado para el conocimiento de la Corte de Constitucionalidad máximo tribunal en materia constitucional.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en cuanto al criterio sustentado por los órganos jurisdiccionales en cuanto a la interpretación y aplicación del artículo 183 del Código Tributario, el que establece que en el procedimiento económico coactivo sólo pueden impugnarse el auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y el auto que apruebe la liquidación, si embargo, el caso que subyace a este amparo no es un juicio económico coactivo, sino una providencia de urgencia sustentada en el artículo 170 del Código Tributario y 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, es decir, esa providencia no fue promovida para asegurar las resultas de un juicio económico coactivo; por esa razón, la resolución de trece de abril de dos mil once, por la que se desestimó la nulidad interpuesta, es legalmente apelable. Además, el artículo 602 de la ley adjetiva civil, establece que salvo disposición en contrario, únicamente son apelables los autos que resuelvan excepciones previas que pongan fin al proceso y las sentencias definitivas dictadas en primera instancia, así como los autos que pongan fin a los incidentes que se tramiten en cuerda separada. Se inobservó también lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley del Organismo Judicial, que prescribe lo referente a la

resolución de los incidentes, indicando que ésta será apelable, salvo los casos en que las leyes que regulan materias especiales excluyan ese recurso o se trate de incidentes resueltos por tribunales colegiados.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Solicita se declare sin lugar la apelación instada puesto que el Tribunal constitucional de primer grado realiza una interpretación adecuada de la norma, al considerar la mala aplicación el artículo 183 del Código Tributario por parte del Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y Conflictos de Jurisdicción.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Solicita que se revoque al fallo recurrido, manifestando su desacuerdo con éste, pues estima que la resolución emitida por la autoridad reclamada se realizó de conformidad con el marco legal predeterminado y de acuerdo a las facultades que confieren la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes del país. Indicó que sólo porque lo resuelto sea contrario a los intereses de la amparista no es causa suficiente para declarar la procedencia del amparo y que entrar a conocer el fondo del asunto implicaría substituir a la autoridad reclamada en el ámbito de su competencia, función que corresponde a los órganos de la justicia ordinaria y no a los del orden constitucional.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- i. Manifiesta la Corte de Constitucionalidad al entrar a analizar el expediente que subyace al recurso de apelación planteado que en el caso que se examina, Agrícola Decaf, Sociedad Anónima, por medio de su Gerente General y Representante Legal, promovió amparo contra el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción, señalando como acto reclamado la resolución de trece de julio de dos mil once, por la que esa autoridad dispuso, dentro del trámite de las providencias de urgencia promovidas en su contra por la Superintendencia de Administración Tributaria, enmendar el procedimiento a partir de la decisión de treinta y uno de mayo de dos mil once, y todo lo actuado con posterioridad, rechazando, además, el

recurso de apelación que interpuso contra lo decidido el trece de abril de dos mil once, que desestimó la nulidad por violación de ley y vicio de procedimiento que interpuso contra la resolución de veintidós de noviembre de dos mil diez, que otorgó las providencias de urgencia solicitadas. A juicio de la postulante, tanto el juzgado de primera instancia como el tribunal reclamado efectuaron una errónea aplicación del artículo 183 del Código Tributario, dado que el caso que subyace a este amparo no es un juicio económico coactivo, sino una providencia de urgencia sustentada en el artículo 170 del Código Tributario y 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, razón por la que la resolución que se desestimó la nulidad que interpuso sí es apelable. Manifiesta que el tribunal contra el que se reclama obvió lo establecido en el artículo 602 de esa ley adjetiva civil, que establece que salvo disposición en contrario, únicamente son apelables, entre otros, los autos que pongan fin a los incidentes que se tramiten en cuerda separada. Además, indica que se inobservó lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley del Organismo Judicial, que prescribe lo referente a la resolución de los incidentes, señalando que ésta será apelable salvo los casos en que las leyes que regulan materias especiales excluyan ese recurso o se trate de incidentes resueltos por tribunales colegiados. Expuso que para rechazar la apelación, la autoridad reprochada se fundamentó además en lo regulado por el artículo 105 del Código Procesal Civil y Mercantil, que norma lo referente a las pruebas anticipadas, mas no así de las providencias de urgencia.

- ii. Manifiesta la Corte de Constitucionalidad que, al practicar un análisis de las providencias de urgencia solicitadas por la Superintendencia de Administración Tributaria contra la postulante, se establece que éstas fueron instadas con base en lo regulado por el artículo 170 del Código Tributario, que establece que pueden ser pedidas por la Administración Tributaria ante los juzgadores económico-coactivo o del orden común a efecto de asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden y que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas, pudiendo solicitar aquellas que se estimen idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión sobre el fondo en congruencia con lo regulado en el artículo 530

del Código Procesal Civil y Mercantil. De la lectura del memorial por el que la Superintendencia de Administración Tributaria promovió las providencias de urgencia, se establece que éstas fueron solicitadas para permitir el acceso a la información y documentación que oportunamente le fue requerida a la entidad contribuyente Agrícola Decaf, Sociedad Anónima, y que ésta no cumplió con presentarlas. Es decir que la Administración Tributaria acudió a solicitar esas medidas con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de esa entidad y no el de asegurar los resultados de un proceso económico coactivo como erróneamente lo interpretó el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción al decidir la enmienda del procedimiento y consecuente rechazo del recurso de apelación en atención a lo normado en los artículos 183 del Código Tributario, que establece qué decisiones pueden ser impugnadas en el procedimiento económico coactivo, y 105 del Código Procesal Civil y Mercantil, que norma lo referente a las pruebas anticipadas.

- iii. De lo expuesto, se logra establecer la errónea fundamentación en la que el Tribunal reclamado se basó para rechazar el recurso de apelación interpuesto por la postulante contra la desestimatoria de la nulidad por violación de ley y vicio de procedimiento que ésta interpuso.
- iv. No obstante el yerro antes mencionado, la Corte de Constitucionalidad establece que la autoridad reprochada fue acertada al considerar en la resolución que se señala como generadora de agravios, la característica temporal de las providencias de urgencia, cuya única pretensión es asegurar el cumplimiento de una obligación, sin que con ellas, al ser por definición “urgentes”, no esperan la resolución del caso mediante procedimiento contradictorio y su ejecución ha de ser inmediata, siendo sus efectos provisionales y dependerá de la providencia decretada, la realización de un acto judicial posterior. Dadas las características de provisionalidad y de urgencia antes referidas, se puede concluir que es posible impugnar su otorgamiento a lo que aplica la previsión establecida en el artículo 534 del Código Procesal Civil y Mercantil. No puede admitirse la apelación planteada por la postulante, ya que la impugnación contenida en el artículo 613 del citado código sólo aplica para juicios de conocimiento en los que no se excluyó aquel recurso, pero no es aplicable al proceso cautelar, por la naturaleza propia de este último.

- v. Por lo anterior, se establece que aunque el fundamento legal aplicado es errado, la decisión del Tribunal cuestionado de rechazar el recurso de apelación interpuesto contra la desestimatoria de la nulidad por violación de ley y vicio de procedimiento no genera agravio alguno a la accionante.
- vi. Por lo considerado ut supra, debe denegarse el amparo solicitado; por lo que al haber sido otorgada esta protección constitucional mediante sentencia de primer grado, debe revocarse ésta, sin condenar en costas a la solicitante por no haber sujeto legitimado para su cobro, debiendo imponer la multa respectiva al abogado patrocinante.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- i. Conforme la postura asumida por la Corte de Constitucionalidad, nuevamente se ve el estado de indefensión que a la fecha se encuentran los contribuyentes, en cuanto a los requerimientos extralimites que pueda realizar la Superintendencia de Administración Tributaria.
- ii. La Corte de Constitucionalidad ha sentado jurisprudencia en el sentido de que no se puede impugnar en la vía administrativa los requerimientos de información realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, puesto que estos son realizados conforme las facultades y atribuciones que le han sido otorgados conforme a la ley al ente fiscalizador, por tanto si no se presentan los documentos e información conforme ha sido solicitado, se iniciará procedimiento por resistencia a la acción fiscalizadora.
- iii. Indica además la Corte de Constitucionalidad que sobre la viabilidad o no de la documentación e información requerida por la SAT será el juez que conoce de la medida cautelar de providencia de urgencia solicitada dentro del procedimiento de resistencia a la acción fiscalizadora, el que deberá realizar el análisis correspondiente, pero adicionalmente sienta jurisprudencia en el sentido que, como la providencia de urgencia es una medida cautelar, en contra de la resolución que admita para su trámite la medida solicitada por la Superintendencia de Administración Tributaria, no cabe recurso alguno (ni protección constitucional), por ser un proceso cautelar y no de conocimiento; y en contra de la resolución que en su momento certifique

lo conducente por la comisión del delito de resistencia a la acción fiscalizadora y remita el expediente al ámbito penal tampoco cabe recurso alguno, ni en el ámbito judicial ni constitucional, puesto que en el ámbito penal se podrán presentar los medios de defensa que se considere pertinentes por parte del contribuyente, es decir que permite que se inicie un procedimiento penal sin que hasta el momento el contribuyente pueda presentar medios de impugnación en contra de resoluciones que considere arbitrarias.

- iv. No siendo suficiente la Corte de Constitucionalidad ha establecido que si dentro del análisis realizado por el juez de lo económico rechaza la medida cautelar instada por la Administración Tributaria o bien se rechaza la solicitud de certificarse lo conducente al ámbito penal, es procedente la acción constitucional de amparo, para garantizar la tutela judicial efectiva de las partes procesales.
- v. Por lo tanto es evidente el sesgo que a la fecha existe en Guatemala en cuanto a la protección del ente fiscalizador por parte de la Corte de Constitucionalidad, por lo que la autora no comparte el criterio sentado por el órgano constitucional, puesto que considera que se está dejando en estado de indefensión al contribuyente al no permitírsele utilizar los medios de impugnación establecidos en las leyes.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS IDÓNEOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Expediente 5081-2012
Apelación de sentencia de amparo

Erika Gabriela Gálvez Anléu^(*)

(*) Abogada y Notaria, Doctora en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, Maestra en Administración Pública, maestranda en Derecho Penal.

Autora de las obras intituladas: Derecho Tributario Guatemalteco (Parte General) y Código Tributario concordado, anotado con jurisprudencia constitucional.

Cuenta con postgrados de especialización en Fraude Fiscal y Regularización de capitales ocultos y en Gestión Tributaria: Facultades de la Administración - Derechos del Contribuyente, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, España.

Ha realizado diversos estudios de Diplomado tanto a nivel nacional como internacional, en distintas ramas del derecho, destacándose entre ellos el Diplomado Internacional en Derecho Tributario, impartido por la Universidad de Valencia, España y la Universidad de San Carlos de Guatemala, los diplomados en Derechos Humanos mención Participación Ciudadana, y mención Acceso a la Justicia impartidos por la Asociación de Universidades Confiadas a la Compañía de Jesús en América Latina (AUSJAL), el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH) y la Universidad Rafael Landívar y los diplomados en Integración Regional Centroamericana, Seguridad Democrática e Integración Regional y Derecho de la Integración Centroamericana impartidos por el programa permanente de capacitación de la Secretaria General del SICA y la fundación CEDDET, así como el Diplomado en Defensa Internacional de los Derechos Humanos, impartida por la Universidad de Alcalá de Henares, la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Zaragoza y el Centro Latinoamericano de Derechos Humanos (CLADH).

Asesor jurídico en defensa fiscal y docente universitaria.

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. El siete de febrero de dos mil once, la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el nombramiento identificado como dos mil once guion uno guion doscientos cuarenta y seis (2011-1-246) por medio del cual se designaron auditores y supervisor tributarios, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente Jaime Ovidio Girón Espón, correspondientes al periodo impositivo del año dos mil nueve, suscribiéndose el tres de marzo de dos mil once, las actas administrativas identificadas como ciento noventa y siete - dos mil once (197-2011) y doscientos - dos mil once (200-2011);
- ii. El ocho de marzo de dos mil once, los auditores tributarios emitieron el informe de auditoría identificado como I-SAT- GRC-DF-SCOEX- ciento ochenta y cuatro-dos mil once (I-SAT-GRC-DF-SCOEX- 184-2011), dejando constancia de la negativa del contribuyente a proporcionar la información requerida, motivo por el cual expediente administrativo fue trasladado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos con el objeto de promover Providencias de Urgencia y requerir judicialmente el acceso a la información y documentación requerida;
- iii. Con fundamento en lo relacionado en la literal anterior, en once de noviembre de dos mil once se promovió la relacionada providencia, la cual fue admitida a trámite por el Juzgado Tercero de lo Económico Coactivo el quince del mismo mes y año;
- iv. El veintiocho de marzo de dos mil doce, el contribuyente pidió la enmienda de procedimiento y la nulidad de actuaciones, respecto del acta número ciento noventa y siete - dos mil once (197-2011), requerimiento que fue denegado a trámite por la autoridad impugnada en providencia SAT-IAJ-DPJ-UCEEN- seiscientos cinco - dos mil doce (SAT-IAJ-DPJ-UCEEN-605-2012), con fundamento en haber sido planteadas en forma extemporánea, siendo este último el -acto reclamado-.
- v. El contribuyente al estar en desacuerdo con el rechazo liminar del trámite de nulidad planteado solicitó protección a través de la garantía constitucional de amparo, la cual fue tramitada conforme a la ley y al emitirse la sentencia de primer grado, el Juez Sexto de Primera Instancia Civil del departamento de Guatemala, constituido en

Tribunal de Amparo, consideró: “(...) Del análisis de las actuaciones y medio de prueba descritos, se determina que el amparista planteó solicitud de enmienda y recurso de nulidad contra el acta número ciento noventa y siete guión dos mil once, del tres de marzo de dos mil once, acta en la que se hace constar que presentó parcialmente la documentación que le fuera requerida, no así los descritos en los numerales cuatro al diecisiete del punto dos de tal acta, recurso de nulidad y enmienda de procedimiento que no fue admitido para su trámite por la autoridad impugnada en providencia número SAT guión IAJ guión DPJ guión UCEEN guión seiscientos cinco guión dos mil doce, del veintisiete de abril de dos mil doce, por extemporáneo, indicándose que debió haberse planteado conforme el artículo 160 del Código Tributario dentro del plazo de tres días de conocida la infracción, indicándose también que tal resolución es inimpugnable, lo que así preceptúa tal norma en su último párrafo. No obstante lo anterior, del memorial de solicitud de enmienda y recurso de nulidad del amparista, se evidencia que reclama la omisión en darle trámite a su protesta de inconformidad contra el acta número ciento noventa y siete guión dos mil doce, de fecha tres de marzo de dos mil once, en la cual se le indicó no presentó la documentación total solicitada conforme requerimiento de información número dos mil once guión uno guión doscientos cuarenta y seis guión uno, que considera el amparista la autoridad impugnada debió tramitar como recurso de revocatoria al tenor del artículo 154 del Código Tributario porque él plasmó con su puño y letra en tal acta su inconformidad, por lo que no debió proseguir con el trámite como lo es un proceso en el Juzgado Tercero de lo Económico Coactivo y se dio cuenta de tal omisión al notificarle la resolución de tal juzgado. Sin embargo, según consta en el informe circunstanciado el amparista presentó recurso de revocatoria contra el acta ciento noventa y siete guión dos mil doce, del tres de marzo de dos mil once relacionada, el que le fue declarado sin lugar por extemporáneo en providencia SAT guión IAJ guión DPJ guión UCEEN guión seiscientos setenta y cuatro guión dos mil doce del veintiséis de abril de dos mil doce, y como lo faculta el Código Tributario en el artículo 155, ha planteado ocurso contra esa providencia, resolviendo la autoridad impugnada en provincia número SAT guión IAJ guión DPJ guión UCEEN guión setecientos treinta y nueve guión dos mil doce, del once de mayo de dos mil once, elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. El veintinueve de mayo de dos mil doce la Superintendencia de Administración Tributaria, Asesoría Técnica del Directorio emitió la providencia

ATD cuatrocientos noventa y tres guión dos mil doce, por medio del cual se tuvo por recibidas las actuaciones relacionadas. Por lo que siendo el origen del acto reclamado el acta número ciento noventa y siete guión dos mil once, del tres de marzo de dos mil doce, el amparista no ha agotado la vía administrativa, no cumpliéndose con uno de los presupuestos para la procedencia del amparo como lo es la definitividad, tal como lo establece el artículo 19 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que para pedir amparo, salvo casos establecidos en esta ley, deben previamente agotarse los recursos ordinarios judiciales y administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos de conformidad con el principio del debido proceso; y en su caso al plantear la autoridad impugnada una providencia de urgencia cuya regulación se encuentra establecida en el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, si considera el amparista la misma le vulnera sus derechos constitucionales, (...)". Y resolvió: "(...) I) Improcedente la acción constitucional de amparo promovida por Jaime Ovidio Girón Espon, en contra del Intendente de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, por las razones consideradas..."

- vi. El contribuyente por estar en desacuerdo con dicha sentencia presentó recurso de apelación, el cual fue elevado para su conocimiento y resolución de la Corte de Constitucionalidad, máximo tribunal en materia constitucional.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia se deriva con relación a la existencia del principio de definitividad, pues el contribuyente niega que exista extemporaneidad en el planteamiento de los recursos de nulidad y enmienda, pues tuvo conocimiento del contenido de la omisión del trámite administrativo de la protesta instada contra el acta administrativa impugnada, hasta el veintitrés de marzo de dos mil doce, cuando le fue notificada la providencia de urgencia promovida en su contra por la Administración Tributaria, lo que le hizo concluir que la autoridad impugnada no le había dado trámite al recurso de revocatoria interpuesto contra el acta referida.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente solicita se le otorgue la protección constitucional instada y se ordene a la autoridad impugnada que en el plazo de cinco días, cumpla

con admitir para su trámite los recursos de enmienda y nulidad planteados contra el acta administrativa referida, toda vez que si bien es cierto ante el rechazo del recurso de enmienda y nulidad que fue declarado sin lugar por extemporáneo, también lo es que agotó el recurso de revocatoria (rechazado in limine) y posteriormente ocurso (pendiente de resolución), los cuales son inidóneos para cuestionar el acto reclamado, el cual tampoco es susceptible de ser impugnado mediante apelación, razón por la cual concluye que no existe falta de definitividad.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Superintendencia de Administración Tributaria indica que el acto reclamado por el contribuyente incumple con el presupuesto procesal de definitividad para la procedencia de la presente acción, en consecuencia el amparo es notoriamente improcedente, ello de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, solicitando que se declare sin lugar el recurso de apelación y, en consecuencia, se confirme el fallo de primer grado.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- i. Argumenta la Corte de Constitucionalidad al analizar el recurso de apelación instado, que siendo el agravio un elemento esencial para la procedencia del amparo, sin su concurrencia no es posible el otorgamiento y protección que dicha acción conlleva; sobre todo, cuando la autoridad impugnada, al emitir el acto reclamado, ha procedido en el ejercicio de las facultades legales que rigen su actuación y no se evidencia violación de algún derecho fundamental garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala o las leyes.
- ii. En el presente caso, la Corte de Constitucionalidad estima pertinente efectuar un análisis previo respecto al cumplimiento, por parte del contribuyente, del principio de definitividad, presupuesto de obligatorio cumplimiento para la viabilidad del amparo, además de ser factor determinante de la denegatoria por parte del Tribunal de primer grado. Por lo que, al hacer el examen de los antecedentes remitidos, informe circunstanciado y disposiciones legales aplicables, se establecen los siguientes extremos:

- iii. Que la desestimación de la acción constitucional por parte del Juzgado Sexto de Primera Instancia del Ramo Civil del departamento de Guatemala, sobre la base que el postulante no agotó los recursos administrativos, se debió a que el amparista interpuso recurso de revocatoria contra el acta ciento noventa y siete guión dos mil doce (197-2012), el cual fue denegado para su trámite en providencia SAT - IAJ - DPJ - UCEEN - seiscientos setenta y cuatro - dos mil doce del veintiséis de abril de dos mil doce, por haber sido presentado extemporáneamente, y ante tal rechazo planteó ocurso con el objeto que el Directorio de la Administración Tributaria conceda el trámite de la impugnación repelida liminarmente;
- iv. La Corte de Constitucionalidad al revisar el informe circunstanciado aprecia que, efectivamente, según la autoridad impugnada, el postulante promovió los recursos referidos por el Tribunal de Primer Grado en la sentencia (revocatoria y ocurso), sin embargo, del planteamiento de la presente acción y del acto señalado como reclamado (providencia SAT-IAJ-DPJ-UCEEN- seiscientos cinco-dos mil doce (SAT-IAJ-DPJ-UCEEN-605-2012), se establece que tales medios de impugnación no tienen relación alguna con el acto expresamente señalado como agravante, debido a que fueron instados en su contra y, adicionalmente, porque de conformidad con lo establecido en la ley de la materia no existe recurso alguno que agotar contra la denegatoria a trámite, por extemporáneos, de la enmienda de procedimiento y nulidad instados, lo que constituye dicho pronunciamiento en acto que reviste las condiciones de definitividad.
- v. Por lo anterior la Corte de Constitucionalidad aprecia que la consideración del Tribunal de Primer grado, en cuanto al supuesto incumplimiento de dicho presupuesto procesal, para el presente caso no tiene sustento legal, debido a que de conformidad con la ley de la materia los rechazos liminares o inadmisiones de las enmiendas y nulidades, no tienen establecido medio de impugnación o vía por conducto de la cual se pueda cuestionar su tenor y, adicionalmente, derivado de que los medios de impugnación invocados por el tribunal de primer grado no tienen relación directa con el acto cuestionado.
- vi. Superado el tema relacionado con el cumplimiento de los presupuestos procesales, resulta procedente realizar el análisis de fon-

do de la cuestión sometida a conocimiento de este tribunal, para lo cual se inicia con señalar que es preciso resaltar la procedencia de la figura de la “protesta”, que el accionante estableciera manuscritamente en el acta administrativa, como una especie de impugnación semejante a la revocatoria o, en todo caso, que tal y como lo pretende el postulante que la misma se sustanciara como dicho recurso; al respecto el Código Tributario regula en cuanto a las actas administrativas que estas se suscribirán por hechos que puedan constituir incumplimiento de obligaciones o por la comisión de infracciones en materia tributaria, así como en caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, en todo caso el presunto infractor deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente; en este punto resulta importante señalar dos aspectos fundamentales del acta: i) Las actas administrativas como tal, no constituyen pronunciamientos ni resoluciones de trámite o de fondo dentro de la sustanciación de los procesos administrativos, son instrumentos elaborados por la autoridad administrativa competente, por medio de los cuales se hacen constar hechos y circunstancias apreciados por el funcionario o empleado público que se trate; ii) No obstante la inconformidad con su emisión, tenor o contenido, se presume su validez legal, en tanto no se demuestre su inexactitud y falsedad. Respecto a la forma de planteamiento del recurso de revocatoria, efectivamente el artículo 154 del Código Tributario, regula que “si del escrito” que se presente por parte del interesado, se desprende la inconformidad de la “resolución”, esta se tramitará como “revocatoria” aunque no se mencione expresamente ese vocablo; en este contexto aún y cuando por virtud de la regulación amplia que determina la posibilidad de tener por instada la revocatoria, bastando para el efecto que el compareciente manifieste su inconformidad, también lo es que dicho recurso debe, por imperativo legal, cumplir con dos condiciones inexcusables: i) ser presentado por escrito y ii) instarse contra resoluciones.

- vii. Con fundamento en lo anteriormente manifestado la Corte de Constitucionalidad aprecia que el proceder del accionante no tiene sustento legal, en primer lugar, porque las anotaciones o argumentos calzados al margen del acta relacionada, realizados por el contribuyente, no poseen ningún valor o efecto jurídico debido a

que no es procedente que el hiciera constar personalmente hechos o situaciones en el documento referido, pues dicha potestad corresponde al empleado o funcionario público que se trate, por lo que debió pedir a la autoridad administrativa (auditor tributario) que plasmara en ella los hechos que él quisiera hacer constar; aunado a ello, no se aprecia que la pretensión del accionante en cuanto al tratamiento de su "inconformidad" como recurso de revocatoria sea procedente, pues aunque efectivamente el Código Tributario contempla la posibilidad que el referido medio de impugnación se tenga por instada aunque no haya sido expresamente denominado, tal aspecto debe extraerse o apreciarse del propio escrito donde sea planteado, tal y como lo refiriere puntualmente el artículo 154 ya citado, lo cual no sucedió en el presente caso, pues solamente se realizó una anotación al final del acta administrativa, llamada por el accionante "protesta", y no un planteamiento formal de un recurso administrativo.

- viii. Aclarados los puntos anteriores, procederá evaluar si efectivamente la autoridad impugnada causó agravio al rechazar por extemporáneos los recursos de enmienda y nulidad, promovidos por el postulante contra la supuesta falta de tramitación de su inconformidad como si se tratara de una revocatoria; al respecto este Tribunal aprecia que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155 del Código Tributario, es el ocurso el medio idóneo para impugnar la falta de pronunciamiento respecto de la admisibilidad o rechazo de la revocatoria instada -la que no puede tenerse por promovida en este caso por medio de la "inconformidad" aludida, según se estableció en el apartado anterior-, de ahí que el planteamiento de la enmienda y nulidad con fundamento en la falta de tramitación o admisibilidad del supuesto correctivo, por las razones referidas, resulte improsperable debido a la inidoneidad de los remedios intentados, por ende, aún y cuando el motivo invocado sea distinto al señalado en el presente fallo, ningún agravio produce en la esfera de derechos del compareciente un pronunciamiento que deniega o inadmite recursos que, de conformidad con la ley, no son los adecuados para objetar determinado actuar o pronunciamiento, razón por la cual la apelación instada deberá ser desestimada y, como consecuencia, confirmarse el fallo de primer grado con la modifica-

ción de exonerar de la condena en costas al amparista por no haber sujeto legitimado para su cobro

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- i. El recurso de revocatoria es un medio de impugnación que doctrinariamente se le denomina recurso “dealzada”, el cual se plantea contra lo resuelto por un órgano subordinado y el superior jerárquico del órgano administrativo es el que debe resolverlo.
- ii. En el derecho administrativo tributario guatemalteco, éste recurso se plantea en contra de las resoluciones originarias como por ejemplo: de determinación de ajustes (tributos), determinación de intereses o impongan sanciones, las cuales son emitidas por Delegación del Superintendente por los gerentes de la Superintendencia de Administración Tributaria, elevado para su conocimiento y resolución al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.
- iii. El análisis de la presente sentencia radica en dos supuestos: el primero referente a la procedencia de la impugnación de un acta administrativa a través del recurso de revocatoria; y el segundo, si la protesta realizada en el manifiesto de dicha acta es suficiente para considerarse como una impugnación de revocatoria.
- iv. El Código Tributario establece que el recurso de revocatoria debe de ser presentado por escrito ante el funcionario que emitió la resolución dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación, no es necesario inclusive que se indique el nombre de mismo, mientras que del memorial presentado, se desprenda la inconformidad o impugnación de la resolución. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.
- v. Se considera por tanto, que no es viable plantear un recurso de revocatoria en contra de un acta administrativa puesto que ésta no tiene la característica de resolución originaria, y conforme el artículo 151 del Código Tributario *“Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad”*, por tanto los medios de defensa para destruir su eficacia son diferentes, dando como resul-

tado que el planteamiento de los demás remedios procedimentales (enmienda, nulidad y ocurso) sean improsperables.

- vi. Conforme a lo anterior la autora comparte el criterio sentado por la Corte de Constitucionalidad en el sentido de que no son idóneos los medios de impugnación administrativos intentados y por tanto no es viable otorgar la protección constitucional instada.

AMPARO PREVENTIVO EN CONTRA DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN REALIZADOS POR LA SAT

Expediente 5133-2014
Apelación de sentencia de amparo

Erika Gabriela Gálvez Anléu^(*)

(*) Abogada y Notaria, Doctora en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, Maestra en Administración Pública, maestranda en Derecho Penal.

Autora de las obras intituladas: Derecho Tributario Guatemalteco (Parte General) y Código Tributario concordado, anotado con jurisprudencia constitucional.

Cuenta con postgrados de especialización en Fraude Fiscal y Regularización de capitales ocultos y en Gestión Tributaria: Facultades de la Administración - Derechos del Contribuyente, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, España.

Ha realizado diversos estudios de Diplomado tanto a nivel nacional como internacional, en distintas ramas del derecho, destacándose entre ellos el Diplomado Internacional en Derecho Tributario, impartido por la Universidad de Valencia, España y la Universidad de San Carlos de Guatemala, los diplomados en Derechos Humanos mención Participación Ciudadana, y mención Acceso a la Justicia impartidos por la Asociación de Universidades Confiadas a la Compañía de Jesús en América Latina (AUSJAL), el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH) y la Universidad Rafael Landívar y los diplomados en Integración Regional Centroamericana, Seguridad Democrática e Integración Regional y Derecho de la Integración Centroamericana impartidos por el programa permanente de capacitación de la Secretaría General del SICA y la fundación CEDDET, así como el Diplomado en Defensa Internacional de los Derechos Humanos, impartida por la Universidad de Alcalá de Henares, la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Zaragoza y el Centro Latinoamericano de Derechos Humanos (CLADH).

Asesor jurídico en defensa fiscal y docente universitaria.

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. La Superintendencia de Administración Tributaria nombró Auditor Tributario, y Supervisor Tributario para que practicaran una revisión de la contabilidad de la entidad contribuyente Inmobiliaria PR, Sociedad Anónima, durante el periodo impositivo comprendido del uno al treinta y uno de diciembre de dos mil trece;
- ii. El dieciocho de julio del año dos mil trece, se le hizo el requerimiento de información identificado con el número dos mil trece guion uno guion ochocientos setenta y cuatro guion uno (2013-1-874-1), en el cual se le instruyó que presentara diversa información contable;
- iii. El cuatro de septiembre de dos mil catorce, se amplió la exigencia antes relacionada mediante la intimación identificada con el número dos mil trece - uno- ochocientos setenta y cuatro - dos (2013-1-874-2), dentro del expediente dos mil trece - cero dos - cero uno - cuarenta y cuatro - cero cero cero dos mil novecientos veintiuno (2013-02- 01-44-0002921), en el cual se le instruyó que presentara diversa información contable.
- iv. Posteriormente la entidad contribuyente solicitó una nueva programación de la fecha en la cual se presentaría la documentación requerida en el segundo medio de comunicación practicado, sin embargo, no cumplió con lo requerido.
- v. Sin embargo el contribuyente al considerar que sus derechos estaban en un riesgo inminente de ser vulnerados al tenor de lo descrito en los requerimientos de información formulados, en cuanto al apercibimiento para que entregase la documentación solicitada dentro del plazo ahí señalado, o su incumplimiento constituirá resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulada en los artículos 93 y 170 del Código Tributario; 358 "D" y 409 del Código Penal, pretendiéndose obtener la referida información bajo la amenaza de la instrucción de un proceso penal en su contra, solicita protección a través de la garantía constitucional de amparo.
- vi. Dicha garantía constitucional fue tramitada ante el Juzgado Noveno de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del departamento de Guatemala, constituido en Tribunal de Amparo, el cual en la sentencia de primer grado consideró: "...La Juz-

gadora procede a hacer un estudio y análisis de las actuaciones que son el origen de la presente Acción de Amparo, establece que como el Amparo es un medio de defensa subsidiario y extraordinario, no un recurso, solo procede respecto de actos definitivos, en relación con los cuales no existe recurso alguno cuya interposición pueda dar lugar a la modificación, revocación o anulación del acto reclamado.- En el caso de estudio al no haber acudido, el interponente, al recurso legal establecido en el Código Tributario, que es el aplicable a la materia de que se trata en la presente acción, denota incumplimiento del presupuesto contenido en el artículo 19 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, pues aun cuando, el interponente argumenta que no interpuso recurso administrativo alguno debido al riesgo y amenaza inminente, dicho extremo no fue acreditado y para tal caso es importante hacer ver que el criterio de evaluar la existencia de riesgo o amenaza exige la confluencia de elementos subjetivos y objetivos externos, el temor del sujeto que ve peligrar sus derechos fundamentales y la convalidación de dicha percepción mediante la concurrencia de esos elementos objetivos externos. Los elementos subjetivos y objetivos que deben observarse, son la realidad de las amenazas que se denuncian y no debe tratarse de un temor individual frente a una situación hipotética, pues los riesgos imaginarios de ninguna manera pueden ser amparables constitucionalmente, amén de que el código tributario, establece los presupuestos para la formulación de peticiones ante la Administración tributaria, entidad a la que pertenecen los entes recurridos, como elementos integrantes de la Superintendencia de Administrativo Tributaria. El amparo, es un medio extraordinario, sui generis, como ya lo ha hecho ver la Corte de Constitucionalidad, significa entonces que sólo prospera en casos excepcionales, cuando ya se hayan recorrido todas las jurisdicciones y competencias, en virtud del ejercicio de los recursos ordinarios. Dicho principio lo ha aplicado la Corte de Constitucionalidad en innumerables fallos, al indicar que: 'El principio de definitividad, enunciado como presupuesto procesal en el artículo 19 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, implica la obligación que tiene el postulante de previamente a pedir Amparo en los asuntos judiciales administrativos que tengan un procedimiento establecido en la ley, debe hacer uso de los recursos y procedimientos ordinarios contemplados en la legislación que rige el acto reclamado', este orden de ideas, es menester que para obtener la tutela del Amparo, se requiere que la persona que la reclama, haya agotado todos los procedimientos establecidos, lo que en el

caso que nos ocupa, no se cumple, como el mismo interponente de la Acción indica, por cuanto que el postulante de amparo no hizo valer los recursos legales, contenidos en el Código Tributario, para hacer valer su derecho, sin embargo trasladó su desacuerdo inconformidad al plano constitucional mediante Amparo, pero sin antes comparecer al ente respectivo a exponer las razones por las cuales no podía presentar la documentación que le estaba siendo requerida y hacer valer las argumentaciones y pretensiones que estimase pertinentes, pero en uso adecuado e idóneo de los mecanismos legales que al efecto regula la ley de la materia. Por otra parte es menester la existencia esencial del agravio, lo que en el presente caso, tampoco, fue demostrado por el interponente. Siendo la Concurrencia del agravio un elemento sine qua non para la procedencia del Amparo, de no existir éste, la protección que se insta resulta inviable". (sentencia del once de agosto dos mil diez, expediente 2009-2009. Gaceta 97). (Entre otros fallos, el del tres de junio de dos mil diez, expediente 4839-2010; del veinte de abril de mil novecientos noventa y tres, expediente 28-23; del veintiocho de febrero de mil novecientos noventa y tres, expediente 31-71, etc.) De Allí que por medio del Amparo, no es dable resolver las pretensiones materiales de las partes en un proceso judicial o administrativo. En virtud de lo anteriormente considerado y al no haber agotado el principio de definitividad, la acción constitucional solicitada no puede otorgarse..." Y resolvió: "...I.- DENIEGA por notoriamente improcedente la acción constitucional de amparo, interpuesto por Rudy Amilcar Tuchan Rivas en su calidad de Administrador Único y Representante Legal de la entidad Inmobiliaria PR, Sociedad Anónima en contra de Raúl Ernesto García Herrera, en su calidad de Auditor Tributario, Sucely Paola López Carias, en su calidad de Supervisor Tributario a.i., y Luis Arturo Carrera Lemus, en su calidad de Supervisor Tributario; todos de División de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; iii) no se condena en costas al postulante del presente amparo, por considerarse que actuó de buena fe; iv) se impone al abogado auxiliante -Jaime Leonel López Barrios, la multa de un mil, quetzales, la cual deberá hacer efectiva en la tesorería de la corte de constitucionalidad, dentro de los cinco días siguientes a que cobre firmeza el presente fallo..."

- vi. La entidad contribuyente por estar en desacuerdo impugnó el fallo de primer grado, reiterando los argumentos vertidos en su escrito de interposición y señalando, adicionalmente, que no acudió prematu-

ramente a la vía constitucional pues ya no poseía ningún recurso a su disposición para plantear como medio de defensa ante los actos de autoridad que demandó, recurso que fue elevado a la Corte de Constitucionalidad para su conocimiento y resolución al ser el máximo tribunal constitucional.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que la entidad contribuyente considera que la Superintendencia de Administración Tributaria, al emitir los requerimientos de información señalados vulnera el derecho de defensa y el principio jurídico del debido proceso, porque los funcionarios tributarios cuestionados están solicitando la entrega de documentos que fueron elaborados hace más de cuatro años, por lo que ya no podrían ser objeto de verificación, pretendiendo extender sus potestades de fiscalización y comprobación a periodos impositivos prescritos, lo cual viola el artículo 47 del Código Tributario, que dispone que tales potestades prescriben en el plazo de cuatro años. Por otra parte, en el requerimiento objetado se le apercibe para que entregue la documentación solicitada dentro del plazo ahí señalado, o su incumplimiento constituirá resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulada en los artículos 93 y 170 del Código Tributario; 358 "D" y 409 del Código Penal, pretendiéndose obtener la referida información bajo la amenaza de la instrucción de un proceso penal en su contra.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Solicita la garantía constitucional de amparo, a través de una protección preventiva, pues considera que los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria pueden extralimitarse en sus funciones y hacer efectivo el apercibimiento contenido en los requerimientos impugnados e iniciar por parte de la autoridad administrativa proceso de resistencia a la acción fiscalizadora.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Superintendencia de Administración Tributaria indicó que no se han vulnerado los derechos de la entidad contribuyente, en virtud que el actuar de los auditores, en todo momento ha sido fundado en ley, por lo cual no existe

agravio que pueda ser reparado por esta vía; además considera que previo a solicitar amparo y a reclamar las trasgresiones enunciadas, debió promover los recursos administrativos ordinarios y procedentes.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- i. Al realizar la Corte de Constitucionalidad el recurso de apelación planteado, en primera instancia considera que no se genera agravio susceptible de ser discutido en amparo, los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria que emiten un requerimiento de información, con base en las facultades que las leyes y reglamentos tributarios les otorgan.
- ii. Argumenta la Corte de Constitucionalidad que estima pertinente efectuar un análisis previo respecto al cumplimiento, por parte de la accionante, del principio de definitividad como presupuesto de obligatorio cumplimiento para la viabilidad del amparo, además de ser el factor determinante de la denegatoria de la garantía instada por parte del Tribunal de primer grado y uno de los elementos que, afirma la autoridad recurrida, se incumple en la presente acción. Al respecto, debe acotarse que en otro asunto de idéntica naturaleza (sentencia de veinticuatro de julio de dos mil catorce, dictada en el expediente 5413-2013), esta Corte expresó que el artículo 160 del Código Tributario, al regular lo relativo a la enmienda del procedimiento administrativo o el planteamiento (en tal procedimiento) de nulidad, en su parte conducente dispone que: "...La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, podrá: 1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento. 2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ella. En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación (...) Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses...".

- iii. Con base en la norma transcrita, la Corte de Constitucionalidad al examinar el requerimiento de información reprochado, se advierte que éste, por su contenido, constituye una solicitud que se realiza con base en las facultades que las leyes y reglamentos tributarios otorgan a los auditores y supervisores tributarios, con el objeto de obtener información en su labor de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, por lo que no encaja en ninguno de los supuestos previstos en el citado precepto para ser objeto de enmienda de impugnarse por vía de la nulidad, puesto que no es un acto procedimental o una resolución que, en sí misma, pueda provocar violación a garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente administrativo, o contenga error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses. Por ello, la enmienda o nulidad son inidóneas para objetar el contenido del requerimiento de información relacionado.
- iv. Por todo lo anterior, esta Corte concluye que, contrario a lo estimado por el juez de primer grado, no existe recurso o procedimiento ordinario administrativo, por cuyo medio pueda objetarse el contenido de un requerimiento de información, por lo que el accionante no incumplió con el principio de definitividad.
- v. No obstante lo anterior, la Corte de Constitucionalidad estima que el argumento de la accionante referido a que el requerimiento objetado viola los principios invocados porque los documentos solicitados fueron elaborados hace más de cuatro años, por lo que la Administración Tributaria no puede realizar verificaciones sobre éstos y que ello viola el artículo 47 del Código Tributario, debe instarse ante la administración tributaria, en la forma prescrita en el Código Tributario, para que sea conocida tal razón de imposibilidad.
- vi. Finalmente, como último agravio, la postulante denuncia que se le amenaza con iniciar un proceso penal en su contra por resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, si no cumple con entregar los documentos requeridos. En cuanto a este punto debe indicarse que el apercibimiento contenido en el acto reclamado no puede calificarse de amenazante, pues para presentar una denuncia ante un juez del ramo penal por la posible comisión del refe-

rido delito, necesariamente debe solicitarse primero a un juez de lo económico coactivo que decrete una medida de urgencia requiriendo la información no proporcionada en sede administrativa, y sólo en el caso de no cumplirse con lo ordenado por éste, entonces podrá requerirse que se certifique lo conducente al juez penal por la resistencia de mérito. Además, tal apercibimiento es legal, por lo que de ninguna manera viola derecho constitucional alguno.

- vii. No está demás indicar que un requerimiento de información persé, no puede generar agravio alguno que lesione derechos fundamentales de los contribuyentes, pues como ya se señaló, éste constituye únicamente una solicitud de los funcionarios tributarios facultados para emitirlo, conforme las atribuciones que les confieren los artículos 98, 100, 112 y 146 del Código Tributario. En igual sentido se pronunció esta Corte en los fallos de fechas veintiséis de noviembre de dos mil once y veinticuatro de julio de dos mil catorce, dictada en el expediente 5351-2013 5413-2013, respectivamente.
- viii. Por las razones consideradas, la Corte de Constitucionalidad comparte el criterio sustentado por el tribunal de primer grado en cuanto a la denegatoria de la acción planteada, pero por los motivos aquí estimados, por lo que es procedente confirmar la sentencia apelada.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- i. El análisis de esta sentencia es importante, en virtud de que los tribunales constitucionales en el presente caso, no tomaron en consideración que la norma constitucional en que descansa la solicitud protectora, contenida en el artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el amparo fue instituido con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido, por lo tanto la acción constitucional del amparo se circunscribe a dos funciones básicas, una **función preventiva**, pues protege al peticionario de cualquier amenaza de violación a un derecho garantizado por la Constitución, en este caso es condición que la amenaza que se quiere evitar sea inminente y provenga de un acto de autoridad para que el amparo cumpla con prevenirlo; y una **función reparadora**, por la cual res-

tablece al afectado en el goce de sus derechos vulnerados cuando la violación hubiere ocurrido.

- ii. En el caso sujeto a discusión la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, omite la aplicación de la función preventiva de la garantía constitucional, cobijándose bajo el argumento de la falta de definitividad, es decir de la carencia de un presupuesto de viabilidad por la omisión del agotamiento de los recursos ordinarios y extraordinarios tanto administrativos como jurisdiccionales, sin embargo de todo es sabido que a la fecha no existe recurso alguno que proteja a los contribuyentes en contra de los requerimientos formulados por la Administración tributaria.
- iii. En tal virtud, la autora no comparte el criterio sentado por la Corte de Constitucionalidad puesto que derivado de la improcedencia de recursos administrativos y judiciales para atacar los requerimientos de información y documentación realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, debió de entrar a conocer la garantía de amparo instada de forma preventiva.

**INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 33° DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO**
que regula el interés moratorio de los tributos impagos

Expediente N° 02051-2016-PA/TC
Sentencia sobre proceso de amparo

Max José Álvarez Remar^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. Con fecha 13 de diciembre de 2013, Industrial Paramonga S.A.C. presentó demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía (MEF), solicitando se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001447, por el Impuesto General a las Ventas (IGV) de enero a marzo y mayo a diciembre de 2000; así como de enero a mayo y octubre de 2000, asimismo solicitó la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001448 y 174-003-0001449, por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de 2000 y 2001 y las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925.
- ii. A través de la Resolución 8, de fecha 15 de marzo de 2015, el Primer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Huaura, declaró infundadas las excepciones deducidas, debido a que la espera para que se resuelva el procedimiento administrativo podría convertir en irreparable el daño.

(*) Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Ex funcionario de SUNAT. Ex Asesor del Tribunal Fiscal. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional de la USMP.

Asimismo, mediante la Resolución 15, emitida el 9 de setiembre de 2015, el citado juzgado, declaró fundada la demanda, al considerar que se había vulnerado el derecho a ser juzgado en plazo razonable, al haber demorado en exceso la Administración Tributaria en resolver las impugnaciones de la demandante, sin que la alta carga procesal alegada por la Administración sea un argumento válido para perjudicar a la demandante con un plazo tan extenso. Asimismo, precisó que el plazo prescriptorio debe seguir corriendo respecto al periodo previo a las declaratorias de nulidad y estableció que no deben cobrarse intereses moratorios relativos al lapso de tiempo en que el procedimiento contencioso tributario estuvo basado en resoluciones que fueron declaradas nulas y por el exceso de tiempo que la administración demoró en resolver.

- iii. Mediante Resolución 27, de fecha 10 de marzo de 2016, la Sala Superior confirmó la Resolución 8 en el extremo que declaró infundada la excepción de incompetencia por razón de la materia y la revocó en el extremo que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, reformándola, declaró fundada esta excepción.
- iv. Con fecha 20 de abril de 2016, Industrial Paramonga SAC interpuso recurso de agravio constitucional contra la Resolución 27 expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Huaura, que declaró fundada la excepción por falta de agotamiento de la vía previa.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que los demandantes consideran que desde el año 2002, en que se inició el procedimiento de fiscalización, al 4 de octubre de 2013, cuando fue notificada con las mencionadas resoluciones de determinación, su deuda tributaria se incrementó a 161'898,717 soles por la demora de la administración tributaria en resolver los recursos de reclamación y apelación planteados; así como por las nulidades que declaró el Tribunal Fiscal contra anteriores resoluciones de determinación y multa emitidas respecto de los mismos tributos y períodos. En ese sentido, al haber la Administración Tributaria seguido computando intereses moratorios incluso por el periodo que abarca resoluciones de determinación y de multa declaradas nulas por la Administración Tributaria, lo cual conlleva a que, a la fecha, su deuda tributaria sea exorbitante, lo que vulnera el principio de no confiscatoriedad, pues para pagarla

tendría que desprenderse de varios de sus activos. En ese sentido consideran, que los años en que los demandados demoran en resolver, significa una afectación al derecho a ser juzgado en plazo razonable, en sede administrativa.

Asimismo, alegan que la Administración Tributaria aplica el artículo 46° del Código Tributario, en el extremo que suspende el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, pese a que existen nulidades declaradas en el mencionado procedimiento, lo que contraviene el artículo 12 inciso 1 de la Ley 27444, que establece que la declaración de nulidad acarrea efectos retroactivos, por lo que las mencionadas nulidades permiten que siga el computo del plazo de prescripción, por lo que la exigibilidad de la deuda tributaria que se le imputa habría prescrito. Refiere que afirmar lo contrario, vulnera el principio de seguridad jurídica.

3. POSICIÓN DE LOS DEMANDADOS

La Administración Tributaria a través de su procuraduría dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, pues aun se encontraba pendiente de resolver un recurso de apelación en el Tribunal Fiscal, agregó que las resoluciones de determinación y multa impugnadas no serán ejecutadas hasta que el aludido Tribunal no resuelva la impugnación pendiente, por lo que la deuda aún no es exigible coactivamente. Sin perjuicio de ello, manifestó que, una vez agotada la vía previa, la demandante puede acudir al proceso contencioso administrativo.

Con relación al fondo de la controversia, la Administración alegó que la nulidad de actos administrativos no afecta al procedimiento contencioso tributario ni acarrea la nulidad de las actuaciones del demandante, alega que, la prescripción debe ser solicitada en sede administrativa o en el proceso contencioso administrativo.

Asimismo, refiere que los intereses moratorios se generan como consecuencia del incumplimiento del deber de contribuir y no cabe invocar la afectación de derechos constitucionales para evadir las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevé.

Agrega que, dada su naturaleza, los intereses moratorios no son una manifestación de la capacidad contributiva, por lo que no están limitados por el principio de no confiscatoriedad.

El Ministerio de Economía dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, porque se encuentra pendiente un pronunciamiento del Tribunal Fiscal. Asimismo, dedujo la excepción de incompetencia por razón de la materia, ya que adujo que se pretende un control abstracto de los artículos 33 y 46 del TUO del Código Tributario, lo que debe ser dilucidado en un proceso de inconstitucionalidad.

Respecto al fondo de la controversia alegó que la demanda es improcedente porque no hay derecho constitucional vulnerado.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Respecto a la excepción de la falta de agotamiento de la vía previa, el Alto Tribunal señaló que habiendo pasado mas de 5 años desde el vencimiento del plazo sin que el Tribunal Fiscal haya resuelto, se configura el supuesto previsto en el artículo 46° inciso 4 del Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución.

Con referencia a la aplicación del artículo 46° del Código Tributario, en el extremo que suspende el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, pese a que existen nulidades declaradas en el mencionado procedimiento; el Alto Tribunal consideró que es valido suspender el plazo prescriptorio, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, pese a la declaratoria de nulidad de actos administrativos, solo cuando se cumplen los plazos para resolver los recursos interpuestos por el administrado, establecidos en el TUO del Código Tributario, en ese sentido, determinó que dicha suspensión no debe operar respecto al lapso de tiempo, que en exceso, se toma la administración tributaria para resolver las impugnaciones planteadas, por lo que declaró fundada en parte la solicitud de los demandantes de inaplicar el citado párrafo.

Respecto a la solicitud de los demandantes de inaplicar el artículo 33° del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos, por el exceso de tiempo que la administración tributaria demoró en resolver, el Tribunal Constitucional estableció que la demora en la resolución del procedimiento por parte de la administración tributaria se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante, al apreciar que una deuda tributaria ascendente a 47'150,157 soles (suma de los montos contenidos en el

primer bloque de resoluciones de determinación y multa, se llega a una deuda de 161'898,717 soles (suma de los montos contenidos en el en el tercer bloque de resoluciones de determinación y multa). De esta última cantidad, la mayor parte corresponde a intereses moratorios.

En ese sentido, declaró fundada en parte la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable, por lo que ordenó al Tribunal Fiscal resuelva en un plazo de 15 días hábiles el recurso de apelación interpuesto.

Asimismo, dispuso que la Sunat efectúe el cálculo de intereses moratorios establecidos en las Resoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001449 y las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925; de ser confirmadas por el Tribunal Fiscal, o de aquellas que resulten de lo que ordene el Tribunal, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido tomo el Tribunal Fiscal para emitir la Resolución N° 14125-10-2012 y para resolver el recurso de apelación pendiente de resolución.

Respecto a los plazos de prescripción, el Tribunal Constitucional determinó que la Administración aplique la suspensión de dicho computo, prevista en el penúltimo párrafo del artículo 46° del TUO del Código Tributario, solo respecto al período que tomó la administración tributaria en resolver los recursos presentados por la demandante, dentro de los plazos legales establecidos en el TUO del Código Tributario.

COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La sentencia materia de análisis, sin llegar a ser una jurisprudencia vinculante, fija importantes criterios y parámetros para tomar en cuenta, sobre un tema que ya se han emitido diversas resoluciones y ha estado en debate en los últimos tiempos, si es constitucional el cobro de intereses durante el tiempo que demora tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal, a continuación pasaremos a analizar los mencionados criterios:

- Respecto a la procedibilidad del amparo el Tribunal estableció que una vez vencido el plazo para resolver sin que la autoridad administrativa haya resuelto, se establece el supuesto de excepción contemplado en el inciso 4 del artículo 46° del TUO del **Código Tributario** y al no existir otra vía igualmente satisfactoria, cumplidos estos dos requisitos, procedió a analizar el fondo del asunto.

- Con relación a la solicitud de inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46° del TUO del Código Tributario que regula la suspensión del computo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, el Tribunal Constitucional creemos de forma acertada, estableció que resulta valido suspender el cómputo del plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, incluso en el caso que la administración tributaria anule alguno de sus actos administrativos, sin embargo, señaló que resulta irrazonable y desproporcionado mantener dicha regla aún respecto al período que en exceso tomó la administración tributaria en resolver (Fundamento 19), este criterio va en línea con la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario realizado mediante el Decreto Legislativo 1311, vigente para las reclamaciones que se resuelvan a partir del 31 de diciembre de 2016 y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones, en el presente caso, al haber el recurrente interpuesto recurso de reclamación contra el ultimo bloque de resoluciones de determinación el 4 de noviembre de 2013, no se encontraba vigente el mencionado decreto legislativo, por lo que la demandante tuvo que solicitarlo en la justicia constitucional, ya que mantener la suspensión del plazo prescriptorio durante mas de 4 años que el Tribunal Fiscal demoró en resolver, como señaló el Tribunal Constitucional, afecta al principio de razonabilidad y proporcionalidad, en ese sentido, consideramos que también afecta al debido procedimiento así como la seguridad jurídica de los demandantes.

Con referencia al cobro de intereses moratorios, el Tribunal Constitucional señaló que estos no tienen carácter sancionador, sino compensar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia (Fundamento 28), en este punto discrepamos con lo manifestado por el Alto Tribunal, debido a que si uno revisa la tasa de interés del 2000 y 2001, año de las deudas materia de impugnación, se puede apreciar que la tasa de interés moratorio (TIM) se encontraba entre en 26 y 21,6%, respectivamente y al ver la tasa de inflación de esa época se encontraba entre el 2 y 5% aproximadamente⁽¹⁾, lo que evidencia que más que un

(1) Según la página web del BCR

afán compensatorio al fisco, tiene un propósito sancionador, lo que deviene en un ilegítimo enriquecimiento al fisco, al tener una de las tasas de interés mas altas del mercado.

Respecto a la suspensión del computo de intereses durante el procedimiento contencioso tributario, el Tribunal Constitucional consideró que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa para resolver, pero manifestó que resultaba inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional indicó que no advertía una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para que la autoridad administrativa resuelva esos recursos, consideramos acertada la decisión del Tribunal Constitucional en este extremo, debemos mencionar que a partir del año 2007, se realizó una modificación al código tributario, aplicando la suspensión de intereses a partir del vencimiento que tiene la SUNAT para resolver los recursos de reclamación, sin embargo, de manera inexplicable, el legislador omitió aplicar dicha suspensión a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, como señaló en Tribunal Constitucional en diversas resoluciones ante situaciones similares se debe aplicar un mismo tratamiento⁽²⁾. Dicha situación fue corregida el año 2014 y complementada mediante el Decreto Legislativo 1263 vigente a partir del 11 de diciembre de 2016, estas normas se aplicaron para los recursos de reclamación y/o apelación interpuestos con posterioridad a la entrada en vigencia de dichas normas, mas aún en los casos de recursos de apelación presentados antes de la vigencia de la norma (como el presente caso), el Tribunal Fiscal puede tardar años en resolver sin que se hubiera suspendido el computo de intereses, por lo que ante esta situación de indefensión en el cual deben estar muchos contribuyentes, hace bien el Alto Tribunal en brindar tutela efectiva de sus derechos.

(2) Expediente. N.O 01604-2009-PA/TC y Expediente 0261-2003-AA/TC, entre otros.

Con referencia al derecho al plazo razonable, el Tribunal Constitucional de la misma forma que lo hizo en el caso ICATOM⁽³⁾, señaló que constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de nuestra Constitución y despliega sus efectos para todo tipo de procesos o procedimientos incluido el administrativo y estableció que para determinar si en un procedimiento administrativo se ha producido o no, la afectación al derecho al plazo razonable se deben evaluar los siguientes criterios:

- i) La complejidad del asunto: Se evalúan factores tales como la naturaleza de la situación fáctica materia de evaluación por parte de la administración (procedimiento administrativo o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, pluralidad de administrados involucrados, etc. Al respecto, consideramos que en materia tributaria se podrían considerar otros elementos como la cantidad de reparos materia de análisis, se requiere un pronunciamiento judicial respecto de algún aspecto materia del caso, etc.
- ii) La actividad o conducta procedimental del administrado: Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos indebidos en el procedimiento, distinguiendo entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista del administrado; consideramos que en materia tributaria las posibilidades de acción son limitadas, solo se pueden ofrecer pruebas que no hallan sido requeridas en etapa de fiscalización, solicitar el uso de la palabra, ofrecer alegatos.
- iii) La conducta de la administración pública: Se examinan las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, tomando en cuenta lo que se demora en resolver este tipo de procesos, la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes, entre otros.
- iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: Se evalúa si el transcurso del tiempo ha influido de manera relevante e intensa en la situación jurídica del demandante, produciendo un aumento exagerado en el monto a pagar.

(3) Expediente 04532-2013-PA/TC

CONCLUSIONES:

- En líneas generales, el Tribunal Constitucional siguió el criterio establecido en el Expediente 4082-2012-PA/TC, en el sentido que afecta el principio de razonabilidad pretender cobrar intereses moratorios durante el tiempo en exceso que demoró el Tribunal Fiscal en resolver.
- Respecto a la procedencia del amparo, el Alto Tribunal ha establecido demasiados candados, entre otros, se debe agotar el procedimiento administrativo y antes de acudir en vía de amparo, se debe tener en cuenta que lo que se discute en sede administrativa y judicial es el fondo de la controversia, los intereses moratorios si no han sido invocados en otra instancia, al ser accesorios, deberían poder cuestionarse en proceso de amparo, porque esperar a que concluya el proceso judicial es dejar en incertidumbre a los contribuyentes por un tiempo demasiado prolongado.
- Al principio de razonabilidad, desde el Expediente 04532-2013-PA/TC (caso Icatom SA) el Alto Tribunal le agregó el derecho al plazo razonable como manifestación implícita al derecho al debido procedimiento establecido en nuestra Carta Magna, así como en la Ley de Procedimiento Administrativo General.
- La demora en la atención de expedientes no es exclusivo de la sede administrativa, es muy probable que en no mucho tiempo, podamos tener demandas de amparo, respecto al cobro de intereses durante el exceso de tiempo que tardó la autoridad judicial en resolver.

FORMA DE CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Expediente 00004-2019-PI
Sentencia sobre inconstitucionalidad

Max José Álvarez Remar^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

i. Con fecha 2 de setiembre de 2016 solicitaron la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 143-002-0050816, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, la cual fue declarada improcedente mediante Resolución de Oficina Zonal N° 1430200003386/SUNAT, debido a que la Administración señaló que el computo del plazo de prescripción se inició al día siguiente de la notificación del citado valor, al amparo del numeral 7 del artículo 44° del citado código.

Dicha resolución fue apelada y el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 9789-4-2017, emitida el 7 de noviembre de 2017 con carácter de observancia obligatoria, señaló que el inicio del computo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa, por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, debía regirse por los numerales 1 a 4 del artículo 44° del TUO del Código Tributario, en ese sentido, entendía el Tribunal Fiscal que en el presente caso no resulta aplicable el numeral 7 del mencionado artículo, en consecuencia, no se aplica la regla según la cual la prescripción de la acción

(*) Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Ex funcionario de SUNAT. Ex Asesor del Tribunal Fiscal. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional de la USMP.

de cobro de la SUNAT se inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa.

Con fecha 13 de setiembre de 2018, se publicó en el diario oficial “El Peruano”, el Decreto Legislativo 1421, que en su Primera Disposición Transitoria Complementaria estableció que “tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación o de multa, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria para aplicar sanciones se inicio hasta el 1° de enero de 2012 notificados a partir de 28 de setiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Posteriormente el Colegio de Abogados de La Libertad interpuso una demanda de inconstitucionalidad contra el mencionado decreto legislativo por vulneración a los principios de irretroactividad de las normas jurídicas, la seguridad jurídica y por emitirse excediendo las facultades otorgadas por el congreso, la cual fue resuelta con el Expediente 00004-2019-PI, materia del presente análisis.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que los demandantes consideran que recién con la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 (que incorporó el numeral 7 al artículo 44° del Código Tributario) se estableció una regla nueva y específica para tales casos. Esta regla señalaba que el término prescriptorio se computara desde el día siguiente de 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”, en consecuencia, señalan que, al existir una nueva regla, esta solo podía regular los inicios del cómputo del plazo de prescripción que ocurrieran a partir de su entrada en vigencia, es decir, desde el 28 de setiembre de 2012.

Agregan que la Resolución del Tribunal Fiscal 09789-4-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria confirma la imposibilidad legal de aplicar el nuevo supuesto de inicio de cómputo del plazo de prescripción previsto en el Decreto Legislativo 1113, a situaciones iniciadas con anterioridad a su vigencia.

No obstante lo señalado anteriormente, los demandantes indican que mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, el Poder Ejecutivo pretende modificar el inicio del computo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el cobro de las deudas tributarias iniciadas hasta el 1 de enero de 2012, alegan que con esta modificación a pesar que el plazo de prescripción ya había empezado a computarse, se pretende desconocer el transcurso de dicho plazo y empezar a computarlo a partir del momento en el que se notifiquen las resoluciones de determinación o de multa.

En ese sentido, señalaron los demandantes que la norma impugnada ha excedido la regulación constitucional del régimen de delegación de facultades legislativas contemplado en el artículo 104° de la Constitución y lo dispuesto en la Ley 30823, pues no existe relación entre las materias autorizadas por ella y las desarrolladas en el Decreto Legislativo 1421, alegan que la Ley 30823 no hace ninguna referencia a la prescripción tributaria.

Asimismo, señalaron que la norma cuestionada vulnera el principio de irretroactividad de las normas contenido en el artículo 103° de la Constitución, pues en nuestro país rige la teoría de los hechos cumplidos y el inicio del computo del plazo de prescripción es un hecho cumplido, pues si ello ocurrió antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113 no puede aplicársele lo dispuesto en esa norma o en normas posteriores, como el Decreto Legislativo 1421.

Agregan los demandantes que, como consecuencia de lo anterior, se vulnera el principio de seguridad jurídica, pues los administrados no sabrán a que reglas atenerse si el gobierno puede cambiar la fecha de inicio de los plazos de prescripción de forma posterior, desconociendo las prescripciones ya iniciadas o ganadas.

POSICIÓN DE LOS DEMANDADOS

Los demandados a través de la Procuraduría Pública de SUNAT y del Poder Ejecutivo sostienen que por medio del artículo 2, numeral 1, literal g) de la Ley 30823, se delegan facultades para legislar en materia económica y financiera y para modificar el Código Tributario en lo referente a la aplicación de la Norma XVI de su Título Preliminar. Se le ha facultado, en consecuencia, para establecer la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con

dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general; y establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes.

De igual manera, indica que mediante el literal h) de la misma norma se faculta al Poder Ejecutivo para establecer los mecanismos que permitan fortalecer y optimizar la gestión del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria.

En ese sentido, el Decreto Legislativo 1421 deja sin efecto la jurisprudencia de observancia obligatoria por el Tribunal Fiscal, contenida en la Resolución 09789-4-2017 del Tribunal Fiscal, en lo concerniente a la prescripción en materia tributaria vinculadas a acciones de fiscalización, sanción y cobro en el marco de los procedimientos administrativos tributarios.

Respecto a la inconstitucionalidad de la norma impugnada por razones de fondo, la parte demandada señala la necesidad de diferenciar el inicio del plazo de prescripción de la acción para determinar una deuda o multa y el plazo para exigir su cobro. Agrega que la Resolución 09789-4-2017 emitida por el Tribunal Fiscal interpreta de forma equivocada el inicio de los plazos de prescripción respecto a las acciones que corresponde desplegar a la Administración Tributaria.

Citan el Informe 280-2018-EF, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, “es claro que la Administración Tributaria recién puede ejercer la acción de cobro de una deuda previamente determinada como resultado de la fiscalización cuando esta conste en una resolución o de multa emitida y notificada al deudor tributario, sostener lo contrario implicaría un imposible jurídico pues no se puede exigir el pago de una deuda tributaria que no ha sido determinada”.

Agregan que el ejercicio de la acción de cobro de una deuda previamente determinada deviene del resultado de una fiscalización sea por medio de una resolución de determinación o de la multa emitida y notificada al deudor tributario. Por lo que las resoluciones de determinación, sanción y cobro de deuda o multa previstas en los artículos 43,44 y 45, respectivamente, del Código Tributario son independientes en el inicio de computo de plazo de prescripción.

Refieren que, incluso si se considera que el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario introdujo una nueva regla, esta debe aplicarse de manera inmediata a todas las situaciones jurídicas existentes, incluyendo todos aquellos casos en lo que estaba pendiente la notificación de la resolución de deuda o multa. Por esta razón, la norma cuestionada no tiene por objeto establecer efectos retroactivos del Decreto Legislativo 1113, sino dejar sin efecto un pronunciamiento del Tribunal Fiscal que pretendió inaplicar dicho decreto.

Asimismo, señala que el Decreto Legislativo 1113 y el Decreto Legislativo 1421 están sujetos a la teoría de los hechos cumplidos conforme al artículo 103° de la Constitución. De esta forma, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario no colisiona con la presunción de retroactividad, mas si busca dejar sin efecto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal que afecta la potestad tributaria del Estado.

En consecuencia, sostiene que se mantiene la predictibilidad en la aplicación del derecho ante los administrados contribuyentes y no se afecta la seguridad jurídica.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Alto Tribunal en su mayoría conformados por los magistrados Ledesma Narvaez, Miranda Canales y Espinoza-Saldaña Barrera emitiendo votos singulares declararon infundada la demanda de inconstitucionalidad.

El magistrado Ramos Nuñez emitió un voto singular declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad con exhortación.

Los magistrados Blume Fortini y Ferrero Costa votaron por la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, Blume emitió un voto singular interpretando que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción se encuentran circunscritas al cumplimiento de los plazos de prescripción regulados en el artículo 43° del Código Tributario y Ferrero Costa emitió un voto singular declarando fundada la demanda, únicamente por la inconstitucionalidad de forma de la de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.

El magistrado Sardón de Taboada se abstuvo de votar.

Respecto a la inconstitucionalidad por la forma, el Alto Tribunal en su mayoría señaló que mediante Ley 30823, el Congreso de la República dele-

gó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el termino de sesenta días calendario en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”.

Agregan que el literal g) correspondiente al inciso 1 del artículo 2 de la ley autoritativa delega facultades para “Modificar el TUO del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF a fin de contar con procedimientos tributarios mas eficientes, así como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativas a las reglas sobre medidas cautelares”.

Asimismo, indicaron el literal h) del citado artículo precisa que la delegación alcanza también la potestad para: “Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de la Administración Tributaria (Sunat) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.

En ese orden de ideas, el Alto Tribunal concluyó que la delegación de facultades debe tener unos contornos determinados, pero no requieren que se expresen los detalles de aquello que se delega, pues ello importaría que el legislador desarrolle la materia que se pretende delegar y torne con ello innecesaria la delegación misma, cita el fundamento 20 de la STC 0022-2011-PI/TC, por lo que determinaron que la materia legislada por el Poder Ejecutivo en el extremo cuestionado del Decreto Legislativo 1421 se encuentra en los confines de las materias delegadas establecidas en los literales g) y h) del inciso 1 del artículo 2 de la Ley 30823 (ley autoritativa).

Agregaron que dicha materia no se encuentra sujeta a reserva absoluta de ley y, en cuanto a los límites temporales, fue expedida dentro del plazo previsto en la aludida Ley 30823, por lo que declaró infundada la demanda en este extremo.

Respecto al fondo de la controversia, señalaron que artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 del artículo 44° del Código Tributario, no modifica el plazo de prescripción, que se encuentra determinado en el artículo 43° del Código Tributario, sino precisa la regla especial correspondiente al diez a quo o momento en el que se inicia el cómputo de dicho plazo respecto a la exigencia del pago de la deuda contenida en las resoluciones

de determinación o de multa. De esta manera, solamente podrá iniciarse este segundo plazo de prescripción cuando previamente haya sido determinada la deuda tributaria, esto es, vencida, cuantificada y exigible.

Agregaron que debían precisar que el inicio del cómputo de la prescripción de las acciones destinadas a exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa requiere previamente de la cuantificación del monto de la deuda a pagar y de su correspondiente exigibilidad según lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario.

Con relación a la Resolución del Tribunal Fiscal 009789-4-2017, la magistrada Ledesma Narvaez precisó que el mencionado Tribunal ha expedido diversas resoluciones en las que se apartó del criterio establecido en dicha resolución, cita la Resolución 00753-4-2019.

Asimismo, indicaron que el principio de irretroactividad de la ley es un principio constitucional recogido en los artículos 103 y 109 de la Constitución, en virtud del cual las leyes se aplican inmediatamente para regular las consecuencias de las relaciones jurídicas existentes de su entrada en vigencia, sin que pueda surtir efectos respecto de hechos agotados o consumados en el pasado, salvo en materia penal cuando favorece al reo.

En ese sentido, señalaron que una vez que entró en vigencia dicha norma, correspondía su aplicación inmediata, incluso a los hechos no consumados o no agotados, originados con anterioridad a su vigencia.

Por ello, advirtieron que dicha norma resultaba aplicable incluso a aquellos casos en los cuales aún no se hubiese consumado el plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria, a cargo de la Administración. Así lo que resultaría inconstitucional es la aplicación de la regla establecida en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporada por el Decreto Legislativo 1113, a aquellos casos en los cuales, con anterioridad a su entrada en vigencia, esto es, antes del 28 de setiembre de 2012, ya se hubiese cumplido el plazo de prescripción existente para la determinación y cobro de la deuda tributaria y la imposición de infracciones.

Agregan que la disposición impugnada no crea una nueva regla, sino que insiste en la aplicación inmediata del preexistente artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Asimismo, refieren que, en abstracto, el diseño de la regla que regula la duración de un plazo (*quantum*) no se confunde con el que es propio de la regla que establece el inicio de dicho plazo (*dies a quo*). No obstante, cuando la aprobación de nuevas normas incide en la regla respecto al inicio del cómputo del plazo de prescripción, esto último no resulta ser únicamente u operativo ni menos aún que amerite un análisis por separado de dicho elemento objetivo.

Añaden que dicho cambio es integral porque tendrá efectos no solo respecto al inicio del plazo, sino también respecto a cuándo debe entenderse transcurrido el plazo de prescripción y, consecuentemente, a su término o fin.

Asimismo, manifiestan que lo anterior se aplica también, cuando se trata de hechos o situaciones jurídicas existentes que se iniciaron bajo una norma anterior y que continúan surtiendo efectos, sin haberse cumplido o agotado y a los que por mandato constitucional les corresponde ser regulados por las nuevas normas vigentes.

COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Antes de pasar al análisis jurídico de la presente sentencia del Tribunal Constitucional, quiero comentar algunos aspectos que sucedieron durante el debate de la constitucionalidad o no del Decreto Legislativo 1421.

En primer lugar, no deja de sorprenderme la actitud de algunos funcionarios de la Administración Tributaria, que, en los días previos a la emisión de la sentencia salieron en distintos medios a señalar que si perdían la controversia, el Estado dejaría de recaudar millones de soles y esto afectaría gravemente la economía del país, cayendo en lo que comúnmente se denomina “terror económico”, cuando la función del Alto Tribunal de la Constitución es de acuerdo a nuestra Constitución es controlar la constitucionalidad de las normas y velar por los derechos fundamentales de las personas⁽¹⁾.

En segundo lugar, con profunda tristeza vimos como la presidenta del Alto Tribunal se refería al caso, manifestando entre otros, respecto a una norma abstracta y de carácter general como lo es el Decreto Legislativo 1421, “tener una “mirada vigilante” y “deliberante” en torno a la demanda de inconstitucionalidad sobre la prescripción de la deuda tributarias de las grandes empre-

(1) Artículos 200 y 201 de nuestra Constitución Política del Estado

sas”, cuando como reza el dicho “la justicia debe ser ciega”, lo que significa que la justicia no distingue entre las personas, se aplica de forma equitativa y con el mismo rasero, en ese sentido consideramos modestamente que la presidenta debería abstenerse de realizar algún tipo de comentario subjetivo respecto a las partes del proceso o a los potenciales beneficiados con algún fallo que el Alto Tribunal pudiera emitir.

En tercer lugar, en un caso respecto a la constitucionalidad de una norma abstracta y con carácter general, en un tema tan trascendente sorprende la abstención de uno de los magistrados del Tribunal Constitucional.

Respecto al fondo de la controversia, en principio los demandantes alegaron que el Decreto Legislativo 1421 por la forma, señalando que dicho decreto excedió el régimen de delegación de facultades legislativas contemplado en el artículo 104° de la Constitución y lo dispuesto en la Ley 30823.

El Tribunal Constitucional señaló en el Fundamento 11 de la STC 00006-2014-AI, de acuerdo con nuestro sistema constitucional, el ejercicio de dicha competencia se encuentra sujeto a determinados límites, tales como que la delegación legislativa debe ser concedida mediante ley autoritativa (límites formales), debe contener la indicación específica de la materia que se delega (límites materiales), así como el establecimiento de un plazo determinado (límites temporales), de la revisión del artículo 2° de la Ley 30823 se puede apreciar que hay una lista taxativa de las materias sujetas a delegación de facultades, tales como la Norma XVI del Código Tributario, mecanismos de control del SPOT, el Decreto Legislativo 816, Ley Penal Tributaria para adecuarla a la nueva normativa procesal, entre otros, en ningún punto del citado artículo se puede apreciar que la ley autoritativa se refiera a los plazos de prescripción tributaria, los demandados forzaron la situación aduciendo que estos se encontraban contemplados dentro del inciso h) que otorgaba potestad para: “Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de la Administración Tributaria (Sunat) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”, en ese sentido el Fundamento 13 de la STC 00006-2014-AI, señala “lo que sí proscribe la Constitución es el uso o empleo de fórmulas manifiestamente generales, indefinidas o imprecisas”, en ese orden de ideas, consideramos que pretender forzar que la ley autoritativa autorizó tratar un aspecto tan importante como el cómputo del plazo de prescripción,

y alegar que estos se encuentran dentro de los límites materiales contemplados inciso h) de la ley autoritativa, es manifiestamente inconstitucional por la forma.

Con referencia al fondo de la controversia, la mayoría de magistrados que voto por declarar infundada la demanda, al emitir sus votos singulares manifestaron que solo puede iniciarse el plazo para exigir el pago de la deuda cuando esta es vencida, cuantificada y exigible, de conformidad con el artículo 115° del Código Tributario.

Al respecto, en la actualidad la fórmula más usada de gestión de tributos en la actualidad es la realización de declaraciones juradas efectuadas por el contribuyente o autoliquidaciones, en ese sentido, consideramos que los magistrados del Alto Tribunal en su mayoría confunden la exigibilidad del artículo 115° del Código Tributario, que se refiere a las deudas exigibles para iniciar un procedimiento de cobranza coactiva que deben estar previamente determinadas mediante acto administrativo efectuado por la Administración, con la exigibilidad de la obligación tributaria contenida en el artículo 3° del Código Tributario que señala que la deuda cuando es determinada por el deudor tributario es exigible a partir del día siguiente al plazo fijado por ley, a mayor detalle, el numeral 1 del artículo 44° del Código tributario señala que el término prescriptivo se computa a partir del año siguiente a la fecha que vence el plazo para presentar la declaración anual respectiva y el numeral 2 del mencionado artículo refiere que el término prescriptivo se computa a partir del año siguiente respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el numeral 1.

Consideramos que la modificatoria realizada a través del Decreto Legislativo 1113, respecto al cómputo del plazo de prescripción resulta innecesaria, hasta antes de dicha modificatoria la notificación de una resolución de determinación o de multa era considerada una causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago, es decir una vez notificado el valor se producía el acto interruptivo, otorgando 4 años adicionales a partir del día siguiente de producida la notificación, que eran utilizados para gestionar el cobro de la deuda, en consecuencia, cuando la prescripción lo que sanciona es la inactividad por parte de la Administración, con la modificatoria introducida, se tendría que esperar a la notificación de la Administración para poder iniciar el cómputo del plazo de prescripción, lo que resulta incongruente.

Uno de los problemas que trajo la mencionada norma fue que la modificación se hizo sin prever disposición transitoria alguna, como lo hace la legislación española por citar un ejemplo, por lo que surgieron dificultades sobre la aplicación temporal de esta norma, el 7 de noviembre de 2017, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 9789-4-2017, con carácter de observancia obligatoria, mediante la cual establecía que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en resoluciones de determinación y resoluciones de multa, por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, notificados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, debía registrarse por los numerales 1 a 4 del artículo 44° del Código Tributario.

Consideramos acertado el criterio del Tribunal Fiscal que señaló el inicio y el transcurso del tiempo como elementos del plazo de prescripción, se trata de elementos distintos, que han sido regulados en el código tributario de manera distinta, el primero en el artículo 44° y el segundo por el artículo 43° del mencionado código, por lo que como estableció el Tribunal Fiscal una vez que ha ocurrido el inicio y el plazo esta transcurriendo, no es posible que se produzca un “nuevo inicio” respecto del mismo plazo.

En ese orden de ideas es que con fecha 12 de setiembre de 2018, se publica el Decreto Legislativo 1421 que en su Primera Disposición Complementaria Transitoria dispuso que “tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44°”, que de forma manifiesta y evidente, con una aparente característica de “norma interpretativa”, modificó el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la mencionada Resolución N° 9789-4-2017.

Al respecto, como señala el Tribunal Constitucional en el Fundamento 22 de la STC 0002-2006-PI, “El problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo, no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no desde la

entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas”.

En ese sentido, el propósito de Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 no era interpretar el artículo 44 del código tributario, sino decidir a partir de cuando se aplica el numeral 7 del código tributario y sobretodo dejar sin efecto una resolución de obligatorio cumplimiento del Tribunal Fiscal, como señala el doctor García Novoa⁽²⁾, cuando se innova el ordenamiento jurídico, la normativa no puede considerarse interpretativa.

Respecto a la teoría de los hechos cumplidos desarrollada por el Tribunal Constitucional, el artículo 103 de nuestra Ley Fundamental establece que (..) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias y relaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos: salvo, en ambos supuestos, en materia penal, cuando favorece al reo, en ese sentido, la norma impugnada podría modificar el plazo de prescripción que es un elemento que transcurre y no se había agotado, pero pretender modificar el punto de inicio que ya se había iniciado y agotado como desarrollamos anteriormente, a todas las situaciones cuyo plazo de prescripción se haya iniciado hasta el 1 de enero de 2012, consideramos que viola el principio de irretroactividad de las normas y que el Poder Ejecutivo haya sacado una norma que modifique el criterio establecido por el Tribunal Fiscal mediante una resolución de observancia obligatoria afecta el principio de seguridad jurídica, que garantías pueden tener los administrados que ganan sus procedimientos contenciosos tributarios y después su resolución es modificada por una norma ulterior?.

Consideramos que el Alto Tribunal desaprovecho una valiosa oportunidad para fijar criterios y parámetros respecto a una institución tan importante como es la prescripción que esta profundamente relacionado con la seguridad jurídica de los contribuyentes, mas aún, cuando en lugar de redactar un proyecto de sentencia estableciendo los criterios aprobados por mayoría, optaron por emitir en la practica 7 votos singulares en uno u otro sentido. Esperamos y confiamos que el sumo interprete de la constitución pueda desarrollar mejorar estos aspectos en posteriores sentencias.

(2) Cesar García Novoa, Revista Análisis Tributario N° 390, Vulneración del Principio de Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Peruano.

CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021

Ana María Ubillús Loo Kung^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el presente caso se tiene que con Carta N° 130021420354-01y Requerimiento N° 0222130034347, notificados el 11 de noviembre de 2013, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como consecuencia del cual formuló un reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por ingresos no reconocidos por la suma de S/. 2 026 606,00, lo que determinó una menor pérdida tributaria, emitiendo la Resolución de Determinación N° 022-003-0037784 y la Resolución de Multa N° 022-002-0013486, esta última por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222130037412, la Administración indicó a la recurrente que luego de la revisión efectuada al Libro Mayor y lo registrado en la Cuenta Contable 77701 - Dividendos Percibidos, observó que no había declarado la totalidad de los ingresos recibidos por su participación en calidad de asociada en el Contrato de Asociación en Participación suscrito con Electro Oriente S.A. y que de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, entre otras normas, los ingresos provenientes de su participación en el aludido contrato debieron ser reconocidos, le solicitó explicar por escrito indicando la base legal respectiva,

(*) Abogada por la Universidad Privada de Piura con Diplomados en Derecho Administrativo y Comercial en UNMSM, Especialista en Tributación Empresarial por ESAN. Estudios concluidos en la Maestría de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

porque no había reconocido como ingreso del ejercicio 2008 la totalidad de la participación obtenida del asociante, señalando que para ello, debía adjuntar el contrato antes aludido y sus respectivas adendas, entre otra documentación.

Que en respuesta, la recurrente señaló que teniendo en cuenta la modificación establecida por la Ley N° 27034 respecto a los contratos de asociación en participación y las normas complementarias que se emitieron para una mejor aplicación de tal modificación, como el Decreto Supremo N° 194-99-EF y la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, consideraba que para su caso no existían diferencias de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pues la norma que disponía que los ingresos percibidos de un contrato en asociación en participación constituían para los asociados renta de tercera categoría solo resultaba aplicable para el ejercicio 1999, mas no para los contratos asociativos de tal tipo suscritos con posterioridad, como es su caso, por lo que interpretar lo contrario implicaría asumir que los dividendos estarían gravados tanto para el asociante como para el asociado, produciendo de esta manera una doble imposición tributaria, lo cual considera ilegal y atenta contra el principio de reserva de ley y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222130037412 la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, así como de la documentación adjunta, y, luego de su evaluación, determinó que los ingresos que le entregó el asociante como parte de su participación en el contrato de asociación en participación constituía renta de tercera categoría y, en tal sentido, debió reconocerla como tal, por lo que al no haberlo hecho observó el importe no reconocido, al amparo del inciso k) del artículo 14 y el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

Que al verificar la Administración el Contrato de Asociación en Participación y adendas, suscrito el 1 de enero de 2000 por la recurrente (como asociada) y Electro Oriente S.A. (como asociante), se advierte en su cláusula tercera, que su objeto era suministrar energía eléctrica a las Empresas Concesionarias de Distribución del Departamento de Amazonas y la Provincia de Jaén en el Departamento de Cajamarca, utilizando la infraestructura eléctrica que la asociada aporta a la asociación: Central Hidroeléctrica La Pelota, Central Hidroeléctrica El Muyo, Central Hidroeléctrica CACLIC, Central Hidroeléctrica Quanda y Central Hidroeléctrica Lonya Grande (según cláusula cuarta y adendas N° 2 y 3).

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia consiste en establecer si la participación que recibió la recurrente en calidad de asociada como consecuencia de su contribución en el Contrato de Asociación en Participación que suscribió con la empresa Electro Oriente S.A. constituye ingreso gravado con el Impuesto a la Renta.

3. POSICIÓN DE LA ENTIDAD CONTRIBUYENTE:

La recurrente señaló que teniendo en cuenta la modificación establecida por la Ley N° 27034 respecto a los contratos de asociación en participación y las normas complementarias que se emitieron como el Decreto Supremo N° 194-99-EF y la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, consideraba que para su caso no existían diferencias de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pues la norma que disponía que los ingresos percibidos de un contrato en asociación en participación constituían para los asociados renta de tercera categoría solo resultaba aplicable para el ejercicio 1999, mas no para los contratos asociativos de tal tipo suscritos con posterioridad, como es su caso, por lo que interpretar lo contrario implicaría asumir que dichas utilidades estarían gravados tanto para el asociante como para el asociado, produciendo de esta manera una doble imposición tributaria, lo cual considera ilegal y atenta contra el principio de reserva de ley y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

La Administración luego de evaluar la documentación presentada por la recurrente y analizar su posición, determinó que los ingresos que le entregó el asociante como parte de su participación en el contrato de asociación en participación constituía renta de tercera categoría y, en tal sentido, debió reconocerla como tal, por lo que al no haberlo hecho observó el importe no reconocido, al amparo del inciso k) del artículo 14 y el artículo 29 del TUO de Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal considera que con relación a si la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye o no ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, se han

suscitado distintas interpretaciones, la primera de ellas que sostiene que la participación del asociado es un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, la segunda de ellas que señala que la participación del asociado no está gravada con el Impuesto a la Renta y la tercera, que la participación del asociado para efecto del Impuesto a la Renta califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades, en tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto a la Renta según quien sea el asociado, si es una persona jurídica no estará gravado y si es una persona natural lo estará con Renta de Segunda Categoría.

Para arribar a esta conclusión el Tribunal Fiscal hizo un análisis de las normas que se han dado a lo largo del tiempo con relación al contrato de asociación en participación, empezó por referirse a la regulación en el año 1998 en que la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 774), en sus artículos 14 y 29 establecían que para los contratos de asociación en participación las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes y lo mismo sucedería con las pérdidas.

Por su parte, el artículo 65 de dicha ley establecía que las asociaciones en participación debían mantener contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para información a la SUNAT, previéndose que, en determinadas situaciones, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato.

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999, mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta y se modificó su último párrafo estableciendo que son contribuyentes del impuesto a la renta los contratos de colaboración empresarial y entre ellos mencionaba al joint venture y al consorcio que lleven contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes y que en esos casos las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integren o que sean parte contratante, como podrá apreciarse se eliminó toda referencia a los contratos de asociación en participación.

Asimismo, mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el artículo 18 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a la atribución de resultados por parte de las sociedades, entidades y contratos a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que

antes de la modificación prevista por la Ley N° 27034, incluía a la asociación en participación).

Dicha norma, antes de la referida modificación, preveía que a efecto del artículo 29 de la ley, la atribución a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes debía hacerse al cierre del ejercicio gravable al término del contrato, lo que ocurra primero.

A partir de la modificación de dicha norma, se estableció que para efectos del citado artículo 29, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (**que ya no menciona a la asociación en participación**), atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o sean partes contratantes al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero.

Por su parte, la Sétima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF previó lo siguiente:

Precisase que lo establecido en la Ley N° 27034, es aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellos contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma

Tratándose de las Asociaciones en Participación que hubieran llevado contabilidad independiente de la de sus partes contratantes y atribuido los correspondientes ingresos, durante el referido ejercicio, deberán presentar las declaraciones rectificatorias y el pago respectivo hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio 1999. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 del Código Tributario.

La Sunat dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición.

Es así como el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, el artículo 3 de dicha norma estableció que de conformidad con lo establecido por el inciso i) del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/ SUNAT, las asociaciones en participación **que al haberse considerado sujetos del Impuesto a la Renta o haber llevado contabilidad independiente** a la de sus partes contratantes hubieran solicitado su inscripción en el RUC, debían

solicitar su baja de dicho registro hasta el último día hábil del mes de abril de 2000 (énfasis agregado)

En cuanto a la declaración jurada anual del ejercicio 1999 del asociante, el artículo 4 de la misma norma previó que a efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante presentaría su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le corresponda pagar. Agregó que para tal fin, consideraría como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.

El artículo 5 de dicha norma estableció que el asociado **podrá utilizar la totalidad de los pago a cuenta que hubiese realizado durante el ejercicio gravable 1999** según lo previsto en el inciso b) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, **incluso los realizados por concepto de los ingresos que le atribuyó la asociación.**

Posteriormente, el Colegiado atendiendo a la cronología de normas citadas en su resolución, establece que la controversia radica en determinar si la participación del asociado se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

Como se aprecia de la regulación de la Ley General de Sociedades, en el contrato de asociación en participación el asociante actúa en nombre propio y es a quien corresponde en exclusiva la gestión del negocio o empresa. Asimismo, no existe relación jurídica entre el asociado y terceros quienes a su vez no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni viceversa.

En cuanto a la regulación del Impuesto a la Renta, como se advierte, antes de la entrada en vigencia de la citada Ley N° 27034, los ingresos de estos contratos se regulaban bajo un régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribuían a las partes, en función a sus participaciones, quienes las incorporaban a sus propios resultados, aun cuando el contrato llevase contabilidad independiente a la de los contratantes.

Por tanto, cada una de ellas pagaba el impuesto sobre las rentas que le correspondían en función a sus participaciones, y si existían pérdidas, las integraban a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación. Se aprecia entonces que según dicha regulación tributaria, conforme con la cual, a ambas partes se atribuían resultados y pagaban el impuesto que les correspondía, se entendía que cada una de ellas llevaba a

cabo una actividad de tipo empresarial que era gravada según su participación en el negocio.

No obstante, considerando la naturaleza y características del contrato de asociación en participación, regulado por la Ley General de Sociedades (no se conforma una persona jurídica y el asociante es el único que lleva a cabo la actividad de tipo empresarial), a partir de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 27034, ya no hace referencia a la asociación en participación ni a la forma de determinar el impuesto referido a los resultados que arroje el negocio y/o empresa objeto de dicho contrato. En efecto, dejó de preverse la atribución de rentas al asociante y asociado, siendo que desde ese momento, y atendiendo a su naturaleza, **el referido contrato no estaba obligado a llevar contabilidad independiente.**

En tal sentido, conforme con la nueva regulación, es exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del Impuesto a la Renta de tercera categoría generada por la actividad empresarial llevada a cabo como consecuencia de dicho contrato, actividad que no es desarrollada por el asociado, quien se comporta a semejanza de un socio, siendo además que la asociación en participación ya no lleva contabilidad independiente. Asimismo, dado que el asociante es quien realiza la actividad empresarial materia del contrato de asociación en participación, será este quien deduzca los costos y gastos que sean necesarios para llevar cabo dicha empresa.

Considerando que a partir de la vigencia de la citada ley el asociante sería el único responsable por la determinación y pago del impuesto derivado de las rentas producidas por la ejecución del contrato, fue necesario establecer un régimen transitorio para el caso de las asociaciones en participación que venían llevando contabilidad independiente y atribuyendo rentas a las partes contratantes, como se preveía en la regulación anterior.

Ello se hizo a través de la Séptima Disposición Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, con la finalidad de que dichos contratos se adecuaran al nuevo esquema, el cual resultaba aplicable a partir del 1 de enero de 1999, y que pese a la nueva normativa habían llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas las rentas del negocio o empresa objeto del contrato.

Dicho régimen fue reglamentado por la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, estableciéndose **que para el año 1999**, a efecto de dar

cumplimiento a lo establecido por el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, **el asociante debía presentar su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999**, determinando el Impuesto a la Renta que le correspondía pagar, considerando para tal fin, **como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.**

Al respecto, se considera que, conforme con las normas citadas, lo dispuesto por la mencionada resolución de superintendencia constituyó un régimen transitorio aplicable **solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año**, las rentas correspondientes a la asociación en participación, por lo que no puede aplicarse a casos distintos al normado en ella.

En caso de que llegasen a producirse beneficios derivados del contrato de asociación en participación y que el asociado reciba una participación, es necesario determinar si conforme con la normativa del Impuesto a la Renta esta se encuentra gravada.

En efecto, si bien en la exposición de motivos de la Ley N° 27034, en la que se explica la propuesta de eliminar la referencia a las asociaciones en participación se señaló que: “De conformidad con el artículo 441° de la nueva Ley General de Sociedades, las asociaciones en participación no tienen personería jurídica, razón social ni denominación, correspondiendo al asociante, de manera única y exclusiva, la gestión del negocio o empresa, sin que el asociado asuma ninguna obligación frente a terceros.

En ese sentido, carecería de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente” (énfasis agregado). En otras palabras, dado que el asociado no es quien desarrolla la actividad empresarial, no cabe que se le atribuya rentas de tercera categoría por dicho motivo, esto es, conforme con el sistema anterior de atribución de rentas.

Partiendo de la premisa que el asociado ha recibido una renta (su participación), derivada de la ejecución del contrato de asociación en participación y que la única posibilidad de inafectar o exonerar dicho concepto u operación es que la norma que lo regule prevea expresamente su inafectación o exoneración, en virtud de las normas aplicables al caso concreto, el Colegiado concluye que lo que este recibe como participación en las utilidades o resultados del negocio

emprendido por el asociante, en virtud al contrato de asociación en participación, constituye, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, “dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades”, según lo establecido en el inciso a) del artículo 24-A de la referida ley.

Cabe indicar que de acuerdo con el artículo 73-A de la citada ley, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, efectuaran la retención correspondiente, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas y en ese sentido se concluye que:

- Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B y en el artículo 73-A de la citada ley, tal dividendo o distribución de utilidades percibido de otra persona jurídica (asociante) no debe ser computado para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, esto es, constituye una ganancia o beneficio económico que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.
- Por el contrario, si el asociado no es una persona jurídica domiciliada en el país, la utilidad percibida de la asociación en participación sí estará afectada al Impuesto a la Renta, en calidad de dividendo.

En el caso de autos, la recurrente (asociada) es una persona jurídica, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B de la citada ley, tal dividendo o distribución de utilidades percibido de otra persona jurídica (asociante) no debe ser computado para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de aquélla, esto es, constituye una ganancia o beneficio económico que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada.

6. POSICIÓN DEL AUTOR

Es indispensable señalar que el Tribunal Fiscal no ha tenido una interpretación uniforme a lo largo del tiempo sobre cómo debieran tributar las rentas que se obtienen en virtud de dicho contrato.

Es así como, el Colegiado, ha señalado que es el asociante al ser el titular exclusivo del negocio, es quien debe tributar por la totalidad de las rentas

obtenidas en el contrato, y el asociado lo que obtiene es una renta desgravada, así tenemos las Resoluciones N° 03199-3-2005, 11064-3-2015, 637-2-2017, 3945-2-2018 y 4804-11-2019.

Sin embargo, con un criterio distinto en las Resoluciones N° 00732-5-2002, 03584-4-2009, 07527-3-2010 y 1770-1-2019 señala que tanto el asociante como el asociado tributan por lo que les corresponde, y en el caso del asociante deberá deducir como gasto la participación del asociado.

Luego de ello resulta indispensable verificar la normativa aplicable al contrato de asociación en participación para concluir si estamos de acuerdo o no con la calidad de dividendo que el Colegiado le ha otorgado a la participación que recibe el asociando como producto de la ejecución de dicho contrato.

Desde mi punto de vista la conclusión a la que llega el Tribunal Fiscal en cuanto a la forma que el asociante determina el Impuesto a la Renta, guarda relación con la definición que del contrato de asociación en participación realiza la Ley General de Sociedades y con las modificaciones efectuadas a la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, en cuanto a la naturaleza de la participación del asociado, queda claro que el Tribunal Fiscal extiende la definición de dividendos establecida en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta a un supuesto no contemplado, lo que origina algunas consecuencias que el Colegiado no ha contemplado al emitir su pronunciamiento

El Tribunal Fiscal considera que la participación que recibe el asociado se encontraría en el supuesto del inciso a) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta que hace referencia a las utilidades que las personas jurídicas distribuyen entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, sin embargo, esta definición de dividendo hace referencia a personas jurídicas, y como bien sabemos el contrato de asociación en participación no constituye una persona jurídica, no sólo por definición de la Ley General de Sociedades sino por la misma definición que se derivaría de las normas tributarias aplicables a dicho contrato (artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta y numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas en concordancia con el numeral 3 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas).

Tampoco comparto la opinión de Castillo, L. cuando señala que la participación del asociado se ubica en el inciso e) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta dado que indica como una forma de distribución de utilidades a las participaciones de utilidades que provengan de partes de fundador,

acciones de trabajo y de otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la selección de los administradores o el derecho a participar directa o indirectamente en el capital o en los resultados de la entidad emisora (énfasis agregado)

Cabe señalar que dicho inciso hace referencia a una entidad emisora, y la asociación en participación claramente no lo es.

Otro argumento vertido por el Colegiado para sostener que la participación que recibe el asociado no es una renta desgravada sino un dividendo es señalar que la única posibilidad de inafectar o exonerar dicho concepto u operación es que la norma que lo regule prevea expresamente su inafectación o exoneración, en virtud de las normas aplicables al caso concreto.

Debo indicar que el Colegiado parte de un error conceptual puesto que en el XXVIII Seminario de Derecho Tributario “La Desgravación Tributaria y la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario”, Carmen Robles sostuvo que la inmunidad inafectación, exoneración, beneficios o incentivos, son instrumentos que utiliza el legislador para liberar o disminuir la carga tributaria.

Señaló por un lado como características de la inafectación el que no necesite de norma expresa que la precise, que existen dos tipos de inafectaciones la que se deriva del ámbito de aplicación de la norma y la legal que es cuando la ley lo señala. Por otro lado, al referirse a la exoneración afirmó que sí requiere una norma de exención la cual ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar del hecho especial previsto en la norma.

De lo expuesto queda evidenciado el error conceptual en el que incurren los Magistrados del Tribunal Fiscal, primero la exoneración o la inafectación no son lo mismo y segundo que la renta desgravada que recibe el asociado sería una inafectación que se deriva del ámbito de aplicación de la norma y que por lo tanto no requiere de norma expresa que lo precise.

Ahora bien, ante la duplicidad de criterios respecto a la participación de los resultados que recibe el asociado y el tratamiento tan confuso que ha tenido a lo largo del tiempo, el Tribunal debió señalar desde cuando era aplicable el precedente, y aunque no exista una disposición en el Código sobre vigencia de los precedentes, nada impide que el Tribunal Fiscal establezca dicha vigencia teniendo en cuenta los principios de seguridad jurídica y predictibilidad a la que justamente se orientan los precedentes de observancia obligatoria.

Otro escenario también factible, aunque desde mi punto de vista no el más adecuado, es que el Tribunal Fiscal señalara que se inaplicarían intereses moratorios y sanciones de manera general para quienes hubieran aplicado los criterios contrarios a la posición del precedente, como esto no ha sido así, ante la omisión del Colegiado solo queda que sean los contribuyentes quienes soliciten la aplicación del artículo 170 del Código Tributario.

A lo largo del tiempo, como lo he señalado han existido dos posiciones en relación a la participación en los resultados que recibe el asociado y su contribución al asociante en los Contratos de Asociación en Participación, una de ellas considera que la participación que recibe el asociado es un ingreso gravado y un gasto para el asociante y la segunda posición que considera que es el asociante el que tributa por todo lo relacionado con el contrato de asociación en participación y el asociado recibe una renta desgravada dado que el único gestor del negocio es el asociante.

De conformidad con la regulación existente hay espacio para ambas tesis, por esa razón haré una interpretación de dichas normas para luego llegar a determinadas conclusiones.

La primera pregunta que surge es si el contrato de asociación en participación es un contrato asociativo o un contrato de colaboración empresarial, la Ley General de Sociedades lo define como un contrato asociativo, sin personalidad jurídica independiente de sus partes contratantes.

En este punto podríamos señalar que contratos asociativos son el género y que una especie de ellos son los contratos de colaboración empresarial, además esta decir que este último término no ha sido recogido por la Ley General de Sociedades sino por la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que considero que el legislador tributario, pretendió diferenciar este grupo de contratos de colaboración empresarial del resto de los contratos asociativos.

Teniendo en cuenta ello desde mi punto de vista el contrato de asociación en participación es un contrato asociativo pero no es un contrato de colaboración empresarial, esta definición es importante pues nos lleva a las siguientes consideraciones:

La Ley General de Sociedades define al contrato de asociación en participación como uno de participación en los resultados y no uno de colaboración, como es el consorcio; la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N°

144-99-EF, Reglamento de la Ley N° 27034, así como la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/Sunat establecen diferentes regímenes para los contratos de colaboración empresarial y los contratos de asociación en participación y finalmente la Exposición de Motivos de la Ley 27034 que al excluir a las Asociaciones en Participación de las reglas de atribución de transparencia fiscal que antes les aplicaban, tenía como consecuencia equiparar lo que ya sucedía en las normas del Impuesto General a las Ventas, que le negaban el carácter de contratos de colaboración empresarial a los contratos de asociación en participación.

De lo afirmado podemos concluir que no le resulta aplicable a los contratos de asociación en participación las reglas de atribución de rentas establecidas para los contratos de colaboración empresarial que llevan contabilidad independiente.

Resulta pertinente analizar a su vez, si el contrato de asociación en participación es de un contrato de prestaciones recíprocas o un contrato de prestaciones autónomas, me inclino por considerar que se trata de un contrato de prestaciones autónomas puesto que si bien la Ley General de Sociedades en su artículo 440 señala que la participación se otorga a cambio de una determinada contribución, lo que haría pensar en un contrato de prestaciones recíprocas, lo cierto es que el artículo 444 de la referida ley contempla la posibilidad de que exista participación en los resultados sin que haya una contribución, por lo que el objeto del contrato sería el otorgamiento de resultados, de lo que concluyo que se trata de un contrato de prestaciones autónomas.

Si esto es cierto, podemos señalar que la contribución no es un servicio que el asociado le presta al asociante, por lo tanto no le resultan aplicables las normas de la Ley del Impuesto a la Renta ni la Ley del Impuesto General a las Ventas, por otro lado, tampoco es un aporte pues el aporte a una sociedad implica la transferencia de propiedad, en algunos casos tener derechos políticos y en este caso si bien la contribución del asociado se considera de propiedad del asociante ello no implica necesariamente transferencia de dominio y tampoco la posibilidad de tener derechos políticos.

Esto es importante, porque quienes consideran a la contribución como un aporte pueden concluir que la participación en los resultados es un diviendo, cuando desde mi punto de vista no es así.

Recordemos además, que los contratos de asociación en participación son contratos de participación en los resultados y no de atribución de rentas, hasta

antes de la entrada en vigencia de la Ley 27034, esto es, hasta el 1 de enero de 1999, era de atribución de rentas pero luego de la vigencia de esa ley, ya no.

Ahora y después de hacer algunas precisiones conceptuales producto de la interpretación de las normas aplicables, me corresponde señalar una propuesta para su tratamiento.

Mi posición se inclina por considerar que la participación en los resultados es un ingreso para el asociado y correlativamente un gasto para el asociante, pues la otra postura que sostiene que se trata de una renta desgravada se basa en que ya no siendo aplicable la transparencia fiscal, ya no hay atribución de rentas al asociado, por lo que es el asociante es el que tributa por todo lo relacionado con el contrato de asociación en participación y lo que el asociado recibe al ser una renta sobre la cual ya tributó el asociante sería una renta desgravada para el asociado.

Desde mi punto de vista el hecho que se haya eliminado el régimen de transparencia fiscal, solo significa que ya no hay atribución de rentas, más no que lo que recibe el asociado en calidad de participación sea una renta desgravada, así como tampoco implica que por ser el asociante el único gestor del negocio, y determinar utilidad no pueda considerar como gasto la participación en los resultados que concede al asociado.

El problema con la postura que considera la participación del asociado como renta desgravada, radica en que el asociante tendría que tributar de manera separada por cada contrato de asociación en participación en el que participe o tributar de manera separada por el contrato de asociación en que participe y sus otros negocios, dado que imaginemos que obtenga ganancias por el contrato de asociación en participación pero pérdidas por los otros negocios, al compensarse; puede llegar a pasar que el asociado se quede sin participación en los resultados ya que todo se habría absorbido por la pérdida de los otros negocios, lo que terminaría por ser injusto para el asociado.

Otra idea que puede surgir es que una vez que el asociante determina los resultados y el impuesto correspondiente, le corresponda distribuir utilidades y es ahí donde surge la tesis que señala que dicha participación en los resultados son dividendos, sin embargo, como ya hemos señalado eso sería extender los supuestos de dividendos del artículo 24-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, a uno no contemplado. En el citado artículo 24-A, se hace referencia a las personas jurídicas en el inciso a) y en el d) a las entidades emisoras y en

ninguno de esos supuestos, como ya hemos tenido oportunidad de analizar, tiene cabida la participación del asociado.

Además, debe tener en cuenta que la participación en los resultados es en realidad, el cumplimiento de una obligación asumida en el contrato de asociación en participación, el otorgar dicha participación significa para el asociante liberarse de una obligación y no la distribución de las utilidades que se reparten en una sociedad, de hecho cuando el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a utilidades lo hace en relación a personas jurídicas y bien sabemos que el contrato de asociación en participación no lo es, además bien sabemos que estas utilidades de las personas jurídicas solo se distribuyen una vez que la contribuyente del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría haya considerado los ingresos y/ o gastos de todos los negocios que pueda tener y no solo del contrato de asociación en participación.

Por estas consideraciones mi posición es que la participación en los resultados de un contrato de asociación en participación es un ingreso para el asociado y un correspondiente gasto para el asociante, una participación en los resultados que se realiza antes de impuestos, posición que coincide con la de Sunat y con la del Poder Judicial y con la que tuvo el Tribunal Fiscal en algún momento.

Demás está decir que existe una Casación N° 10814-2016 Lima en la que se concluyó, sin hacer un mayor análisis sobre la verdadera naturaleza del contrato de asociación en participación, que las participaciones derivadas de un contrato de asociación en participación son deducibles como gasto siempre que cuente con el respectivo comprobante de pago como documento sustentatorio de conformidad con el literal j) del artículo 44 del Decreto Ley del Impuesto a la Renta, lo que va en la misma línea de la posición que he planteado, sin embargo, considero que en el Poder Judicial se perdió una valiosa oportunidad de analizar la verdadera naturaleza de este contrato.

En el estado actual de las cosas tenemos por un lado un precedente del Tribunal Administrativo que considera a la participación en los resultados que recibe el asociado como un dividendo y al Poder Judicial que lo considera como un ingreso y como un correlativo gasto para el asociante, ya corresponderá a los administrados discernir si van al Poder Judicial o no.

CASO TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA SOBRE INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 33° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO que regula el interés moratorio de los tributos impagos

Expediente N° 00225-2017-PA/TC
Sentencia de apelación de amparo

Ana María Ubillús Loo Kung^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Con fecha 3 de julio de 2013, Telefónica del Perú S.A.A presentó demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, solicitando la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, pues cuestiona la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria relativa al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario seguido ante los juzgados tributarios.

En ese orden de ideas, la recurrente solicitó se deje sin efecto la deuda tributaria liquidada en la Resolución de Intendencia 150150001203⁽¹⁾, emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal 01973-8-2012, la cual fue confirmada mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13365-3-2013, de fecha 20 de agosto de 2013, que confirmó el acto impugnado.

(*) Abogada por la Universidad de Piura con Diplomados en Derecho Administrativo y Comercial en UNMSM, Especialista en Tributación Empresarial por ESAN. Estudios concluidos en la Maestría de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(1) La referida resolución fue modificada por las Resoluciones de Intendencia 150190000040 y 150190000041, de fechas 3 y 4 de abril de 2013, respectivamente.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 25, de fecha 7 de abril de 2014, declaró improcedente la demanda, al considerar que de conformidad con el inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, existen vías igualmente satisfactorias que permitirían tutelar los derechos de la recurrente. Asimismo, señala que se ha incurrido en la causal de improcedencia prevista en el artículo 5, inciso 3 del Código Procesal Constitucional, porque la deuda ha sido cuestionada en un proceso contencioso administrativo.

La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró nula la resolución apelada, en consecuencia, ordenó que el juzgado se pronuncie expresamente resolviendo la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y que continúe el proceso de acuerdo con su naturaleza.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 32⁽²⁾, de fecha 12 de octubre de 2015, declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa. Asimismo, mediante Resolución 36, de fecha 14 de diciembre de 2015, declaró improcedente la demanda, señalando entre otros, que al no ser posible determinar el monto total de la deuda, tampoco es posible determinar los intereses moratorios, y por ello no se aprecia una posible amenaza o afectación directa a los derechos fundamentales alegados.

La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 8, de fecha 5 de agosto de 2016, revocó la resolución 32, en el extremo que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y la declaró fundada. Asimismo, declaró ineficaz la sentencia contenida en la Resolución 36, de fecha 14 de diciembre de 2015.

DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que la recurrente manifiesta que las deudas contenidas en la Resolución de Intendencia 150150001203, contienen intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a la propiedad, a ser

(2) Esta resolución fue corregida mediante resolución 33, de fecha 3 de noviembre de 2015, puesto que la numeración consignada era errónea.

juzgado en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los períodos de impugnación dentro de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código Tributario.

Alega que la deuda inicialmente notificada a la recurrente se vio incrementada de manera excesiva por los intereses moratorios generados durante el exceso en el plazo para resolver los procedimientos de reclamación y apelación por la Administración Tributaria.

POSICIÓN DE LOS DEMANDADOS

La Administración Tributaria a través de su Procuraduría dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y de litispendencia. Sobre la primera de ellas, sostiene que un extremo de la deuda tributaria adquirió firmeza al no haberse reclamado o al haberse confirmado por el Tribunal Fiscal; mientras que otro extremo aún requiere un pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Asimismo, contesto la demanda y adujo que debe ser infundada porque los intereses moratorios no se vinculan al contenido esencial de los derechos fundamentales invocados por la actora.

Por su parte, el Procurador **Público** Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, dedujo las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa e incompetencia. Sobre la primera, sostuvo que la demandante tiene expedito su derecho en sede administrativa, puesto que no se ha generado una resolución que cause estado, al estar pendiente de resolver por el Tribunal Fiscal, por lo que la vía previa no se ha agotado. Respecto a la segunda excepción, afirma que debe discutirse en un proceso de inconstitucionalidad, mas no en un proceso de amparo.

Finalmente, indicó que no existe amenaza de violación o acto concreto de afectación de los derechos fundamentales alegados, pues la propia administración ha previsto el recurso de queja ante dilaciones que pudieran ocurrir en la tramitación de los procedimientos en sede administrativa

POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Respecto al agotamiento de la vía previa como posible causal de improcedencia (artículo 45 del Código Procesal Constitucional), la mayoría de

magistrados del Tribunal Constitucional señalaron que si bien a la fecha de presentada la demanda de amparo, se encontraba en trámite un recurso de apelación, con fecha 20 de agosto de 2013, este fue finalmente resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-2013. Sobre la base de ello, por Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0044540 el 8 de noviembre de 2013 se ordenó el pago de la deuda tributaria ascendente a S/ 150,842,142.

En ese sentido, concluyeron que al encontrarse la recurrente dentro de un procedimiento coactivo y al no encontrarse dentro de los supuestos de suspensión del artículo 119° del TUO del Código Tributario, esperar el agotamiento de la vía previa, el daño podría devenir en irreparable, por lo que de conformidad con el artículo 46 inciso 2 del Código Procesal Constitucional declararon procedente la demanda en este extremo.

Con referencia al fondo de la controversia, el Alto Tribunal señaló que los derechos constitucionales razonabilidad, debido procedimiento, entre otros, de recurrir en sede administrativa, como se estableció en el caso Icatom (Expediente N° 4532-2013-PA/TC), son también aplicables a las personas jurídicas.

Asimismo, con relación a la existencia de una vía paralela, señalaron que existía una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales, en la medida que el artículo 122 del Código Tributario exige que el procedimiento de cobranza coactiva haya terminado para interponer apelación ante la Corte Superior, lo cual afectaría el derecho a la propiedad de la recurrente y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.

En ese orden de ideas, agregan que esta necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2013, y ello se agudiza por el hecho de que los reclamos son de los años 2000 y 2001. Precisaron que existen dos pronunciamientos por parte de Sunat y el Tribunal Fiscal que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo.

En ese sentido, concluyeron que en el proceso contencioso administrativo se invoca la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones normativas referidas a la determinación de la obligación tributaria, mientras que el proceso de amparo se discute si los intereses moratorios excesivos vulneran derechos fundamentales como el derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Esta distinción es importante porque en el proceso de amparo no se discute el monto de la deuda tributaria o de los intereses moratorios, pues ello se discutirá en el proceso contencioso administrativo, como se viene haciendo. En el proceso constitucional se discute si el exceso de plazo para resolver, el cual incrementa los intereses moratorios, vulnera los derechos fundamentales a la propiedad y el principio de no confiscatoriedad, por tanto, concluyó que los procesos contencioso administrativo no pueden considerarse una vía paralela al amparo de autos.

Con referencia al fondo de la controversia, el Tribunal Constitucional estableció en el Expediente 04082-2012-PA/TC correspondiente a doña Emilia del Rosario Medina de Baca que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.

Añade que como señaló en la sentencia emitida en el Expediente 04532-2013-PA/TC (Expediente Icatom), este razonamiento es aplicable para el caso de las personas jurídicas, debido a que en ambos supuestos las recurrentes cuestionan el hecho que la Administración Tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. En ese sentido, indicaron que la distinta naturaleza jurídica de las recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan per se a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual en mérito a una misma situación jurídica, como es el presente caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento.

Con relación al principio de razonabilidad, el Alto Tribunal precisó que conforme lo estipula el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la ocurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar.

En el presente caso, advirtió el Tribunal Constitucional, que la deuda contenida al emitirse la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-004540 de 8 de noviembre de 2013, asciende a S/ 150,842,142, de los cuales S/85,104,261, corresponden a interés moratorios, deuda actualizada al 8 de noviembre de 2013. Dicha resolución de ejecución coactiva, ha materializado lo ordenado por la Resolución 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013.

Precisa el Alto Tribunal que lo señalado anteriormente demuestra que existe una deuda tributaria y venían aplicándose intereses moratorios de conformidad con la versión entonces vigente del artículo 33 del TUO del Código Tributario, dicho monto deberá ser actualizado nuevamente.

Agrega que dicho calculo fue efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981⁽³⁾, entonces vigente al momento del computo de los intereses moratorios (desde abril de 2007 de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final⁽⁴⁾ de dicho decreto hasta el 13

(3) Artículo 6.- Intereses Moratorios

Incorpórase como cuarto, quinto, sexto y sétimo párrafo del artículo 33 del Código Tributario, los siguientes textos:

“Artículo 33.- Intereses Moratorios

(...)

La aplicación de los inteses 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 esta.

Durante el periodo de suspensión de 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 los intereses no es aplicable a la etapa de apelación al Tribunal Fiscal ni durante la demanda contencioso administrativa.

(4) Disposiciones Complementarias Finales:

Primera.- Vigencia

El presente Decreto Legislativo entrará en vigencia el 1 de abril del2007, con excepción de la Segunda Disposición Complementaria Final, la cual entrará en vigencia al día siguiente de su publicación.

de julio de 2014, fecha esta última en la que entró en vigencia la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230⁽⁵⁾, que establece medidas tributarias, de simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país.

Asimismo, refiere que el mencionado artículo 6 circunscribía la suspensión en el cobro de los intereses moratorios al tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación planteado por un administrado, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a esta.

En ese orden de ideas, de forma expresa, el citado dispositivo proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

En ese sentido, el Alto Tribunal indicó que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora

Segunda.- Cálculo de interés moratorios - Decreto N° 989

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 969, el concepto de tributo impago, incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre del 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 .

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 del 2005.

(5) Artículo 33:

(...)

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

(...)

sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario. Agregó que, a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.

En primer lugar, el periodo durante el cual se justifica la suspensión de los intereses moratorios, para lo que será importante diferenciar dos escenarios en el procedimiento administrativo: i) de un lado, el plazo legal otorgado a la autoridad tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por el contribuyente; y, ii) de otro, el tiempo que mas allá de este plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente tales medios impugnatorios.

En segundo lugar, corresponde verificar si se justifica un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos administrativos de reclamación y apelación, ya que la norma cuestionada dispone la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación, y no así respecto del recurso de apelación.

En ese sentido, El Tribunal Constitucional estableció que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legitimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que si resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella; caso contrario, cualquier pretensión destinada a suspender los intereses moratorios debe ser desestimada.

Asimismo, señaló que no se advierte una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Ello es así toda vez que si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), dicho aspecto no resulta determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios, sino que, por el

contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas.

Con referencia a la garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo, el Alto Tribunal indicó que mediante Resolución de Intendencia 0150140006692, de 28 de setiembre de 2007, la Administración resolvió el recurso de reclamación presentado por la recurrente, con fecha 10 de enero de 2006, respecto a las resoluciones de determinación vinculadas al concepto de regularización del impuesto a la renta de 2001 y las respectivas resoluciones de multa relacionadas con este impuesto, en ese orden de ideas, fue resuelto por la Administración luego de 14 meses de superado el plazo previsto para resolver.

Contra la Resolución de Intendencia 0150140006692 se interpuso recurso de apelación, el cual fue resuelto mediante la RTF 17044-8-2010, para resolver este recurso, el Tribunal Fiscal demoró mas de 26 meses después de vencido el plazo. Posteriormente se emitió la RTF 1853-8-2011, de 11 de febrero de 2011, donde resolvió la solicitud de aclaración.

En cumplimiento de la RTF 17044-8-2010, la Administración emitió la Resolución de Intendencia 0150150001030, la misma que fue cuestionada por la recurrente, y en primera instancia fue declarada inadmisibile (RI 0150150001040) y luego, mediante RTF 1973-8-2012, se revocó las mencionadas resoluciones de intendencia. En consecuencia, se emitió la Resolución de Intendencia 0150150001203, de 1 de abril de 2013, que fue sustituida por la Resolución de Intendencia 150190000040 y modificada por la Resolución de Intendencia 0150190000041.

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional advirtió que el procedimiento administrativo tuvo una duración total de más de siete años, a los que habría que sumarle otros siete años que esta durando el trámite judicial de la presente causa. Asimismo, señaló que la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, en consecuencia, en el caso de autos corresponde, en primer término, analizar si es que existió o no una vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa.

El Alto Tribunal refirió que como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constitu-

ye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (Sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9 y 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2). Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable solo si es que aquél comprende un lapso que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen sus derechos u obligaciones.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional indicó que para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (sentencia emitida en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 21).

1. Complejidad del asunto: El artículo 150° del Código Tributario establece que el plazo máximo para resolver un recurso de apelación es de 12 meses, sin embargo, si la controversia radica sobre precios de transferencia internacional, el plazo máximo es de 18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución, en consecuencia, el Alto Tribunal estableció que la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude si lo declarado por la recurrente por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría tiene sustento o no.
2. Actividad o conducta del interesado: En cuanto a la actividad o conducta procedimental de la recurrente, el Tribunal Constitucional precisó que no se advertía que la recurrente haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Tampoco que haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento, por el contrario, producto de los medios impugnatorios interpuestos, se terminó por declarar fundada en parte la pretensión de la recurrente, lo cual demuestra que no hubo dila-

ción indebida del procedimiento, por lo que no se advierte que la conducta desplegada por la recurrente hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.

3. La conducta de las autoridades administrativas: El sumo interprete de la constitución indicó que tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal no han cumplido con justificar de forma fehaciente la excesiva demora en la que han incurrido, teniendo en cuenta que han excedido los plazos otorgados por la mencionada ley, en ese sentido, precisó que para emitir la RTF 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013, el Tribunal Fiscal lo hizo dentro del plazo legal, lo que demuestra la capacidad de las autoridades administrativas para resolver dentro de los plazos establecidos, debiendo la recurrente asumir los intereses que se producen en este tiempo.

Asimismo, señaló que la excesiva carga procesal alegada por la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver, no puede ser invocada sin mas como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo; mas aún si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contenciosos tributarios, la demora en la resolución de los medios impugnatorios se encuentra directamente vinculada al cobro de los intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumida a fin de cuentas por los contribuyentes.

4. Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado:

El Alto Tribunal ha precisado en la sentencia recaída en el Expediente 04532-2013-PA/TC que, a través del presente requisito, "(...) se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante.

Refirió que, en el caso concreto, resulta evidente que la demora producida por las demandadas ha generado una grave amenaza al patrimonio de la recurrente. Como se advierte en autos, la Resolución Coactiva 011-006-0044540, el capital de la deuda tributaria asciende a la suma aproximada de S/. 150,842,142, de la cual S/. 85,104,261 soles, corresponde a los intereses moratorios.

Asimismo, con referencia a los efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable, el Tribunal Constitucional estableció que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (Exp. 03778-2004-PA/TC, fundamento 23).

En consecuencia, el Alto Tribunal por mayoría, declaró fundada la demanda y dispuso que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso.

COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En la presente sentencia materia de análisis, el Tribunal Constitucional se reafirma, en el criterio que ha tenido en casos similares (Medina de Baca, Icatom, Paramonga, entre otros), respecto a lo oneroso que resulta para los contribuyentes, el cobro de intereses que deben asumir por el tiempo en exceso que demoran en resolver tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal y si es constitucional que esa carga sea asumida por los contribuyentes.

A continuación, pasaremos a revisar los principales aspectos desarrollados por el sumo interprete de la Constitución:

- Respecto a la procedencia de la demanda de amparo, estamos de acuerdo con la posición de la mayoría de magistrados, que señalaron que la recurrente al encontrarse en demanda contencioso administrativa en el Poder Judicial y habiendo sido notificada con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 011-006-0044540 donde se le requiere el pago de S/ 150,842,142 soles, de los cuales S/ 85,104,261 soles corresponde a intereses moratorios y al no encontrarse la recurrente dentro de los supuestos de suspensión de la cobranza coactiva, establecidos

en el artículo 119° del Código Tributario, esperar a que concluya la controversia judicial podría devenir en un daño irreparable para la recurrente, por lo que se configuraría el supuesto establecido en el inciso 2 del artículo 46° del Código Tributario.

Con referencia al fondo de la controversia el Alto Tribunal señaló que los criterios planteados (Caso Medina de Baca) sobre la afectación a los derechos constitucionales afectados como el derecho a recurrir en sede administrativa, razonabilidad, no confiscatoriedad, entre otros, de la misma forma que se estableció en el Expediente Icatom (Expediente N° 4532-2013-PA/TC) es aplicable tanto a personas naturales como personas jurídicas.

Con relación a lo estipulado por el Alto Tribunal, respecto a que la finalidad de los intereses moratorios es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago⁽⁶⁾, discrepo en este extremo, puesto que si uno revisa la tasa de interés moratorio (TIM) del año 2001, esta se encontraba en 21,6% y si uno la compara con la tasa de inflación de la misma época, esta oscilo entre el 2% y 5%⁽⁷⁾, lo que evidencia que más allá de un propósito compensatorio, tiene una finalidad sancionadora, deviniendo en un enriquecimiento ilegítimo por parte del fisco, al tener una de las tasas de interés más altas del mercado.

Asimismo, concordamos con lo determinado por el sumo interprete de la Constitución en el extremo que indicó que no advertía una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión del cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para que la autoridad administrativa resuelva estos recursos, en ese sentido, cabe mencionar a la fecha que la recurrente se encontraba discutiendo las observaciones efectuadas por la Sunat en sede administrativa, estaba vigente el Decreto Legislativo 981, que establecía la suspensión de intereses durante la etapa de reclamación y sin sustento legal alguno consideró que dicha suspensión no era aplicable en etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, en ese orden de ideas, hizo bien el Tribunal Constitucional en aplicar la suspensión de intereses moratorios en etapa de apelación dado que antes situaciones similares, no se pueden aplicar derechos distintos.

(6) Fundamento de voto Blume Fortini y Sardón de Taboada

(7) Pagina Web del BCR

En ese sentido, el Alto Tribunal, creemos de forma acertada, se reiteró en los criterios fijados (Caso Medina de Baca, Icatom, etc), que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa para resolver, pero manifestó que resultaba inconstitucional su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

Asimismo, con relación al derecho al plazo razonable, el Alto Tribunal de forma similar como lo estableció en los casos Icatom, Paramonga, etc, este constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139 inciso 3 de nuestra Carta Magna y despliega sus efectos para todo tipo de procesos o procedimientos, incluido el administrativo, así como estableció que para determinar si en un procedimiento administrativo se ha producido o no, la afectación al derecho al plazo razonable, se debe evaluar en base a criterios como: la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. En ese sentido, analicemos cada uno de estos criterios:

- La complejidad del Asunto: En este punto consideramos que el Alto Tribunal en una interpretación literal y limitada del Código Tributario, establece que el **Código** Tributario otorga un plazo de 12 meses para resolver los recursos de apelación y 18 meses en los casos de precios de transferencia, por lo que estos últimos resultan casos mas complejos.

Consideramos que para evaluar si se trata de un caso complejo se deberían tener en cuenta otros aspectos como la cantidad de reparos a evaluar, si hay algún aspecto que necesite un pronunciamiento judicial, información a recabar, entre otros.

Sin embargo, aunque no estamos de acuerdo con el criterio de complejidad (solo precios de transferencia) utilizada por el Tribunal, sí podemos afirmar que 12 meses es un plazo razonable para resolver cualquier recurso de apelación aunque este revista complejidad.

- La actividad o conducta procedimental del administrado: Consideramos que dada la dinámica de los procedimientos tributarios, más allá de presentar escritos y solicitar informes orales, no hay mucho

mas posibilidades de acción, por lo que a diferencia de los procesos judiciales, donde existe mayor margen de acción, queda descartado una actitud obstruccionista por parte del administrado.

- La conducta de las autoridades administrativas: En el presente caso, se puede apreciar que ha habido reiteradas oportunidad en las que el Tribunal Fiscal ha declarado nulas las resoluciones de intendencia emitidas por Sunar eso en gran parte ha ocasionado la excesiva demora en resolver, la que sería totalmente atribuible a las autoridades administrativas.
- Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: En el presente caso es evidente que la demora ha ocasionado perjuicio en la recurrente lo que se ve plasmado en una deuda de S/ 150,842,142 soles, de los cuales S/ 85,104,261soles corresponde a intereses.

Sin lugar a dudas los cuestionamientos de esta resolución del Tribunal Constitucional no están relacionados al no cobro de impuestos como muchos medios de comunicación dieron a entender, puesto que la determinación de la deuda respecto de los tributos está siendo cuestionada por la empresa recurrente en la vía ordinaria, mediante demandas contencioso administrativas que siguen su curso en el Poder Judicial, lo que en este proceso constitucional se cuestiona es sí los intereses moratorios vulneran el derecho al plazo razonable.

Es preciso tener en cuenta que dichos intereses moratorios se generaron debido a todo el camino vía procedimientos contenciosos tributarios que ha tenido que recorrer la empresa Telefónica del Perú S.A.A. en el ejercicio de su derecho de defensa en cuyo iter procedimental existieron nulidades declaradas por el Tribunal Fiscal que han llevado a la emisión de nuevos pronunciamientos por parte de Sunat y la interposición de nuevos recursos impugnatorios cuestionando esos nuevos pronunciamientos, lo que ha llevado a que acumulación de intereses moratorios constituya en la actualidad gran parte de la deuda tributaria.

A efectos de no confundir al lector; cabe señalar, a su vez, que este cuestionamiento solo tiene sentido para aquellas procedimientos contencioso tributarios que se iniciaron antes del 2014⁽⁸⁾ pues partir de dicho año y con la

(8) **Artículo III.- Aplicación de la ley en el tiempo** (Código Civil)

La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

publicación de la Ley N^o 30230 queda dirimido este cuestionamiento y de ahí en adelante solo se cobrarán intereses moratorios por el plazo de 12 meses que el Tribunal Fiscal tiene para resolver.

En otras palabras solo hasta esa fecha cabe aplicar los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal en precedentes vinculantes, esto es, los criterios que se debe tomar en cuenta para determinar si estamos ante un plazo razonable.

Por otro lado, y la pregunta que cobra sentido cuando se revisa la resolución materia de estudio, es si el amparo es la vía idónea para realizar este tipo de cuestionamientos, dado que existen y probablemente muchos lectores opinen así, vías que podrían ser igualmente satisfactorias.

Sobre los antes señalado no hay criterios establecidos y en definitiva siempre hay que analizar el caso concreto, sin embargo, aunque el Tribunal Constitucional, hasta el momento no lo haya señalado abiertamente, considero que los casos en que haya nulidades en los procedimientos contenciosos tributarios que ameritan la emisión de nuevas resoluciones por parte de la Administración que son apeladas, en esos casos específicos, normalmente existe una gran acumulación de intereses por el exceso en el plazo en que demoran en resolver tanto la Administración como el Tribunal Fiscal y es en esos casos, desde mi punto de vista, no habría que esperar a que concluya el procedimiento contencioso tributario para acudir a la vía del amparo.

En este punto me voy a detener a reflexionar sobre la irreparabilidad del daño y la vía igualmente satisfactoria, para concluir porqué el proceso de amparo me parece es la vía idónea, salvo por algunas consideraciones que a continuación comentaré

Sabemos bien que para atender las necesidades de los justiciables existen dos vías: la tutela ordinaria y la tutela urgente. La tutela ordinaria permite determinar con certeza la solución para las partes, y en el caso que nos ocupa, permite determinar la deuda tributaria, después de haber analizado si los reparos efectuados por la Administración se ajustan a ley. Procesos que bien sabemos tienen una larga duración lo que puede significar un menoscabo de la efectividad de su resultado.

En virtud de estas demoras y ante la necesidad de tutelar con prontitud derechos que pueden verse amenazados surge la tutela urgente que a decir de Cairo tiene dos manifestaciones:

- Tutela cautelar que tiene lugar desde un proceso principal y tiene por finalidad establecer medidas provisionales a fin de evitar el daño que podría ocasionar la demora en el proceso principal.
- Tutela de urgencia satisfactiva, donde se ubica el amparo que busca mediante la vía de un proceso breve resolver conflictos en los que se han visto vulnerados o amenazados derechos fundamentales que requiere rapidez en su protección.

Este último es precisamente el supuesto del caso que no ocupa donde la demora evidente de la Administración y más aún del Tribunal Fiscal en resolver, con el agravante de la existencia de nulidades en el interín, llevaron a la empresa Telefónica del Perú S.A.A. a un procedimiento contencioso tributario que demoró 7 años en ser resuelto, lo que pone en evidencia un problema, que no es nuevo, la evidente carga procesal, insuficiencia de personal, entre otros, que no son materia de este análisis.

Desde mi punto de vista el daño es ya irreparable en tanto el procedimiento ha demorado tres veces mas de lo que debería demorar, con la potencialidad de que al concluir se emita una resolución coactiva con el monto total de los intereses que afecte su capacidad contributiva y pueda, en algunos casos, ser confiscatorio, en esos supuesto, es evidente que esperar a que concluya el procedimiento contencioso tributario para interponer la acción de amparo, no resulta ser una solución ni cercanamente efectiva para el contribuyente.

En cuanto a la vía igualmente satisfactoria, en este caso en particular no existe tal vía porque lo que se discute en el proceso de amparo, en lo que coincido con algunos Magistrados del Alto Tribunal, es si el plazo empleado para resolver tanto la reclamación como la apelación en sede administrativa afecta los derechos fundamentales del contribuyente y en la medida que esta es la vía de la tutela urgente, entonces, el contribuyente opta por esta vía, a fin de que una vez concluido su procedimiento contencioso tributario no se encuentre, en la situación de tener que pagar una deuda cuyos intereses representan un gran porcentaje de la deuda y en ese sentido, verse sometido a una cobranza coactiva por montos exorbitantes.

Por otro lado, si realmente la vía de la tutela urgente se cumpliera, esto es, si realmente se resolviera con prontitud como corresponde, la acción de amparo, cumpliría su propósito y no nos veríamos como en el caso planteado con una acción de amparo y acciones contencioso administrati-

vas que corren en paralelo porque en ambas vías el contribuyente no tiene decisiones oportunas.

Cabe indicar, que en la acción contencioso administrativa, lo que se discute es la determinación de la deuda, esto es, si los reparos efectuados por la Administración, se realizaron conforme a ley, más no se discute si los intereses moratorios que exceden el plazo legal, afectan derechos del contribuyente como el derecho al plazo razonable que termina siendo una afectación al debido procedimiento, que es lo que se discute en un proceso de amparo.

A manera de conclusión, podríamos señalar que la demora en resolver y el perjuicio que esto conlleva no es exclusividad de los órganos administrativos, sucede también a nivel judicial, en consecuencia, debido a que el Código Tributario no ha establecido suspensión de intereses durante la etapa contencioso administrativa, no podríamos descartar que próximamente se pueda presentar una demanda de amparo por la demora en resolver del Poder Judicial.

Por otro lado, y debo señalarlo resulta paradójico fundamentar la afectación al plazo razonable mediante un proceso constitucional que ha demorado 7 años en ser resuelto, esa es la realidad de nuestro país, un proceso que debiera ser breve y cumplir con urgencia con la protección de derechos fundamentales que están siendo vulnerados, demora tanto como un proceso ordinario y aun cuando lo que se discuta, sea distinto, es evidente que la urgencia en la protección no se cumple.

A manera de conclusión, podríamos señalar que la demora en resolver y el perjuicio que esto conlleva no es exclusividad de los órganos administrativos, sucede también a nivel judicial, en consecuencia, debido a que el Código Tributario no ha establecido suspensión de intereses durante la etapa contencioso administrativa, no podríamos descartar que próximamente se pueda presentar una demanda de amparo por la demora en resolver del Poder Judicial.

INTERESES DE REGALÍAS MINERAS E IPC POR EXCESO EN EL PLAZO PARA RESOLVER

Resolución N° 01715-9-2021

Ana María Ubillús Loo Kung^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS.

Como resultado de un procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante la Carta N° 130011421730-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0122130003648 se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0050853 a 012-003-0050864, por Regalía Minera de enero a diciembre de 2009, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024585 a 012-002-0024608, por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 28258, y en el inciso a) del numeral 10.3 del artículo 10 de la Ley N° 28969, respectivamente.

2. POSICIÓN DE LA ENTIDAD CONTRIBUYENTE

La recurrente sostiene que de acuerdo con las normas de regalía minera, los sujetos afectos a esta son las empresas mineras, es decir, aquellas que tienen por objeto la exploración y explotación minera, y por extensión, aquellas que adicionalmente efectuaban algún proceso de tratamiento (fundición o refinación) del mineral extraído, y vendían el mismo mineral procesado, y no así las empresas industriales que utilizan minerales extraídos (sal, entre otros), como materia prima para la elaboración y posterior comercialización de diversos productos finales. Señala no ser una empresa integrada.

(*) Abogada por la Universidad Privada de Piura con Diplomados en Derecho Administrativo y Comercial en UNMSM, Especialista en Tributación Empresarial por ESAN. Estudios concluidos en la Maestría de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Precisa que la base de referencia para calcular la regalía minera no podría ser mayor al valor del componente minero, establece cómo se determina la base de cálculo en las empresas integradas que extraen minerales para su uso o consumo, señala que el reglamento no regula adecuadamente dicha base de cálculo y advierte que dicha regulación no guarda armonía con su respectiva ley.

Señala que no procede la aplicación de intereses por la demora en resolver el recurso de apelación, conforme con la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04532- 2013-PA/TC.

3. POSICIÓN DE SUNAT

La Administración manifiesta que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización por concepto de regalía minera de enero a diciembre de 2009, verificó que la recurrente no aplicó el procedimiento previsto en la Ley de Regalía Minera - Ley N° 28258 y su reglamento, por lo que procedió a determinarla de acuerdo al procedimiento establecido, verificando omisiones por tales períodos.

Precisa que la recurrente califica como una empresa integrada, pues además de realizar actividades de obtención del componente minero, respecto de minerales no metálicos como la sal, realizó con dicho mineral, procesos industriales adicionales para la obtención de sus productos comerciales finales que son la soda cáustica, cloro, fosfato bicálcico y otros productos químicos, por lo que correspondía que determinara el monto de la Regalía Minera, de acuerdo con el procedimiento específico establecido normativamente para tales empresas.

Agrega que detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 28258, y en el inciso a) del numeral 10.3 del artículo 10 de la Ley N° 28969.

Mediante escrito de alegatos, la Administración reitera sus argumentos, y añade que a través de la Resolución N° 02186-1-2019, en un caso similar, este Tribunal se pronunció sobre el procedimiento para determinar el pago de la Regalía Minera de empresas integradas, dedicadas a la extracción de minerales no metálicos, como en el caso de la recurrente; asimismo, indica que la sentencia recaída en el Expediente N° 01043-2013-PA/TC, citada por la recurrente, está referida a otros períodos, bajo consideraciones y situaciones existentes en un momentos distinto al de autos.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

La base normativa que regulaba la regalía minera durante los períodos materia de acotación, establecía un procedimiento específico para que las empresas integradas, determinaran la base de cálculo para el pago de la regalía, el cual partía del valor bruto de venta del producto final al que se aplicaban deducciones y ajustes, conforme al numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera y el numeral 4.1 del artículo 4 del reglamento de la citada ley.

Precisó que la recurrente era una empresa que además de realizar actividades de explotación y beneficio hasta obtener el componente minero, realizaba directamente procesos industriales posteriores para obtener los productos químicos finales tales como sal cáustica, cloro, fosfato bicálcico, entre otros, por lo que calificaba como una empresa integrada, y que en tal sentido, la base de cálculo para la determinación de la Regalía Minera, se obtenía restando al valor bruto de venta del producto final, los costos de tratamiento hasta llegar al valor del concentrado o su equivalente a su valor de mercado debidamente justificado, no obstante, la recurrente había aplicado un procedimiento distinto al establecido por la citada ley y su reglamento, al haber considerado como base de referencia el costo de producción del producto final. Por tal motivo procedió a determinar las regalías mineras de acuerdo a ley y detectó omisiones en el pago por dicho concepto.

Sobre la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el recurso de apelación, manifiesta que tal alegato carece de pertinencia, toda vez que la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011842 se interpuso el 14 de mayo de 2015, cuando estaba vigente el artículo 33 del Código Tributario, modificado por la Ley N° 30230, que estableció que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores, y que durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor (el subrayado es nuestro).

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El análisis que realizaré está relacionado no a la base de cálculo de la regalía minera que es la principal controversia en el caso de autos, sobre lo

cual hay plena coincidencia entre el criterio vertido por SUNAT y el Tribunal Fiscal, mi análisis se centrará en un alegato accesorio del contribuyente respecto de lo cual existen dudas de cómo procede su aplicación y cuál es el sustento legal que determina qué intereses se generan desde que la deuda tributaria se deja cancelar dentro del plazo y la actualización que se produce por el exceso del plazo que tuvo la Administración Tributaria (SUNAT y Tribunal Fiscal) para resolver.

Sobre este punto, cabe señalar que la Regalía Minera de conformidad con los artículos 2 y 3 de la Ley de Regalía Minera, Ley 28258, vigente desde 25 de junio de 2004, es la contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos sobre el valor del concentrado o su equivalente, conforme con la cotización de los precios del mercado internacional.

La Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC publicada en el diario oficial "El Peruano" el 1 de abril del 2005, señaló respecto a la naturaleza jurídica de la regalía minera, que es la contraprestación que el titular de la concesión minera paga a los gobiernos regionales y locales por la explotación de recursos naturales no renovables, justificada en la necesidad de la Nación de recibir beneficios de sus propios recursos antes de que se agoten.

En los fundamentos 49, 53 y 55 de la indicada sentencia el Tribunal Constitucional concluye que la regalía minera no tiene naturaleza tributaria y que se diferencia tanto del canon minero como del derecho de vigencia- En relación al carácter contraprestativo de la regalía minera en los fundamentos 87 y 88 agrega que la contraprestación se exige por el aprovechamiento de un bien que siendo propiedad de la nación es concedido al titular de la actividad minera para que pueda obtener el dominio sobre los productos.

Ahora bien, el artículo 6 de la Ley 28258, Ley de la Regalía Minera establece que esta contraprestación será calculada mensualmente por el titular de la actividad minera y será declarada y pagada en la forma y dentro de los plazos previstos en el reglamento. El pago efectuado fuera del plazo establecido genera el interés que establezca el reglamento.

Por su parte, el Reglamento de la Ley 28258 aprobado por Decreto Supremo N° 157-2004-EF señala en el numeral 7.7 del artículo 7. El monto de la regalía no pagado dentro del plazo establecido devengará un interés mensual,

que será equivalente a la Tasa de Interés Moratorio para obligaciones tributarias administradas o recaudadas por la SUNAT.

El Diccionario de la Real Academia Española cuando define el término “equivalente”, señala que es el dicho de una persona o cosa que equivale a otra y “equivalencia” es la igualdad en el valor, estimación, potencia o eficacia de dos o más cosas o personas.

Ahora bien, el numeral 1 del artículo 5 de la Ley N° 28969, Ley que autoriza a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT la aplicación de normas que faciliten la administración de regalías mineras, esto es, mediante esta norma se autoriza a que SUNAT ejerza las funciones asociadas con el pago de dicha regalía minera, tales como el registro, recepción y procesamiento de declaraciones, fiscalización, determinación de la deuda, control de cumplimiento, recaudación, ejecución coactiva, entre otros.

En la Segunda Disposición Complementaria y Final de la citada ley, se establece que por el término “deuda tributaria” se debe entender los montos que se encuentran obligados a pagar los titulares de las concesiones mineras y que se encuentran constituidos por la regalía minera, las multas y los intereses moratorios que correspondan según las normas que regulan la regalía minera, lo que coincide con la definición de deuda tributaria regulada en el inciso b) del artículo 1 de su reglamento⁽¹⁾.

Téngase en cuenta que pese a que la Regalía Minera no tiene naturaleza tributaria, la referida ley, en la señalada Segunda Disposición Complementaria Final establece que se entiende por deuda tributaria (aunque no lo sea) los montos que se encuentran obligados a pagar los titulares de las concesiones mineras, entre ellos la regalía minera.

Por su parte, el artículo 3 de la indicada ley, señala las disposiciones de cada libro del Código Tributario⁽²⁾, que son aplicables a las Regalías Mineras y

(1) 1.1 Para efecto del presente Decreto Supremo 212-2013-EF, se entenderá por:

(...)

b) Deuda por regalía minera: A la regalía minera, las multas y los intereses moratorios que correspondan según las normas que regulan la regalía minera.

(...)

(2) Artículo 3.- Aplicación de normas que faciliten la administración de la regalía minera

no contempla la aplicación del artículo 33 del Código Tributario que regula los intereses moratorios, lo cual es entendible dado que dicho artículo se refiere exclusivamente a los intereses moratorios por tributos y, tal como lo hemos analizado la regalía minera no tiene dicha naturaleza.

Ahora bien, el artículo que sí incluye en la regulación de Regalías Mineras es el artículo 38° del Código Tributario, referido a las devoluciones por pagos indebidos y/o en exceso, artículo en el que, además, se regula la tasa de interés en estos supuestos.

De las normas antes señaladas ya se puede concluir que el interés moratorio aplicable a las deudas por Regalía Minera es el equivalente a la TIM, no solo porque el Reglamento de la Ley N° 28258 lo señale expresamente, sino además porque la Ley 28969⁽³⁾, incorpora la aplicación del artículo 38 del Código Tributario que establece las devoluciones de pago indebido y/o en exceso se efectuarán agregando el interés moratorio establecido por la Administración Tributaria ósea la TIM, en ese sentido, si a las devoluciones de pagos in-

Para la realización, por parte de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, de las funciones asociadas al pago de la regalía minera a que se refiere el artículo 1, son de aplicación las disposiciones que se detallan a continuación:

- a) Disposiciones del Código Tributario:
 - i. Título Preliminar: el último párrafo de la Norma IV y la Norma XII.
 - ii. Libro Primero: los artículos 11 al 15, 16 al 24 (en lo que corresponda), 25, 26, 36, 37 y 38; y 43 al 49.
 - iii. Libro Segundo: los artículos 55 al 62, 75 al 77, los numerales 1, 3 y 5 del artículo 78, 80, 82 al 84, 86 al 91, 92 (con excepción de la primera parte del literal i) referido al derecho de formular consultas a través de las entidades representativas) y 96.
 - iv. Libro Tercero: los artículos 103 al 142, 144 al 158; 162 y 163.
 - v. Libro Cuarto: los artículos del 165 al 168, 171, 179, 185, 186 y 188.
 - b) Otras disposiciones legales aprobadas para la implementación de las disposiciones señaladas en el inciso a) serán igualmente aplicables a la regalía minera, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la presente norma y en las propias de la regalía minera.
- (3) Ley que autoriza a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT la aplicación de normas que faciliten la administración de regalías mineras

debidos y/o en exceso se agrega la TIM, resulta posible concluir que la deuda tributaria para efectos de regalía minera comprende una tasa igual en valor a la TIM regulada por la Administración Tributaria.

Sin embargo, discrepo de la posición adoptada por el Tribunal Fiscal respecto a que por el exceso en el plazo para resolver la deuda será actualizada en función al índice de precios al consumidor, pues no hay base legal que cobertura tal afirmación.

Y sobre este punto debo afirmar que existen tres posiciones.

- Aplicación de un interés mensual equivalente a la TIM por el plazo legal que tiene la Administración Tributaria (Sunat y Tribunal Fiscal) para resolver y por el exceso el Índice de Precios al Consumidor
- Aplicación de un interés mensual equivalente a la TIM por el plazo legal que tiene la Administración Tributaria para resolver y también por el exceso de dicho plazo.
- Aplicación de un interés mensual equivalente a la TIM por el plazo legal que tiene la Administración Tributaria para resolver y por el exceso de dicho plazo ni IPC ni interés moratorio.

Mi posición, teniendo en cuenta las recientes sentencias del Tribunal Constitucional en cuanto a la aplicación del artículo 33 del Código Tributario, es la tercera, esto es, que se debe agregar a los montos por Regalías Mineras, un interés moratorio equivalente a la TIM por el plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver y después de dicho plazo no se debe aplicar interés alguno, ni se debe actualizar con el IPC, pues no existe norma legal, en este último caso que cobertura esa actualización.

Cabe también señalar, que esta duda surge como consecuencia de la falta de técnica legislativa utilizada por el legislador al regular diferentes aspectos de las regalías mineras, dado que si se hubiera partido de su naturaleza, esto es, del hecho de que no son tributos, lo más coherente es que se establezca una regulación propia y no que se usen artículos del Código Tributario, cayendo en más de una ocasión en imprecisiones conceptuales que si bien se han intentado superar, un ejemplo de ello, es la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 28969 antes referida, cuando define lo que se debe entender como deuda tributaria para efectos de regalías mineras, en la que se utiliza un concepto que no es propio de esta contraprestación, como resulta ser “deuda tributaria”.

En ese sentido, considero, como lo he afirmado, que existe una falta de técnica legislativa para regular las regalías mineras, pues se importan normas que no guardan concordancia con su naturaleza, lo que termina por originar confusiones y vacíos, como el que es materia de este artículo.

SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN FISCALIZACIONES DE PRECIO DE TRANSFERENCIA

Resolución N° 00674-9-2020

Ana María Ubillús Loo Kung^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS.

La recurrente mediante solicitud presentada el 16 de agosto de 2019, inició un procedimiento no contencioso de prescripción, respecto de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y de la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de diciembre del 2012 y de la facultad para aplicar la sanción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

La Administración mediante Resolución de Intendencia N° 01202000000186/SUNAT de 13 de setiembre de 2019, declaró improcedente la referida solicitud por considerar que de conformidad con lo previsto por el inciso a) y el numeral 1 del inciso f) del artículo 46 del Código Tributario, se produjo la suspensión de los plazos prescriptorios durante el lapso en que el deudor tributario incumplió con la entrega de la información solicitada y durante el plazo de las prórrogas solicitadas por aquel y durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, supuesto que afirma también se aplican a la fiscalización parcial o definitiva en los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia y se suspendió también durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

(*) Abogada por la Universidad Privada de Piura con Diplomados en Derecho Administrativo y Comercial en UNMSM, Especialista en Tributación Empresarial por ESAN. Estudios concluidos en la Maestría de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

2. CONTROVERSIA

La controversia consiste en determinar si las causales de suspensión de la prescripción establecidas en el artículo 46° del Código Tributario, se aplican a los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia, teniendo en cuenta que en dichos procedimientos de fiscalización no existe un plazo establecido para que la Administración ejerza dicha facultad.

3. POSICIÓN DE LA ENTIDAD CONTRIBUYENTE

La recurrente sostiene que la causal de suspensión del plazo de prescripción prevista en el inciso f) del artículo 46 del Código Tributario no resulta aplicable a las fiscalizaciones de precios de transferencia por lo que el primer día hábil de enero de 2018 prescribió la facultad de la Administración para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y la tasa adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, así como la facultad para aplicar sanción del tributo y periodo mencionados.

Agrega que el plazo de duración del procedimiento contencioso que derivó en la emisión de la Resolución N° 06706-9-2019 no tiene incidencia alguna en el caso que nos ocupa, debido a que el referido procedimiento se inició luego de haber transcurrido el plazo prescriptorio.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración considera que los supuestos de suspensión de los plazos prescriptorios, establecidos en el artículo 46 del Código Tributario, también son aplicables a los procedimientos de fiscalización en los que se aplican normas de precios de transferencia, por lo que al haber existido causales que suspenden el plazo prescriptorio, la facultad para determinar la deuda por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de diciembre del 2012 y la facultad para aplicar la sanción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario aún no han prescrito.

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Importante señalar que el artículo 62-A que regula el plazo de fiscalización definitiva establece en su numeral 1 que el procedimiento de fiscali-

zación que lleva a cabo la Administración debe efectuarse en el plazo de un año computado a partir de la fecha en que el deudor entrega la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración en el primer requerimiento, sin embargo en su numeral 3 establece que el plazo antes señalado no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

En ese sentido no existe un plazo establecido por norma para las fiscalizaciones que se realizan en aplicación de precios de transferencia, por lo que en principio la Administración tendría un plazo indefinido para realizar dicha fiscalización.

Es oportuno señalar que el Tribunal Fiscal en un precedente de observancia obligatoria Resolución N° 03500–Q-2017 de 30 de octubre de 2017, realiza un análisis del plazo aplicable a los procedimientos de fiscalización tributaria vinculados con la aplicación de normas de Precios de Transferencia y establece lo siguiente:

“Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir a la administrada información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia”

En ese mismo sentido, el Informe N° 060-2014SUNAT en el que la Administración concluye lo siguiente:

“Las fiscalizaciones parciales en las que se apliquen normas de precios de transferencia no estarán sujetas al plazo de duración al que hace referencia el artículo 61° del TUO del Código Tributario, toda vez que se ha dispuesto para tal situación que resultará aplicable la excepción al plazo de duración prevista por el numeral 3 del artículo 62° del mencionado TUO del Código Tributario”

De lo argumentos expuestos precedentemente queda claro que la opción del legislador ha sido no establecer un plazo para el procedimiento de fiscalización en el que se apliquen normas de precios de transferencia.

En ese sentido, cabe señalar que el aludido artículo 62-A regula también las causales de suspensión del plazo de fiscalización en su numeral 6, siendo entre otros, una de dichas causales, durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria y durante las prórrogas solicitadas por este

En ese sentido mi posición en coincidencia con el Tribunal Fiscal es que dichas causales de suspensión del plazo de fiscalización no son aplicables a las fiscalizaciones realizadas en aplicación de las normas de precios de transferencia, debido a que al no existir un plazo establecido por norma tributaria alguna, no hay plazo que suspender.

Un razonamiento distinto, colocaría al contribuyente en una situación de indefensión ante los indefinidos requerimientos que podría hacerle la Administración y a una falta de seguridad jurídica, dado que no tendría la certeza de cuándo concluye el procedimiento de fiscalización que se le ha iniciado.

El no considerar las causales de suspensión ni de interrupción del plazo de fiscalización, no solo se deriva del mismo lenguaje, no puede suspenderse y/o interrumpirse lo que no existe(el plazo), sino que además constituye la interpretación mas adecuada a la luz de la Constitución, lo contrario, implicaría que, además, de no tener un plazo definido durante el cual se le pueda requerir información al contribuyente, la facultad de la Administración para determinar deuda, exigirla y sancionar, no prescribiría, potencial consecuencia de la aplicación de las aludidas causales.

Esta interpretación además tendría como efecto contrarrestar el efecto adverso que desde mi punto de vista tiene la indeterminación del plazo en la fiscalización de precios de transferencia, dado que al no aplicarse causales de suspensión y/o interrupción del plazo de la fiscalización la Administración buscara ser eficiente en dicho procedimiento, esto es, concluirlo, para evitar que la deuda que pretende determinar prescriba, por lo que en mi opinión esa es la interpretación mas adecuada, si lo que se pretende, es la protección los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Entiendo que los motivos que llevaron al legislador a establecer un plazo indefinido es precisamente la complejidad de la materia que el mismo Tribunal

Constitucional ha reconocido en el Expediente N° 00225-2017-PA/TC, reciente caso de Telefónica del Perú y que el legislador reconoce, en los artículos 142, 150 y 152, donde se establece un mayor plazo para resolver tanto el reclamo como la apelación en los casos relacionados con la aplicación de normas de precios de transferencia.

Si bien la razón de ser de esta indeterminación del plazo de fiscalización en los casos de aplicación de normas de precios de transferencia es precisamente su complejidad y la diversidad de situaciones que podrían generarse en la aplicación de este tipo de normas también es cierto, que no es esta, desde mi punto de vista, la mejor opción legislativa puesto que su falta de determinación puede llevar a que la Administración incurra en situaciones que afecten el debido procedimiento, principio que implica el obtener una decisión motivada y fundada en derecho, emitida por la autoridad competente y en un plazo razonable.

Un plazo razonable no puede ser un plazo indefinido, por lo que los contribuyentes que consideren que se ha vulnerado su derecho al debido procedimiento en las fiscalizaciones que efectúa la Administración en aplicación de las normas de precios de transferencia, teniendo en cuentas las recientes resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional (Expedientes N° 4532-2013-PA/TC, 04082-2012-PA/TC, 00225-2017-PA/TC) en procesos de amparo, en las que se analiza este derecho al plazo razonable, podrían considerar, esta vía de tutela urgente, para proteger su derecho al mismo.

Sin embargo, considero que la determinación del plazo de este tipo de fiscalizaciones por el legislador, es la mejor opción, puesto que acudir al Tribunal Constitucional, puede llevar a un aumento del número de procesos de amparo por resolver, lo que aumentaría la carga del interprete de la Constitución que demora un promedio de cinco **años en resolver dichos procesos.**

INTERPRETACIÓN DE PRESCRIPCIÓN Y CARÁCTER VINCULANTE de las sentencias constitucionales en sede administrativa

Daney David Valdivia Coria

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS (DESDE FISCALIZACIÓN HASTA APELACIÓN)

El 9 de febrero de 2011, Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, tramitó por su comitente PNUD-PROYECTO BOU44296, la DUI C-5478, bajo la modalidad de despacho inmediato (IMI 4); que fue sorteada a canal verde.

El 19 de junio de 2018, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN-GRLGR-ELALA N° 2390-2018, concluyendo que Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, incumplió con la regularización de la DUI C-5478; en consecuencia, recomendó la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional contra la citada Agencia siendo pasible a la multa de 200 UFV; así como, el Auto Inicial de Sumario Contravencional para la imposición de la multa por omisión de pago de acuerdo al Artículo 165 del CTB; y que en caso de verificar el pago por la contravención aduanera y la multa establecida, se emita un Auto Administrativo que extinga las medidas interpuestas.

El 12 de julio de 2018, la Administración Aduanera notificó por medio Electrónico, a Amilcar Saul Alcalá representante de Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional AN-GRLGR-ELALA- AISUM-610-2018, de 19 de junio de 2018, que instruyó el inicio del proceso de sumario tributario, contra la citada Agencia por la presunta comisión de la contravención tributaria por omisión de pago de la DUI C-5478, de 9 de febrero de 2011, conforme al Artículo 165 del CTB, con la sanción del 100% del tributo omitido en 2.960 UFV.

El 25 de julio de 2018, el representante de Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, a través de memorial presentado ante la Administración Aduanera, formuló argumentos de descargo al Auto Inicial de Sumario Contravencional, planteando la prescripción y el cumplimiento de la Circular AN-GNJGC-001/2016, de 25 de octubre de 2016, señalando que la DUI C-5478, de 9 de febrero de 2011, corresponde a un despacho inmediato de mercancía de la gestión 2011 con exención de tributos aduaneros que la Aduana Nacional (AI\I) previamente debe emitir pronunciamiento respecto a la solicitud de exención; y que de acuerdo al principio de Irretroactividad previsto por el Artículo 123 de la CPE concordante con la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1169/2016-83, procede la aplicación del Artículo 59, Parágrafo I del CTB, sin las modificaciones incorporadas en las Leyes Nos. 291 y 317, por tanto, la facultad de la Administración Aduanera para imponer sanciones se encuentra prescrita; además que a efectos de la prescripción se aplique la Circular AN-GNJGC-001/2016.

El 7 de junio de 2019, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN- GRLGR-ELALA-1-2906-2019, señalando que la DUI C-5478 a la fecha no cuenta con la correspondiente Resolución de Exención Tributaria en el plazo establecido, en ese sentido, está vigente la obligación de pago; y que respecto a la prescripción, ésta no operó, en razón a que se emitieron los documentos administrativos correspondientes y aún se encuentra en plazo vigente al efecto; recomendando la emisión de la Resolución Sancionatoria.

El 12 de junio de 2019, la Administración Aduanera notificó por medio Electrónico, a Hans Edwin García Baltazar representante de Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, con la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ELALA-RESSAN-211-2019, de 1 O de junio de 2019, que declaró probado el Auto Inicial de Sumario Contravencional AN-GRLGR-ELALA-AISUM-610-2018, de 19 de junio de 2018, contra Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, por la contravención aduanera de omisión de pago, acorde a los Artículos 165 del CTB y 42 del RCTB, estableciendo la sanción de 2.965 UFV, igualmente declaró improbadas la oposición de prescripción y exención de la DUI C-5478.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

En instancia Jerárquica, se define revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 1122/2019, de 14 de octubre de 2019, emi-

tida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Bona Fide SAL. Agencia Despachante de Aduana, contra la Administración de Aduana Aeropuerto El Alto de la Aduana Nacional (AN). En consecuencia, se deja sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ELALA-RESSAN-211-2019, de 10 de junio de 2019, por prescripción de la facultad de imposición de la sanción respecto a la DUI C-5478, de 9 de febrero de 2011.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Bona Fide SRL. Agencia Despachante de Aduana, representada por Renato Goitia Machicao, según el Testimonio de Poder N° 2332/2018, de 29 de diciembre de 2018 interpone Recurso Jerárquico impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1122/2019, de 14 de octubre de 2019, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz bajo los siguientes argumentos:

Refiere el Artículo 5 del Decreto Supremo N° 2731 O Reglamento al Código Tributario (RCTB) y señala que toda vez que la Declaración Única de Importación (DUI) C-5478, corresponde a un despacho aduanero de 9 de febrero de 2011, de acuerdo al principio de irretroactividad instituido por el Artículo 123 de la Constitución Política del Estado Plurinacional (CPE), se debe aplicar el Artículo 59, Parágrafo I del Código Tributario Boliviano (CTB) sin las modificaciones incorporadas por las Leyes Nos. 291, 317 y 812. Cita y transcribe parte de la Sentencia Constitucional Plurinacional (SCP) N° 0012/2019-S2, referida a la irretroactividad de la Ley como una garantía a favor del ciudadano y no del Estado, plazo de la prescripción y su forma de aplicación en el tiempo, como precedente constitucional análogo, vinculante y de cumplimiento obligatorio por mandato de los Artículos 203 de la CPE y 15, Parágrafo II de la Ley N° 254 Código Procesal Constitucional. Y concluye que conforme a la mencionada jurisprudencia constitucional la norma vigente al momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción es la norma con la cual debe efectuarse el cómputo; en el presente caso es el CTB, sin considerar las disposiciones posteriores contenidas en las Leyes Nos. 291, 317 y 812. Añade que conforme el Artículo 8 de la Ley N° 1990 General de Aduanas (LGA) y 6 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), el hecho generador se perfeccionó en el momento en que fue aceptada la DUI; es así, que conforme los Artículos 59, Parágrafo I y 60, Parágrafo I del referido Código, el

cómputo de 4 años para la prescripción de la acción para imponer sanciones administrativas, comenzó el 1 de enero de 2012 y finalizó el 31 de diciembre de 2015, sin que se produjera ninguna causal de interrupción ni suspensión.

Sostiene que operó la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para imponer sanciones administrativas, en aplicación de los Artículos 59, Parágrafo 1, 154, Parágrafo 1; y 159. Inciso e) del CTB; empero la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) sin fundamentación y motivación vulneró el principio de irretroactividad, previsto en los Artículos 123 de la CPE y 150 del citado Código, inobservando la SCP N° 0012/2019-S2, toda vez que la vigencia y aplicación de la norma tributaria se establece en el momento del perfeccionamiento del hecho generador y no de la notificación de los actos administrativos, en ese entendido cita la Disposición Transitoria Primera del RCTB.

Refiere que la DUI C-5478, corresponde a un despacho inmediato de mercancía con exención de tributos aduaneros, en trámite ante la Aduana Nacional; al respecto, cita como precedentes las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0675/2012 y AGIT-RJ 1291/2013, e indica que la Administración Aduanera previamente debe verificar si se emitió la Resolución Administrativa de Exención, para determinar la existencia o no del adeudo tributario, y solo en el supuesto de que se dictare Resolución firme y ejecutoriada que deniegue la solicitud de exención, se podrá determinar la deuda.

Señala que la ARIT desconoce el Artículo 12 de la LGA sobre la determinación de la obligación de pago y su impugnabilidad, correspondiendo su aplicación taxativa en previsión del Artículo 13 de la citada norma.

Por lo expuesto, solicita se revoquen totalmente la Resolución del Recurso de Alzada y la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ELALA-RES-SAN-211-2019, de 10 de junio de 2019.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración de Aduana Aeropuerto El Alto de la Aduana Nacional, representada por Daniel Víctor Huacachi Callisaya, expresando los siguientes argumentos:

En el presente caso corresponde señalar que si bien el artículo 59-1 de la Ley 2492 establecía para el cómputo de la prescripción de la facultad para

imponer sanciones un término de cuatro (4) años, sólo un año después de la gestión 2011 a la cual corresponde la DUI, se promulgó y publicó la Ley 291, misma que estableció un plazo de la prescripción de forma ascendente, incrementando un año por cada gestión y ampliando de esta forma dicho plazo hasta los 10 años; asimismo, cabe señalar que la citada Ley 291 en su último párrafo quedó sin efecto en virtud de la Ley 317, que en su parte derogatoria y abrogatoria primera dispone la derogatoria del último párrafo del Parágrafo I del Artículo 59 de la Ley 2492; en ese sentido, el vencimiento de plazo de cada año en particular, como pretende el recurrente no corresponde.

Así también, el 30 de junio de 2016 se promulgó la Ley 812 que modifica nuevamente el artículo 59 de la Ley 2492, disponiendo que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años, para 1) controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, 2) Determinar la deuda tributaria y 3) Imponer sanciones administrativas, estableciendo un plazo único de prescripción, aplicable para todos los casos en los que aún no operó la misma, como ocurre en el presente caso, debiendo en ese sentido sujetarse el plazo a lo establecido en la Ley 812 de forma retrospectiva; aspecto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria estableció como precedente tributario a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0358/2019 de 15 de abril de 2019.

No se vulneraron los principios de legalidad, tipicidad y presunción de inocencia, toda vez que la modalidad de despacho inmediato está condicionado a su regularización en un tiempo determinado, siendo de responsabilidad tanto del importador como de la Agencia Despachante como responsable solidario, presentar los documentos del despacho pagando los tributos aduaneros correspondientes o en su defecto, a través de la Resolución de Exención que avale tal condición; situación que no se cumplió en el presente caso, al evidenciar que desde la gestión 2011 no se efectuaron dichas gestiones a fines de su regularización, según prevé los artículos 128 y siguientes del Reglamento a la Ley General de Aduanas, correspondiendo por tanto, el pago de los tributos adeudados.

En el contexto señalado, la conducta evasiva del pago por los referidos tributos se constituye en una contravención tributaria prevista en el artículo 160 del Código Tributario y sancionada según el artículo 165 del mismo cuerpo normativo. En ese sentido, la Administración Aduanera de forma justificada emitió la Resolución ahora impugnada y solicita confirmar la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ELALA-RESSAN-211-2019 de 10 de junio de 2019.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

5.1 Sobre la prescripción

Bona Fide SAL. Agencia Despachante de Aduana, en su Recurso Jerárquico refiere el Artículo 5 del Decreto Supremo N° 27310, Reglamento al Código Tributario (RCTB) y señala que, toda vez que la Declaración Única de Importación (DUI) C- 5478 corresponde a un despacho aduanero de 9 de febrero de 2011, de acuerdo al principio de irretroactividad instituido por el Artículo 123 de la Constitución Política del Estado Plurinacional (CPE) se debe aplicar el Artículo 59, Parágrafo I del Código Tributario Boliviano (CTB) sin las modificaciones incorporadas por las Leyes Nos. 291, 317 y 812.

Al respecto, cita y transcribe parte de la Sentencia Constitucional Plurinacional (SCP) N° 0012/2019-S2 como precedente constitucional análogo vinculante y de cumplimiento obligatorio por mandato de los Artículos 203 de la CPE y 15, Parágrafo 11 de la Ley N° 254 Código Procesal Constitucional, referida a la irretroactividad de la Ley como una garantía a favor del ciudadano y no del Estado; así como al plazo de la prescripción y su forma de aplicación en el tiempo; por lo que, la norma vigente al momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción es la norma sobre la cual debe efectuarse el cómputo.

En ese sentido indica que, conforme a la mencionada jurisprudencia constitucional, la norma vigente al momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción es la norma con la cual debe efectuarse el cómputo; que en el presente caso es el CTB sin considerar las disposiciones posteriores contenidas en las Leyes Nos. 291, 317 y 812.

Añade que, conforme el Artículo 8 de la Ley N° 1990 General de Aduanas (LGA) y 6 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (ALGA), el hecho generador se perfeccionó en el momento en que fue aceptada la DUI; es así que, conforme los Artículos 59, Parágrafo I y 60, Parágrafo I del CTB, el cómputo de 4 años para la prescripción de la acción para imponer sanciones administrativas, comenzó el 1 de enero de 2012 y finalizó el 31 de diciembre de 2015, sin que se produjera ninguna causal de interrupción ni suspensión.

Sostiene que operó la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para imponer sanciones administrativas, en aplicación de los Artículos 59, Parágrafo 1, 154, Parágrafo I; y 159, Inciso c) del CTB; empero la Au-

toridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), sin fundamentación ni motivación, vulneró el principio de irretroactividad previsto en los Artículos 123 de la CPE y 150 del citado Código; inobservando la SCP N° 0012/2019-82 toda vez que la vigencia y aplicación de la norma tributaria se establece en el momento del perfeccionamiento del hecho generador y no de la notificación de los actos administrativos. En ese entendido, cita la Disposición Transitoria Primera del RCTB.

Refiere que la DUI C-5478, corresponde a un despacho inmediato de mercancía con exención de tributos aduaneros, en trámite ante la Aduana Nacional; al respecto, cita como precedentes las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0675/2012 y AGIT-RJ 1291/2013, e indica que la Administración Aduanera previamente debe verificar si se emitió la Resolución Administrativa de Exención, para determinar la Resolución firme y ejecutoriada que deniegue la solicitud de exención se podrá determinar la deuda.

Señala que la ARIT desconoce el Artículo 12 de la LGA sobre la determinación de la obligación de pago y su impugnabilidad, correspondiendo su aplicación taxativa en previsión del Artículo 13 de la citada Ley.

Al respecto, corresponde señalar que la prescripción es: *“la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia”* (CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires - Argentina: Editorial “Heliasta”, 2000. Pág. 316).

En la doctrina tributaria, José María Martín señala: *“La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquélla”* (MARTÍN, José María. Derecho Tributario General. 2ª Edición. Buenos Aires - Argentina: Editorial “De Palma”, 1995. Pág. 189).

Asimismo, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, establece: *“La prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción*

de acciones que se produce" (CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 24^a Edición. Buenos Aires - Argentina: Editorial "Heliasta", 1997. Pág. 376).

Por su parte, el Artículo 59 del CTB sin modificaciones establece que prescribirán a los cuatro (4) años, las acciones de la Administración Tributaria para: Controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, entre otras.

Así también, el Artículo 60 del CTB sin modificaciones prevé que el término de la prescripción, para los casos citados en el párrafo precedente, se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

En el caso de las contravenciones, el Artículo 154, Parágrafo I del CTB prevé que la acción de la Administración Tributaria para sancionar contravenciones prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo.

Ahora bien, en el entendido que la DUI C-5478 se refiere a un despacho aduanero de febrero de 2011, el Sujeto Pasivo invoca como precedente constitucional aplicable al caso la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0012/2019-S2, de 11 de marzo de 2019; y afirma que, en virtud del principio de irretroactividad, se debe aplicar el CTB sin las modificaciones incorporadas mediante las Leyes Nos. 291, 317 y 812; por lo que se analizará si corresponde o no considerar dicho precedente.

En ese entendido, en el Acápito 111.3 de la SCP N° 0012/2019-82, el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP) manifestó: *"(. . .) es pertinente considerar los efectos que producen las Sentencias Constitucionales; por lo que a través de la SC 1310/2002- R de 28 de octubre, se determinó: '(...) Si bien todo fallo que emite este Tribunal en recursos de amparo constitucional y hábeas corpus, tiene efectos ínter partes (sólo afecta a las partes), los fundamentos determinantes del fallo o rationes decidendi, son vinculantes y, por tanto, de obligatoria aplicación para los Poderes del Estado, legisladores, autoridades, tribunales y jueces (en todos sus niveles jerárquicos), así lo determina el art. 44 de la Ley del Tribunal Constitucional (LTC)' (...) Así, podemos advertir que la parte vinculante de una Sentencia Constitucional Plurinacional es la ratio decidendi, que en otras palabras es la parte relevante de la fundamentación de la sentencia, que tiene la capacidad de generar precedentes obligatorios, los cuales*

deben ser aplicables por los Jueces y Tribunales que forman parte del Órgano Judicial en la resolución de todos los casos que presenten supuestos fácticos análogos, además de todos los administradores de justicia, conforme la línea Jurisprudencial que se encuentre vigente a momento de su aplicación”.

Asimismo, en su Acápite 111.4 de la citada SCP hace suyos los fundamentos de la SCP N° 1169/2016-83, de 26 de octubre de 2016, habiendo resaltado entre otros: *“...Ahora bien, sobre qué norma debe ser aplicada para el cómputo del plazo para la prescripción si la norma vigente al momento de que inició ese cómputo o la norma vigente al momento en que puede hacerse valer la prescripción, (...) por regla general la norma vigente al momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción, es la norma con la cual debe realizarse el mismo aún si de manera posterior a dicho plazo hubiere sido cambiado, pues se entiende que la nueva norma regula para lo venidero y no para hechos pasados: en ese sentido el criterio guarda coherencia y armonía con el art. 123 de la CPE y con la interpretación que este Tribunal realizó en la citada SCP 0770/2012, la cual estableció que la irretroactividad es una garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos: reiterando que también es de aplicación el principio de favorabilidad en el ámbito tributario conforme el art. 150 del CTB que dispone que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”*

En ese sentido, en el mismo Acápite 111.4, la SCP N° 0012/2019-82 expresó: *“(. . .) el Tribunal Constitucional Plurinacional, al pronunciarse sobre la irretroactividad de la ley y el plazo de prescripción y la forma de aplicación de dicho instituto en el tiempo, estableció los criterios vinculantes al efecto (...) debiendo por ende, considerarse que, de la interpretación sistemática, teleológica y literal del art. 123 de la CPE (...) una norma reciente no pueda afectar a plazos de prescripción que empezaron a computarse en vigencia de una norma anterior, en contravención al principio de irretroactividad, compeliendo emplear en esas situaciones la normativa legal vigente en ese momento; obrar en sentido inverso, implicaría contrariar el mandato constitucional precitado como garantía, se reitera, a favor del ciudadano, desconocer el orden público, la seguridad y estabilidad jurídica”.*

Finalmente, en su Acápite 111.5, el Tribunal Constitucional Plurinacional concluyó: *“Al efecto, la anotada SCP 1169/2016-53, expuesta en el Fundamento Jurídico 111.4, determina claramente que, por regla general, la norma vigente al momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción, es la norma con la que debe*

efectuarse el mismo, aun si de forma posterior dicho plazo hubiera sido cambiado; entendiéndose que, la nueva norma (en el asunto, las Leyes 291, 317 y 812), regulan para lo venidero y no para hechos pasados, en armonía con los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB. Cuestiones todas, que no fueron consideradas, se repite, por las autoridades codemandadas (...) Aspectos que, al no ser observados, conllevaron una transgresión al principio de irretroactividad de la ley, vinculado con la garantía del debido proceso en su componente de una debida fundamentación y motivación y del principio de seguridad jurídica; al desconocerse flagrantemente los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB, en el marco ampliamente citado sobre el particular”.

En ese entendido y toda vez que el propio Tribunal Constitucional Plurinacional enfatizó: “(. . .) Sí bien todo fallo que emite este Tribunal en recursos de amparo constitucional y hábeas corpus, tiene efectos inter partes (sólo afecta a las partes), los fundamentos determinantes del fallo o rationes decidendi, son vinculantes y, por tanto, de obligatoria aplicación para los Poderes del Estado, legisladores, autoridades, tribunales y jueces (en todos sus niveles jerárquicos), así lo determina el art. 44 de la Ley del Tribunal Constitucional (L TC)”; corresponde a esta instancia Jerárquica aplicar los criterios establecidos por el citado Tribunal en la SCP N° 0012/2019-S2.

En ese entendido, considerando que las contravenciones se produjeron el 2011, el término de prescripción de las facultades de la Administración Aduanera para imponer sanciones, es decir, 4 años, se inició el 1 de enero de 2012 y concluyó el 31 de diciembre de 2015; conforme lo establecido por el TCP en sentido que la Ley aplicable es aquella vigente a momento del inicio del cómputo de prescripción, aun si de forma posterior dicho plazo hubiera sido cambiado, pues se entiende que la nueva norma regula para lo venidero y no para la comisión de contravenciones (hechos) pasadas.

Además, en el entendido que, de la revisión de los antecedentes administrativos no se evidencia actuaciones que suspendan o interrumpan el cómputo de la prescripción conforme los Artículos 61 y 62 del CTB; se concluye que la facultad de imposición de sanción de la Administración Aduanera respecto a la DUI C-5478 se encuentra prescrita, máxime cuando la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ELALA-RESSAN-211-2019, fue notificada el 12 de junio de 2019, estando prescrita dicha facultad.

Por lo que la instancia Jerárquica revoca totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1122/2019, de 14 de octubre de 2019;

en consecuencia, dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-GRL-GR-ELALA-RESSAN-211-2019, de 10 de junio de 2019, por prescripción de la facultad de imposición de la sanción respecto a la DUI C-5478, de 9 de febrero de 2011.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La interpretación del instituto de prescripción por mucho tiempo fue asumida por la Autoridad de Impugnación Tributaria y por las propias Administraciones Tributarias desde el punto de vista de la teoría de los derechos adquiridos. Sin embargo con la emisión de la Sentencia Constitucional 0012/2019-S2 se introdujo la obligatoriedad de aplicar la norma en el tiempo y de acuerdo a los principios introducidos en la Constitución Política del Estado, donde se menciona que el principio de retroactividad sólo se aplicará en caso de que sea más beneficioso al imputado o en caso de que se causare daño económico al Estado.

En este sentido en la RJ 1459/2019 de fecha 16 de diciembre de 2019, la AGIT ajusta la línea de interpretación con relación a la aplicación del instituto de prescripción. Sin embargo, se tiene que mencionar que en la doctrina tributaria, el instituto de prescripción en un punto encuentra su contrasentido con los principios morales de la tributación, así como los principios rectores que rigen el quehacer de la política tributaria.

APLICACIÓN DE LO DISPUESTO EN EL PRIMER Y ÚLTIMO PÁRRAFOS DE LA NORMA XVI DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Verificar hecho económico por actos de simulación

R.T.F. N° 0434-5-2017

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ Mediante Orden de fiscalización N° 150011458910 - 01, la administración tributaria inició un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta por retenciones a no domiciliados pendientes de ejecución en el ejercicio 2012. Como consecuencia del mencionado procedimiento de fiscalización, la administración reparó la determinación del Impuesto a la renta de no domiciliados de marzo del 2012, al amparo de lo dispuesto por el inciso j) del artículo 56° y el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR). Al efecto, emitió la Resolución de Determinación N° 012 - 003 - 0071160, así como la resolución de multa N° 012 - 002 - 0028217 por la infracción establecida por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.
- ❖ De acuerdo con la mencionada Resolución de Determinación N° 012 - 003 - 0071160, la administración estableció que el contribuyente adquirió el 49% de las acciones del capital social de KUNTUR, al haber ejercido la "opción de compra" mediante carta notarial fechada el 28 de marzo del 2012. Así las cosas, la administración consideró que, en ese momento, *se configuró el contrato de venta definitivo y la transferencia de propiedad de las acciones*, en razón de haberse producido, de un lado, el depósito en cuenta del valor de la transferencia (1), incluyendo, complementariamente, una serie de actos legales de naturaleza societaria con los que el contribuyente asumió el control total de la propiedad de KUNTUR.

- ❖ Por lo señalado, en aplicación de lo dispuesto en los párrafos primero y último de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la administración concluyó que la venta del 49% de las acciones de KUNTUR ocurrió el 28.MAR.2012 - fuera de un mecanismo centralizado de negociación - y no el 26 de junio del 2012 - a través de una "operación cruzada de rueda de bolsa" (Bolsa de valores de Lima) -, por lo que consideró dicho procedimiento como un "acto simulado".

(1) El depósito ascendió a US\$ 69'000,000.00 que corresponde al 100% del capital social de KUNTUR.

- ❖ Derivado de sus conclusiones, la administración estableció que, la operación de enajenación de valores mobiliarios se encuentra afecta a la tasa del 30% por el Impuesto a la Renta (transferencia fuera de un mecanismo centralizado de negociación) y no a la tasa reducida del 5% que corresponde a la Bolsa de Valores de Lima (Mercado de Valores).
- ❖ En conclusión, habida cuenta de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0150140012647 de 27 de julio del 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, que declaró *infundada* la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012 - 003 - 0071160 y la resolución de Multa N° 012 - 002 - 0028217, giradas por el Impuesto a la renta - Retenciones no domiciliados de marzo 2012 y por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha dispuesto lo siguiente:

1. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en el presente caso se centra en determinar la oportunidad en que se realizó la enajenación del 49% de las acciones representativas del capital social de KUNTUR por parte de sus originales titulares a favor del contribuyente.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ El contribuyente señala que la transferencia de propiedad del 49% de las acciones representativas de KUNTUR surtió efecto el 26 de junio del 2012, fecha en la que se llevó a cabo la operación en "rueda de bolsa" conforme a lo previsto por las partes en el "*Contrato de inversiones conjuntas, acuerdo de capitalización y opción de compra (en adelante*

Contrato de inversiones conjuntas)”, por lo que, el Impuesto a la Renta de no domiciliados sobre la ganancia de capital fue correctamente pagado por CAVALI considerando la tasa del 5% del impuesto.

- ❖ Indica que de una lectura sistemática de la cláusula del contrato de inversiones conjuntas y del “contrato escrow” suscritos, las partes acordaron postergar el pago del 49% de las acciones de capital de KUNTUR a una fecha posterior, esto es, la fecha en que tales acciones fueron transferidas mediante una operación cruzada en “rueda de bolsa” y que el pago del paquete de acciones a los vendedores se efectuaría luego de la liquidación de la referida operación.
- ❖ Alega que el ejercicio de la “opción de compra” perfeccionó dicho contrato, pero no empleó la transferencia de propiedad del 49% de las acciones de KUNTUR, agregando que debe diferenciarse el contrato que, en su caso, ocurrió con el ejercicio de la opción el 28 de marzo del 2012, y la transferencia de propiedad, la que se encontraba sujeta a un requisito adicional conforme lo previeron las partes contractualmente.
- ❖ Señala que el artículo 3° de la Ley del Mercado de Valores garantiza la negociación de los valores mobiliarios por lo que mientras las acciones de KUNTUR estuvieron listadas existía la posibilidad de que estas pudieran ser adquiridas por un tercero y que el hecho de que ello no ocurriera no es suficiente para desconocer que el derecho de disposición sobre las acciones recaía en las empresas vendedoras y no en ella. Agrega que, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del primer párrafo del artículo 12° del reglamento de Operaciones en Rueda de Bolsa, aprobado por Resolución CONASEV N° 0021-1999, la transferencia de propiedad de los valores objeto de una operación en Bolsa se produce con la correspondiente inscripción a favor del adquirente en el registro de dicha institución en el día de su liquidación, lo que se condice con la excepción prevista en el artículo 947° del Código Civil respecto a la transferencia de propiedad de bienes muebles ,
- ❖ Sostiene que la administración tributaria ha recurrido en forma arbitraria a la facultad de recalificación regulada por los párrafos primero y último de la Norma XVI del Código Tributario para construir un caso de simulación en base a una serie de conjeturas y especulaciones sin asidero fáctico ni jurídico.

- ❖ Indica que la facultad de recalificación económica prevista en la Norma XVI del Código Tributario no permite a la Administración Tributaria evaluar la intención o finalidad económica (menor carga tributaria) de los contribuyentes al momento de adoptar una estructura jurídica en una operación para propósitos de recalificarla, ello en el entendido que los contribuyentes son libres de adoptar la forma jurídica que más convenga a sus intereses (siempre que se trate de una operación real) en atención al principio de economía de opción.
- ❖ Agrega que la referida Norma XVI únicamente resulta de aplicación a los supuestos de simulación relativa, en los que exista un acto falso que aparece como fachada y un acto real encubierto.
- ❖ Sostiene que la aplicación de la facultad de recalificación será indebida si la administración sustenta su aplicación en que la intención del contribuyente ha sido disminuir su carga tributaria, dado que en tal caso se estaría refiriendo a un supuesto de fraude de Ley cuya vigencia en el contexto de la Norma XVI se encuentra suspendida.
- ❖ La administración no puede cuestionar la libertad de contratar, en tanto no acredite indubitablemente que el sustento económico es distinto a la figura jurídica empleada.

3. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La administración señala que, como resultado de la fiscalización efectuada al contribuyente, formuló reparo por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados, por el pago que este efectuó por la adquisición del 100% de las acciones representativas del capital social de KUNTUR a las empresas vendedoras no domiciliadas, en su calidad de propietarias de dichas acciones.
- ❖ Con relación a las ventas de las acciones afirma que aun cuando *no es materia de reparo la venta del 51% de las acciones de KUNTUR*, es preciso tener en cuenta que, en virtud de las cláusulas del “contrato de compra - venta” y del convenio suscrito entre las partes, se estipuló un pacto de reserva de propiedad que *condicionaba la transferencia de propiedad a la fecha en que se efectúe el pago de las mismas, lo que ocurrió el 28 de marzo del 2012.*
- ❖ Con respecto a la transferencia del 49% de las acciones restantes, la administración señala que, de acuerdo al “contrato de inversiones

conjuntas” suscrito entre las partes, se otorgó al contribuyente una opción de compra por dicho porcentaje accionario, la misma que fue ejercida el 28 de marzo del 2012 mediante el envío de una carta notarial que contenía su voluntad de ejercer dicha opción y adjuntando el pago del precio del 100% de las acciones ascendente a US\$ 69'000,000.00, según carta PSF- 0923/2012 emitida por (...), por lo que en dicha fecha se perfeccionó el contrato de compra - venta del 49% de las acciones de KUNTUR a favor del contribuyente con el que se transfirió la propiedad de estas. Considera un contrasentido afirmar que dicha transferencia se realizó posteriormente mediante una operación en rueda de bolsa de 26 de junio del 2012, dado que no es posible concretar dos veces una transferencia de propiedad sobre los mismos bienes interviniendo las mismas partes compradora y vendedora.

- ❖ Sostiene que la operación cruzada en rueda de bolsa es un acto jurídico aparente o simulado, toda vez que no obedece a la verdadera intención de las partes, la cual era concretar la transferencia de propiedad del 49% de las acciones de KUNTUR fuera de rueda de bolsa a través del ejercicio de la opción de compra otorgada al contribuyente. El acto jurídico auténtico es la transferencia de las acciones mediante el contrato de compra- venta celebrado con el ejercicio de la opción de compra, mientras que el acto jurídico simulado o aparente es la transferencia de propiedad de dichas acciones a través de rueda de bolsa en la Bolsa de Valores de Lima.
- ❖ Indica que el derecho de usufructo a favor del contribuyente también constituye un acto jurídico simulado o aparente. No cabía establecer un derecho de usufructo a favor de aquella, habida cuenta que ya ostentaba el derecho de propiedad sobre las acciones. La intención de las partes al constituir el usufructo fue dar la apariencia de que el contribuyente no ostentaba la propiedad del 49 % de las acciones de KUNTUR en el periodo comprendido entre el ejercicio de la opción de compra (28 de marzo de 2012) y la realización de la transacción en rueda de bolsa (26 de junio del 2012).
- ❖ En el Contrato de Inversiones Conjuntas se estipularon cláusulas que denotan que, a partir del 28 de marzo de 2012 el contribuyente realizó una serie de actos societarios como propietario del 100% de las

acciones de KUNTUR, tales como la designación de apoderados y otorgamiento de poderes, entre otros.

- ❖ Es así que, la administración determinó que el contribuyente adquirió el 49% de las acciones de capital de KUNTUR como resultado de haber ejercido la opción de compra, *mediante una carta notarial de 28 de marzo del 2012*. Al respecto, consideró que, en esa fecha, se configuró el Contrato de venta definitivo y la transferencia de propiedad de las acciones, en razón del depósito en cuenta del pago del valor de la transferencia - US\$ 69'000,000.00 que corresponden al pago del 100% de las acciones de capital de KUNTUR -, así como la realización de actos societarios relacionados con el control y propiedad de dicha empresa.
- ❖ En conclusión, en aplicación de lo dispuesto por los párrafos primero y último *de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*, la administración ha estimado que la venta ocurrió el 28 de marzo de 2012, fuera de un mecanismo centralizado de negociación y no el 28 de junio de 2012 a través de una operación cruzada de rueda de bolsa, la misma que considera un acto simulado. En consecuencia, la operación de enajenación de valores mobiliarios se encuentra afecta a la tasa del 30% del Impuesto a la Renta y no a la tasa reducida del 5%.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ Sobre la facultad de calificación económica de la administración tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 590 - 2 - 2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible 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.
- ❖ El primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135 - 99 - EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1121, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponibles señalando que 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.

- ❖ Por su parte, en el último párrafo de la precitada Norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que, en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.
- ❖ Para efectos de la calificación económica del hecho imponible por parte de la Administración Tributaria, el concepto de simulación estuvo previamente regulado por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
- ❖ En el caso del 49% de las acciones del capital social de KUNTUR con el ejercicio de la opción de compra el 28 de marzo del 2012 y el cumplimiento de los requerimientos estipulados por las partes; es decir, remisión de carta notarial del ejercicio de la opción de compra, depósito del pago del precio del 100% de las acciones en la cuenta escrow y presentación del cargo de remisión de la carta al Ministerio de Energía y Minas solicitando la devolución y reemplazo de la carta fianza que garantiza a (...) en el contrato de Concesión, se configuró en tal la compra - venta definitiva del 49% de las acciones y la transferencia de propiedad de estas a favor de la recurrente dado que se cedió a esta el ejercicio del íntegro de los derechos políticos y económicos derivados de las acciones objeto de la Opción de Compra sin reservas ni limitación alguna, lo cual comprendía, entre otros derechos económicos, el derecho a disponer de las acciones, e incluyó además la potestad de capitalizar, entre otros, sus créditos frente a (...), mientras que en el caso del 51% de acciones, en dicha fecha se perfeccionó el contrato de compra venta al haberse cumplido la condición suspensiva estipulada por las partes, la cual era el ejercicio de la Opción de Compra y el pago del precio de venta de las acciones.
- ❖ En ese orden de ideas, en el presente caso al perfeccionarse la compra venta del 49% de las acciones con el ejercicio de la opción de compra, dicha compra venta - título - importó también la constancia de la transferencia de la titularidad de accionista y de las acciones a favor del contribuyente.
- ❖ Que, adicionalmente, como se indica en considerandos precedentes, la calificación económica de los hechos imponibles prevista en

el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código tributario permite determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, por lo que corresponde destacar aquellos hechos que demuestran la real operación efectivamente llevada a cabo por las partes, más allá de los negocios civiles realizados, como sigue:

- ❖ Conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa, precisándose que entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a dicha Ley, se encuentra la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.
- ❖ Por su parte el Artículo 5° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, establece que, para los efectos de ésta, se entiende por enajenación a la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.
- ❖ De acuerdo al inciso f) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, son contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas naturales y las personas jurídicas, siendo que, para los efectos de dicha Ley, se considerarán personas jurídicas, entre otras, a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban rentas de fuente peruana.
- ❖ Conforme al segundo párrafo del artículo 6° de la referida Ley, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sobre las rentas gravadas de fuente peruana, y según el primer párrafo del inciso h) del artículo 9° de la Ley en comentario, constituyen rentas de

fuentes peruanas las obtenidas, entre otros por la enajenación de acciones representativas del capital, cuando las empresas o sociedades que los hayan emitido, estén constituidos o establecidos en el Perú.

- ❖ Por su parte, de acuerdo al inciso h) del artículo 56° de la citada norma, modificado por el Decreto Legislativo N° 972, el impuesto de las personas jurídicas no domiciliadas en el país, por concepto de rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada *dentro del país*, se determinará aplicando la tasa del 5% mientras que, conforme al inciso j) las otras rentas están sujetas a la tasa del 30%.
- ❖ Cabe indicar que de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 30 - B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-F, modificado por Decreto Supremo N° 011-2010-EF, para efecto del inciso h) del Artículo 56 de la Ley, se considerará que la enajenación de valores mobiliarios se ha realizado *dentro del país*, cuando los citados valores estén inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores y sean negociados a través de un mecanismo centralizado de negociación del Perú (Bolsa de Valores de Lima).
- ❖ En consecuencia, de lo anterior se colige que la enajenación de valores mobiliarios realizada *fuera del país*, en contraposición a los términos definidos en el Reglamento de la LIR como *dentro del país*, se determinará aplicando la tasa del 30% por concepto de Impuesto a la Renta.
- ❖ Según los literales c) y d) del Artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29645, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados, así como las Instituciones de Compensación y Liquidación de Valores o quienes ejerzan funciones similares, constituidas en el país, cuando efectúen la liquidación en efectivo en operaciones con instrumentos o valores mobiliarios (caso de Cavali).
- ❖ En concordancia con la disposición precedente, el primer párrafo del Artículo 76° de la citada Ley, modificada por la Ley N° 29645, establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones

de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de dicha Ley, según sea el caso.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ La Norma General Antielusiva aprobada por el Decreto Legislativo N° 1121 – vigente en el Perú desde el 19.JUL.2012 – se aplica cuando respecto a una operación o conjunto de operaciones, el contribuyente utiliza una forma jurídica artificiosa para reducir o eliminar el pago del impuesto.
- ❖ La mencionada Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, permite a la SUNAT determinar la obligación tributaria cuando detecte supuestos de elusión tributaria.
- ❖ La elusión tributaria es considerada un “planeamiento tributario agresivo”, o “fraude de ley tributaria” – acto o serie de actos artificiosos o anómalos por los cuales se intenta escapar del hecho descrito en las normas legales como obligación tributaria (hipótesis de incidencia tributaria) -. Detectado significa reconducir los actos que corresponden a la obligación tributaria establecida en la Norma.
- ❖ Mediante la Ley N° 30230 de 12.JUL.2014, se suspendió la aplicación de la Norma XVI, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, vale decir, el concepto de simulación o interpretación del hecho económico por la SUNAT a los actos que efectivamente persigan, realicen o establezcan los deudores tributarios.
- ❖ Es precisamente este concepto de “*acto simulado*” el que se evalúa en la RTF N° 0434-1-2017 bajo comentario, habida cuenta que no se encontraba suspendido en su aplicación.
- ❖ Cabe señalar finalmente que, “*los parámetros de fondo y forma*” para la aplicación en extenso de la Norma General Antielusiva, fueron aprobados por el Decreto Supremo N° 145-2019 con vigencia desde el 07.MAY.2019, por lo que, en consecuencia, se encuentran plenamente vigentes.

LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA: derechos humanos en México

Jorge Álvarez Banderas^(*)

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Antecedentes históricos.* III. *La reforma constitucional de junio de 2011.* IV. *Las garantías individuales hasta junio de 2011.* V. *La interpretación jurisprudencial.* Conclusiones. *Apéndice. Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

Los principios constitucionales de la tributación establecidos en los Estados Unidos Mexicanos (México), han tenido una evolución atendiendo a cada una de las etapas históricas de la nación, hoy a la luz de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, permite considerarlos como Derechos Humanos.

(*) *Egresado de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo (UMSNH) en las carreras profesionales de Contador Público, Licenciado en Administración de Empresas y Licenciado en Derecho. Egresado de la Universidad de Guanajuato (UG) en la Maestría en Fiscal; de la Universidad de Salamanca (USAL) (España) en la Especialidad en Derecho Tributario y del Doctorado en Derecho Tributario; de la Universidad Panamericana (UP) en el Doctorado en Derecho Fiscal; de la Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU) (España) en el Doctorado en Derecho Sociedad Democrática, Estado y Derecho; del Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE) en el Doctorado en Ciencias de lo Fiscal y del Centro de Investigación y Desarrollo del Estado de Michoacán (CIDEM) en el Doctorado en Derecho. Certificado como Contador Público y como Especialista en Fiscal por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Profesor Investigador Titular "B" de Tiempo Completo adscrito a la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (FDSCS) de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo (UMSNH) con una antigüedad de 22 años frente a grupo. Integrante y Coordinador General del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales (CIJUS) de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UMSNH.*

Partiendo del análisis de textos constitucionales históricos aplicables en México, desde 1812 con la Constitución de Cádiz, hasta la reforma de junio de 2011 a la Constitución vigente, trayendo al presente la interpretación del Poder Judicial Federal a dichos principios, se arriba a la anterior determinación, considerando que el Constituyente originario en 1857, retomaba los principios que el economista inglés Adam Smith, exponía en su obra *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*⁽¹⁾ para estructurar la entonces fracción II del artículo 31 constitucional (con base en los principios de igualdad, de certidumbre, de comodidad y de economía)⁽²⁾ y con ello determinar los principios constitucionales de la tributación, hoy vigentes en la fracción IV del numeral en cita; de 1812 a 1857 al aludir el tema impositivo, se cita en una sola ocasión en los textos analizados, el deber de contribuir a los gastos del Estado en “proporción” a los haberes de los gobernados.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1812: Constitución Política de la Monarquía Española

Constitución que se dicta en el nombre de Dios Todopoderoso, Padre, Hijo y Espíritu Santo, “autor y supremo legislador de la sociedad”, su Título I denominado: De la Nación Española y de los españoles, contempla en su Capítulo II “de los españoles”, el artículo 8. que indica: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

El territorio de las “Españas” entre otros, comprendía en la América septentrional a la Nueva España y la Península de Yucatán. Se contempla en el Título VII denominado “De las contribuciones”, un Capítulo Único, donde resaltan los artículos 339 y 340 que a la letra indican:

“ARTÍCULO 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

ARTÍCULO 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”

(1) Smith, Adam, *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, Publicaciones Cruz O, S.A., 1994, p. 408.

(2) Ver apéndice II.

1814: Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana

Constitución sancionada el 22 de octubre de 1814 en Apatzingán, con el objeto de sustraerse de la dominación extranjera y sustituir al despotismo de la monarquía española; su Título I denominado “Principios o Elementos Constitucionales”, contempla en el Capítulo V “De la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos”, el artículo 36 precisa que “Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa. El Capítulo VI “De las obligaciones de los ciudadanos” precisa que:

“ARTÍCULO 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obedecimiento absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

Por su parte, el Capítulo VIII “De las atribuciones del supremo Congreso”, bajo un subtítulo “Al supremo Congreso pertenece exclusivamente”:

“ARTÍCULO 113. Arreglar los gastos del Gobierno. Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos...”

1821: Tratados de Córdoba

Se instauraba en la “América” un imperio monárquico, constitucional moderado, en 17 artículos se establecía el tipo de nación, de gobierno, de administración, etc., pero en ninguna parte se establecía la forma de conformar su hacienda pública. El acuerdo fue rechazado por el gobierno de España.

1822: Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano

Con este se abolía la Constitución Española, quedando sin embargo, en su fuerza y vigor las leyes, órdenes y decretos promulgados anteriormente en el territorio del imperio hasta el 24 de febrero de 1821, en cuanto no pugnen con este, y con las leyes, órdenes y decretos expedidos, o que se expidieren en consecuencia con nuestra independencia. En la Sección Primera de Disposiciones Generales, Capítulo Único, el artículo 15 aludía al pago de las contribuciones en los siguientes términos:

“Art. 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado.”

1824: Acta Constitutiva de la Federación

Con su decreto, la nación mexicana se declara libre e independiente para siempre de España, adoptando para su gobierno la forma de república representativa popular federal. En el apartado relativo al “Poder Legislativo”, se contiene el artículo 13 que consigna que pertenece exclusivamente al congreso general dar leyes y decretos para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo.

1824: Constitución de los Estados Unidos Mexicanos

Reafirma la declaración de ser para siempre libre e independiente del gobierno español y de cualquier otra potencia. En su Título III “Del Poder legislativo”, en su “Sección Quinta” denominado “De las facultades del Congreso general”, se contiene el artículo 50, relativo a las facultades exclusivas del Congreso general, señalando entre otras, la relativa a (fracción VIII) fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.

1835: Bases Constitucionales Expedidas por el Congreso Constituyente

En ellas se manifiesta que la nación mexicana es soberana e independiente, mientras que el sistema gubernativo de la nación es el republicano, representativo popular. Su artículo 13 consigna que las leyes y reglas para la administración de justicia en lo civil y criminal, serán las mismas en toda la nación, y lo serán igualmente las que establezcan contribuciones generales.

1836: Leyes Constitucionales

En la “Primera” relativa a los “Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República”, el artículo 3 alude a las obligaciones del mexicano y en su fracción II establece el cooperar a los gastos del Es-

tado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan; mientras al congreso general de manera exclusiva, le corresponde decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse (fracción III, artículo 44, Tercera Ley Constitucional).

1843: Bases de Organización Política de la República Mexicana

Su Título II denominado “De los habitantes de la República”, contiene un artículo 9 que habla de los Derechos de los habitantes de la República, en la fracción XII consigna que: a ninguno podrá gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las Asambleas departamentales en uso de las facultades que les conceden estas bases. El Título III “De los mexicanos, ciudadanos mexicanos y derechos y obligaciones de unos y otros”, en su artículo 14 precisa que: es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.

1847: Acta Constitutiva y de Reformas

No hay referencia alguna a las obligaciones de los ciudadanos de la nación mexicana.

1847: Bases para la Administración de la República hasta la Promulgación de la Constitución

No hay referencia alguna a las obligaciones de los ciudadanos de la nación mexicana.

1857: Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos

Su Título I, Sección II “De los mexicanos”, en su artículo 31, fracción II establece que es obligación de todo mexicano: contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En la Constitución existe en el mismo título en cita, la Sección III “De los extranjeros” y en su artículo único (33) se contempla la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera que dispongan las leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país.

1917: Reforma a la Constitución de 5 de Febrero de 1857

El artículo 31 constitucional originario, que contemplaba en 1857 tan solo dos fracciones (I y II), subsiste respecto del título y denominación, el contenido de la fracción II original, con la reforma pasa a ser la fracción IV que establece: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta fracción IV del artículo 31 constitucional, sufre una reforma el lunes 25 de octubre de 1993, para incluir al Distrito Federal, aspecto que hasta esa fecha desde 1857 no se había contemplado; el texto vigente de dicha fracción es el siguiente:

“ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

III. LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE JUNIO DE 2011

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufre dos reformas trascendentales en el mes de junio de 2011, la primera de ellas se publica el día 6 y es la relativa a reformar los artículos 94, 103, 104 y 107 que inciden en el juicio de amparo, dando lugar a una nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, vigente a partir del pasado 3 de abril de 2013.

Fue un acontecimiento que cambió la historia del Poder Judicial de la Federación en México, dio lugar al inicio de la Décima Época respecto de la interpretación de las normas de nuestro orden jurídico nacional.

La idea del Poder Constituyente Permanente con esta reforma a la Carta Magna es, de que la institución de amparo vuelva a su origen: la prestación de un servicio público de importancia capital; para el buen funcionamiento de la República democrática; para evitar los abusos del poder; para garantizar nuestro régimen de libertades. Las reformas, le otorgan nuevas herramientas, nuevas

armas para atender los reclamos de justicia de la sociedad al Poder Judicial Federal, siendo entonces ahora, el juicio de amparo más ágil y más accesible para los individuos, al reconocerse al interés legítimo, como detonante de la actividad jurisdiccional: el nuevo texto constitucional, ordena que el acceso a la justicia federal sea más amplio, más abierto, no restringido, no exclusivo, no excluyente.

Esta reforma constitucional implicó que el juicio de garantías, se actualizara para contribuir a la construcción de un mejor futuro para todos. El alcance de la reforma constitucional en esta materia, no puede leerse separada de la otra gran reforma constitucional, la publicada el día 10 siguiente: La reforma constitucional en materia de “derechos humanos”, representó un cambio sin precedentes para el sistema jurídico mexicano en general y, en particular, para el sistema jurisdiccional federal. La reforma consiste en modificar la denominación del Capítulo Primero del Título Primero, pasando a ser de “Las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”; así como el primero y quinto párrafos del artículo 1o. en los siguientes términos:

“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

(...)

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

Se reforma además el segundo párrafo del artículo 3o.; el primer párrafo del artículo 11; el artículo 15; el segundo párrafo del artículo 18; el primer párrafo del artículo 29; el primer párrafo del artículo 33; la fracción décima del artículo 89; el segundo párrafo del artículo 97; el segundo y tercer párrafos del apartado B del artículo 102; y el inciso g) de la fracción segunda del artículo 105; la adición de dos nuevos párrafos, segundo y tercero, al artículo 1o. y recorriéndose los actuales en esa fecha en su orden; un nuevo párrafo segundo al artículo 11, los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto al artículo 29; un nuevo párrafo segundo al artículo 33, recorriéndose el actual en esa fecha en su orden y los nuevos párrafos quinto, octavo y décimo primero, recorriéndose los actuales en esa fecha en su orden, al artículo 102 del Apartado B.

La aplicación de las dos reformas constitucionales, inició una transformación sin precedente para la judicatura federal. La reforma constitucional en materia de amparo, redundó en una mayor legitimidad social del trabajo de la judicatura federal y, con ello, en una mayor independencia y libertad en su desempeño, mientras que la relativa a derechos humanos, además de reconocer ahora a estos, en lo que hasta esa fecha se contemplaba como “garantías individuales”, reconoce además los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales firmados por México, permite la interpretación conforme, da lugar al principio *pro personae* o *pro homine* y genera un deber para todas las autoridades y al Estado Mexicano mismo en materia de protección de los derechos humanos.

IV. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES HASTA JUNIO DE 2011

Es a partir de la Constitución de 1857⁽³⁾ en donde en el Título I, Sección I se reconocen los derechos del hombre, esta sección contenía los mismos en los primeros 29 artículos constitucionales.

(3) Texto conforme a DUBLAN, Manuel y José María Lozano, Legislación mexicana o colección completa de las disposiciones legislativas expedidas desde

Con la reforma que sufre la Constitución de 1857 el 5 de febrero de 1917 iguales que se le denomina como “a contribucional de 1857 se contenía en la contemplación de los principios constitucionales de la tr⁽⁴⁾, sufren cambios las denominaciones del título y sección, pasando a ser en ese momento “Título Primero” y “Capítulo I” bajo una nueva denominación: “De las garantías individuales”, contempladas en los primeros 29 artículos constitucionales. Es entonces el pasado 10 de junio de 2011, que la denominación del “Capítulo I” se reforma para denominarse a partir del día siguiente: “De los derechos humanos y sus garantías”.

Los entonces “derechos del hombre” y posteriormente “garantías individuales” hoy “derechos humanos y sus garantías”, han prevalecido en los primeros 29 artículos del texto constitucional, sin embargo, dentro de estos numerales, no se contemplan los principios constitucionales de la tributación: “La legalidad, la proporcionalidad y equidad tributaria”.

Los principios constitucionales de la tributación, se consignan en la fracción IV del artículo 31 constitucional (en el texto constitucional de 1857 la fracción II del mismo artículo 31 alude a ellos), donde se impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en todos los niveles de gobierno (Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes por parte de los gobernados, debiendo el legislador en consecuencia, crear leyes que permitan que todos los sujetos tributen en proporción directa a su propia capacidad contributiva, respecto de la riqueza gravada.

Si bien es cierto, este artículo 31 se encuentra fuera de los primeros 29 artículos que contemplaban garantías individuales, hoy derechos humanos y sus garantías, no menos cierto es, que el máximo órgano jurisdiccional del país, decretó a mediados de los años 80’s en jurisprudencia firme, que dichos principios al lesionarse, trastocaban garantías individuales.

V. LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

El ejercicio de las funciones de las autoridades legislativas y ejecutivas (administrativas) en México, se sujeta a una serie de reglas o lineamientos

la independencia de la República, edición oficial, México, 1877, tomo VIII, pp. 384-399.

(4) Texto conforme al *Diario Oficial*, Tomo V, 4a. Época, No. 30, Lunes 5 de febrero de 1917, pp.149-161.

constitucionales en su desempeño, ya que por el hecho de ser autoridades, estas no pueden actuar a su libre arbitrio en perjuicio de los gobernados, en el tema impositivo, su parámetro se encuentra en la fracción IV del artículo 31 constitucional, de donde derivan los principios constitucionales de la tributación, mismos que en diversas épocas jurisprudenciales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado de donde derivan las siguientes Tesis Jurisprudenciales:

a) Principio de legalidad:

El principio de legalidad tributaria es una característica de las contribuciones en México, éste deriva de la fracción IV del artículo 31 constitucional al establecer que son obligaciones de los mexicanos:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Una definición precisa del concepto del principio de legalidad tributaria, se plasma en la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 91-96, Primera Parte, visible en la página 173 que a la letra indica:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la ne-

cesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

PLENO

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

b) Principio de proporcionalidad y equidad:

La proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo; y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva.⁽⁵⁾ El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.⁽⁶⁾

Una definición precisa del concepto del principio de proporcionalidad y equidad tributaria, se plasma en la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 187-192, Primera Parte, visible en la página 113 que a la letra indica:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la ca-

(5) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; *Principios de derecho tributario*, 5ª. Ed, México, Limusa, 2013, p. 70.

(6) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; *op. cit.*, nota 6, p. 70.

pacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

PLENO

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

c) Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad como garantías individuales:

Una vez definidos los principios constitucionales de la tributación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es conveniente precisar que éstos han sido considerados por dicho órgano jurisdiccional en su momento, como garantías individuales, basta con revisar la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno del máximo órgano jurisdiccional en México, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 187-192, Primera Parte, visible en la página 111 que a la letra indica:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden

desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

PLENO

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmen 62, página 31, Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coagraviados (acumulados). 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Volúmenes 97-102, página 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 145-150, página 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade.

Volúmenes 181-186, página 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera " La Central ", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 46. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

CONCLUSIONES

1. La evolución en la denominación del Capítulo Primero, del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pasando a ser de “Las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”, permite identificar hoy, que los principios constitucionales de la tributación: legalidad, proporcionalidad y equidad, que en su momento por interpretación jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los consideró como “garantías individuales” a pesar de estar fuera de los primeros 29 artículos constitucionales que las contemplan, son derechos humanos.
2. Al establecer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida, ya que de no ser así, se estarían violentando derechos humanos en contra de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.
3. De acuerdo con el artículo 1º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado el 10 de junio de 2011, los jueces

están autorizados para realizar un control de convencionalidad “ex officio”, esto es, con independencia de que las partes lo invoquen, para que cuando el juzgador del amparo advierta que la norma general, acto u omisión reclamada de la autoridad responsable vulnera los derechos humanos del quejoso (los principios constitucionales de la tributación en este caso), debe abordar el estudio de esa violación, con independencia de que las partes invoquen o no dicha infracción en sus conceptos de violación o agravios, esta suplencia reviste una protección más amplia en cuanto al objeto, debido a que no se limita a violaciones de derechos humanos en materia de constitucionalidad y convencionalidad, sino también de legalidad.⁽⁷⁾

APÉNDICE

I. Jurisprudencia XXVII. 1º. (VIII Región) J/3 (10ª.)

[J]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 3; Pág. 1830.

SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN EL JUICIO DE AMPARO. PROCEDE CUANDO EL JUZGADOR ADVIERTA LA VIOLACIÓN DE DERECHOS HUMANOS.

De acuerdo con el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto vigente a partir del once de junio de dos mil once, todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos establecidos en aquella y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, interpretando las normas relativas a esos derechos de conformidad con dichos ordenamientos (principio de interpretación conforme) favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia (principio pro homine). Lo anterior, acorde con los principios de interdependencia, indivisibilidad, universalidad y progresividad, de los cuales se advierte que los derechos humanos se interrelacionan y dependen recíprocamente unos de otros

(7) Ver apéndice I.

y tienen como origen común la dignidad humana, por lo cual no es procedente relegar algunos para conceder prioridad a otros ni puede existir jerarquía entre ellos, lo que significa que todos los derechos humanos deben ser objeto de protección sin distinción alguna. En atención a lo expuesto y de conformidad con el artículo 103 de la Carta Magna, a las autoridades jurisdiccionales que conozcan del amparo les corresponde con mayor énfasis, en razón de sus funciones de impartición de justicia y conforme al objeto del citado juicio, “proteger” y “garantizar” los derechos humanos en las controversias sometidas a su competencia. Por su parte, los artículos 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y 25, numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establecen que toda persona tiene derecho a un recurso “efectivo” ante los tribunales competentes, que la amparen contra los actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución y esos instrumentos normativos. Asimismo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la tesis P. LXVII/2011 (9a.), de rubro: “CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.”, que los Jueces están autorizados para realizar un control de convencionalidad “ex officio”, esto es, con independencia de que las partes lo invoquen, pues dicha facultad no debe quedar limitada exclusivamente por las manifestaciones de los accionantes en cada caso concreto. En observancia de todo lo anterior, cuando el juzgador de amparo advierta que la norma general, acto u omisión reclamada de la autoridad responsable vulnera los derechos humanos del quejoso, debe abordar el estudio de esa violación, con independencia de que las partes invoquen o no dicha infracción en sus conceptos de violación o agravios, pues de esta manera se favorece el acatamiento de los principios señalados y se resguarda el efecto útil del juicio de amparo como medio para proteger y garantizar los derechos fundamentales, sin soslayar, desde luego, los presupuestos necesarios para suplir la deficiencia de argumentos, tales como que el juzgador tenga competencia, que el juicio sea procedente y que se respete la litis planteada. Esta suplencia complementa la prevista en la Ley de Amparo, ya que revela mayores alcances en cuanto al sujeto, al

proceder en favor de cualquier persona y no sólo en beneficio de determinados individuos, circunstancia que, sin embargo, no torna inoperante el beneficio regulado en dicha ley, pues éste reviste una protección más amplia en cuanto al objeto, debido a que no se limita a violaciones de derechos humanos en materia de constitucionalidad y convencionalidad, sino también de legalidad. Lo anterior deja entrever que si bien ambas clases de suplencia pueden concurrir en ciertos casos, en otros puede resultar procedente una u otra, de manera que la contemplada en la Ley de Amparo sigue teniendo plena eficacia en los supuestos que prevé.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA OCTAVA REGIÓN

AMPARO DIRECTO 132/2012 (EXPEDIENTE AUXILIAR 226/2012). 13 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Ramón Rodríguez Minaya. Secretaria: Claudia Luz Hernández Sánchez.

Amparo directo 356/2012 (expediente auxiliar 586/2012). Lizbeth Angélica Ancona Chuc. 10 de agosto de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Ybraín Hernández Lima. Secretario: Edgar Bruno Castrezana Moro.

Amparo en revisión 321/2012 (expediente auxiliar 863/2012). 5 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Ybraín Hernández Lima. Secretario: Edgar Bruno Castrezana Moro.

Amparo directo 613/2012 (expediente auxiliar 892/2012). Dalia del Socorro Rodríguez Palomo. 31 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Amparo en revisión 343/2012 (expediente auxiliar 964/2012). 15 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Nota:

Por ejecutoria del 28 de noviembre de 2012, la Primera Sala declaró sin materia la contradicción de tesis 287/2012 derivada de la denuncia de

la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis, al existir la jurisprudencia 1a./J. 29/2013 (10a.) que resuelve el mismo problema jurídico.

Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 313/2013, desechada por acuerdo de 2 de julio de 2013.

La tesis aislada P. LXVII/2011 (9a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro III, Tomo 1, diciembre de 2011, página 535.

Esta tesis es objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 385/2013, pendiente de resolverse por el Pleno.

II. Las cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general

- I. Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo de viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate o recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia.

- II. El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo a de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.
- III. Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad.
- IV. Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre

aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes: la primera, si la exacción o cobranza de él requiere una gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; la tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda.

BIBLIOGRAFÍA

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; *Principios de derecho tributario*, 5ª edición, México, Limusa, 2013, 223 pp.

SMITH, Adam; *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, Publicaciones Cruz O, S.A., 1994, 554 pp.

Constitución Política de la República Mexicana de 1857.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que Reforma la de 5 de Febrero de 1857.

Diario Oficial de la Federación del lunes 6 de junio de 2011.

Diario Oficial de la Federación del viernes 10 de junio de 2011.

www.juridicas.unam.mx

www.scjn.gob.mx

LA DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS FORZOSOS Y LA PRESCRIPCIÓN

Acuerdo N° 10-2019. Fecha del acuerdo: 19/02/2019
Resolución de Observancia Obligatoria N° 00460-Q-2019
Fecha de Publicación en el Peruano: 06/03/2019

José Nava Tolentino^(*)

1.- TEMA DE CONTROVERSIA

Tema 1: Determinar si corresponde ordenar, en la vía de la queja, la devolución de montos provenientes de embargos que fueron imputados a deuda materia de cobranza coactiva cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto a este aspecto.

Tema 2: Determinar los pagos forzosos que correspondería devolver cuando se concluye que ha operado la prescripción y la administración ha efectuado imputaciones en un procedimiento de cobranza coactiva.

2.- POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La -quejosa cuestiona el procedimiento de ejecución coactiva seguido con el Expediente N° 15722018, manifestando que la deuda materia de cobranza no resulta exigible coactivamente. Señala además que los valores materia de cobranza por concepto de Arbitrios Municipales e Impuesto Predial de los

(*) José Jorge Nava Tolentino. Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria

años 2012 y 2013 ya se encontraban prescritos a la fecha en que se efectuó su notificación, por lo que la Administración debió dejar sin efecto el referido procedimiento coactivo, precisando que la Resolución N° dos que desestimó la solicitud de suspensión del procedimiento coactivo en la que opuso la prescripción respecto: de la deuda coactiva, carece de una debida motivación, precisando que el plazo de prescripción es de 4 años y no de 6 años como sostiene la Administración. Asimismo, solicita que se declaren nulos los valores materia de cobranza y, refiere que los funcionarios de la Administración han incurrido en abuso de autoridad.

3.- POSICIÓN DE SUNAT

En respuesta a lo solicitado con el Proveído N° 1593-Q-2018 (foja 29), notificado el 11 de diciembre de 2018 (fojas 30 y 31), la Administración remitió el Oficio N° 033-2018-OEC/MPCH (foja 168), al que adjuntó, entre otra documentación, el Informe N° 178-2018/OEC/MPCH (fojas 165 a 167), en el que señaló que mediante Expediente N° 1572-2018, que se encuentra acumulado al Expediente N° 608-2018, se inició el procedimiento de ejecución coactiva respecto de la deuda contenida en diversas órdenes de pago y resoluciones de determinación; la AT indicó que contra dichos valores no se ha interpuesto recursos impugnativos; además que declaró infundada la solicitud de suspensión en la que se invocó la prescripción de la deuda correspondiente a los períodos 2012 y 2013 contenida en los valores materia de cobranza; que se trabaron embargos en forma de retención producto de los cuales se efectuaron imputaciones a la deuda materia de cobro, efectuándose su cancelación, por lo que el 1 de diciembre de 2018 dispuso la suspensión definitiva del procedimiento coactivo acumulador; y, que no se ha presentado demanda de revisión judicial.

Indicó finalmente que el numeral 38.1 del artículo 38° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de “Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, señala que se podrá presentar queja ante el Tribunal Fiscal contra las actuaciones o procedimientos del ejecutor y/o auxiliar coactivos que afecte directamente al obligado e infrinjan el procedimiento de cobranza coactiva para obligaciones tributarias con los gobiernos locales.

4.- POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal indicó que los temas antes citados han generado diversas interpretaciones, siendo que respecto al primer tema se suscitaron las

siguientes dos posiciones. Según la primera: “Procede ordenar, en la vía de la queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto”. En cambio, conforme con la segunda: “No procede ordenar, en la vía de la queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto, dado que el deudor tributario cuenta con la vía del procedimiento no contencioso de devolución”.

Que, asimismo, respecto al segundo tema también se han suscitado diversas interpretaciones. Según la primera: “Los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aun cuando la prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación”. De acuerdo a la segunda posición: “Los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron después de haberse opuesto la prescripción en el procedimiento de cobranza coactiva”. Finalmente, de acuerdo a la tercera posición: “Los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron en el procedimiento de cobranza coactiva después de haberse declarado la prescripción”.

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-10 de 19 de febrero de 2019 se aprobaron las primeras interpretaciones de ambos temas propuestos, esto es, que procede ordenar, en la vía de la queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto y; que los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aun cuando la prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

Según el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro años, y a los seis años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Asimismo, prevé que dichas acciones prescriben a los diez años

cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Por su parte, conforme con los artículos 47 y 48 del citado código, la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, pudiendo ser opuesta en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

A su vez, el artículo 49 del referido código prevé que: “El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitarla devolución de lo pagado”.

Ahora bien, conforme con el artículo 115 del Código Tributario, la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, siendo que según el artículo 116 del anotado código, la Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el mencionado artículo 115. Para tal efecto, se dispone que el mencionado funcionario tendrá, entre otras, la facultad de verificarla exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.

Por otro lado, indicó que, debe considerarse que conforme con el numeral 3) del inciso b) del artículo 119 del referido código, el Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza. En igual sentido, el artículo 16 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, dispone que ninguna autoridad administrativa o política podrá suspender el procedimiento, con excepción del Ejecutor quien deberá hacerlo, bajo responsabilidad, “cuando la deuda u obligación esté prescrita”.

El Tribunal Fiscal, en este marco normativo, y considerando el carácter de remedio procesal de la queja, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00226-Q-2016, de observancia obligatoria, ha interpretado que: “Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre la prescripción, cuando la deuda tributaria se encuentre en cobranza coactiva, -siempre que se deduzca previamente ante el Ejecutor Coactivo y éste, correspondiéndole emitir pronunciamiento, omita hacerlo o deniegue lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario”. Asimismo, que: “El pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede estar referido a la prescripción de la acción de la Adminis-

tración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como sobre la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”.

En los fundamentos de dicha resolución, en cuanto a los casos en los que corresponde al Ejecutor Coactivo emitir pronunciamiento, se señaló que:

“Por otro lado, conforme se ha anotado, según el artículo 116° del citado código, el Ejecutor Coactivo es quien ejerce las acciones de coerción para el cobro de la deuda tributaria, estando facultado, entre otros, para verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento.

Asimismo, debe considerarse que de verificarse que ha operado la prescripción, según lo prescrito por el artículo 119° del referido código y el artículo 16° de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, el procedimiento de cobranza coactiva debe ser concluido o suspendido, según corresponda.

Al respecto, se considera que los efectos de la prescripción implican una restricción o barrera para la Administración en relación con sus acciones de determinación, cobro y sanción, de forma que cuando aquélla es opuesta por el deudor tributario y se verifica que ha operado, debe concluirse la cobranza coactiva de la deuda, impidiéndose que ésta pueda ser exigida en dicha vía.

Por consiguiente, si el deudor tributario ejerce el derecho de oponer la prescripción ante el Ejecutor Coactivo durante el procedimiento de cobranza, éste debe analizar lo solicitado y emitir pronunciamiento pues si se determina que el plazo de prescripción ha transcurrido, no podrá exigir la obligación en la vía coactiva y deberá concluir el procedimiento”.

El ente colegiado, manifestó que al analizarse la facultad del Ejecutor Coactivo para analizar y emitir pronunciamiento sobre la prescripción, se señaló que de una lectura conjunta de los artículos 48, 112, 116 y 119 del Código Tributario y 16 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva “se advierte que es propósito del anotado código y de la mencionada ley que no se proceda a la cobranza coactiva cuando se verifica que ha operado la prescripción, otorgándose para tal efecto al deudor tributario el derecho de oponerla en cual-

quier momento del procedimiento administrativo, lo que incluye al coactivo” (énfasis agregado).

De otro lado, en el ámbito del Tribunal Fiscal, se indicó que la queja tiene por naturaleza ser un remedio procesal ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario, por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, por lo que permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes. En ese contexto, se concluyó que procede que el deudor tributario solicite al Tribunal Fiscal la corrección de las actuaciones del Ejecutor Coactivo cuando éste pretenda continuar con el procedimiento de cobranza coactiva de una deuda tributaria cuya prescripción le ha sido invocada y sobre lo cual no ha emitido pronunciamiento o ha denegado la petición.

En el supuesto analizado, el Tribunal Fiscal aprecia que el Ejecutor ha continuado el procedimiento de cobranza coactiva a pesar, que le ha sido invocada la prescripción y que se han realizado pagos forzosos a la deuda materia de cobranza. En tal sentido, para que el efecto del remedio procesal, esto es, de la queja, sea pleno, no solo debe analizarse la prescripción en dicha vía, sino que debe procederse a reponer el estado de cosas existente con anterioridad. En efecto, conforme con los fundamentos de la citada Resolución N° 0226-Q-2016, es propósito del Código Tributario y de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva que no se proceda a la cobranza coactiva cuando se verifica que ha operado la prescripción.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal, indica que, de manera similar a lo señalado en la Resolución N° 10499-3-2008, de observancia obligatoria, que ordenar la devolución del dinero embargado e imputado a la deuda materia de cobranza es consecuencia directa de haberse declarado fundada la queja en cuanto a la prescripción (lo que implica el levantamiento de medidas cautelares) y de su naturaleza de remedio procesal puesto que si ésta se declarase fundada y no se ordenase dicha devolución ello implicaría que la resolución del Tribunal Fiscal no tiene eficacia real.

Indica que si bien conforme con el Código Tributario, el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitarla devolución de lo pagado, no obstante, en el supuesto analizado, no existe un pago efectuado de forma voluntaria puesto que se trata de montos dinerarios imputados de manera forzosa a la deuda objeto de cobranza coactiva. En tal sentido, dado el carácter de

remedio procesal de la queja y en aplicación del artículo 47 del citado código, si la queja es declarada fundada en cuanto al extremo referido a la prescripción, debe ordenarse /a devolución de dichos pagos en la misma vía, los que fueron ingresados al fisco de manera forzosa.

De no procederse así también se desvirtuaría lo señalado anteriormente en el sentido que de una lectura conjunta de los artículos 48º, 112º, 116º y 119º del Código Tributario y 16 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva el propósito de las citadas normas es que no se proceda a la cobranza coactiva cuando se verifica que ha operado la prescripción.

Así, considerando dicho propósito y que la finalidad de la queja es corregir actuaciones y encauzar procedimientos, el Tribunal Fiscal considera que procede que se corrija las actuaciones del Ejecutor Coactivo que no emitió el pronunciamiento que correspondía en torno a la prescripción o que emitió un pronunciamiento que no es acorde a ley, lo que incluye la devolución los montos imputados en dicha vía.

De este modo, de forma similar a lo indicado en la citada Resolución N° 10499-3-2008, el Tribunal Fiscal considera que el deudor tributario no debe iniciar otro procedimiento distinto con la finalidad de obtener la devolución, puesto que la queja es la vía idónea para reencauzar el procedimiento reponiéndose el patrimonio del deudor tributario que se vio afectado con la medida cautelar.

El Tribunal Fiscal concluye que procede ordenar, en la vía de la queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto.

Señala, que al respecto, debe considerarse que en relación a la prescripción, Rubio Correa explica que su existencia obedece a razones de interés público. Así, para que las relaciones jurídicas adquieran un margen razonable de seguridad, se establecen plazos dentro de los que se pueden ejercer válidamente las acciones, transcurridos los cuales, aquéllas se modifican en lo que atañe al respaldo colectivo del aparato del poder. En tal sentido, agrega, cumplido el plazo prescriptorio, el interesado y los que se relacionen con él, podrán realizar sus actos en la seguridad que, quien antes tuvo un derecho, ya no puede reclamarlo activamente con éxito mediante la acción ante los tribunales. Por consiguiente, la prescripción tiende a estabilizar las relaciones y si-

tuaciones jurídicas en la sociedad y se fundamenta en el transcurso de un lapso determinado en la ley y en la inacción del titular del derecho para reclamado en circunstancias tales que no haya estado impedido de hacerlo²⁷.

Manifiesta que, en igual sentido, Vidal Ramírez señala que “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”. Al respecto, precisa que el decurso del tiempo es el que produce los efectos jurídicos necesarios para que opere la prescripción, siendo que, en el caso de la prescripción extintiva, el titular del derecho no podrá ejercer útilmente la acción que le es correlativa para hacer efectiva su pretensión.

Afirma que, en materia tributaria, la prescripción tiene relevancia puesto que limita el poder de la Administración frente a los contribuyentes, al circunscribir el ejercicio de sus facultades en determinados plazos. Asimismo, encuentra fundamento en el principio de seguridad jurídica.

Sobre el particular, afirma que, Fernando Junquera ha señalado que: “... no cabe duda de que es la seguridad jurídica el contrapunto de la justicia, pero lo más importante es que no podría ser de otro modo. Pues si, como hemos advertido, el principio de justicia en materia tributaria es un principio constitucional, el mismo sólo podía ceder ante otro principio igualmente constitucional, que en último término también atiende a criterios de justicia, como sucede siempre en las normas jurídicas”. A ello agrega que “...el fundamento de la prescripción debe venir, forzosamente, de la justificación a la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder, en este caso, ante el principio de seguridad jurídica (...) Es el segundo de los principios señalados, el de seguridad jurídica, el que predica que el cumplimiento de las obligaciones no puede encontrarse en situación de pendencia de forma indefinida, el que cobra mayor peso en esta confrontación”.

Así también, el Tribunal Fiscal, afirma que en la sentencia emitida en el Expediente N° 2132-2008-AA/TC, el Tribunal Constitucional, haciendo referencia a la exposición de motivos del Libro VIII del Código Civil, sobre prescripción y caducidad, ha señalado que la prescripción impide situaciones de indefinición, evitando así supuestos que afectan la seguridad jurídica y el orden público. Al respecto, señala que “la prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es el de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pen-

dientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio". A ello agrega que "La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Inquestionablemente, pues, la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social" (énfasis agregado).

En el mismo sentido, expresa que en los fundamentos de la Resolución N° 00161-1-2008, de observancia obligatoria, se ha señalado 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 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". (Énfasis agregado).

Ahora bien, el Tribunal Fiscal indica que, como se ha indicado anteriormente, conforme con el artículo 49 del referido código "El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado", por lo que, considerando lo expuesto, debe analizarse cuáles pagos deben ser materia de devolución cuando en el trámite de la cobranza coactiva se han realizado pagos forzosos respecto de la deuda materia de cobranza y el administrado ha opuesto la prescripción en la vía de la queja, la que es declarada fundada en cuanto a dicho extremo.

Y que como se ha indicado, mediante la prescripción se establecen plazos dentro de los que pueden ejercerse válidamente las acciones, transcurridos los cuales, se modifica la relación jurídica en lo que concierne al respaldo colectivo del aparato de poder, de forma que, si se tiene un derecho y no es ejercido dentro del plazo de prescripción, ya no puede ser reclamado activamente con éxito. Esto es, no puede ejercerse útilmente la acción. Así, como se ha indicado en la Resolución N° 00161-1-2008, quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma, perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho.

El Tribunal Fiscal, señala que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, la prescripción se sustenta en el transcurso del tiempo, de modo que, si

el titular de un derecho no ejercita su acción durante el tiempo establecido, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio. Así, el hecho de poderse oponer la prescripción en cualquier etapa del procedimiento administrativo y judicial evidencia el sustento de la prescripción, esto es, la seguridad jurídica, puesto que, de lo contrario, como explica el referido tribunal, se consolidarían situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas.

Manifiesta que, en tal sentido, cuando se declara que una acción ha prescrito, se constata un hecho que ha sucedido antes de dicha declaración, esto es, que ha transcurrido el tiempo previsto por ley para que ésta opere. Así, transcurrido el plazo de ley, aun cuando la Administración ejerza su acción, puede ser que, como señala Vidal Ramírez, ésta no haya sido ejercida de forma útil, o, como se indicó en la citada resolución N° 00161-1-2008, se haya perdido la oportunidad de hacer valer el derecho debido a la inacción por parte de la Administración Tributaria.

Lo señalado, a decir del Tribunal Fiscal, se corrobora, por ejemplo, cuando se analiza la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria cuando es opuesta en vía de excepción, como un medio de defensa, en un procedimiento contencioso tributario o cuando ya se ha iniciado la cobranza coactiva³⁶, esto es, cuando la Administración ya ha ejercido su acción y se concluye que aquélla ha operado. En efecto, en la Resolución N° 226-Q-2016, de observancia obligatoria, se ha señalado que cuando el ejecutor coactivo (o el Tribunal Fiscal, de ser el caso) analiza si ha operado la prescripción de la acción para determinar, se analiza si al momento de la notificación de la resolución de determinación ya había prescrito la acción para determinar la obligación tributaria. De similar forma, en el caso del procedimiento contencioso tributario, de verificarse que había transcurrido dicha acción, la resolución de determinación es dejada sin efecto dado que la Administración, en palabras de Rubio Correa, no cuenta con el respaldo colectivo del aparato del poder.

Asimismo, el carácter declarativo mencionado se aprecia en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal en las que una vez que se determinó que había transcurrido el plazo de prescripción, se ha señalado que carece de objeto analizar los demás actos de interrupción y/o suspensión del cómputo del plazo de prescripción alegados por la Administración.

El Tribunal Fiscal afirma a partir de estos ejemplos, que aun cuando la Administración haya ejercido su acción, el administrado puede oponerla pres-

cripción como un medio de defensa y el órgano encargado de resolver debe analizar si ya había transcurrido el plazo correspondiente antes de dicho ejercicio, y de ser el caso, declarar que ello sucedió.

Ahora bien, siguiendo el mismo razonamiento expuesto respecto de la acción, para determinar, en caso que la acción ejercida sea la de exigir el pago, cuando se opone la prescripción en la vía de la queja como un medio de defensa, lo que se verifica es si al momento en que se ejerció dicha acción, esto es, cuando se realizó el pago forzoso, la Administración lo hizo dentro del plazo de prescripción, de lo contrario, la consecuencia que de ello debe derivarse es dejarlo sin efecto.

Ello por cuanto las resoluciones que se pronuncian sobre la prescripción son de naturaleza declarativa en la medida que únicamente reconocen que ha transcurrido el plazo prescriptorio. En tal sentido, dado dicho efecto, cuando la prescripción es declarada, se reconoce un derecho que el administrado ganó desde el momento en que se configuraron los plazos establecidos normativamente, por lo que no puede señalarse, por ejemplo, que la acción de la Administración prescribe cuando ésta es declarada o cuando se notifica la resolución declarativa.

Cabe indicar, a decir del Tribunal Fiscal, que lo señalado no es contrario a lo dispuesto por el artículo 47º del Código Tributario, que establece que la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario puesto que en el supuesto analizado el deudor tributario ha opuesto la prescripción como un medio de defensa en la vía de la queja y es por ello que el Tribunal Fiscal analiza si ésta ha operado, pronunciamiento que tiene un efecto, esto es, restarle respaldo al ejercicio de la acción prescrita.

En tal sentido, el hecho que la Administración haya ejercido una acción no impide al deudor tributario oponer la prescripción como un medio de defensa ante dicho ejercicio ni enerva el hecho que el pago efectuado en el marco del procedimiento coactivo es forzoso, lo que ha sido previsto por el artículo 49 del citado código como pasible de devolución, sin distinción alguna. En efecto, el anotado artículo no distingue entre los pagos forzosos que se efectuaron antes de oponer la prescripción y los realizados después de ello, puesto que las únicas condiciones que establece dicha norma son que el pago no sea voluntario y que haya transcurrido la prescripción, cuya declaración no tiene efectos constitutivos. Por consiguiente, no cabe distinguir donde la ley no distingue.

Por tanto, se concluye que los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aun cuando la prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación”.

En ese sentido el Tribunal Fiscal señala en su fallo de observancia obligatoria, lo siguiente:

“Procede ordenar en la vía queja, la devolución de los montos imputados provenientes de embargos, cuando el administrado opone la prescripción en dicha vía y esta se declare infundada en cuanto a este aspecto.

Los pagos forzosos a devolver sin los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aún cuando a prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación”.

5.- COMENTARIOS Y POSICION DEL AUTOR:

El pronunciamiento del Tribunal Fiscal (TF) plantea un cambio de criterio a su propio fundamento en el año 2006, para lo cual analiza la esencia del concepto de la prescripción que se pasará a comentar.

En principio, indicar que la institución de la prescripción, que tiene como elementos constitutivos el transcurso del tiempo y la inacción encuentra su fundamento en la aplicación del principio de seguridad jurídica, el mismo que se justifica en la necesidad de poner término a la incertidumbre de las obligaciones ante la inacción por un tiempo determinado (Sala plena 2017-06). Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente (el subrayado es propio):

“La prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es el orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio.

(...) La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se

consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Incuestionablemente, pues la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias del orden social” (Expediente N° 2132-2008-AA/TC).

Definida la razón de ser de la prescripción y siendo que ella opera a pedido de parte, resulta necesario analizar el fallo del TF, es decir si los pagos forzosos producto de las acciones de embargo que se efectúen dentro del procedimiento de cobranza coactiva resultan válidos, cuando el tiempo regulado por el Código Tributario para que opere la prescripción ha transcurrido y no ha sido opuesta por el deudor tributario.

Para ello, indicar que el Tribunal Fiscal, en el pronunciamiento de observancia obligatoria N° 01194-1-2006, había considerado en sus considerandos el tema, precisando que era jurídicamente posible el accionar del ejecutor coactivo en tanto la prescripción no haya sido opuesta (el subrayado es propio):

“Cuando el administrado no hubiese deducido la prescripción ante el ejecutor coactivo y lo haga directamente ante el Tribunal Fiscal en vía de queja, este Tribunal Fiscal no podrá amparar dicha queja, procediendo se declare infundada, toda vez que **mientras la prescripción no haya sido invocada ante el ejecutor coactivo, éste no ha infringido el procedimiento de cobranza dada la prohibición de declarar de oficio la prescripción** conforme lo señalado en el artículo 47° del Código Tributario”.

Es decir, la prescripción solo puede ser declarada a pedido de parte y conforme al artículo 1992° del Código Civil, de aplicación supletoria, existe la prohibición de declarar de oficio la prescripción, agregando la norma civil que el juez no puede fundar sus fallos en la prescripción si no ha sido invocada. Nava⁽¹⁾, indica que la Administración no podría resolver una pretensión de prescripción no invocada u opuesta dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, y dado que la exigibilidad de la deuda tributaria la ejerce

(1) NAVA TOLENTINO, Jose J. “La Prescripción y Exigibilidad de la Deuda Tributaria”. Revista de Análisis Tributario AELE. Julio 2016. Pag.31

el ente recaudador dentro de la facultad de cobranza, este procedimiento y las acciones del ejecutor coactivo dentro de él resultan válidos y acordes al Código Tributario.

En esa línea, las acciones de embargo y los cobros realizados resultan amparados por la legislación peruana, considerando que la obligación tributaria no está extinguida y es exigible hasta el momento que el deudor tributario ejerza su derecho de oponerse al cobro o exigibilidad de la deuda a través de la “prescripción”. El autor refiere en este extremo al Dr. Marcial Rubio⁽²⁾ quien al referirse a quien tiene derecho a oponer la prescripción, al no oponerla debe cumplir con la pretensión exigida, (el subrayado es nuestro): “Si opta por no invocar la prescripción (pues para beneficiarse de ella está obligado a plantear la excepción correspondiente según el artículo 1992), entonces **se verá condenado a cumplir con la pretensión de su contraparte en la sentencia**”.

En ese orden de ideas el derecho viabilizado ante la autoridad administrativa es materia de pronunciamiento, no así el que no se alega, por ende deducida la prescripción en el procedimiento de cobranza coactiva, en ese estado corresponde analizar los efectos de dicha pretensión jurídica ante la Administración Tributaria.

Este criterio jurisprudencial, estuvo vigente desde el año 2006, y resultaba acorde con la doctrina del Derecho Civil, a decir de lo analizado por el Dr. Marcial Rubio, citado también por el Tribunal Fiscal en la Resolución materia de análisis, para efectos de entender los principios que la respaldan. La RTF de Observancia Obligatoria N° 00460-Q-2019, hoy plantea un esquema distinto, en la que bajo el esquema que la prescripción es declarativa, sus efectos se dan por el transcurso del tiempo y por ende todo pago forzado luego de dicho plazo puede ser materia de devolución, aun cuando se solicite con posterioridad a dicha fecha. No obstante, esta afirmación se aleja no solo de su anterior pronunciamiento de obligatoria observancia y de la doctrina civil, sino que le otorga un efecto jurídico al solo transcurso del tiempo, como si se tratase de la institución de la caducidad.

El efecto que otorga la Resolución del Tribunal Fiscal materia de análisis, le está otorgando un tiempo de vida al ejercicio del derecho de exigibilidad a la Administración Tributaria el cual hace vencer por el solo transcurso del tiem-

(2) Ibidem. pág. 33

po, no importando si se acciona de manera inmediata o varios años después (dentro del plazo de prescripción de la devolución); ya que aun cuando no se oponga la prescripción, toda acción del acreedor (en este caso de la Administración Tributaria que hace dicha función) resulta inválida y corresponde devolver los montos embargados luego de la fecha del plazo de prescripción.

Los derechos sustantivos, propios de la relación jurídica sustantiva, para que se viabilicen, deben ser alegados en la vía procesal pertinente, si surten efectos de pleno derecho, ya no corresponde hablar de la prescripción como excepción o mecanismo de defensa, sino de una institución jurídica muy similar a la caducidad que otorga efectos por el solo transcurso del tiempo. Ese esquema no es posible en el escenario civil en escenario jurisdiccional, bajo la misma institución jurídica, por lo que se estaría ante una categoría jurídica nueva, creada a partir de este pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Ese cambio de criterio jurisprudencial, si bien se sustenta en sus fundamentos, no explica el alejamiento del anterior criterio del año 2006, aún cuando en dicho pronunciamiento los fundamentos no fueron indicados en el fallo, sus considerandos como parte del análisis son válidos, y vinculantes, máxime si se trata de un pronunciamiento de observancia obligatoria.

Técnicamente hay un alejamiento de la institución de la prescripción, ya que el hecho que sea declarativo, no significa que procesalmente no deben ejercerse los derechos oportunamente para que ellos sean válidos y oponibles.

ASPECTOS IMPUGNABLES EN LA RECTIFICATORIA QUE RECOGE LOS REPAROS RELAZADOS EN UNA FISCALIZACIÓN

Acuerdo N° 23-2019. Fecha del acuerdo: 12/07/2019
Resolución de Observancia Obligatoria N° 07308-2-2019
Fecha de Publicación en el Peruano: 24/08/2019.

José Nava Tolentino^(*)

1. TEMA DE CONTROVERSIA

Determinar si cuando el deudor tributario acepta, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización y la Administración notifica, producto de dicho procedimiento, una resolución de determinación considerando lo determinado en la referida declaración rectificatoria, tales observaciones constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, susceptibles de controversia.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La recurrente sostiene que reitera lo afirmado durante el procedimiento de fiscalización y en su reclamación, esto es, que dado que el Requerimiento N° 0522160000812 fue emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, no correspondía que en su resultado se formularan reparos por operaciones no

(*) José Jorge Nava Tolentino. Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria

reales que no habían sido previamente señalados en anteriores requerimientos, asimismo, que la Administración no recibió sus descargos al resultado del citado requerimiento, tal como se aprecia en la respuesta a su solicitud de prórroga, así como tampoco ha considerado la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización respecto de las adquisiciones a sus proveedores, lo que vulnera su derecho de defensa.

Indica que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 señala que el 7 de diciembre de 2016 realizó un pago ascendente a S/. 17 571,00 por lo que los valores emitidos devienen en improcedentes.

Así también, que mediante escrito ampliatorio afirma que cumplió con responder y presentar lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0522160000812, sin que en este se hiciera mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores, no obstante, mediante su resultado, por primera y única vez le comunicaron los reparos, lo que vulnera su derecho a la defensa y al debido proceso, más aún si no se emitió ningún otro requerimiento que le permitiera contradecir los argumentos consignados en tal resultado y levantar las observaciones.

Aduce que se repararon las adquisiciones sin que se verificara que hubieran afectado las cuentas de resultados del ejercicio 2014, asimismo, que las guías de remisión solo fueron usadas como sustento de la recepción de los bienes mas no de su traslado puesto que sus proveedores eran quienes contrataban los servicios de transporte, además, que las obligaciones incumplidas por estos no pueden serle imputadas y que el hecho que no contaran con activos fijos y personal no implicaba que no tuvieran capacidad económica ni operativa para desarrollar sus actividades, observándose incluso que existían las direcciones consignadas en las facturas y nadie negó que vivieran en dichas direcciones.

Refiere que, si bien en el cruce de información los transportistas señalaron que no prestaron servicios de transporte a los proveedores, ello no se encuentra sustentado documentariamente.

Finalmente invoca el criterio adoptado en las Resoluciones N° 07849-5-2016, N° 12795-3-2012, N° 06440-52005 y N° 05352-2-2006.

3. POSICIÓN DE SUNAT

La Administración indica que como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejer-

cicio 2014, por operaciones no reales, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Asimismo, observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750622494 (folios 1844 a 1850), en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria presentada.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Sobre los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria, en el curso de un procedimiento de fiscalización, en el que la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido consideradas en todo o en parte por el deudor tributario en dicha rectificatoria y por las que la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación coincidente, en todo o en parte, con lo determinado en dicha declaración jurada rectificatorias, debe determinarse si las mencionadas observaciones, que fueron aceptadas por el deudor tributario, considerándolas al presentar su declaración jurada rectificatoria, constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, si son susceptibles de controversia.

El Tribunal Fiscal señala que, sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones. En efecto, conforme con la primera interpretación, dichas observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia en el procedimiento contencioso tributario, aun cuando en el valor emitido se detallen cuáles fueron las observaciones, e incluso si éste las recoge como “reparos”, puesto que no se ha

modificado la determinación del deudor tributario contenida en la declaración rectificatoria.

Así también, que según la segunda interpretación, aun cuando el deudor tributario haya considerado y recogido las observaciones que se hicieron en el procedimiento de fiscalización, presentando una declaración jurada rectificatoria, dichos puntos rectificadas han sido recogidos en la resolución de determinación como parte del fundamento de su emisión, la cual, es un acto administrativo que contiene el resultado de la labor de la Administración destinada a constatar si lo declarado por el deudor tributario es conforme a ley, por lo que no existe impedimento para cuestionar dichas observaciones, considerando que la finalidad del procedimiento de fiscalización es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria y que posteriormente, en el procedimiento contencioso tributario, corresponde evaluar los actos administrativos emitidos por la Administración que contienen dicha determinación, salvaguardando los derechos del deudor tributario¹⁰

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23 de 12 de julio de 2019, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: "Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."

El Tribunal Fiscal expresa diversos argumentos al respecto:

Que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

Así también que, conforme con lo señalado en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre contribuyente y Admi-

nistración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen.

Por otro lado, que de lo expuesto se aprecia que nuestra normativa reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar total o parcialmente la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y período concretos, determinación que supone una acción única, integral y definitiva, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario, por lo que una vez efectuada ésta y plasmada en una resolución de determinación, culmina la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente, estando impedida de desconocer sus propios actos.

Indica el Tribunal Fiscal que, en los fundamentos de la Resolución N° 04638-1-2005 se indicó que es reconocida la obligación de la Administración Tributaria de respetar sus propios actos de determinación siendo que la liquidación de la Administración es un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone su declaración de voluntad sobre el an y el quantum de /a obligación tributaria material, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto.

Indica que, finalizado el procedimiento de fiscalización, se advierte que por un lado, hay una limitación para el deudor tributario puesto que el artículo 88 del Código Tributario prevé que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° del anotado código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. Igualmente, por otro lado, la determinación de la Administración Tributaria se entiende única, integral y definitiva salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario.

A su vez, manifiesta lo siguiente:

Que, en efecto, mediante dicha declaración determinativa, que constituye un acto voluntario y formal, se reconoce una situación jurídica tributaria ante la Administración Tributaria, esto es, su finalidad es manifestar una reali-

dad jurídica. Como explica Talledo, el resultado que se pretende con esa determinación es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos señalados en ésta, por lo que en general, la descripción de la situación jurídica realizada por el deudor tributario en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente.

Manifiesta que, cuando finaliza la fiscalización con la notificación de una resolución de determinación, puede que no exista discrepancia entre lo determinado por el administrado y lo determinado por la Administración, siendo que la coincidencia puede deberse a que durante el trámite del procedimiento el administrado ha presentado declaraciones juradas rectificatorias que han surtido efectos, mediante las que ha considerado observaciones que la Administración detectó.

Y que, en efecto, puede ocurrir que finalizada la fiscalización su resultado coincida con lo determinado y declarado por el administrado, ya sea porque desde un inicio lo declarado es conforme a ley o porque en el trámite de la fiscalización el administrado rectificó su declaración antes de la notificación de la resolución de determinación. El Tribunal indica que estos dos supuestos tienen en común la concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración, por lo que la resolución de determinación reflejará dicha concordancia y tendrá como única finalidad poner fin al procedimiento de fiscalización. Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta.

Y, por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como "reparos", dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración.

Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al

acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso, como se ha explicado anteriormente, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.

De otro lado, expresa que, debe tenerse presente que si se aceptase que es posible que el Tribunal Fiscal revise las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración y de ser el caso, revoque la resolución apelada, no puede perderse de vista que la declaración jurada que presentó el administrado no podrá ser modificada por éste (porque ya culminó la fiscalización), ni ha sido modificada por la Administración (porque emitió una resolución de determinación conforme con dicha declaración) ni puede ser modificada en el procedimiento contencioso tributario.

Así el Tribunal Fiscal, indica que dicha declaración se mantendrá inalterada aun cuando este se pronuncie sobre las observaciones que formuló la Administración y que fueron consideradas por el administrado al presentar su declaración jurada rectificatoria, por lo que la Administración podría, por ejemplo, girar una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, la que se considerará emitida conforme a ley en tanto se atenga a dicha declaración. Asimismo, en caso de que la declaración rectificatoria presentada implique la determinación de una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada, quedará acreditada /a comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario

Finalmente, el Tribunal Fiscal resuelve como criterio lo siguiente:

“Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.”

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El Tribunal Fiscal en este pronunciamiento, si bien mantiene el esquema de los resultados de una fiscalización para hacer referencia a la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario y en ella indicar la inexistencia de reparos o acotaciones, máxime si las observaciones de la Administración Tributaria fueron consideradas por el propio deudor tributario a través de una declaración rectificatoria.

Por ello en dicho escenario, se afirma la no discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración, por ende, al no existir reparos no son susceptibles de controversias, es decir de ser impugnados.

Una primera lectura podría conllevar a que no se está respetando el derecho constitucional de contradicción o defensa como garantía de un debido proceso y que prescribe el artículo 139° numeral 3), así como el numeral 1.2 del artículo IV del Título preliminar de la ley 27444. Ya que el administrado podría alegar que todo acto administrativo es susceptible de ser impugnado por la propia esencia del debido proceso.

No obstante, cuando el acto administrativo es consecuencia de la propia auto declaración, sea por de manera voluntaria o inducida por la Administración Tributaria, en un procedimiento de fiscalización, para lo cual presenta una declaración rectificatoria, es claro que, en ambos escenarios, la voluntad del deudor tributario es manifestada con eficacia jurídica.

Cuando, se da la propia declaración del administrado, el artículo 78° del Código Tributario señala que, ante el no pago de lo declarado como tributo a pagar corresponde la emisión de una orden de pago. A su vez, el artículo 136° del Código Tributario establece que para interponer reclamación contra la orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario. Este requisito del pago previo, es una situación disimil al "solve et repete", que está proscrito en nuestro sistema jurídico.

Respecto al solve et repete, el Tribunal Constitucional (TC), en el expediente EXP. N.º 3741-2004-AA/TC, se señaló su proscripción al afirmar lo siguiente (el subrayado es propio):

“Debe recordarse, a modo de precedente jurisprudencial, que en la sentencia N° 3548-2003-AA/TC, con ocasión de declarar que el principio *solve et repete* era contrario al derecho de acceso a la jurisdicción, se estableció que el condicionamiento del pago previo para impugnar una decisión de la Administración Tributaria constituía una restricción desproporcionada que la hacía contraria a la Constitución. Hoy, con igual fuerza, debe afirmarse que también el pago, ya no de la multa como ocurría en el caso del “pague primero y reclame después”, sino de la tasa para enervar la multa, mediante el recurso impugnativo respectivo, constituye igualmente una interferencia económica del derecho de acceso a la jurisdicción que como derecho constitucionalmente reconocido no puede ser condicionado bajo ningún supuesto.”

El máximo intérprete constitucional, hizo el deslinde del reclamo de la orden de pago con el “*solve et repete*”, por tratarse de situaciones sustancialmente distintas, afirmando en el expediente N° 4242-2006-PA/TC lo siguiente:

El Tribunal Constitucional señala que en el caso que originó el precedente constitucional de la prohibición del principio “*solve et repete*” fue una situación sustancialmente distinta a la exigencia del pago previo de la orden de pago.

la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78° del Código Tributario.

El Tribunal Constitucional señala que el requisito del pago previo a la impugnación no se origina de un acto de la propia Administración, sino en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene “certeza”, la cual se genera por la propia declaración del contribuyente.

Los tributos han sido liquidados por el contribuyente y que ha reconocido cual es el monto del tributo que debe pagar, se

deben establecer mayores exigencias para que pueda quedar suspendido el procedimiento de ejecución coactiva iniciado para el cobro de las órdenes de pago, señalando asimismo que la consecuencia lógica de un reclamo extemporáneo sería continuar con la cobranza de la deuda conforme al artículo 115° del Código Tributario, aun cuando el recurrente opte por apelar dicha decisión, pues de hacerlo carecería de habilitación legal

Esta jurisprudencia constitucional determina que la “orden de pago” es consecuencia de la auto declaración del propio deudor tributario y como tal **resulta exigible de manera inmediata** a su declaración y notificación y para su impugnación requiere el pago previo, salvo la situación excepcional en que la cobranza podría devenir en manifiesta improcedencia para lo cual resulta impugnable dentro de los 20 días de notificada.

Lo manifestado respecto de la orden de pago, la certeza de la misma y su lógica de su impugnación, consideramos resulta lo propio si dentro de una fiscalización la voluntad del deudor tributario es declarar por voluntad propia (a través de una rectificatoria), aun cuando ella provenga de observaciones de la Administración Tributaria; en otras palabras, si bien la fiscalización a través de la resolución de determinación se 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; cuando el deudor tributario fiscalizado lo declara por voluntad propia, el acto más idóneo ante su no pago es una orden de pago y en ella seguir las reglas ya definidas en la norma tributaria para su exigibilidad y para su impugnación.

En una fiscalización en el que no hay reparos, y en la que se dio una declaración rectificatoria, lo más idóneo es se sigan los efectos de dicho acto volitivo del deudor tributario, ya que los “reparos” son “sustituidos” por la “propia declaración del deudor tributario” en consecuencia deben seguirse los efectos de este último acto del deudor tributario.

Si la declaración rectificatoria es parte de una determinación mayor, como por ejemplo en una declaración anual, la resolución de determinación correspondería emitirse por aquello que es reparado y no por lo aceptado o declarado por el propio deudor tributario.

En suma, si la declaración rectificatoria sustituye el 100% de los reparos, deben seguirse los efectos jurídicos de esta declaración del deudor tributario, y no necesariamente una resolución de determinación que como acto administrativo, no determina deuda alguna y genera una expectativa de derecho de contradicción que no corresponde, ya que la declaración jurada rectificatoria auto determina el tributo y su no pago, genera la orden de pago que ya tiene las reglas establecidas en el Código Tributario y ratificadas por el Tribunal Constitucional, partiendo de a certeza de la auto declaración.

LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA Y LA VIGENCIA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

Acuerdo N° 31-2018. Fecha del acuerdo: 16/08/2018
Resolución de Observancia Obligatoria N° 02911-Q-2018
Fecha de Publicación en el Peruano: 12/10/2018.

José Nava Tolentino^(*)

1. TEMA DE CONTROVERSIA

Determinar si debe ordenarse la devolución del dinero que fue embargado mediante una medida cautelar previa y que posteriormente fue imputado a deuda materia de cobranza coactiva, cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que la quejosa cuestiona la medida cautelar genérica trabada mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida en el procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063218351 hasta por la suma de S/ 29 029,00 sobre el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 y que se haya retenido e imputado tal importe a la deuda materia de cobro en dicho expediente, pues sostiene que dicha suma proviene del procedimiento de medidas cautelares previas tramitado con Expediente

(*) José Jorge Nava Tolentino. Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria

N° 0230090002254, el cual fue integrado al procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063160490, acumulado al Expediente N° 0230062982576, los que fueron dejados sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por lo que el referido procedimiento de medidas cautelares previas quedó sin efecto desde que se produjo dicha integración y, de otro lado, el Expediente N° 0230063218351 también debió ser dejado sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por encontrarse acumulado al Expediente N° 0230062982576, por lo que solicita se deje sin efecto la Resolución Coactiva N° 0230076445666 y las demás resoluciones coactivas en la parte que se encuentren vinculadas a ésta, así como la devolución del indicado monto indebidamente imputado.

Que sin embargo, la quejosa nuevamente acude en queja a este Tribunal debido a que mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida en el Expediente N° 0230063218351 se dispuso trabarle una medida cautelar genérica hasta por la suma de S/ 29 029,00 sobre el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 y retener e imputar este importe a la deuda materia de cobro en tal expediente, lo que alega resulta indebido, dado que dicho importe proviene del procedimiento de medidas cautelares previas tramitado con Expediente N° 0230090002254, el cual fue integrado al procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063160490, acumulado al Expediente N° 0230062982576, los que fueron dejados sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por lo que el referido procedimiento de medidas cautelares previas quedó sin efecto desde que se produjo dicha integración y, de otro lado, el Expediente N° 0230063218351 también debió ser dejado sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por encontrarse acumulado al Expediente N° 0230062982576, por lo que solicita se deje sin efecto la Resolución Coactiva N° 0230076445666 y las demás resoluciones coactivas en las partes que se encuentren vinculadas a ésta, así como la devolución del indicado monto indebidamente imputado.

3. POSICIÓN DE SUNAT

La Administración Tributaria indica en respuesta a lo solicitado, que mediante la Resolución N° 00530-Q-2018 y el Proveído N° 0925-Q-2018 (fojas 28 y 113)¹, remitió los informes de fojas 86 a 92 y 254 a 258, en los que indicó que después de tomar conocimiento de la Resolución N° 20 emitida en el Expediente 17622-2016-0 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso

Administrativo Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076384131 dispuso desacumular el Expediente N° 0230063160490 del Expediente N° 0230062982576 (acumulador), y que en cumplimiento de lo ordenado por este Tribunal en la Resolución N° 04211-Q-2017 dispuso desacumular los Expedientes N° 0230063133253, 0230063218351, 0230063030735 y 0230063272184 del Expediente N° 0230062982576, convirtiéndose este último en uno de tipo independiente. Además informó que declaró la nulidad de los procedimientos coactivos indebidamente iniciados con Expedientes N° 0230063160490, 0230062982576 y 0230063030735 y dispuso levantar los embargos trabados en éstos, los que no fueron ejecutados, por lo que al no existir importes retenidos indebidamente no correspondía ordenar devolución alguna en los términos establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 y 08879-42009, precisando que los únicos montos imputados a las deudas materia de cobro en el Expediente N° 0230063160490 provienen de las retenciones ordenadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917, 0230074400989 y 0230074231586 emitidas en el procedimiento de medidas cautelares previas iniciado con Expediente N° 0230090002254.

Que asimismo señala que en atención a la nulidad declarada mediante la aludida Resolución N° 20 se realizaron diversos actos a fin de revertir las actuaciones hasta el momento en que ocurrió la causal de nulidad, entre éstos, se declaró nula la conversión de las referidas medidas cautelares previas en definitivas y su integración al Expediente N° 0230063160490 acumulado al Expediente N° 0230062982576, y mediante las Resoluciones de Intendencia N° 0241800817120/SUNAT y 0241800817121/SUNAT se autorizó la devolución de oficio de los montos imputados a través de cheques que consignó en el Banco de la Nación hasta la fecha de caducidad de las anotadas medidas cautelares previas, emitiéndose los Certificados de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 a 2018001900078 y 2018001900081 a 2018001900092.

Que finalmente indica que mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida en el Expediente N° 0230063218351, el cual se inició conforme a ley según lo señalado en la Resolución N° 04211-Q2017, se dispuso trabar una medida cautelar genérica por la suma de S/ 29 029,00 sobre el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 emitido por S/ 34 711,00, el cual ha sido imputado a la deuda materia de cobro en dicho

expediente coactivo, y mediante la Resolución Coactiva N° 0230076449060 se dispuso entregar a la quejosa el saldo del indicado certificado de depósito ascendente a S/ 5 682,00.

Sobre el particular, precisa que según lo informado por la Administración y se verifica de las Resoluciones Coactivas N° 0230075087125, 0230075087179 y 0230075102873 (fojas 183 a 185, 256 y 257), los montos que se imputaron a las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa materia de cobro en el Expediente N° 0230063160490, que fue dejado sin efecto conforme con lo señalado en la Resolución N° 20 y la Resolución N° 04211-Q-2017 antes mencionadas, provienen de los importes obtenidos y consignados en el Banco de la Nación como consecuencia de las medidas cautelares previas ordenadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989.

4. POSICION DEL TRIBUNAL FISCAL

Sobre el particular, en primer lugar precisa el Tribunal Fiscal que según lo informado por la Administración y de la verificación de las Resoluciones Coactivas, los montos que se imputaron a las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa materia de cobro en el Expediente N° 0230063160490, que fue dejado sin efecto conforme con lo señalado en la Resolución N° 20 y la Resolución N° 04211-Q-2017 antes mencionadas, provienen de los importes obtenidos y consignados en el Banco de la Nación como consecuencia de las medidas cautelares previas ordenadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989.

En tal sentido, indica que, a fin de establecer si en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017 procedía ordenar la devolución de los importes retenidos e imputados a las deudas contenidas en el Expediente N° 0230063160490, se requiere en primer término determinar si debe ordenarse la devolución del dinero que fue embargado mediante una medida cautelar previa y que posteriormente fue imputado a deuda materia de cobranza coactiva, cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja.

El Tribunal Fiscal indica que, al respecto, se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera, debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es

indebido y se declare fundada la queja. En cambio, conforme a la segunda, no debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa, correspondiendo ordenar en este supuesto que se deje sin efecto la imputación realizada.

Al respecto, indica que de la lectura de los fundamentos de la Resolución N° 10499-3-2008 aprecia que en ésta se señaló que: "... si bien el artículo 101° del Código Tributario no establece de manera expresa que una de las atribuciones del Tribunal Fiscal sea ordenar la devolución de bienes embargados indebidamente, ello se encuentra implícito y es consustancial a su competencia de resolver las quejas presentadas prevista por el numeral 5) del citado artículo (...) ordenar la devolución de los bienes que fueron embargados indebidamente constituye un efecto directo de disponer el levantamiento de las medidas cautelares que fueron adoptadas por la Administración en el procedimiento coactivo respecto del cual se declara fundada la queja': (énfasis agregado).

De lo anotado se advierte que la resolución citada hace expresa alusión al levantamiento de medidas cautelares que fueron adoptadas en el procedimiento coactivo analizado en queja, no así a aquéllas que fueron adoptadas con anterioridad.

Ello se explica porque al tratarse de una medida cautelar trabada al interior de un procedimiento coactivo que fue iniciado o seguido de manera irregular, al declararse fundada la queja y ordenarse el levantamiento del embargo, la consecuencia es que se proceda a la devolución del importe retenido e imputado a la deuda materia de cobranza. No obstante, dicha consecuencia no puede aplicarse en los casos en que el embargo se trabó dentro de una medida cautelar previa, pues se trata de un supuesto distinto.

El Tribunal Fiscal indica que, debe considerarse que según lo indicado en los fundamentos de la citada Resolución N° 10499-3-2008 "... conforme con la naturaleza de remedio procesal de la queja, cuando el Tribunal Fiscal determine que un procedimiento de cobranza coactiva no ha sido debidamente iniciado o seguido, ya sea porque no se acreditó la existencia de deuda exigible coactivamente o porque el procedimiento no se inició con arreglo a ley, o se establezca que la Administración infringió el procedimiento establecido para su tramitación y se verifique que se han adoptado y ejecutado las medidas

cautelares trabadas, procede que el citado Tribunal disponga el levantamiento de las medidas cautelares así como la adopción de las acciones necesarias a fin de reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento” (énfasis agregado).

Indica que, al ser la queja un remedio procesal, declararla fundada implica reponer el estado de cosas al existente antes de la vulneración al procedimiento, lo que en el supuesto analizado sucede al iniciarse o proseguirse una cobranza que no es conforme a ley. Por tal motivo, en el supuesto analizado, reponer las cosas al estado anterior a la vulneración implicaría mantener la situación del administrado antes del inicio de dicho procedimiento, siendo que en ese momento existía una medida cautelar previa (embargo en forma de retención), por lo que no debe ordenarse la devolución del importe retenido. Dicha situación difiere de los casos en los que la medida cautelar se traba dentro del procedimiento coactivo puesto que antes de iniciarse el procedimiento, la medida cautelar no existía.

En tal sentido, corresponderá mantener la situación del administrado previa a la cobranza coactiva y, en consecuencia, si bien debe dejarse sin efecto la ejecución de la medida (imputación), deberá mantenerse el importe retenido, dado que dicha retención fue consecuencia de una medida cautelar previa. No obstante, si al momento de resolverse la queja se verifica que la medida cautelar previa ha caducado, corresponderá que se ordene su levantamiento y la devolución del importe retenido.

De otro lado, el Tribunal manifiesta que, concluida la cobranza, si la deuda es exigible coactivamente, no hay impedimento para que la Administración inicie un nuevo procedimiento coactivo conforme a ley, de manera que, si en ese lapso las medidas cautelares previas trabadas mantienen su vigencia, se convertirán recién en definitivas. Como se aprecia, en este supuesto, de ordenarse la devolución del dinero retenido e imputado no solo se iría más allá del propósito de la queja en tanto remedio procesal, sino que ello significaría ordenar el levantamiento de una medida cautelar previa cuyo sustento no ha sido materia de cuestionamiento.

Señala el ente colegiado que, en tanto previas, las anotadas medidas encuentran sustento en los supuestos excepcionales previstos por el Código Tributario para su adopción, en tal sentido, mientras no se determine que han sido indebidamente trabadas por carecer de sustento, deben mantener su vigencia por el plazo de ley y por consiguiente, concluye que no debe ordenarse

la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada.

El Tribunal Fiscal establece como fallo:

“No debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada”.

5.- COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En este pronunciamiento del Tribunal Fiscal, resulta importante tener claro la diferencia conceptual que existe entre una Medida Cautelar (previa) y una Medida de Ejecución⁽³⁾ (procedimiento de cobranza coactiva), lo que coadyuvará a entender este deslinde que hace el Tribunal Fiscal al analizar la nulidad generada por la queja generada en el procedimiento de cobranza coactiva (que es uno de ejecución).

Al respecto, indicar que por el rol que cumplen ambas instituciones jurídicas en un procedimiento administrativo o judicial son disímiles. Es decir, el embargo, entre otras medidas como forma de afectación específica de los bienes o derechos del deudor, puede manifestarse como medida cautelar o medida de ejecución.

Las Medidas Cautelares, a través de un embargo, en esencia buscan la eficacia de la pretensión principal en un proceso definitivo, a efectos que este no resulte ineficaz al momento de la sentencia, donde probablemente un deudor tributario pueda desprenderse de su patrimonio, y es ahí donde la medida cautelar asegura el pago.

(3) NAVA TOLENTINO, José y otros. Tratado de Derecho Procesal Tributario. 2 Tomos. Pacífico Editores. Lima, abril 2012. pág. 213.

José Luis Gil⁽⁴⁾ afirma sobre las medidas cautelares que: “La razón de ser de la justicia cautelar, en el proceso en general, se encuentra en la necesidad de evitar que el lapso de tiempo que transcurre hasta que recae un pronunciamiento judicial firme suponga la pérdida de la finalidad del proceso. Con las medidas cautelares se trata de asegurar la eficacia de la resolución que ponga fin al proceso.”

Las Medidas Cautelares lo regulan los artículos 56° al 58° del Código tributario, en la que se pueden adoptar este tipo de acciones incluso cuando no se hayan emitido resoluciones de determinación de la deuda tributaria, a propósito de una fiscalización. En otras palabras, aún no existiendo deuda firme y, a efectos, de garantizar su cobranza resulta posible que la Administración Tributaria adopte este tipo de medidas que la norma peruana la ha tipificado como Medida Cautelar Previa, ello por cuanto resulta anterior a un procedimiento coactivo.

En el procedimiento de cobranza coactiva⁽⁵⁾, cuando la deuda es exigible, el tema de fondo ya se discutió, o se vencieron los plazos para la impugnación de la deuda tributaria. En consecuencia, la Administración Tributaria para hacer efectivo el pago de la deuda tributaria puede proceder a la ejecución forzada de los bienes del deudor.

Es decir, el embargo como medida de ejecución cumple un rol distinto al de una medida cautelar, ya que no busca garantizar una acreencia para que el proceso no resulte ineficaz, sino que en esta etapa lo que pretende la medida de embargo es empezar la ejecución forzada para el cobro efectivo de la acreencia porque ya se está en una etapa final del procedimiento como si fuera una sentencia en última instancia.

En ese escenario, la Resolución del Tribunal Fiscal en análisis, se encuadra justamente en estos dos procedimientos que tienen finalidades distintas y por ello claramente se puede distinguir, que, al ser procedimientos distintos con fines distintos, la nulidad del procedimiento de Medida Cautelar Previa al ser uno distinto e independiente al posterior de Cobranza (ejecución) no puede afectado por este último, al ser posterior, aun cuando se integre al él posteriormente.

(4) Citado por Nava en Tratado de Derecho Procesal Tributario. pág. 214.

(5) *ibidem*.

En ese sentido, un procedimiento de ejecución o de cobranza al ser nulo por debido, lo afecta como tal con los efectos propios de la nulidad y al retornar al estado anterior, implica se retorne al estado anterior del de cobranza coactiva y ello implica el procedimiento de medida cautelar previa con sus embargos adoptados, sin ser afectados, con lo cual en tanto no se hayan dado los plazos de caducidad que establece el artículo 57° y 58° del Código Tributario, y conforme estableció el Decreto Legislativo N° 1263, Vencidos los plazos (...) sin necesidad de declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración Tributaria a ordenar su levantamiento, no pudiendo trabar nuevamente la medida cautelar, salvo que se trate de una deuda distinta.

Este criterio de caducidad, fue un cambio del que estableció el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 3122-10-2010 cuando se resolvió lo contrario (el subrayado es propio):

Que de otro lado, corresponde precisar que sin bien en atención al artículo 57° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo 953, **no existe impedimento para que una vez caducada una medida cautelar previa la Administración adopte con posterioridad otra medida cautelar previa si se verifica alguno de los supuestos previstos en el artículo 56° del Código Tributario, también lo es que para la adopción de dicha nueva medida el ente fiscal debe evaluar si en la oportunidad de la emisión de la resolución que las dispone el contribuyente se encuentra comprendido en alguna de las mencionadas causas**, lo que implica que en tal resolución se deba motivar expresamente su adopción –mediante una relación concreta y directa de los hechos probados y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado-, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Entonces, los embargos adoptados dentro de un procedimiento de medida cautelar previa corresponde se mantengan vigentes, en tanto se encuentren dentro del plazo de caducidad; no correspondiendo ser afectados por las nulidades que sucedan en el procedimiento de ejecución o de cobranza coactiva que es posterior, independiente y con finalidades y características disímiles a su predecesor como el de medida cautelar (previa).

EL FRACCIONAMIENTO Y LA RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN

Acuerdo N° 2017-02. Fecha del acuerdo: 14/02/2017
Resolución de Observancia Obligatoria N° 2017-3-01447
Fecha de Publicación en el Peruano: 24/03/2017.

José Nava Tolentino^(*)

1. TEMA DE CONTROVERSIA

Determinar si el criterio referido a que “La presentación de una solicitud de fraccionamiento no determina la pérdida de la prescripción ya ganada”, es recurrente conforme con lo establecido por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por ley N° 30264, y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que el recurrente sostiene que a la fecha en que solicitó el fraccionamiento ya había prescrito la acción de cobro de la Administración respecto de las deudas autoliquidadas de agosto de 1997 a enero de 2007, precisando que el mencionado acogimiento no constituye una renuncia a la prescripción ya ganada, invocando a tal efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7014-2-2003, 451-5-2002, 8869-1-2008 y 16301-10-2013, por lo que solicita se revoque la apelada.

(*) José Jorge Nava Tolentino. Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria

3. POSICIÓN DE SUNAT

La Administración manifiesta que no ha operado la prescripción, toda vez que se han producido actos de interrupción y/o suspensión, asimismo, precisa que la solicitud de acogimiento a un fraccionamiento constituye renuncia de la prescripción.

Indica que mediante escrito presentado el 7 de enero de 2016 (folios 83 a 86), el recurrente solicitó la prescripción respecto, entre otros', de la facultad de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Intendencia N° 1230170026180 de 30 de marzo de 2013.

Manifiesta que de acuerdo con el criterio establecido en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 02844-5-2002 y 09858-10-2013, entre otras, el otorgamiento de un fraccionamiento y/o aplazamiento, así como su pérdida no produce la novación de las deudas acogidas a ese beneficio, de manera que las obligaciones que incumplen los contribuyentes al dejar de pagar las cuotas de fraccionamiento otorgado dentro de los plazos establecidos, son las mismas obligaciones originalmente acogidas.

Indica que el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 11996-4-2013, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido que: "Corresponde que la Administración Tributaria emita pronunciamiento respecto de una solicitud de prescripción referida a deuda acogida a un fraccionamiento y/o aplazamiento o cuando dicha solicitud hace referencia a una resolución que declara la pérdida de la referida facilidad de pago o a órdenes de pago giradas en virtud de ésta sin que se detalle el tributo o sanción y período de la deuda materia de solicitud que originó el referido fraccionamiento y/o aplazamiento, estando la Administración obligada a pronunciarse respecto de todos los tributos o sanciones y períodos que fueron acogidos, señalando el plazo de prescripción y se utilice para cada uno de los conceptos analizados las normas que sean aplicables para determinar si ha transcurrido el plazo de prescripción".

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, indica que mediante escrito presentado el 7 de enero de 2016 (folios 83 a 86), el recurrente solicitó la prescripción respecto, entre otros, de la facultad de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Intendencia N° 1230170026180 de 30 de marzo de 2013.

Que de acuerdo con el criterio establecido en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 02844-5-2002 y 09858-10-2013, entre otras, el otorgamiento de un fraccionamiento y/o aplazamiento, así como su pérdida no produce la novación de las deudas acogidas a ese beneficio, de manera que las obligaciones que incumplen los contribuyentes al dejar de pagar las cuotas de fraccionamiento otorgado dentro de los plazos establecidos, son las mismas obligaciones originalmente acogidas.

El Tribunal indica que ,mediante la Resolución N° 11996-4-2013, que constituye precedente de observancia ha establecido que: "Corresponde que la Administración Tributaria emita pronunciamiento respecto de una solicitud de prescripción referida a deuda acogida a un fraccionamiento y/o aplazamiento o cuando dicha solicitud hace referencia a una resolución que declara la pérdida de la referida facilidad de pago o a órdenes de pago giradas en virtud de ésta sin que se detalle el tributo o sanción y período de la deuda materia de solicitud que originó el referido fraccionamiento y/o aplazamiento, estando la Administración obligada a pronunciarse respecto de todos los tributos o sanciones y períodos que fueron acogidos, señalando el plazo de prescripción y se utilice para cada uno de los conceptos analizados las normas que sean aplicables para determinar si ha transcurrido el plazo de prescripción".

Manifiesta que le corresponda al Tribunal emita pronunciamiento sobre la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas respecto de todos los tributos y períodos que fueron acogidos al citado fraccionamiento, esto es, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y noviembre de 1997, enero, setiembre, noviembre y diciembre de 1998, febrero a octubre de 1999, mayo y noviembre de 2000, mayo y setiembre de 2001, enero, mayo, junio y agosto de 2002, agosto y octubre de 2004, abril y mayo de 2005, diciembre de 2006 y enero de 2007, así como las deudas contenidas en las Órdenes de Pago N° 123010-019188 y 123-001-0025214 giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio de 1997 y 2004, y las Resoluciones de Multa N° 123-002-0001408, 123-002-0001870, 123-002-0003336, 123-002-0005846 y 123-002-0008005.

Manifiesta que el inciso d) del numeral 2 del artículo 45° del indicado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establecía que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpía por la solicitud de fraccionamiento u

otras facilidades de pago. Asimismo, el último párrafo del citado artículo señalaba que el nuevo término prescriptorio se computaría desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

En cuanto a lo alegado por la Administración en el sentido que la solicitud de fraccionamiento presentada por el recurrente, mediante la cual reconoce expresamente su deuda, constituye renuncia a la prescripción ya ganada; el Tribunal Fiscal anota que se ha identificado pronunciamientos de este Tribunal a partir del año 2008, en las Resoluciones N° 13123-8-2011, 20601-4-2011, 00718-1-2012, 09660-4-2013, 15607-12013, 06032-3-2014, 11317-10-2014, 15457-8-2014, 03969-3-2015, 02591-3-2016 y 05915-5-2016, emitidas por las Salas de Tributos Internos 8, 4, 1, 3, 10 y 5, en el sentido que la presentación de una solicitud de fraccionamiento no determina la pérdida de la prescripción ya ganada; el cual conforme con el procedimiento establecido mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012, fue propuesto para ser declarado como criterio recurrente.

Que siendo ello así, el Tribunal fiscal resuelve como precedente de observancia obligatoria:

“La presentación de una solicitud de fraccionamiento no determina la pérdida de la prescripción ya ganada”

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Respecto a este pronunciamiento, resulta importante analizar con argumentos distintos a los utilizados por el Tribunal Fiscal en sus criterios recurrentes que generó este precedente de observancia obligatorio.

Para ello, veamos lo que la Corte Suprema del Poder Judicial⁽⁶⁾ en el Expediente: 006726-2013 resolvió con una posición disímil a la del Tribunal Fiscal, que como ente jurisdiccional y que no le alcanza el artículo 154° del Código Tributario, considerando que la norma indica que la observancia obligatoria es para los órganos de la Administración Tributaria.

El Poder Judicial en este pronunciamiento⁽⁷⁾, expresa que la solicitud de fraccionamiento si implica una renuncia a la prescripción. Al respecto, indica

(6) Sentencia de Corte Suprema de Justicia de 18 de Julio de 2017.

(7) Existe también pronunciamiento en sentido contrario.

la aplicación supletoria del Código Civil: “Si bien es cierto el Código Tributario regula la forma y plazo de prescripción, también lo es, que no define ni regula expresamente la renuncia a la prescripción ya ganada, encontrándose dicha figura debidamente identificada en el Código Civil en el Artículo 1991°, aplicada al caso de autos, atendiendo a lo previsto en la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la misma que dispone que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada.

La Corte Suprema afirma indica que la ejecución de actos incompatibles con la voluntad de favorecerse con la prescripción, implica una renuncia tácita:

Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción, como lo es la petición de fraccionamiento de la deuda tributaria. Pese a ello, y dentro del nuevo plazo respectivo, la Administración no cumplió con proceder al cobro del adeudo, dando lugar a que surta efectos la solicitud de prescripción presentada por el accionante; no surtiendo efectos las resoluciones efectuadas por el ejecutor coactivo al haber sido expedidas con posterioridad de aquella.”

A mérito de lo dispuesto en el Código Civil, aplicado supletoriamente, la renuncia a la prescripción ya ganada, se encuentra regulada expresamente en el Artículo 1991° del Código Civil que dispone:

“Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada. Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción”.

De esta forma, para que opere la renuncia a la prescripción, la Corte Suprema considera que tienen que concurrir dos aspectos:

- 1) que necesariamente el deudor manifieste su voluntad de no ser beneficiado por la prescripción; y,
- 2) que exista un reconocimiento de la obligación tributaria ya sea por el pago realizado o por cualquier acto distinto a favorecerse con la prescripción;

Ambos aspectos, disponen la renuncia a la prescripción ganada, que implica un acto jurídico unilateral (deudor) de carácter declarativo y abdicativo.

A ello, debemos sumar que un elemento sustancial de la obligación es su exigibilidad, al respecto, el artículo 1º del Código Tributario define a la obligación tributaria, como una de derecho público, por la participación del Estado, que establece un vínculo entre el acreedor (Estado) y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Este elemento implica que, en toda obligación, el acreedor puede exigir al deudor el cumplimiento de la obligación; y si el deudor incumple con la obligación, el acreedor puede exigirlo coactivamente, a través de un procedimiento coercitivo.

Entonces, si un deudor tributario, reconoce la deuda tributaria y la acoge a un fraccionamiento, la interrogante es ¿Se está obligando a pagarla dentro del plazo solicitado? Es decir, está generando una obligación de pagar en partes, salvo que generada a causal de pérdida se den por vencida las cuotas y se deben pagar todas con la pérdida del fraccionamiento. O ¿es un acogimiento que no genera una obligación?

Técnicamente, no es posible interpretar que un fraccionamiento no genera una obligación de pago, porque no tendría sentido su aprobación de pago en cuotas y las fechas de vencimiento.

Este componente de la obligación, es concordante con lo que indica el Poder Judicial y la lógica de la norma del Código Civil y en ella poder advertir que el acogimiento a un fraccionamiento resulta una manifestación de voluntad de reconocer la deuda y pagarla en partes y no de beneficiarse con una prescripción. En esa línea, lo coherente sería una modificación normativa que homologue la norma civil en el ámbito tributario y no se desnaturalice el concepto de la obligación y la renuncia a la prescripción ya normada.

OPOSICIÓN A LA DEVOLUCIÓN POR PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

Acuerdo N° 2017-06. Fecha del acuerdo: 24/05/2017
Resolución de Observancia Obligatoria N° 2017-Q-01695
Fecha de Publicación en el Peruano: 06/06/2017.

José Nava Tolentino^(*)

1. TEMA DE CONTROVERSIA

Determinar si procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a deuda materia de una cobranza coactiva.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que la quejosa sostiene que la Administración le ha iniciado en forma indebida diversos procedimientos de cobranza coactiva mediante las resoluciones de ejecución coactiva que detalla en su escrito de queja, al señalar que los valores materia de cobranza y las citadas resoluciones de ejecución coactiva no le fueron debidamente notificados, por lo que se habría vulnerado su derecho de defensa.

Así también que habiendo transcurrido el plazo otorgado, y siendo que la Administración no ha remitido la totalidad de lo solicitado, corresponde

(*) José Jorge Nava Tolentino. Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria

que el Tribunal Fiscal deba emitir pronunciamiento en virtud a la documentación que obra en el expediente, conforme con el criterio establecido mediante el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2005-15 de 10 de mayo de 2005, en el que se estableció que “vencido el plazo otorgado, el Tribunal Fiscal resuelve el expediente mediante una Resolución, aun cuando no exista respuesta o la misma sea incompleta”.

3. POSICIÓN DE SUNAT

La Administración Tributaria en respuesta a lo solicitado con el Proveído N° 1937-Q-2016 (fojas 15 y 16), notificado el 29 de diciembre de 2016¹, la Administración ha informado a fojas 878 a 885, 922, 923 y 983 a 985, que el Expediente Coactivo N° 0210060100199, es uno de tipo acumulador, al que se encuentran acumulados (...), mediante los cuales sigue a la quejosa procedimientos de cobranza coactiva respecto a la deuda contenida en diversos valores; que los valores al igual que las resoluciones de inicio de cobranza coactiva han sido notificados conforme a ley; que contra dichos valores la quejosa no ha interpuesto recursos impugnativos; y que para cautelar la deuda materia de cobranza ha dispuesto trabar medidas cautelares de embargo en forma de retención bancaria y a terceros, producto de las cuales se han retenido montos que fueron imputados a la deuda materia de cobranza, manteniéndose a la fecha un saldo pendiente de pago.

Asimismo, la Administración solicita que el Tribunal tenga en cuenta la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los pagos realizados como producto de las imputaciones a la deuda materia de cobranza llevadas a cabo luego de las retenciones realizadas en los procedimientos de cobranza coactiva.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, en este tema ha señalado que, corresponde determinar si procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a deuda materia de una cobranza coactiva.

Sobre el particular, el Tribunal considera que se suscitaron tres interpretaciones, siendo que la primera de ellas comprende a su vez tres sub-propuestas, según se indica a continuación:

Procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a deuda materia de una cobranza coactiva.

1.1 La Administración debe oponer la prescripción antes que la queja sea resuelta puesto que, ordenada la devolución, no podrá incumplir el mandato del Tribunal Fiscal. En tal sentido, corresponde que el Tribunal Fiscal, en la vía de la queja, se pronuncie sobre dicha oposición.

1.2 La Administración debe oponer la prescripción después de que la queja sea resuelta, con ocasión de la emisión de la resolución coactiva de cumplimiento. El administrado puede presentar una nueva queja en caso considere que la prescripción opuesta y declarada por la Administración no se ajusta a ley.

1.3 La Administración puede oponer la prescripción antes o después de que la queja sea resuelta.

Señala que, por un lado se tiene el derecho de devolución del administrado referido a importes retenidos e imputados en el marco de un procedimiento coactivo que no es conforme a ley, sin embargo, ello no impide aplicar el principio de seguridad jurídica que se concreta a través de la institución de la prescripción, conforme con la cual, el ejercicio de los derechos está sujeto a un plazo determinado por ley, siendo que en el presente caso, dicha institución es utilizada por la Administración Tributaria como una excepción o medio de defensa.

Afirma que, conforme se ha señalado, el artículo 43° del Código Tributario prevé que la acción para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años, siendo que el artículo 47° dispone que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. Sobre el particular, se considera que si bien el artículo 47° del Código Tributario dispone que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, ello solo es aplicable en los casos de las acciones de la Administración para determinar, cobrar y sancionar, pues es en dichos supuestos en los que es el deudor quien desea que se declare la prescripción de alguna de las mencionadas acciones, por lo que debe alegarla, lo que no sucede en el caso de la acción para solicitar la devolución. En efecto, el deudor tributario no solicitaría a la Administración que se pronuncie sobre la prescripción de su propia facultad para solicitarle la devolución de un pago.

En tal sentido, afirma que no podría señalarse que conforme con el citado artículo 47°, el pronunciamiento referido a la prescripción de la acción para solicitar la devolución sólo puede emitirse cuando el deudor tributario inicie un procedimiento no contencioso de devolución.

Señala que por el contrario, en aplicación del anotado artículo 48°, se considera que la Administración puede oponerla como un medio de defensa o excepción en el marco de un procedimiento de queja a fin que se declare la prescripción de la acción del deudor tributario para solicitar la devolución de los montos que fueron retenidos e imputados a la deuda materia de cobranza coactiva, para lo cual debe tomarse en cuenta que conforme con la citada norma, para ello es necesaria la existencia de un procedimiento administrativo o judicial, lo que será materia de explicación al analizarse la oportunidad en la que la prescripción debe ser opuesta.

El Tribunal Fiscal afirmó que, se aprecia que, de oponerse y declararse la prescripción al emitirse la resolución coactiva mencionada, el deudor tributario no cuenta con otra vía para ejercer su derecho de defensa puesto que dicha resolución no es un acto impugnabile en la vía del procedimiento contencioso tributario. En tal sentido, así como procede que el administrado acuda al Tribunal Fiscal en vía de queja cuando el pronunciamiento del Ejecutor Coactivo sobre la prescripción que se le alegue no es considerado conforme a ley, y por ello en el caso procederá que acuda en dicha vía cuando al emitirse la resolución de cumplimiento se oponga la prescripción y se considere que ello no es conforme a ley.

Indica que, la Administración sólo podría dejar de disponer la devolución de los importes imputados si el pronunciamiento emitido en relación con la prescripción es acorde a ley, advirtiéndose entonces la relación de ello con el correcto cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal. Por consiguiente, si al emitirse la resolución coactiva anotada la Administración opone la prescripción y el deudor tributario considera que ello no es conforme a ley, puede presentar una queja por no haberse dado debido cumplimiento a lo ordenado por el mencionado tribunal, siendo que para analizar ello, corresponderá que en la referida vía se analice si efectivamente ha operado la prescripción.

En tal sentido, afirma que, de presentarse la queja, de ser necesario para resolver, el Tribunal Fiscal deberá requerir al administrado y a la Administración que sustenten los motivos por los que consideran que ha operado o no la prescripción.

Cabe precisar que lo expuesto es conforme con la regulación del Código Tributario en cuanto a la prescripción puesto que, al ser declarada, no se considera extinguido el derecho, sino que se impide el ejercicio de la acción correspondiente. En tal sentido, al oponer la Administración la prescripción, no se discute si el administrado tiene o no derecho a la devolución sino solamente si ha transcurrido el plazo de ley para poder solicitarla, lo que puede ser analizado en cualquier etapa del procedimiento administrativo o judicial.

Así el Tribunal Fiscal concluye que **“Procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitarla devolución de los montos embargados e imputados a deuda materia de una cobranza coactiva. La Administración puede oponer la prescripción antes o después de que la queja sea resuelta”**.

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En este pronunciamiento se está dando coherencia a la institución de la prescripción se trate del deudor o del acreedor en una relación jurídica.

Como bien señala el Tribunal Constitucional⁽⁸⁾ al analizar los principios que sustentan la institución de la prescripción como la seguridad jurídica y orden público, y es que, de otro modo, las situaciones jurídicas estarían indefinidamente expuestas, y ello no sucede ni en materia penal, civil ni en materia tributaria.

Si la prescripción afecta por inacción y el transcurso del tiempo, las facultades de la Administración Tributaria de determinar deuda, exigirla y sancionar; en el otro lado de la relación jurídica tributaria, el deudor por inacción y el transcurso del tiempo también son afectados en su derecho de accionar

(8) La prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es el orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio (...) La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Incuestionablemente, pues la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias del orden social” (Expediente N° 2132-2008-AA/TC).

por una devolución por un pago indebido o en exceso que pudo generarse incluso de un procedimiento administrativo indebido.

La queja como remedio procesal puede reencausar un procedimiento que vulnera el Código Tributario, y ello ha sido manifestado en una Jurisprudencia de observancia obligatoria por el Tribunal Fiscal N° 3047-4-2003 al manifestar que: “La queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar que se vulnere los derechos del administrado recogidos por el Código Tributario en que no exista otra vía idónea, por lo que resulta competente para pronunciarse sobre los “recursos” de queja cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten o infrinjan el Código Tributario y en tanto no exista un pronunciamiento que habilite a dilucidar la materia en el procedimiento contencioso tributario.”

El efecto de la queja puede ser la nulidad del procedimiento administrativo y por ende retrotraerse los efectos al estado anterior de la nulidad, ello conforme al numeral 21.1 del artículo 12° de la Ley 27444 que indica que la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

Entonces, si la queja es fundada, y hay una nulidad de un procedimiento de cobranza en el que existe un pago indebido, por los efectos propios de la nulidad que nos indica la Ley 27444, en principio correspondería la devolución del monto; no obstante, la institución de la prescripción determina el derecho de acción en el tiempo y la devolución también tiene un plazo de prescripción, no puede ser indefinida en el tiempo.

Siendo que la prescripción para el deudor tributario, puede ser vía acción, o vía excepción (como mecanismo de defensa), en el caso de una solicitud de devolución o que ella provenga de una queja declarada fundada, la Administración Tributaria puede deducir la excepción de prescripción para oponerse a la devolución, bajo los mismos principios de seguridad jurídica y orden público.

El Tribunal Fiscal, señala en su fallo que dicha excepción puede deducirla la Administración Tributaria en pleno procedimiento en que se resuelve el recurso de queja o incluso cuando la queja haya sido resuelta de manera favorable al administrado como deudor tributario.

Y siendo la prescripción una institución jurídica que no afecta el derecho mismo, es decir, como dice el Tribunal Fiscal, no se discute si el administrado

tiene o no derecho a la devolución, sino solamente si ha transcurrido el plazo de ley para poder solicitarla, lo que puede ser analizado en cualquier etapa del procedimiento administrativo o judicial.

El plazo para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años, así también el Código Tributario señala que el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución se interrumpe: (i) Por la presentación de la solicitud de devolución y (ii) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito. Así también, el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución se suspende: (i) durante el procedimiento de la solicitud de devolución; (ii) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario (iii) durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial y (iv) durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

- NAVA TOLENTINO, José J. "La Prescripción y Exigibilidad de la Deuda Tributaria". Revista de Análisis Tributario AELE. Julio 2016
- NAVA TOLENTINO, José y otros. Tratado de Derecho Procesal Tributario. 2 Tomos. Pacífico Editores. Lima, abril 2012.
- Tribunal Constitucional. Consulta 22 de mayo 2021. <https://www.tc.gob.pe/>
- Tribunal Fiscal. Consulta 30 de mayo 2021. <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Código Civil. Diario oficial. 7 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Consulta 14 de junio 2021. http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij
- Código Tributario. Diario oficial. 12 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Consulta 30 de mayo 2021. http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij
- Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario oficial. 29 de enero 2019. Lima. Consulta 12 de mayo 2021. <https://diariooficial.elperuano.pe/Normas>

LA EJECUCIÓN DE LOS TÍTULOS DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA Y EL INICIO DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN.

En Instancia de Alzada. Partes pertinentes de la Resolución del Recurso de Alzada

ARITLPZ/RA 0993/2014, de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz: En Instancia Jerárquica. Partes pertinentes de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT -RJ 0384/2015, de 17 de marzo de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Ruth Pérez Zapata

LA AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA EMITIÓ LA SIGUIENTE MÁXIMA AL RESOLVER LOS RECURSOS DE ALZADA Y JERÁRQUICO

En el marco de lo previsto en los Artículos 94, Parágrafo II y 108, Parágrafo I, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), queda claro que si el Sujeto Pasivo determina la deuda tributaria mediante la presentación de una Declaración Jurada que no es pagada o es pagada parcialmente, surge el procedimiento de Ejecución Tributaria a efectos de cobrar el impuesto que fue autodeterminado empero no pagado, mismo que se inicia con la notificación del Proveído de Ejecución Tributaria; en ese contexto, se tiene que en el caso de Declaraciones Juradas impagas o pagadas parcialmente, el cómputo del término de prescripción para ejecutar la deuda tributaria se inicia desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria, en virtud a lo dispuesto en el Artículo 60, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB).

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS (DESDE FISCALIZACIÓN HASTA APELACIÓN)

La Administración Tributaria emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/PIET/201420600210) de 28 de enero de 2014, considerando que el contribuyente con NIT 122083029 presentó declaraciones juradas que no fueron canceladas en su oportunidad, cuyo detalle es el siguiente:

Nro.	FORMULARIO DEL IMPUESTO	Nro. ORDEN	PERIODO FISCAL (mes)	PERIODO FISCAL (año)	FECHA DE PRESENTACIÓN	IMPORTE
1	200	4683171	4	2009	22/05/2009	1472
2	200	9666315	5	2009	22/06/2009	2973
3	200	10202808	6	2009	22/07/2009	1152
4	200	10529218	8	2009	22/09/2009	4105
5	200	10359428	8	2010	01/10/2010	15766
6	200	13430810	11	2010	22/12/2010	21717
7	200	8708574908	7	2012	23/08/2012	42170
8	200	8691048010	9	2012	22/10/2012	48121
9	200	2037744147	10	2012	26/11/2012	42512
10	200	2037995859	11	2012	02/01/2013	120033
11	200	2038230009	12	2012	27/01/2013	527568
12	200	2038472484	1	2013	27/02/2013	214520
13	200	2039032265	2	2013	23/04/2013	139068
14	200	2039032260	3	2013	23/04/2013	318775
15	200	2039762100	4	2013	29/06/2013	271012
16	200	2039714409	5	2013	22/06/2013	34973
17	200	2040105065	6	2013	25/07/2013	6288
18	400	6023371	1	2008	22/02/2008	519
19	400	7086629	4	2009	22/05/2009	9047
20	400	9540091	5	2009	22/06/2009	27669
21	400	10190549	6	2009	22/07/2009	5537
22	400	10525008	8	2009	22/09/2009	17055
23	400	13091474	6	2010	02/08/2010	2413
24	400	10347205	8	2010	01/10/2010	4346

La ejecución de los títulos de ejecución tributaria y el inicio del cómputo de la prescripción

25	400	13402071	11	2010	22/12/2010	15244
26	400	878574907	7	2012	22/08/2012	13161
27	400	8677079933	8	2012	24/09/2012	405
28	400	8707426319	9	2012	22/10/2012	1207
29	400	2037744081	10	2012	26/11/2012	11144
30	400	2037980408	11	2012	24/12/2012	5428
31	400	2038230008	12	2012	27/01/2013	133224
32	400	2038472507	1	2013	27/02/2013	53826
33	400	2038721478	2	2013	22/03/2013	14241
34	400	2039019651	3	2013	22/04/2013	61996
35	400	2039762099	4	2013	29/06/2013	74760
36	400	2039714405	5	2013	22/06/2013	7605
37	400	2040105063	6	2013	25/07/2013	3021
TOTAL IMPORTE ADEUDADO						2.174.073
SON: DOS MIL CIENTO SETENTA Y CUATRO MIL SETENTA Y TRES 00/100 BOLIVIANOS						

Señala que estando firmes y ejecutoriadas las Declaraciones Juradas detalladas en el cuadro anterior, conminó al contribuyente, a pagar el monto líquido y exigible de Bs2.174.073.- anunciando que a partir del tercer día siguiente a la notificación con el citado Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, la Administración Tributaria procedería a ejecutar las medidas coactivas correspondientes. El Auto Inicial de Sumario Contravencional con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/AISC/2014200418 de 22 de septiembre de 2014, instruyó el inicio de sumario contravencional en contra del contribuyente, de conformidad a lo establecido por el artículo 168 de la Ley 2492, en concordancia con el numeral 2) del artículo 23 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por existir suficientes indicios de haber incurrido en la contravención de Omisión de Pago, por el importe no pagado de acuerdo a lo establecido en el artículo 165 de la Ley 2492, por las Declaraciones Juradas antes detalladas; concediendo en consecuencia el plazo de 20 días con la finalidad de presentar descargos u ofrecer pruebas que hagan a su derecho, actuación notificada mediante cédula al citado contribuyente el 10 de octubre de 2014.

El memorial presentado el 20 de febrero de 2014, el contribuyente, planteó prescripción, mereciendo en respuesta el Auto Administrativo N°

0035/2014 (CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/AUTO/0035/2014) de 25 de agosto de 2014, que resolvió: “Declarar IMPROCEDENTE la solicitud de prescripción planteada por el apoderado del contribuyente con NIT 122083029, de los adeudos tributarios contenidos en el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/PIET/201420600210 de fecha 28 de enero de 2014...”, acto administrativo definitivo que le fue notificado mediante cédula el 3 de septiembre de 2014.

Mediante memorial presentado el 23 de septiembre de 2014 y subsanado por memorial de 7 de octubre del mismo año, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada en contra del Auto Administrativo N° 0035/2014 (CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/AUTO/0035/2014) de 25 de agosto de 2014, emitido por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, resuelve REVOCAR TOTALMENTE, el Auto Administrativo N° 0035/2014 (CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/AUTO/0035/2014) de 25 de agosto de 2014, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, contra el contribuyente; en consecuencia, se declara prescrita la facultad de cobro del IT del periodo fiscal enero 2008 en la Declaración Jurada Número de Orden 6023371 y del IVA e IT de los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto de 2009 concerniente a las Declaraciones Juradas con Números de Orden 4683171, 9666315, 10202808, 10529213, 7086629, 9540091, 10190549 y 10525008.

Mediante memorial presentado por la Gerencia Distrital La Paz 1 del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) se interpuso Recurso Jerárquico en contra de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre de 2014.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, resuelve REVOCAR totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARITLPZ/RA 0993/2014, de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por el contribuyente, contra la Gerencia Distrital La Paz 1 del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se declara firme y subsistente el Auto Administrativo No 0035/2014, de 25 de agosto de 2014, que resolvió por la improcedencia de la solicitud de prescripción de la facultad de declaración de los adeudos tributarios contenidos en el Proveído de Inicio de ejecución Tributaria CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/PIET/201420600210, en lo que se refiere a los Impuestos al Valor Agregado IVA y a las Transacciones IT, correspondientes a los periodos fiscales

de abril, mayo, junio, agosto 2009 y enero 2008; todo de conformidad a lo previsto en el Inciso a), Parágrafo 1, Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El motivo de la controversia se circunscribe a determinar si se produjo o no la prescripción para la etapa de ejecución tributaria para los períodos declarados por el contribuyente, y si el cómputo de la prescripción para las Declaraciones Juradas o autodeterminaciones se inicia a partir de la notificación con el PIET.

Asimismo, si corresponde la aplicación supletoria del Código Civil en relación a la prescripción.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El recurrente manifiesta que operó la prescripción de todos los supuestos adeudos tributarios comprendidos en las gestiones 2008 y 2009, considerando que el artículo 59 de la Ley 2492, dispone un plazo de cuatro años para que la Administración Tributaria ejerza sus facultades, sin embargo, al no haber observado dicho plazo, operó la prescripción, en consecuencia, la extinción de la obligación impositiva, sus accesorios, así como la sanción a ser calificada, en ese entendido, el ente fiscal podía ejercer su derecho de cobro hasta el 31 de diciembre de 2012 en un caso y hasta el 31 de diciembre de 2013, en 8 casos; asimismo, manifiesta que no existió causales de suspensión e interrupción de la prescripción

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración Tributaria (SIN) señala que la forma de establecer el término de prescripción de las acciones para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, conforme al Artículo 60 de la Ley N° 2492 (CTB), se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente al vencimiento del período de pago y de conformidad al Parágrafo II del citado Artículo, el término de la prescripción para el ejercicio de la facultad de ejecución tributaria, se computa desde la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria; asimismo, es improcedente la prescripción en etapa de ejecución, porque la deuda auto determinada ha quedado firme y con la emisión del PIET y las medidas coactivas asumidas, se ejerció con la facultad de ejecución, lo que denota que no existió inactividad del acreedor durante el término de seis años. Afirma

que en virtud de la analogía y subsidiariedad prevista en los Artículos 5 y 74 de la Ley N° 2492 (CTB), corresponde la aplicación de los Artículos 1492 y 1493 del Código Civil; indica que, según el Parágrafo IV, Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), introducido por la Ley N° 291, la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible, normativa que es aplicable en etapa de ejecución tributaria de lo autodeterminado por el Sujeto Pasivo, porque esta Declaración Jurada reviste la calidad de título de ejecución tributaria, conforme a los Artículos 93, Parágrafo I, Numeral 1 y 108 Parágrafo I, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB).

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

En Instancia de Alzada

Partes pertinentes de la Resolución del Recurso de Alzada ARITL-PZ/RA 0993/2014, de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz:

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014, de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, resuelve revocar totalmente el Auto Administrativo No 0035/2014 de 25 de agosto de 2014, emitido por la Gerencia Distrital La Paz 1 del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), declarando prescrita la facultad de cobro del IT del período fiscal enero 2008 en la Declaración Jurada con N° de Orden 6023371 y del IVA e IT de los períodos fiscales abril, mayo, junio y agosto de 2009 concerniente a las Declaraciones Juradas con Nos. de Orden 4683171, 9666315, 10202808, 10529213, 7086629, 9540091, 10190549 y 10525008; con los siguientes fundamentos:

El contribuyente, determinó y no pagó una deuda tributaria mediante la presentación de Declaraciones Juradas por el IVA e IT, correspondientes a 37 períodos fiscales de las gestiones 2008 y 2009, conforme a las previsiones contenidas en el Numeral 1, Parágrafo 1, Artículo 93 de la Ley N° 2492 (CTB), las mismas que se constituyen automáticamente en Títulos de Ejecución Tributaria, en observancia del Numeral 6, Parágrafo 1, Artículo 108 de la citada norma. En ese contexto, la Administración Tributaria emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/PIET/20142060021 O de 28 de enero de 2014, anunciando el inicio de la ejecución tributaria al tercer día de su legal notificación, que se practicó el 17 de febrero de 2014.

Explica que, en el PIET se encuentran incorporados diferentes periodos fiscales de las gestiones 2008, 2009, 2010, 2012 y 2013 respectivamente; sin embargo, el contribuyente solamente solicitó la prescripción de los períodos fiscales: enero 2008; abril, mayo, junio y agosto 2009, bajo el argumento de que la facultad de la Administración Tributaria para la ejecución tributaria, se encontraría fuera de plazo por haberse operado la prescripción en el término de cuatro años, para la gestión 2008, el 31 de diciembre de 2012 y para la gestión 2009, el 31 de diciembre de 2013.

Manifiesta que, a partir de la puesta en vigencia del Decreto Supremo N° 27874, las Administraciones Tributarias cuentan con la posibilidad legal de conminar al pago mediante los proveídos de ejecución tributaria, bajo apercibimiento de iniciar las medidas coactivas establecidas por los Artículos 110 y siguientes de la Ley N° 2492 (CTB); es decir que, como acreedoras del tributo están condicionadas a partir del citado Decreto Supremo a la emisión del proveído para viabilizar el cobro coactivo; sin embargo, no constituyen bajo ningún parámetro legal que a partir de los citados proveídos se inicie el cómputo de la prescripción de la facultad de cobro de la deuda tributaria, término que es computable conforme al Artículo 60, Parágrafo 11 de la Ley 2492 (CTB), a partir incluso de la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

Aclara que, si bien el Artículo 60 en su Parágrafo 11 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que el plazo de la prescripción para la ejecución tributaria se computa desde la notificación con el Título de Ejecución Tributaria; en el presente caso fue el Sujeto Pasivo quien procedió a la auto determinación del tributo mediante la presentación de Declaraciones Juradas de los periodos fiscales de enero 2008 (Formulario 400); abril, mayo, junio y agosto 2009 (Formularios 200 y 400); de manera que la notificación exigida por la norma citada, carece de efectividad, al haber sido el Sujeto Pasivo quien realizó la auto determinación del tributo, ya que el sentido teleológico de aquella norma, es poner en conocimiento del Sujeto Pasivo la existencia de una deuda tributaria para su posterior ejecución; añade que, esta auto declaración fue aceptada por el Ente Fiscal y compulsada para su pago por el contribuyente.

Refiere que, bajo esos parámetros y de acuerdo al último dígito de su NIT 122083029, estas Declaraciones Juradas debieron ser canceladas hasta el día 22 del mes siguiente a cada uno de los periodos fiscales cuestionados, de conformidad al Artículo 1 del Decreto Supremo N° 25619 de 17 de diciembre

de 1999; al no haber procedido al pago, la Administración Tributaria debió haber ejercido inmediatamente su facultad de cobro, por ser de su pleno conocimiento y de acuerdo al Numeral 6, Artículo 108 de la Ley N° 2492 (CTB), concordante con el Parágrafo 11, Artículo 94 de la misma norma, se constituyeron automáticamente en Títulos de Ejecución Tributaria, pudiendo ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa. Sostiene que en estos casos, el cómputo de la prescripción se inició el día 23 del mes siguiente de cada uno de los periodos fiscales cuestionados.

De la revisión de antecedentes administrativos, advierte la existencia de medidas coactivas adoptadas de conformidad al Artículo 110 de la Ley N° 2492 (CTB), que no constituyen el cobro propiamente dicho; de lo que establece que no concurren las causales de interrupción y suspensión de la prescripción conforme a lo previsto en los Artículos 61 y 62 de la citada Ley. Asimismo, evidencia la notificación con el PIET fue realizada el 17 de febrero de 2014, que según su concepción constituiría cumplimiento a la previsión del Parágrafo 11, Artículo 60 de la Ley No 2492 (CTB), respecto a la notificación previa con el Título de Ejecución Tributaria para el cómputo del plazo de la prescripción de la facultad de ejecución; apreciación equivocada ya que confunde Título de Ejecución Tributaria con Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria. En ese sentido, sostiene que la actuación del Sujeto Activo tendiente a la ejecución tributaria de los periodos fiscales de enero de 2008 y abril, mayo, junio y agosto de 2009, es extemporánea, puesto que la prescripción se consolidó.

Por otro lado, refiere que las Contravenciones Tributarias se encuentran sujetas al procedimiento previsto en los Artículos 166 al 170 de la Ley N° 2492 (CTB); con la instauración de un Sumario Contravencional que será notificado al presunto responsable para que en el plazo de veinte (20) días formule sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho; posteriormente, la autoridad actuante debe pronunciar una Resolución final en el plazo de veinte (20) días siguientes. A este respecto, señala que de la compulsa de antecedentes administrativos advirtió que la Administración Tributaria emitió el AISC CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/AISC/2014200418, de 22 de septiembre de 2014, instruyendo el Inicio de Sumario Contravencional contra el contribuyente, por existir suficientes indicios de haber incurrido en omisión de pago, por el importe no pagado, concediendo el plazo de 20 días para presentar descargos, actuación notificada mediante Cédula el 10 de octubre de 2014. En ese contexto, indica que si bien la Administración Tributaria inició

el Sumario Contravencional respectivo, empero, en antecedentes no existe el acto administrativo definitivo conforme exige el Parágrafo 11, Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB), lo que Impide emitir pronunciamiento al respecto.

Con respecto a la aplicación supletoria de las normas del Código Civil en relación al instituto de la prescripción, señala que el Parágrafo 11, Artículo 5 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que sólo en los casos que exista vacío legal se aplicaran los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular. En este sentido, la supletoriedad de las normas sólo opera cuando existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades. Refiere que en ese sentido el Código Tributario en el Título 1, Capítulo III, Sección VII, Subsección V, describe las formas de extinción de la obligación tributaria: el pago, la compensación, confusión, condonación, prescripción e incluso de manera particular se menciona en dicho ordenamiento jurídico otras formas de extinción que están delimitadas por otra Administración Tributaria como es materia aduanera.

Agrega que, el instituto jurídico de la prescripción, se encuentra correctamente detallado en relación al cómputo, interrupción y suspensión; que incluso normas legales emitidas por la Asamblea Legislativa Plurinacional modificaron artículos del Código Tributario, referente al cómputo de la prescripción, lo que hace que la materia impositiva sea especial y de previo cumplimiento, siendo innecesario acudir a la supletoriedad de preceptos legales en materia civil que por su naturaleza corresponde al derecho privado, lo que distingue diametralmente de la materia que nos ocupa; por lo que, desestima el argumento de la supletoriedad manifestada por la Administración Tributaria.

Con relación a lo aseverado por la Administración Tributaria en sentido que el Recurso de Alzada no cumpliría con los requisitos de admisibilidad, señala que la actual CPE lleva inmerso Principios, Valores y Derechos bajo un nuevo enfoque a la luz de la doctrina del Estado Constitucional de Derecho, que en el campo procesal se refleja en diferentes aspectos como la primacía del derecho sustancial sobre el derecho formal, así como el acceso a la justicia, a este respecto, cita la Sentencia Constitucional Plurinacional 1071/2014 de 10 de junio de 2014 y concluye que los argumentos del Ente

Fiscal no tienen sustento. xi. Reitera que, al existir determinaciones efectuadas por el Sujeto Pasivo respecto a los períodos fiscales de enero 2008; abril, mayo, junio y agosto de 2009, las mismas constituyeron títulos de ejecución tributaria y el Ente Fiscal tenía la facultad para proceder al cobro directo e inmediato de los mismos; empero, al no haber ejercido oportunamente su facultad de Ejecución Tributaria, se materializó la prescripción extintiva, por lo que revocó totalmente el Auto Administrativo N° 0035/2014 (CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/AUT0/0035/2014) de 25 de agosto de 2014, emitido por la Gerencia Distrital La Paz 1 del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra el contribuyente.

En Instancia Jerárquica

Partes pertinentes de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT -RJ 0384/2015, de 17 de marzo de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria:

“(…) En ese contexto normativo, corresponde dejar en claro que si el Sujeto Pasivo, determina la deuda tributaria mediante la presentación de una Declaración Jurada, que no es pagada o con pago parcial, surge el Procedimiento de Ejecución Tributaria a efectos de cobrar el impuesto que fue autodeterminado por él mismo, empero que no fue pagado; que se inicia con la notificación del Proveído de Ejecución Tributaria, de conformidad a lo previsto en los Artículos 94, Parágrafo II y 108, Parágrafo I, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), en el que se busca el cobro del impuesto declarado y no pagado.

En función a lo señalado, en el presente caso, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que el Sujeto Pasivo el 22 de febrero de 2008, presentó la Declaración Jurada con N° de Orden 6023371, correspondiente al Impuesto a las Transacciones IT por el período fiscal de enero de 2008; asimismo, el 22 de mayo, 22 de junio, 22 de julio, 22 de septiembre de 2009, presentó las Declaraciones Juradas F-200, con Nos. de Orden 4683171, 9666315, 10202808, 10529213; F- 400, con Nos. de Orden 7086629, 9540091, 10190549, 10525008, correspondientes a los períodos fiscales de abril, mayo, junio y agosto de 2009, por el Impuesto al Valor Agregado IVA y por el Impuesto a las Transacciones IT, las Declaraciones Juradas F-400, con Nos. de Orden 7086629, 9540091, 10190549 y 10525008, correspondientes a los perí-

dos fiscales de abril, mayo, junio y agosto de 2009 en los que declaró saldos a favor del Fisco sin realizar pago alguno; lo cual dio lugar al inicio del proceso de Ejecución Tributaria, con la notificación el 17 de febrero de 2014, del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 201420600210, de 28 de enero de 2014, en aplicación del Artículo 108 de la Ley N° 2492 (CTB), a efectos de iniciar la Ejecución Tributaria de los impuestos declarados en las referidas Declaraciones Juradas (...)" .

Prosiguiendo con la revisión, se advierte que después de haber sido notificado con el PIET N° 201420600210, el contribuyente demandó que mediante auto motivado se declaren extinguidas por prescripción las obligaciones tributarias contenidas en las anteriores Declaraciones, por considerar que los hechos generadores ocurrieron antes de la promulgación de la Ley N° 291 y el Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que las acciones de la Administración Tributaria para controlar, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones y ejercer su facultad de ejecución tributaria ha prescrito a los cuatro años; en ese sentido, afirma que el Sujeto Activo podía ejercer su derecho hasta el 31 de diciembre de 2013; sin embargo, el PIET fue emitido cuando la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda había prescrito, dando lugar a la emisión del Auto Administrativo N° 0035/2014, de 25 de agosto de 2014, que declaró la improcedencia de la solicitud de prescripción impetrada, en razón a que de acuerdo con el Parágrafo II, Artículo 60 de la Ley N° 2492 (CTB), el término de la prescripción para el ejercicio de la facultad de Ejecución Tributaria se computa desde la notificación con los Títulos de Ejecución Tributaria, que en el presente caso, se iniciaría a partir del 17 de febrero de 2014 (...).

En ese contexto, se tiene que en el presente caso se tratan de Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, por los períodos fiscales enero 2008; abril, mayo, junio y agosto 2009 y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Form. 200, por los períodos fiscales abril, mayo, junio y agosto 2009, que no fueron pagados, y que en los términos del Artículo 94 de la Ley N° 2492 (CTB), se reflejan en autodeterminaciones de deuda tributaria efectuada por el Sujeto Pasivo ante la Administración Tributaria, cuya ejecución tributaria se inicia sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, constituyéndose conforme el Numeral 6, Parágrafo I, Artículo 108 de la citada Ley, en Título de Ejecución Tributaria suficiente para iniciar la etapa de ejecución ante el no pago o pago parcial de la deuda declarada.

En ese sentido, se tiene que el Proveído de Ejecución Tributaria que incluye los Títulos de Ejecución Tributaria (Declaraciones Juradas), detalla el formulario, período, impuesto y el importe de la deuda, dando inicio con la notificación a la ejecución tributaria; toda vez que, el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874, de 26 de noviembre de 2004, indica que: “La ejecutabilidad de los títulos listados en el Parágrafo I, Artículo 108 de la Ley N° 2492, procede al tercer día siguiente de la notificación con el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria (...)”; por lo cual, se tiene que, la ejecución de las Declaraciones Juradas constituidas en Título de Ejecución Tributaria, se da con la notificación del PIET, dando inicio a la ejecución tributaria.

Ahora bien en cuanto a la prescripción de las facultades de ejecución, el Parágrafo II, Artículo 60 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que para el cómputo del término de prescripción para ejecutar la deuda tributaria, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria; al respecto, cabe aclarar que, en virtud a que la norma señala el inicio del cómputo del término de prescripción y habiéndose establecido que la notificación con los títulos de ejecución tributaria, se produjo con la notificación del PIET N° 201420600210, se establece dicha actuación como el inicio del cómputo del término de la prescripción, no siendo correcto el cómputo establecido por Alzada; toda vez que, no se puede computar el transcurso de un término, sin que éste haya iniciado (...).”

Por lo antes señalado y lo establecido por el Parágrafo II, Artículo 60 de la Ley N° 2492 (CTB), el cómputo del término de prescripción para la ejecución tributaria de los Títulos de Ejecución Tributaria, se inició recién el 17 de febrero de 2014, con la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 201420600210; plazo que actualmente se halla suspendido por la interposición del recurso de Alzada el 23 de septiembre de 2014 (fs. 10-12 vta. del expediente), conforme a las previsiones del Parágrafo II, Artículo 62 de la Ley N° 2492 (CTB); por lo que, no habría operado la prescripción de las facultades de ejecución (...).”

(...)

“Consiguientemente, se establece que las acciones de la Administración Tributaria para ejecutar la deuda tributaria establecida por el Sujeto Pasivo en las siguientes Declaraciones Juradas: 1) 04/2009 F-200 N° de Orden 4683171 por Bs1.472.-; 2) 05/2009 F-200 N° de Orden 9666315 por Bs2973; 3) 06/2009 F-200 N° de Orden 10202808 por Bs1.152.-; 4) 08/2009 F-200 N° de Orden

10529213 por Bs4.105.-; 5) 01/2008 F-400 N° de Orden 6023371 por Bs519.-; 6) 04/2009 F-400 N° de Orden 7086629 por Bs9.047.-; 7) 05/2009 F-400 N° de Orden 9540091 por Bs27.669.-; 8) 06/2009 F-400 N° de Orden 10190549 por Bs5.537.-; y 9) 08/2009 F-200 N° de Orden 10525008 por Bs17.055.- no han prescrito; conforme disponen los Artículos 94, Parágrafo II de la Ley N° 2492 y 4 del Decreto Supremo N° 27874, de 26 de noviembre de 2004 (...)” (FTJ IV.4.1. xi. xii. xiii. xiv. xv. xvi. xvii. y xxii.)

“Con respecto a la improcedencia de la prescripción en etapa de ejecución (cobranza coactiva) y que en virtud de la analogía y subsidiariedad prevista en los Artículos 5 y 74 de la Ley N° 2492 (CTB), son aplicables los Artículos 1492 y 1493 del Código Civil; toda vez que, se demostró que no existió inactividad de la Administración Tributaria que emitió el PIET y asumió medidas coactivas como la hipoteca legal y embargo, por lo cual no habría operado la prescripción; cabe aclarar que los plazos y el cómputo para la ejecución de la deuda determinada están claramente establecidos en la Ley N° 2492 (CTB), motivo por el cual no existe vacío legal y no corresponde la aplicación supletoria de ninguna otra normativa (Código Civil); además, la analogía no es admitida para modificar normas existentes, conforme a lo dispuesto por el Artículo 8, Parágrafo 111 de la citada Ley”.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El presente caso radica en la controversia suscitada a partir de lo dispuesto por el artículo 108 Parágrafo I, el cual dispone que la ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los títulos de ejecución tributaria, siendo uno de los títulos de ejecución tributaria la Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando esta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor. De ahí, se desprende que la Declaración Jurada es una autodeterminación y no está sujeta a notificación alguna por parte de la Administración Tributaria, la Autoridad de Impugnación Tributaria o el Tribunal Supremo de Justicia, ya que es presentada por el propio sujeto pasivo, sin embargo el artículo 60 Parágrafo II del CTB dispone que para el inicio del cómputo de la prescripción el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

En los términos del Artículo 94 de la Ley N° 2492 (CTB), se reflejan en autodeterminaciones de deuda tributaria efectuada por el sujeto pasivo ante la

Administración Tributaria, cuya ejecución tributaria se inicia sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, constituyéndose conforme el Numeral 6, Parágrafo I, Artículo 108 de la citada Ley, en Título de Ejecución Tributaria suficiente para iniciar la etapa de ejecución ante el no pago o pago parcial de la deuda declarada.

El artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, refiere que la ejecutabilidad de los títulos listados en el Parágrafo I del artículo 108 del CTB, procede al tercer día siguiente de la notificación con el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, acto que, de conformidad a las normas vigentes, es inimpugnable; sin embargo, dicha norma reglamentaria no es contraria a lo determinado en el artículo 60 Parágrafo II del CTB, respecto al inicio del cómputo de la prescripción para la facultad de ejecución tributaria; debiendo comprenderse que la norma reglamentaria citada sólo refiere al PIET como un acto administrativo expreso, formal y de carácter unilateral encargado a la Administración Tributaria para dar inicio a la ejecución tributaria, es decir como una consecuencia de los caracteres de autotutela, legalidad y presunción de legitimidad del que goza todo acto administrativo, más no establece que deba ser la notificación con dicho acto PIET el que marque el inicio del cómputo de la prescripción, lo que hace precisamente la condición de inimpugnable al PIET.

7. SEÑALAR LAS NORMAS APLICADAS A LOS CASOS.

Código Tributario Boliviano (CTB)

ARTÍCULO 8. (Métodos de Interpretación y Analogía). (...)

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

ARTÍCULO 59. (Prescripción).

I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
2. Determinar la deuda tributaria.

3. Imponer sanciones administrativas.

4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

ARTÍCULO 60. (Cómputo).

- I. Excepto en el Numeral 4 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.
- II. En el Supuesto 4 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.
- III. En el supuesto del Parágrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

ARTÍCULO 61. (Interrupción).

La prescripción se interrumpe por:

- a) La notificación al Sujeto Pasivo con la Resolución Determinativa.
- b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del Sujeto Pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

ARTÍCULO 62. (Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con:

- I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.
- II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

ARTÍCULO 94. (Determinación por el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable).

- I. La determinación de la deuda tributaria por el Sujeto Pasivo o tercero responsable es un acto de declaración de éste a la Administración Tributaria.
- II. La deuda tributaria determinada por el Sujeto Pasivo o tercero responsable y comunicada a la Administración Tributaria en la correspondiente declaración jurada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, cuando la Administración Tributaria compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial.

ARTÍCULO 108. (Títulos de Ejecución Tributaria).

1. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos:

(...)

6. Declaración Jurada presentada por el Sujeto Pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor.

Decreto Supremo No 27874, de 26 de noviembre de 2014. Reglamento Complementarlo del Código Tributario Boliviano.

ARTÍCULO 4. (Títulos de Ejecución Tributaria).

La ejecutabilidad de los títulos listados en el Parágrafo I del Artículo 108 de la Ley N° 2492, procede al tercer día de la notificación que dé inicio a la ejecución tributaria, acto que, de conformidad a las normas vigentes, es inimpugnable.

**OBSERVACIONES EFECTUADAS
POR LA ADMINISTRACIÓN**
en el requerimiento emitido al amparo
del artículo 75 del Código Tributario

RTF N° 04916-10-2015

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

No se puede realizar observaciones –las que luego se expresarán como reparos en la resolución de determinación- en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, o en su resultado.

HECHOS

En el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta N° 040011127540-01SUNAT y Requerimiento N° 0240506, la Administración efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 y como consecuencia de dichos reparos emitió resoluciones de determinación y multa⁽¹⁾, las que fueron reclamadas y posteriormente apeladas, siendo que mediante Resolución N° 11992-4-2013 el Tribunal Fiscal declaró nulos los citados valores sobre la base de lo señalado en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al determinar que no se había requerido a la recurrente expresamente que proporcionara argumentos y medios probatorios para desvirtuar los reparos realizados al crédito fiscal⁽²⁾

(1) Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007150 a 012-003-0007161 por concepto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001, y Resoluciones de Multa N° 012-002-0007036 a 012-002-0007047 por las infracciones tipificadas en el artículo 178° del Código Tributario.

(2) Por el contrario, sí se establecieron con claridad los reparos al Impuesto a la Renta.

contenidos en los valores impugnados, en tanto no se realizaron las observaciones al crédito fiscal en los respectivos resultados de requerimientos, lo que implicó que ésta no pudiera ejercer su derecho de defensa en el procedimiento de fiscalización.

Posteriormente, a través del Requerimiento N° 0222130036141, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta N° 040011127540-01SUNAT, sustentando el requerimiento en lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, y luego de cerrado este, emitió nuevos valores por reparos al crédito fiscal⁽³⁾.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente sostiene que la Administración no se encontraba facultada a solicitarle la sustentación de reparos mediante el requerimiento emitido conforme con el artículo 75° del Código Tributario, pues ello no fue planteado ni explicado con anterioridad a este requerimiento, por lo que no se le permitió ejercer su derecho de defensa.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración señala que el procedimiento de fiscalización no se encontraba concluido, por lo que la notificación del requerimiento que la recurrente impugna no constituye un incumplimiento de lo señalado en el Código Tributario, y que en este requerimiento no solicitó a la recurrente nueva información sino que se plasmó el análisis de la documentación presentada por la recurrente así como las razones fácticas y legales que la llevaron a observar el crédito fiscal para que ésta presente los descargos y sustentación correspondiente.

MATERIA CONTROVERTIDA

Consiste en determinar si la Administración se encontraba facultada a realizar observaciones al crédito fiscal de la recurrente mediante el requeri-

(3) Resoluciones de Determinación N° 022-003-0038868 a 022-003-0038879 (fojas 3755 a 3775), por el referido tributo y periodos, y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0013690 a 022-002-0013695 (fojas 3858 a 3869), por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

miento emitido conforme con el artículo 75° del Código Tributario, teniendo en cuenta que estas observaciones no fueron realizadas con anterioridad.

NORMAS APLICABLES

El artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, agregando que 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.

El artículo 75° del citado código señala que una vez 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, para lo cual, 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.

Según el artículo 76° del Código Tributario, 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.

De conformidad con lo previsto por el inciso e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF⁽⁴⁾,

(4) El referido Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, fue publicado el 29 de junio de 2009, y según su Primera Disposición Complementaria Transitoria no serían aplicables a los pro-

modificado mediante Decreto Supremo N° 207-2012-EF⁽⁵⁾, se entiende por 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 artículo 2° de dicho reglamento anota que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, requerimientos y resultados del requerimiento.

El artículo 4° del referido reglamento dispone que 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; y agrega que el requerimiento también, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, 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.

Que según el artículo 6° del reglamento en cuestión el 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 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.

cedimientos de fiscalización que se encontraban en trámite: a) Los requisitos mínimos de los documentos, respecto de aquellos emitidos antes de la entrada en vigencia del presente dispositivo; y b) El inicio del procedimiento de fiscalización conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 1° de dicho Reglamento.

(5) El referido Decreto Supremo N° 207-2012-EF fue publicado el 23 de octubre de 2012.

Que el artículo 6° del citado reglamento agrega que 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 estas.

Que a su vez, el artículo 9° del mencionado reglamento 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. Dicho Requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal señala como premisa que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral, y que por ello puede ser continuado incluso luego de que la Administración haya declarado la nulidad de los valores emitidos como consecuencia de dicha fiscalización, añadiendo que ello es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, de modo que en caso que estos sean declaradas nulos, el procedimiento de fiscalización no ha concluido sino que continúa en trámite.

Asimismo expresó que mediante los requerimientos del procedimiento de fiscalización puede solicitarse la sustentación legal o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, a diferencia de los requerimientos emitidos al amparo del artículo 75° del Código Tributario, cuyo objeto es comunicar las conclusiones del mismo, agregando que con el propósito que el contribuyente ejerza de manera efectiva su derecho de defensa, los reparos o cuestionamientos que la Administración detecte durante un procedimiento de fiscalización deberán ser notificados de manera previa al requerimiento notificado en virtud de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, y no en este requerimiento o en su resultado.

En tal sentido, indicó que en el caso analizado, el procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta N° 040011127540-01-SUNAT y Requerimiento N° 0240506 se encontraba abierto y no culminado, encontrándose habilitada la Administración a continuar con su trámite, pero dentro de los límites esta-

blecidos por las normas que regulan sus facultades y respetando los derechos de los contribuyentes, por lo que la Administración no podía realizar sus observaciones con el Requerimiento N° 0222130036141 ni con su resultado, al no apreciarse que con anterioridad existiese algún requerimiento con las observaciones imputadas, por lo que en atención a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, conforme al cual son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, declaró la nulidad de los valores impugnados al sustentarse en el mencionado Requerimiento N° 0222130036141.

COMENTARIO

En efecto, el Tribunal Fiscal ha señalado reiteradamente⁽⁶⁾ que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral⁽⁷⁾, y que conforme con los artículos 75° y 76° del Código Tributario, la fiscalización concluye con la emisión de las resoluciones de determinación, por lo que en caso de nulidad de los valores, la fiscalización queda reabierta.

También cabe anotar que el requerimiento emitido con base en el artículo 75° del Código Tributario es uno facultativo y solo para comunicar las conclusiones del procedimiento de fiscalización, es decir, solo es emitido si la Administración discrecionalmente así lo determina, y su función -conforme con lo señalado- no es la de realizar las observaciones del procedimiento de fiscalización⁽⁸⁾, como sí lo es en el caso de los demás requerimientos emitidos durante el referido procedimiento.

En el presente caso se observa que luego que el Tribunal Fiscal dispusiera la nulidad de los valores por no haber realizado la Administración las observaciones al crédito fiscal en los requerimientos del procedimiento de fiscalización,

(6) Como en las Resoluciones N° 07445-2-2010 y 13403-7-2008.

(7) Es del caso anotar que con la modificación realizada por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, conforme con el cual el procedimiento de fiscalización puede ser parcial o definitivo, este criterio se aplica igualmente en las fiscalizaciones definitivas, las que deben ser únicas e integrales, y en las fiscalizaciones parciales, el procedimiento de fiscalización se entiende único y definitivo solo en cuanto a los aspectos fiscalizados.

(8) Que luego podrán convertirse en reparos al estar contenidas en las resoluciones de determinación.

y por consiguiente no dar oportunidad de realizar sus descargos a la recurrente en dicho procedimiento, la Administración continuó con el referido procedimiento de fiscalización reabierto; sin embargo, a fin de dar la oportunidad de dar sus descargos a la recurrente y con el objeto de realizar la Administración las observaciones al crédito fiscal, emitió el Requerimiento N° 0222130036141 con base en el artículo 75° del Código Tributario, lo que conforme hemos señalado no es posible, teniendo en cuenta asimismo que antes de este requerimiento no se había realizado las observaciones al crédito fiscal en algunos de los otros requerimientos *regulares* del procedimiento de fiscalización.

Vale la pena destacar que es muy probable que en el presente caso lo reabrirse la fiscalización ya se hubiera cumplido el plazo de un año de la fiscalización, por haber presentado la recurrente toda la información solicitada en el primer requerimiento, conforme con lo señalado el artículo 62°-A del Código Tributario⁽⁹⁾, circunstancia en la que la Administración ya no podía efectuar un requerimiento solicitando más información^{(10) (11)}, pero en la que sí podía emitirse el requerimiento sustentado en el artículo 75° del Código Tributario⁽¹²⁾, por lo que por ello creemos que la Administración emitió el requerimiento previsto en

-
- (9) El inciso 1 del artículo 62°-A del Código Tributario señala respecto del 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.
- (10) El inciso 4 del artículo 62°-A del Código Tributario establece efectos del plazo de un año: 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.
- (11) Lo que sin embargo no le impide realizar otros actos, como cerrar requerimientos comunicando resultados, o hacer cruces de información a terceros.
- (12) Pues en este no debe pedirse información adicional a la recurrente, sino que debe limitarse a comunicar los resultados del procedimiento de fiscalización.

el artículo 75° del referido código; sin embargo, el problema no fue la emisión del referido requerimiento, sino que en su resultado se realizara la observación al crédito fiscal de la recurrente, cuando no se hubo observado el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas a lo largo del procedimiento de fiscalización, cuyo plazo -en la hipótesis que planteamos- ya había concluido⁽¹³⁾.

En consecuencia, los reparos contenidos en las resoluciones de determinación que emita la Administración, deben realizarse en alguno de los requerimientos y resultados que realiza la Administración a lo largo del procedimiento de fiscalización, pero no pueden realizarse en el requerimiento emitido de conformidad con el artículo 75° del Código Tributario, tal como sucedió en el presente caso.

(13) Y no existía un requerimiento abierto que pudiera ser cerrado con el resultado respecto del crédito fiscal de la recurrente.

CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE según el Código Tributario. Asociación en participación

RTF N° 11064-3-2015

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

La Administración considera que un contrato de Asociación en Participación es en realidad un contrato de cesión en uso de unidades vehiculares sustentándose en que la recurrente realizó gastos que correspondían al asociante, por lo que ello desnaturalizaba el contrato de asociación en participación, siendo de aplicación la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, sin embargo, en el presente caso el Tribunal Fiscal concluyó que las *adquisiciones no desnaturalizaron el referido contrato, por lo que desestimó el reparo de la Administración.*

HECHOS

Con Carta N° 050091068570-01-SUNAT y Requerimiento N° 00059150, notificados el 8 de junio de 2006, la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de dicho año.

Mediante el Requerimiento N° 00120399⁽¹⁾, y su resultado la Administración señaló que de la revisión y análisis del contrato de asociación en participación suscrito entre la recurrente, en calidad de asociada *-quien aportó vehículos temporalmente al negocio-* y Empresa Turística⁽²⁾, en calidad de asociante *-quien opera una ruta entregada en concesión-*, observó que el referido contrato se encon-

(1) Notificado el 7 de agosto de 2006.

(2) Razón social ficticia.

traba redactado conforme con lo establecido por la Ley General de Sociedades, pero las operaciones no cumplían las características de los artículos 440° y 441° de la referida norma, al verificarse que la asociante, registraba gastos reembolsados y pagados por la asociada, y esta última asumía remuneraciones y uniformes de choferes de los vehículos cedidos en uso, así como otros gastos de mantenimiento y repuestos de dichos vehículos; asimismo otras empresas que operan la ruta en concesión de la asociante contaban con contratos de cesión en uso y no de asociación en participación, por lo que en virtud de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario determinó que los ingresos por la cesión en uso de las unidades vehiculares que realizó la recurrente se encontraban gravados con el Impuesto General a las Ventas, y con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y de regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2003.

Como resultado del procedimiento de fiscalización, se emitieron resoluciones de determinación⁽³⁾, por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y la tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003; asimismo, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se giraron resoluciones de multa⁽⁴⁾.

De acuerdo con los valores emitidos, la Administración formuló el reparo por ingresos no declarados, al considerar que en virtud de las operaciones efectivamente realizadas no existía un ingreso por participaciones del contrato de asociación en participación, sino una cesión en uso de vehículos, al no cumplir con las características señaladas en los artículos 440° y 441° de la Ley General de Sociedades, por asumir la recurrente gastos de remuneración de choferes y haber realizado adquisiciones; citando como base legal la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, así como diversas disposiciones de la Ley del Impuesto General a las Ventas⁽⁵⁾, de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁶⁾; y los citados artículos 440° y 441° de la Ley General de Sociedades.

(3) Resoluciones de Determinación N° 092-003-0001338 a 092-003-0001363.

(4) Resoluciones de Multa N° 092-002-0001929 a 092-002-0001953.

(5) Numeral 1 del artículo 2° de su reglamento.

(6) Artículos 1°, 2°, 3°, 18°, 19°, 79° y 85° de la ley.

La recurrente presento reclamación contra los valores indicados, siendo resuelta con Resolución de Intendencia N° 095-014-0000539/SUNAT, emitida el 31 de enero de 2008 por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT⁽⁷⁾, que la declaró infundada, siendo ello apelado ante el Tribunal Fiscal.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente sostiene que la entrega de vehículos y choferes es una decisión producto de la libertad contractual de las partes, que las compras que luego fueron reembolsadas no desnaturalizan el contrato de asociación en participación, y que todos estos gastos no significan gestión suya en el negocio.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración sustenta su determinación en la realidad de las operaciones efectuadas por la recurrente y *Empresa Turística*, que no concuerdan con el contrato de asociación en participación suscrito, es decir se sustenta en la realización de actos simulados, supuesto contemplado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente en el periodo fiscalizado⁽⁸⁾.

La Administración agrega que durante el procedimiento de fiscalización sustenta los siguientes hechos con relación al contrato de asociación en participación suscrito, para considerar que dicho contrato en realidad constituía una cesión en uso de vehículos:

(7) Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

(8) Actualmente en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario:

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 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.

- La recurrente realizó gastos respecto de las unidades vehiculares, los que fueron reembolsados posteriormente por el asociante.
- Asimismo, la recurrente asume remuneraciones y uniformes de choferes de los vehículos cedidos en uso, y otros gastos como los de mantenimiento y repuestos.
- Otras empresas que tenían vehículos operando en la ruta en concesión de la asociante contaban con contratos de cesión en uso y no de asociación en participación.

MATERIA CONTROVERTIDA

La controversia consistió en determinar si los ingresos reparados por la Administración calificaban como participaciones provenientes de un contrato de asociación en participación, como señalaba la recurrente, o si por el contrario provenían de un contrato de cesión en uso de vehículos como señaló la Administración, siendo que en este último supuesto dichos ingresos se encontrarían gravados con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

NORMAS APLICABLES

El artículo 438° de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N° 26887, establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

El artículo 440° de la referida norma señala que el contrato de asociación en participación es aquél por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

El artículo 441° de la citada disposición indica que el asociante actúa en nombre propio y la gestión del negocio o empresa le corresponde, no existiendo relación jurídica entre los terceros y los asociados, pudiendo el contrato determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato.

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario⁽⁹⁾ señala que 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.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal señala que resultan razonables los gastos vehiculares realizados por la recurrente, como repuestos, mantenimiento, o gastos relacionados a los choferes –gastos a su cargo que se encontraban previstos en el contrato y manual operativo-, pues la recurrente no aportó los vehículos en propiedad, en cuyo caso no cabe duda que deberían haber sido gastos asumidos por *Empresa Turística*, sino que mantuvo los vehículos en su propiedad.

Sobre el particular, indica que la realización de tales gastos por cuenta de la recurrente no desnaturaliza el contrato de asociación en participación, pues ello no implica que la recurrente realizara la gestión del negocio o empresa, en lugar del asociante, por lo que estos gastos se encuentran conforme con lo establecido por el artículo 441° de la Ley General de Sociedades, a diferencia de lo señalado por la Administración.

Que, asimismo, el Tribunal precisa que el contrato de asociación en participación ha sido celebrado por la recurrente dentro de su facultad de libre contratación⁽¹⁰⁾, por la cual los sujetos pueden decidir libremente la celebración de un contrato, elegir a su contraparte, y formular su contenido; y que:

- Su objeto era la explotación de la concesión de ruta del asociante.
- El asociado contribuiría con seis vehículos.
- La participación del asociado se pactó en el 95% de las utilidades del negocio⁽¹¹⁾.

(9) Norma modificada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.

(10) Derecho constitucional reconocido por el artículo 2°, inciso 14, de la Constitución, que como lo ha reiterado el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 4788-2005-PA/TC, tal derecho garantiza la autodeterminación para decidir, de común acuerdo, la materia objeto de regulación contractual.

(11) Correspondiente al 95% de las utilidades antes del Impuesto a la Renta, siendo dicha utilidad la diferencia entre los boletos vendidos por el servicio de transporte

En tal sentido, el Tribunal Fiscal concluyó que el contrato calificaba como un contrato de colaboración empresarial, pues creaba y regulaba relaciones de participación e integración en un negocio determinado en interés común de los intervinientes, y que el interés de ambas partes constituía el negocio de transporte en una ruta específica, obteniendo la recurrente una participación en los resultados de la empresa asociante, siendo ello conforme con los artículos 438° y 440° de la Ley General de Sociedades.

Que, por ello, el Tribunal Fiscal señaló que los actos observados por la Administración, no descalificaban el contrato de asociación en participación, no siendo procedente el reparo de la Administración, sin ser relevante que en casos similares la *Empresa Turística* hubiera celebrado con otros sujetos contratos de cesión en uso, por lo que el colegiado levantó el reparo efectuado.

COMENTARIO

La Administración realizó el reparo bajo análisis con el siguiente razonamiento:

- La recurrente había celebrado actos de adquisición de bienes para el negocio objeto del contrato, y que ello significaba haber establecido relaciones jurídicas entre terceros y el asociado, lo que en aplicación de lo establecido en el artículo 441° de la Ley General de Sociedades, descalificaba el pacto de asociación en participación.
- En consecuencia, en tanto el pacto entre la recurrente y la *Empresa Turística* no era un contrato de asociación en participación, por lo tanto, calificaba como uno de cesión en uso en atención a las prestaciones involucradas: ceder vehículos en uso a cambio de una retribución, lo que se veía corroborado con contratos de cesión en uso que la *Empresa Turística* había celebrado con otros propietarios de vehículos.
- La base legal para la recalificación del pacto celebrado entre la recurrente y la *Empresa Turística*, que deviene en reparos a las operaciones entre las partes, es la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

y los gastos o costos necesarios para operar así como el 30% del total de los gastos y/o costo que tenga la asociante por la gestión y desarrollo de su empresa en la explotación de la concesión del servicio público de transporte.

La referida Norma VIII señalaba *que 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*, cabiendo precisar que esta norma se encuentra vigente actualmente en el primer párrafo de la norma XVI del citado código.

Sobre el particular, debe señalarse que esta es una norma de recalificación del hecho imponible y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados a efecto de establecer si se encuentran comprendidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, e implica que la Administración pueda dejar de lado la formalidad aparente del acto o negocio jurídico realizado, cuando éste resulte incongruente con lo efectivamente realizado; es decir, nos encontramos en el supuesto de abuso de las formas⁽¹²⁾, lo que significa la existencia de una simulación relativa⁽¹³⁾ en el acto jurídico.

Ahora bien, consideramos que no es correcto el reparo de la Administración sustentado en que el contrato de Asociación en Participación se habría desnaturalizado como consecuencia de los gastos realizados por la recurrente, pues en nuestra opinión estos gastos en las unidades vehiculares y pagos de remuneraciones de choferes que realizó la recurrente, respondían al aporte de los vehículos incluido choferes, lo que no implica un pacto irrazonable o inválido para el aporte del asociado, por lo que no significaron que esta hubiera establecido relaciones jurídicas de gestión del negocio, es decir, que hubiera asumido responsabilidades que no le correspondieran en el proceso de transporte de turismo en la ruta de la *Empresa Turística*, pues como se ha indicado tales gastos eran propios de la circunstancia de aportar vehículos y choferes que *mantenía en su propiedad* y que debían encontrarse *operativos para cumplir cabalmente con su aporte*, lo que tampoco se desnaturaliza por el hecho que algunos gastos fueran reembolsados por la *Empresa Turística*, en atención a los acuerdos realizados entre las partes.

(12) Como el caso en que a través de un contrato de locación de servicios se da estatus de trabajador independiente a uno que en realidad es dependiente, con los diferentes efectos tributarios que ello provoca.

(13) A diferencia de la simulación absoluta, en la que no existe un acto o negocio jurídico oculto, sino que simplemente no existe ninguno, como en los casos de una compraventa inexistente -falsa- en la que el comprador deduce tributariamente el valor "*asignado*".

Por ello, el contrato de Asociación en Participación cumple con las características establecidas en la Ley General de Sociedades, pues existe interés común de los intervinientes y una participación del recurrente en el resultado del negocio, no verificándose el supuesto de simulación relativa por el que la Administración aplicó la Norma VIII del Código Tributario. De lo señalado se infiere que tampoco es relevante si la asociante celebró un tipo de contrato diferente -cesión en uso- en casos que la Administración indica serían similares, ello en atención a que en el presente caso el contrato de asociación en participación fue celebrado por las partes dentro de su facultad de libre contratación.

EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Antenor José Escalante Gonzáles^(*)

I. INTRODUCCIÓN

La interpretación de las normas y los preceptos constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional tiene fuerza vinculante para todos los órganos jurisdiccionales conforme lo dispone el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

En atención a ello, el conocimiento de la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución resulta de especial relevancia para los jueces de todos los niveles en la resolución de las controversias que se les presentan, así como, para los operados jurídicos a fin de sustentar sólidamente sus pretensiones.

Ahora bien, una de las controversias que generalmente se suscita en el ámbito tributario es aquella referida a la afectación patrimonial que conlleva la aplicación de un determinado tributo o incluso aquellas obligaciones formales que no siendo tributos tienen carácter pecuniario. En la resolución de estas controversias, cobra especial relevancia el principio de no confiscatoriedad previsto en el artículo 74° de la Constitución como un límite a la potestad tributaria y, por ende, parámetro de constitucionalidad de tales obligaciones.

II. MÉTODO

En atención a ello, en el presente artículo nos avocaremos, a partir de un análisis histórico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a establecer

(*) Abogado PUCP. Magíster en Derecho con mención en Derecho Constitucional – PUCP. Máster Executive en Fiscalidad Internacional – Centro de Estudio Garrigues (Madrid). Máster en Innovación Pedagógica y Gestión de Centros Educativos EUCIM Bussines School (Madrid) y egresado del Doctorado en Derecho y Ciencia Política de la UNMSM.

el contenido y evolución del principio de no confiscatoriedad como un parámetro para la solución de controversias tributarias.

III. DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Una primera aproximación del principio de no confiscatoriedad la encontramos en la sentencia 00129-2000-AA/TC del 31/03/2000, en la cual el Tribunal Constitucional consideró que no se había afectado este principio y otros derechos fundamentales cuando la Administración Tributaria impone multas en ejercicio de su potestad sancionadora. No obstante, en esta sentencia no se desarrolló algún fundamento sobre su contenido o alcance.

1. Que el objeto de la presente Acción de Amparo es que se declare la no ejecución de la Resolución de Determinación N.º 93-110-501-H-04838-01, de su accesoria, la Resolución de Multa N.º 93-110-914-K-04806-01, de las resoluciones de intendencia N.ºs 055-4-0409 y 055-4-0502, y de las resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 813-2-97 y 814-2-97, por considerar que se han vulnerado los derechos constitucionales a la propiedad, a la libertad de trabajo y a la libre empresa y los principios de no confiscatoriedad de los tributos y de seguridad jurídica”.

[...]

5. Que, de las copias certificadas de fojas ciento noventa y dos del Libro de Registro de Compras, que fue exhibido por el demandante al auditor de la demandada con motivo del requerimiento efectuado en su oportunidad, se puede advertir que al cierre de la fiscalización el seis de agosto de mil novecientos noventa y tres sólo se encontraban anotadas las operaciones que realizó el demandante con relación a la factura dieciocho mil cuatrocientos siete, del veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y tres. Asimismo, de la copia certificada de fojas ciento cuarenta y siete del Libro de Registro de Ventas, también exhibido por el demandante, se advierte que al día seis de agosto de mil novecientos noventa y tres, fecha de cierre del requerimiento antes aludido, el demandante solamente había anotado las operaciones efectuadas al treinta de junio del año mencio-

nado. Entonces, el demandante se encontró incurso dentro de las infracciones establecidas en el artículo 175° numeral 4), y el artículo 178° numeral 1) del Código Tributario, aplicable al caso de autos; consecuentemente, la multa aplicada al demandante por parte de la Administración Tributaria se ajusta a ley.

6. Que, en virtud de los fundamentos que preceden, habiendo actuado la Administración Tributaria respecto de la pretensión del demandante, con sujeción a lo establecido por el Decreto Ley N.° 25748, que aprobó el nuevo texto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, y por el Decreto Ley N.° 25859, que aprobó el nuevo texto del Código Tributario, no se ha violado ninguno de los derechos constitucionales invocados por el demandante.

Más adelante, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 00547-2001-AA/TC del 11/07/2001, afirmó que el Impuesto Mínimo a la Renta vulneró los derechos de igualdad, propiedad y el principio de no confiscatoriedad de los tributos. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional tampoco desarrolló un concepto sobre el principio de no confiscatoriedad, sino que se remite a una de sus sentencias previas en las cuales, sin hacer referencia a este principio, concluyó que mediante un impuesto que grava la renta no es posible afectar la fuente generadora, esto es, el capital o los activos netos:

“1. Como este Tribunal Constitucional ha expuesto en la sentencia recaída, entre otras, en el Exp. N.º. 680-1996-AA/TC, la imposición del impuesto mínimo a la renta viola los derechos de igualdad, de propiedad y afecta el principio de no confiscatoriedad de los tributos, a cuyos argumentos, por brevedad, se remite”⁽¹⁾.

Igualmente, aún sin desarrollar un concepto general sobre el principio de no confiscatoriedad, en la sentencia 01136-2001-AA/TC del 10/06/2002, el Tribunal Constitucional concluyó que cuando una empresa ha tenido pérdida

(1) De la revisión de la STC 680-1996-AA/TC, no existe evidencia que haga referencia expresa en sus fundamentos o en la parte de resolutive al principio constitucional tributario de la no confiscatoriedad de los tributos.

económica, el cobro de un impuesto tipo renta, como el Impuesto Mínimo a la Renta, resulta confiscatorio. Además, señaló que no es compatible con el ordenamiento constitucional coaccionar al pago de un impuesto confiscatorio aun cuando este hubiera sido estabilizado en el marco de un convenio de estabilidad tributaria:

3. El Tribunal ha establecido en anterior jurisprudencia que, cuando la empresa ha tenido pérdida económica, el cobro del IMR resulta confiscatorio, dado que - al establecer el hecho imponible- el legislador está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital.
4. A pesar de que la demandante suscribió con el Estado un convenio de estabilidad jurídica que incluía expresamente la obligación de pagar el IMR, el Tribunal considera que, exigirle el pago de dicho tributo cuando la empresa ha probado que arrojó pérdida y no ha obtenido renta alguna, implicaría coaccionarla al cumplimiento de una obligación que en el caso de autos no es compatible con el ordenamiento constitucional. El convenio aludido debe interpretarse en el sentido de que la empresa debe pagar el IMR,- siempre que sus rentas le permitan pagar el impuesto a la renta y el IMR.

Similar criterio se encuentra contenido en la sentencia 1189-2002-AA/TC, del 06/12/2002.

Posteriormente, a través de la sentencia 00009-2001-AI/TC, de 29/01/2002, el Supremo Intérprete de la Constitución peruana, sin desarrollar un contenido sobre el principio que comentamos, concluyó que las especiales características del Impuesto a la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas regulado mediante Ley N.º 27153, consideradas conjuntamente, conllevaban a considerar que este impuesto resultaba confiscatorio:

16. Estima el Tribunal que las especiales características del impuesto a los juegos, consideradas conjuntamente, hacen que éste resulte confiscatorio y, por tanto, contrario al artículo 74 de la Constitución.

En efecto: Si bien el artículo 36 de la LEY establece que el impuesto a los juegos grava “la explotación” de estos juegos, conforme se desprende de la regulación conjunta de los artí-

culos 38.1 y 39 de la LEY, la alícuota del impuesto asciende al 20% sobre la base imponible, “constituida por la ganancia bruta mensual ... entendiéndose por ésta a la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes”, esto es, que con el nombre o etiqueta de impuesto “a la explotación”, la metodología impositiva de la ley grava en realidad las utilidades. Considerando además, y conjuntivamente, que la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no es considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del impuesto a la renta, debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibida por la Constitución.

Por lo expuesto, y en vista a la combinación de todos esos factores, el Tribunal Constitucional considera inconstitucional el régimen tributario del llamado impuesto a la explotación, contenido en los artículos 38° y 39° de la Ley impugnada. El Tribunal debe, además, pronunciarse respecto a los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad, en el lapso que dicho régimen tributario estuvo vigente, conforme a lo dispuesto en el artículo 36° Ley Orgánica y arreglando su decisión, especialmente, a los principios de justicia, razonabilidad, igualdad y proporcionalidad, y con pleno respeto a la función legislativa del Congreso de la República.

Es obvio, por un lado, que la declaración de inconstitucionalidad del régimen tributario aludido ocasionará un vacío legal. Por otro lado, también resulta claro que el Congreso de la República suplirá ese vacío con una nueva normatividad tributaria, ajustada a la Constitución y a esta sentencia del Tribunal.

En consecuencia, las situaciones jurídicas y los efectos producidos por el régimen tributario que este fallo declara inconstitucional, se sujetarán a las reglas siguientes:

- a) Las deudas acumuladas en relación con la alícuota del 20% del llamado impuesto a la explotación, se reducirán al mon-

to que, según la ley que cubra el vacío legal creado, resulte exigible.

- b) Los montos pagados en aplicación de la mencionada alícuota que excedieren el monto que la nueva ley establezca, serán considerados como crédito tributario.
- c) De concurrir, respecto del mismo contribuyente, deudas y créditos, ellos se compensarán entre sí, y de quedar un saldo será considerado como deuda acumulada o como crédito tributario, según el caso.

Por otra parte, mediante la sentencia 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, el Tribunal Constitucional resolvió un proceso de amparo en el que se cuestionaba el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), bajo similares argumentos a los empleados para cuestionar el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR). En esta sentencia, el Supremo Intérprete de la Constitución precisó que la vulneración del principio de no confiscatoriedad de los tributos expresada en sus sentencias respecto del Impuesto Mínimo a la Renta era específica respecto de dicho impuesto, por lo que cuando se señaló que vulneraba el principio de no confiscatoriedad de los tributos no se pretendía señalar que se violaba tal principio constitucional por el solo hecho que el impuesto recayera sobre el patrimonio, sino la manifiesta incongruencia entre la base imponible (activos netos o patrimonio) y la manifestación de riqueza (renta) que se pretende gravar:

- 2. [...] con tal afirmación no se quería indicar que se violaba dicho principio constitucional, tributario por el solo hecho de que el impuesto recayera sobre el patrimonio. Como se precisara en tal ejecutoria, lo inconstitucional radicaba en que, en el seno de una Ley [como el Decreto Legislativo N° 774] destinado a gravar la renta, se terminase gravando la fuente productora de la renta. Es la incongruencia de un medio [el impuesto mínimo a la renta] con los fines que perseguía el legislador tributario [gravar la renta], lo que en dicho precedente se consideró inconstitucional.

Luego de esto, el Tribunal Constitucional ingresó al análisis de la su-puesta confiscatoriedad del IEAN, creado por la Ley N° 26777, en la cual brinda alcances sobre el contenido de este principio.

En primer término, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó en la sentencia 02727-2002-AA/TC que el principio de no confiscatoriedad de los tributos es un límite a la potestad tributaria del Estado y que “constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas”.

A continuación, el Tribunal Constitucional vincula el principio de no confiscatoriedad de los tributos con el principio de igualdad y con el principio de capacidad contributiva:

4. [...] Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual al a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Además, el Tribunal Constitucional atribuye una función institucional (dentro de nuestra Constitución económica) al principio de no confiscatoriedad de los tributos:

4. [...] De otro lado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional. Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria.

De modo que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la “Constitución tributaria”, establecida en la Ley Fundamental de 1993.

Luego, el Tribunal Constitucional expone que es relevante que, en aplicación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, al momento de

crearse el tributo con su correspondiente tasa se respeten las exigencias mínimas provenientes de los principios de razonabilidad y proporcionalidad:

5. Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Adicionalmente, Tribunal Constitucional, expone que el principio de no confiscatoriedad es un concepto jurídico indeterminado, cuyo contenido debe ser observado en cada caso concreto a partir de la clase de tributo y las circunstancias particulares de los sujetos obligados. Asimismo, el Tribunal admite que es posible gravar razonablemente del derecho de propiedad, sin que ello implique la vulneración del principio de no confiscatoriedad.

5. [...]. Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

Más adelante, el Tribunal Constitucional realiza las siguientes aseveraciones:

- a) que el principio de no confiscatoriedad de los tributos no resulta afectado (contrariamente a lo señalado por la parte demandante) cuando el legislador decide imponer cargas fiscales a la propiedad, con lo cual queda claro que la propiedad y una de sus manifestaciones que es el capital sí pueden ser sujetos de gravamen bajo determinadas condiciones.
 - b) que la Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales, con lo cual deshace el argumento de la parte actora en el sentido que la Constitución de 1993 impedía gravar la propiedad o el capital.
 - c) que dentro del amplio margen de libertad que tiene el Estado para establecer lo que debe ser gravado también puede gravarse la propiedad porque los tributos de una manera u otra inciden sobre la misma, incluso cuando gravan las ganancias o utilidades con el impuesto a la renta porque las mismas forman parte del patrimonio de la empresa. La propiedad también es manifestación de riqueza y por ello puede ser gravada. En este punto, es importante señalar que, desde hace muchos años en el Perú se grava, pacíficamente, la propiedad a través de impuestos al patrimonio, como el Impuesto Predial.
 - d) Que el problema, para el Tribunal Constitucional, no era si se puede o no gravar la propiedad, sino determinar qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad, no siendo pertinentes las consideraciones respecto a que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o que simplemente mantuvo su capital o activo fijo.
6. Ciertamente, el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado, como se ha expuesto en la demanda, si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio

texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°.

De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada.

El problema, a juicio del Tribunal Constitucional, no es determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad. Y en ello, por cierto, no son pertinentes consideraciones tales como que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo, que son exigibles - y este Tribunal en su momento lo destacó- para impuestos destinados a gravar utilidades, ganancias o rentas, como se expuso en la STC N.º 0646-1996-AA/TC.

Adicionalmente, el Supremo Intérprete de la Constitución utiliza el criterio de razonabilidad para ubicarse en el supuesto en el cual, en términos generales, se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos. A criterio del Tribunal Constitucional, esto ocurre cuando el tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un país en el que se ha garantizado a nivel constitucional el derecho subjetivo a la propiedad y, además, se considera a la propiedad (entendida como institución) como uno de los componentes básicos y esenciales de la Constitución económica:

7. En el Fund. Jur. N.º 5 de esta Sentencia, este Colegiado declara que, en términos generales, “se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tri-

buto excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y se ha considerado a la propiedad, como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

Acto seguido, el Supremo Intérprete de la Constitución peruana expone las razones por las cuales asume que el IEAN, con una tasa del 0.5% no afecta de manera irrazonable y desproporcionada el derecho de propiedad de la empresa demandante:

- a) no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de establecer la base imponible del IEAN haya tomado como manifestación de la capacidad contributiva los activos netos de quienes perciben rentas de tercera categoría
- b) el principio de no confiscatoriedad de los tributos se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de tal suerte que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, con lo cual el Tribunal Constitucional valida que la propiedad (en, este caso los activos netos) es una manifestación de la capacidad contributiva y así lo dice expresamente.
- c) Detrás de la creación de un impuesto existe la presunción, *juris tantum*, que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos porque con la recaudación tributaria el Estado se agencia de los fondos para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado (sin esos fondos sería materialmente imposible que brindara los servicios públicos a su cargo).

8. Conviene advertir, en primer lugar, algo que no por obvio no es menos importante. Y es que al Tribunal Constitucional no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de fijar la base imponible del impuesto “extraordinario”, haya tomado como manifestación de capacidad contributiva “los activos netos” de los “perceptores de renta de tercera categoría”. Como antes se ha precisado, el principio de no

confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva.

Y la propiedad o, dicho de otro modo, los “activos netos” a los que se refiere el ya citado artículo 1^o de la Ley N.º 26777, es una manifestación de esa capacidad contributiva.

9. En segundo lugar, es menester enfatizar que, detrás de la creación de un impuesto como el IEAN, existe la presunción, *juris tantum*, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo.

El Tribunal Constitucional señala que la creación de tributos que gravan la propiedad implica una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas, pero que por esta circunstancia los tributos no resultan contrarios al derecho de propiedad. Asevera, que los derechos fundamentales (y, entre ellos, el derecho de propiedad) no son absolutos y que, del otro lado, el pago de tributos, es decir, el deber de contribuir a los gastos públicos constituye un principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho:

9. [...] Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Después de exponer todo este marco conceptual, el Tribunal Constitucional concluye que se encuentra razonablemente justificada la intervención del IEAN sobre la propiedad, quedando como último tema para su análisis si el monto de la tasa de dicho impuesto resulta desproporcionado.

Finalmente para hacer este juicio, el Supremo Intérprete de la Constitución tiene en cuenta el carácter temporal del IEAN, a lo que suma las características de la base imponible y la tasa del 0.5%, así como el hecho que se autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta y que, además, podía utilizarse como crédito sin derecho a devolución contra los pagos a cuenta o de regularización del impuesto a la renta; a partir de lo cual concluye que no se vulnera el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos. Por estas razones, el Tribunal Constitucional estima que el IEAN no absorbe una parte sustancial de la base imponible y que su porcentaje no es desproporcionado, por lo que no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable:

10. De modo que encontrándose razonablemente justificada la intervención estatal sobre el derecho de propiedad, lo último por analizar es si el monto de la tasa del IEAN es desproporcionado. Para tal efecto, ha de repararse, en que, de conformidad con el artículo 1° de la Ley N.º 26999, el carácter “extraordinario” con el que ha sido configurado este impuesto se evidencia con su vigencia temporal. En efecto, después de diversas reformas, se ha previsto que se sufragará hasta el 31 de diciembre de 1999.

Asimismo, dadas las características de la base imponible del tributo y el carácter temporal con el que ha sido previsto, no contraría, a juicio de este Colegiado, el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de la no confiscatoriedad de los tributos, el que su tasa se haya previsto en el orden del 0.5% de la base imponible establecida por el artículo 4° de la Ley N.º. 26777, que autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta, y que, por lo demás, podrá utilizarse “como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos

a cuenta o de regularización del impuesto a la renta del ejercicio de 1998”, tal como lo establece el artículo 7° de la misma Ley N.º 26777.

De modo que, atendiendo a que el referido impuesto no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y a que su porcentaje, establecido por la Ley N.º 26777, no es desproporcionado, pues no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable, debe desestimarse la pretensión.

Similar criterio, pero de manera más escueta, se encuentra contenido en las sentencias 3591-2004-AA/TC, del 24/01/2005, 1907-2003-AA/TC, del 27/01/2005 y 1255-2003-AA/TC, del 21/03/2005.

Por otra parte, mediante la sentencia 00004-2004-AI/TC del 21/09/2004, expedida en un proceso en el cual se discutía la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), regulado por la Ley 28194, el Tribunal Constitucional, recordando su doctrina jurisprudencial emitida en la STC 02727-2002-AA/TC, sobre el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad de los tributos, y ante los cuestionamientos sobre los efectos de este impuesto en el patrimonio de las personas con recursos modestos, afirmó que, en una acción de inconstitucionalidad, lo que corresponde es analizar la ley en sentido abstracto, a partir del análisis de los elementos constitutivos del tributo y, en especial, la base imponible y la alícuota:

Por ello, es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta respecto a las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.

Así, analizando la base imponible y la alícuota en abstracto, el Tribunal Constitucional arriba a la conclusión que es difícil sostener que el ITF tenga un carácter confiscatorio. Sin embargo, como el juicio lo hace en abstracto, no des-

carta que, en el análisis de algún caso en concreto, los jueces puedan establecer la confiscatoriedad del mencionado impuesto:

21. En cuanto a la materia imponible, este Colegiado deja asentado el amplio margen de acción en el que se desenvuelve el legislador al momento de determinarla (FF. JJ. 25 a 26, *infra*), pudiendo ser ésta un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital, y aunque en el presente caso, tratándose de las transferencias financieras enumeradas en el artículo 9° de la Ley N.° 28194, el hecho generador puede repetirse de manera constante, el monto ínfimo de la alícuota aplicable (0.10%) desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado por el Capítulo III de la ley impugnada; máxime si se tiene que tal valor numérico porcentual se reducirá a 0.08% a partir del 1 de enero de 2005, y a 0.06(% desde el 1° de enero de 2006, y de que perderá todo efecto a partir del 1 de enero de 2007.
22. Por tal virtud, el Tribunal Constitucional desestima el alegato planteado en la demanda, según el cual las disposiciones de la ley que regulan el ITF afectan el principio de no confiscatoriedad.
23. No obstante, en atención a lo expuesto en los FF.JJ. 19 y 20, *supra*, este Colegiado debe precisar que respecto de la alegada afectación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, si bien se encuentra en capacidad de confirmar la constitucionalidad de la ley impugnada desde un punto de vista abstracto (único que cabe en un proceso de inconstitucionalidad), no puede descartar la posibilidad de que tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en la plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados.

Posteriormente, mediante la sentencia 00033-2004-AI/TC del 29/08/2004, expedida en un proceso en el cual se discutía la constitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), el Supremo Intérprete de la Constitución declaró su inconstitucionalidad por afectación del principio de capacidad contributiva. No obstante, el Tribunal recordó nuevamente lo que, previamente, a través de la STC 02727-2002-AA/TC había expresado respecto de la vinculación del principio de no confiscatoriedad de los tributos con los principios de igualdad en materia tributaria y capacidad contributiva. Agregó que estos principios tienen una estructura de concepto jurídico indeterminado, lo cual no impide delinear su contenido a fin de que se establezca un marco referencial para la actividad legislativa:

6. Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los

órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

A su vez, el Tribunal Constitucional emitió pronunciamiento sobre este principio en la sentencia 0041-2004-AI/TC del 11/11/2004, que resolvió una acción de inconstitucionalidad iniciada contra ordenanzas municipales en las que se alegaba, entre otros fundamentos, la confiscatoriedad de los arbitrios municipales. En este caso, el Tribunal Constitucional expone que el principio de no confiscatoriedad como límite al ejercicio de la potestad tributaria, puede evaluarse además de un aspecto cualitativo. Asimismo, indica que puede evaluarse la confiscatoriedad de un tributo en sentido abstracto a partir del análisis de sus elementos constitutivos (base imponible y alícuota), así como en una situación concreta en base a las particulares circunstancias en las cuales se encuentra un determinado sujeto.

56. El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente. (Hernández Berenguel, Luis. *El Poder Tributario y la nueva Constitución*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N.O 24. Junio. 1993).

57. Al respecto, el Tribunal Constitucional sostuvo en el Exp. N.º 2727-2002-AA/TC, que el principio de confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración

la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad.

58. Por ello, conforme se declaró en el Exp. N.º 0004-2004-AI/TC (acumulados), es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.
59. Cabe preguntarse, entonces, ¿cuándo se constata, en el caso de arbitrios municipales, que un cobro es confiscatorio?
60. Las ordenanzas impugnadas, en todos los casos, fueron ratificadas fuera del plazo establecido en la Ley Orgánica de Municipalidades; y siendo este un requisito sustancial para su validez, se concluye que no se ha respetado el principio de legalidad.

Por lo tanto, dichas normas resultan confiscatorias desde un punto de vista cualitativo.

61. La evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, primero, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine

pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio.

Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio potencial. Por ello, es más coherente que, en caso de conflicto, la carga de la prueba respecto a la efectiva prestación del servicio, le corresponda a la administración municipal.

62. Definitivamente, uno de los elementos que contribuyen a verificar la confiscatoriedad cuantitativa, en el primer caso, es la falta del informe económico-financiero que sustente el coste; y, en el segundo, el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. De este modo, si la distribución del coste se ha basado en criterios que no guardan relación lógica con la naturaleza del servicio, cabe una fuerte presunción de que la carga asumida por el contribuyente no es la real, pudiendo ser mayor al costo ideal, o incluso extremadamente mayor, debiéndose analizar las circunstancias particulares de cada caso.

Más adelante, a través de la sentencia 00670-2005-AA/TC del 17/03/2005, en un caso en el cual el contribuyente cuestionaba la deuda por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Tribunal Constitucional concluyó que es impensable una potencial situación de confiscatoriedad en el caso de los pagos a cuenta pues estos son compensados o devueltos al final del ejercicio fiscal:

8. Por último, como quiera que los pagos a cuenta constituyen devengos previos de lo que será la obligación principal, los efectuados en exceso -como podría suceder en el caso de la recurrente- necesariamente deberán ser compensados o devueltos al final del ejercicio fiscal; por lo tanto, la Administración Tributaria 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.

Sin embargo, en cuanto a las consecuencias derivadas del incumplimiento de los pagos a cuenta, como los intereses y multas, el Tribunal Constitucional señaló en la referida sentencia 00670-2005-AA/TC que no descarta que tales conceptos pudieran afectar irrazonablemente el patrimonio de una persona, lo cual debe ser plena y fehacientemente acreditado, no pudiendo considerarse como pruebas fehacientes de tal afectación patrimonial, los estados financieros elaborados por el propio contribuyente, siendo necesario un peritaje imparcial.

- “10. Sin perjuicio de lo dicho en los fundamentos 5 a 8, supra, este Colegiado considera que siempre que se invoque confiscatoriedad la misma deberá ser demostrada atendiendo a las especiales circunstancias del tipo de imposición y la situación concreta del contribuyente (cf. STC 2727-2002-AA/TC)
11. En ese sentido, si bien la finalidad de la sanción fue castigar el no pago de tributos, y los intereses representan una carga en razón de la demora en el cumplimiento del pago, el Tribunal Constitucional no descarta que, incluso las sanciones basadas en hechos objetivos, puedan tornarse excesivas y desproporcionadas, afectando irrazonablemente el patrimonio, lo cual podría suceder si, para cumplir tal obligación, se afectara más del monto de la renta, cercenando incluso la fuente productora o el capital.
12. Ahora bien, tal verificación no puede ser fácilmente realizada en un proceso como el amparo, más aún cuando los documentos de autos no generan real certeza en el juzgador. En efecto, a fojas 21 y 22, la empresa demandante anexa como medios probatorios para demostrar la confiscatoriedad, en su caso, un Balance General y un Estado de Ganancias y Pérdidas por el periodo 2001, respectivamente, elaborado por ella misma, bajo la responsabilidad de la contadora Ana Susana Bances Silva, quien firma y da valor al documento. Asimismo, a fojas 26 y siguientes, presenta una Declaración Jurada del Pago Anual del Impuesto a la Renta” por el ejercicio gravable de 2001.

13. En reiterada jurisprudencia (vid. STC 2302-2003-AA/TC, 2727- 2003-AA/TC, 0053-2005-A1/TC, entre otras), este Tribunal ha advertido que los documentos presentados por la parte actora en el proceso no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad. En primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, y, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio que adopta este Tribunal para desestimar, como elementos probatorios suficientes para demostrar la confiscatoriedad en este caso, los presentados por la empresa recurrente, siendo necesario un peritaje imparcial que evidentemente solo puede ser actuado en un proceso distinto al amparo.”

Por otra parte, a través de la sentencia 00676-2005-AA/TC, del 17/03/2005, el Supremo Intérprete de la Constitución se pronunció nuevamente en un caso sobre el Impuesto Mínimo a la Renta. Esta vez, precisó que la afectación al principio de no confiscatoriedad de los tributos radicaba en la falta de congruencia entre la riqueza efectivamente gravada (patrimonio) y la base imponible que se pretendía gravar (renta):

3. Respecto, en 10 referido al Impuesto Mínimo a la Renta, el Tribunal Constitucional ha señalado los siguientes criterios vinculantes:
 - a) Cuando en la STC N° 0646-1996-AA/TC, sostuvo que el Impuesto Mínimo a la Renta era inconstitucional por violar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, tal inconstitucionalidad radicaba en que en el seno de una Ley (como el Decreto Legislativo 774 - Ley del Impuesto a la Renta) destinado a gravar rentas o utilidades, se terminase gravando la fuente productora de la renta; b) Era la incongruencia de un medio (el impuesto mínimo a la renta) con los fines que perseguía el legislador tributario (gravar la renta), lo que en dicho caso se consideró inconstitucional.

Similar criterio se encuentra contenido en las sentencias 7049-2005-AA/TC, del 21/11/2005, 8543-2006-PA/TC, del 31/10/2006, 4563-2005-PA/TC, del 14/02/2007.

Además, el Tribunal Constitucional afirmó en la sentencia 00676-2005-AA/TC, del 17/03/2005 que uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria es el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad:

4. Los límites al ejercicio de la potestad tributaria recogidos en el artículo 74° de la Constitución buscan garantizar que el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de impuestos, se haga respetando su capacidad contributiva, el principio de igualdad, la no confiscatoriedad, el principio de legalidad; y, en general, todos los derechos fundamentales de los contribuyentes [...].

Igual criterio se encuentra contenido, respecto de los límites de la potestad tributaria, en la sentencia 02689-2004-AA/TC, del 20/01/2006.

Por otra parte, en un proceso de amparo en el que se solicitaba la inaplicación de los artículos 48° al 53° del Decreto Legislativo 776, referido al Impuesto a los Juegos; así como, el inciso a) del artículo 9 del Decreto Supremo 095-96-EF, referido al Impuesto Selectivo al Consumo de los juegos de azar y apuestas, alegando la confiscatoriedad por sumatoria de tributos, el Supremo Interprete de la Constitución en la sentencia 02302-2003-AA/TC del 13/04/2005, hizo un recuento de sus principales pronunciamientos sobre el principio de no confiscatoriedad para luego concluir que *per se* la afectación de una misma base imponible por distintos tributos no es confiscatoria sino que debe acreditarse fehacientemente que la aplicación en conjunto de ambos tributos resulta desproporcionada o exorbitante en el caso concreto:

El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria según el artículo 74° de la Constitución.

12. El artículo 74° de la Constitución Peruana, establece como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria, el principio de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio constitucional, ha adquirido contenido a través de nuestra jurisprudencia, mediante la cual, hemos señalado que “ (...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad

de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).

13. En la misma sentencia bajo comentario, señalamos que el principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.
14. Asimismo, conforme se estableció en la STC N.º 0004-2004-AI/TC (acumulados), es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.

La confiscatoriedad por sumatoria de tributos

15. En el presente caso, la parte demandante alega confiscatoriedad por doble imposición sobre una misma actividad co-

mercial, señalando además, que en el ejercicio 2000/2001, este hecho les ha generado pérdidas, como se advierte del estado de ganancias y pérdidas que adjuntan, como medio probatorio a fojas 78. Refieren, que al ser gravados por el Impuesto a los Juegos (administrado por la Municipalidad), y, el Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas (administrado por la SUNAT), se encuentran tributando dos veces por la misma actividad, convirtiéndose en deficitaria su actividad comercial.

[...]

17. Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa. [...] Es cierto que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea a consecuencia de un solo tributo exorbitante, o por vía de diversas cargas tributarias que siendo moderadas, en su conjunto traen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente. Sin embargo, este es una situación que requerirá de un peritaje especial para su comprobación.
18. En el caso de autos estamos frente a dos impuestos, el Impuesto a los Juegos, regulados por el Decreto Legislativo 776; y el Impuesto Selectivo al Consumo, a los juegos de azar y lotería. El primero es recaudado y administrado por y a favor de las Municipalidades, mientras que el segundo, es administrado por la SUNAT, siendo un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, sirve al Estado, a su vez, para cumplir una finalidad extrafiscal.

[...]

19. Ahora bien, ¿se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos? La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese sentido, la confiscatoriedad no se configura *por si misma* si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio.

Para determinar esta afectación excesiva de la propiedad privada, es claro que se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente, tal afectación, tiene su origen en la presión tributaria impuesta a su actividad.

20. Como se aprecia, y siguiendo lo expuesto en nuestro fundamento 12 *supra*, las alegaciones de confiscatoriedad sea por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente. Es por ello, que no pueden aceptarse como válidas, aquellas afirmaciones del contribuyente, mediante las cuales, se considera exento del pago del impuesto a la renta y de la repartición de utilidades a los trabajadores debido a la doble tributación a los juegos.

El Impuesto a la Renta, presenta distintas características, así como, un sistema de cálculo y deducciones propio, en el que además, de acuerdo al inciso b) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre las deducciones para llegar a la renta neta, *se consideran los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas*. Con lo cual, únicamente el contribuyente está exento de pago

cuando en un periodo fiscal, no se ha producido renta y de acuerdo a los términos de a propia ley y su reglamento.

En todo caso, como se viene señalando, de tratarse de afectaciones a la propiedad por sumatoria de tributos, tales alegaciones, están sujetas a su comprobación mediante material probatorio.

En otro proceso de amparo, en el que se solicitó la inaplicación del Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) de cargo de los empleadores, entre otros fundamentos, por afectación del principio de no confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional en la sentencia 04014-2005-AA/TC, del 20/07/2005, señaló que en abstracto, este impuesto no vulneraba el principio constitucional tributario de capacidad contributiva, ni el de igualdad ni el de no confiscatoriedad de los tributos. Asimismo, indicó que las deficiencias técnicas de la norma no implican necesariamente su inconstitucionalidad:

9. Sentada esta premisa, el hecho de que el legislador haya considerado, de manera *extraordinaria temporal*, la *capacidad de pago de remuneraciones* como un síntoma o presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva, igualdad y el de no confiscatoriedad. Si, por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, conforme lo ha señalado el recurrente a lo largo del proceso (ff. 71, 409 y 493); es preciso dejar en claro que el “antitecnicismo” de las leyes o, acaso, su “ineficiencia”, no pueden merecer atención en lo que respecta a la evaluación de su constitucionalidad, pues esta únicamente debe centrarse en aspectos relativos a su compatibilidad formal y material con la carta fundamental, (STC 0004-2004-AI/TC *fund.* 4).
10. Cabe precisar que si en términos generales, un impuesto no resulta inconstitucional, ello no desvirtúa la posibilidad de los efectos confiscatorios en el caso específico, o, incluso, que siendo el hecho gravado una expresión de capacidad económica en términos generales, el recurrente carezca de capacidad contributiva efectiva. Para verificar este supuesto y eximirse del deber de contribuir, resulta necesario que

el demandante demuestre tales situaciones de manera fehaciente, siendo capaz de generar convicción en el juzgador respecto a lo que se alega; más aún, tomando en cuenta que en el proceso constitucional de amparo no existe etapa probatoria.

11. Es ahí justamente, donde el recurrente no ha logrado demostrar cómo es que, en su caso, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad resulta una carga insoportable y determina una afectación irrazonable a su derecho de propiedad; es decir, en autos no obran documentos o pruebas que demuestren su falta de capacidad contributiva, o, de suyo la confiscatoriedad material del tributo en su realidad. Por lo tanto, al no haberse acreditado la vulneración de los derechos y principios constitucionales tributarios invocados la demanda debe ser desestimada.

Por otro lado, en la sentencia 02862-2005-AA/TC, del 10/06/2005, al resolver un caso en el cual se discutía la Tercera Disposición Transitoria de la Ley 27796 que dispuso la regularización del Impuesto a la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, con una tasa reducida del impuesto desde la vigencia de la Ley N° 27153, el Tribunal Constitucional reiteró la necesidad de probar fehacientemente la afectación patrimonial que se alega:

5. Así, posteriormente, mediante los artículos 17 y 18 de la Ley 27796 -cuestionados en el presente caso-, se modificó la base imponible y se redujo la alícuota de 20% a 12%, incorporándose la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento, de conformidad con lo dispuesto en la STC 009-2001-AI/TC. De modo que, si aún con dichas modificaciones la recurrente considera que el impuesto tiene efectos confiscatorios, ha debido probarlo de manera suficiente.

Similar criterio, pero más fundamentado, se encuentra en las sentencias 2770-2004-AA/TC del 13/06/2005, 2776-2004-AA/TC del 13/06/2005, 3604-2005-PA/TC del 01/07/2005, 5375-2005-PA/TC del 12/09/2005, 4227-2005-PA/TC del 02/02/2006, 9165-2005-PA/TC del 13/02/2006, 2781-2006-PA/

TC⁽²⁾ del 29/08/2006, 6772-2006-PA/TC⁽³⁾ del 29/08/2006 y 00974-2007-PA/TC del 19/04/2007.

Es importante destacar que a través de la sentencia 4227-2005-PA/TC, del 02/02/2006, el Tribunal Constitucional estableció un precedente vinculante afirmando la constitucionalidad, entre otras, del artículo 17° de la Ley 27796:

Precedente vinculante

[...]

43. En tal sentido, y de conformidad con lo establecido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, este Tribunal declara que la presente sentencia, 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 este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad-, dichos preceptos resultan 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.
44. Ordena a todos los poderes públicos y, en particular, a las Cortes Judiciales del país, bajo responsabilidad, cumplir en sus propios términos lo resuelto por este Tribunal en mate-

(2) Esta STC se remite a la sentencia 4227-2005-PA/TC, del 02/02/2006.

(3) Esta STC se remite a la sentencia 4227-2005-PA/TC, del 02/02/2006.

ria del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

A su vez, a través de la sentencia 03288-2006-AA/TC del 16/08/2006, en el que se resolvió una controversia vinculada al Impuesto a la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, modificado por la Ley N° 27796, el Tribunal Constitucional estableció que carece de sustento alegar la afectación, entre otros, del principio de no confiscatoriedad, sobre la base de cuestionar el sistema de deducciones de impuesto, pues estos deben guardar razonable relación con la particular naturaleza de cada impuesto:

7. Asimismo la empresa señala en su recurso de agravio constitucional que se afecta el principio de no confiscatoriedad en la medida que el artículo 38° de la Ley N.° 27153, sustituido por el artículo 17° de la Ley N.° 27796, sólo permite deducir como gasto aquel que corresponde exclusivamente a los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y juegos de casino, sin considerar como gastos deducibles todos aquellos que inciden directamente en la generación del ingreso, tales como gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, atención al cliente, entre otros. Asimismo, alega que el límite del 2% del ingreso neto mensual para la deducción de los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos constituye una arbitrariedad, pues de esta manera el impuesto en cuestión se convierte en un impuesto sobre el patrimonio, y no sobre el resultado de la explotación de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casino, resultando, así, confiscatorio.
8. Sobre el particular conviene precisar que la solicitud de la empresa es que se evalúe en abstracto tal disposición, lo cual no es posible mediante el proceso de amparo, destinado a la protección de derechos constitucionales y en el que la empresa debe, mínimamente, demostrar ejercer la titularidad de los derechos cuya vulneración invoca.
9. En ese sentido, conforme se observa de autos, la empresa no ha demostrado de manera fehaciente que como conse-

cuencia de las disposiciones que cuestiona se hayan vulnerado sus derechos constitucionales. En efecto, carece de sustento sostener afectación de derecho constitucional alguno sobre la base del sistema de deducciones y el límite que al mismo ha dispuesto el legislador para el caso del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, ya que las deducciones permitidas para cada tipo de impuestos deben guardar razonable relación con la particular naturaleza de cada uno de ellos”.

10. No puede pretenderse entonces que un impuesto a la explotación, como en el presente caso, deba recibir exactamente el mismo trato respecto de las deducciones admitidas para el caso del impuesto a la renta, las cuales por responder al principio de causalidad permiten la deducción de aquellos gastos necesarios para producir y mantener la fuente, esto es, la actividad generadora de renta, conforme expresamente lo dispone el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta. En otras palabras, lo que finalmente pretende la empresa es recibir doblemente el beneficio de la deducción de los gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, que ya le son permitidos para el caso del impuesto a la renta.
11. Así, a fojas 9 se comprueba que la orden de pago cuestionada fue calculada conforme a la nueva tasa regulada por el artículo 39° de la Ley N.° 27153, modificada por la Ley N.° 27796, lo cual resulta acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.° 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

Este criterio también es reiterado en las sentencias 4821-2006- PA/TC, del 19/02/2007 y 4325-2006-PA/TC, del 12/04/2007, que versan sobre casos sustancialmente análogos.

En otro caso, en el cual se discutía nuevamente el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) por supuesta confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional en la sentencia 09359-2006-P/TC del 09/01/2007, reiteró que, por ser un impuesto al patrimonio y no a la renta, no resulta relevante si la empresa obtuvo ganancias o pérdidas.

3. Los criterios sentados en dicha sentencia son vinculantes a todos los casos que presenten supuestos similares, como el de autos. En consecuencia, la demanda debe ser desestimada, tomando en cuenta que el argumento principal de la recurrente es que el cobro del IEAN, en su caso, resulta confiscatorio, al haber obtenido pérdidas en el ejercicio. A este respecto, en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha señalado que el hecho de que el contribuyente haya obtenido ganancias o pérdidas no es determinante en el caso de impuestos al patrimonio (SSTC N.º 2727-2003-AA/TC, 1907-2003-AA/TC, 1255-2003-AA/TC).

Por otro lado, a través de la sentencia 05221-2006-PA/TC, del 11/04/2007, el Supremo Intérprete de la Constitución reiteró su doctrina jurisprudencial en el sentido que la confiscatoriedad es un concepto jurídico indeterminado el cual no puede ser simplemente alegado, sino que debe acreditarse con documentos fehacientes.

6. En opinión del demandante, los supuestos actos lesivos señalados en los fundamentos 1 y 2 supra se concretarían en afectaciones a sus derechos de propiedad y libertad de empresa por transgredir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.
7. Al respecto, en anterior oportunidad este Colegiado se ha pronunciado con relación al principio de no confiscatoriedad, señalando que "(...) es un concepto jurídico indeterminado; por ello, su contenido constitucionalmente protegido sólo puede ser determinado casuísticamente, considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes". [STC 004-2004-AI/TC (acumulados)].
8. Asimismo, en la STC N.º 2302-2003-AA/TC, este Tribunal estableció que "(...) para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada. Si bien es cierto que el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constituciona-

les, de una etapa probatoria, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y a los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso. No obstante, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada (...).”

9. En el presente caso, si bien la empresa sostiene que la Resolución impugnada tiene efectos confiscatorios en su caso, lo cierto es que, a lo largo del proceso, no se ha demostrado de manera fehaciente, y con medio probatorio alguno, cómo es que se produce la afectación alegada. En consecuencia, al no haberse acreditado la vulneración de derechos fundamentales a consecuencia de la inobservancia del principio de no confiscatoriedad, la demanda debe ser desestimada.

En similares términos, a través de la sentencia 04993-2007-PA/TC, del 13/01/2009, el Tribunal Constitucional reiteró que la confiscatoriedad debe ser acreditada fehacientemente en cada caso concreto:

38. Con relación al principio constitucional tributario de no confiscatoriedad (artículo 74° de la Constitución) se ha señalado (STC 4993-2007-PA/TC, FJ 7; STC 004-2004-AI/TC, acumulados) que “su contenido constitucionalmente protegido sólo puede ser determinado casuísticamente, considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes. Asimismo, en la STC 2302-2003-AA/TC (FJ 12-14) se estableció que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación al patrimonio. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada. Si bien es cierto que el artículo 9° del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y a los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso. No obstante, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada.

Por su parte, al resolver un proceso de amparo en el que se cuestionaba el régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas, el Tribunal Constitucional expone, entre otros fundamentos que los pagos anticipados por su carácter no definitivo no constituyen afectación alguna al principio de no confiscatoriedad. Asimismo, reitera lo expuesto previamente sobre este principio constitucional y que la confiscatoriedad no puede ser simplemente alegada, sino que debe acreditarse la afectación patrimonial concreta. Además, es importante resaltar que en esta sentencia se desarrolla un supuesto de confiscatoriedad cualitativa por el establecimiento de requisitos irrazonables para atender solicitudes de devolución o la demora excesiva en resolver las mismas. Así, en la sentencia 6089-2006-PA/TC del 17/04/2007, el supremo intérprete de la Constitución indica que:

36. El Tribunal Constitucional concuerda con los argumentos de la demandada, toda vez que es indiscutible que las percepciones del IGV no constituyen un nuevo tributo - como lo ha sostenido la demandante en reiterados escritos- sino más bien se trata de pagos a cuenta o anticipos de lo que posteriormente será la obligación definitiva de pago del IGV; es por ello que en la liquidación del IGV -restado el crédito fiscal- es posible deducir del impuesto a pagar las percepciones declaradas en el periodo o el saldo no aplicado de percepciones de periodos anteriores (artículo 4 de la Ley 28053). Por tales motivos no cabe afirmar que necesariamente y en todos los supuestos, a consecuencia de la percepción, el importador terminará adicionando mayor carga impositiva al ingreso de su mercadería al país, lo cual ocurriría sólo si la percepción no fuera un pago provisional, sino definitivo.
37. A nuestro juicio el perjuicio económico alegado por la recurrente debido a la supuesta falta de congruencia entre la obligación accesoria y la principal, no es tal, por lo siguiente: a) sí existe un nexo económico entre ambas obligaciones, pues la importación se produce con expectativa de venta, es decir, el contribuyente será necesariamente sujeto del Impuesto General a las Ventas; b) cuando la actividad principal de la empresa es la importación y venta de vehí-

culos (usados), conforme se aprecia de su Ficha RUC a fojas 10, el argumento que cuestiona el adelanto de pago por hechos “futuros e inciertos” deja de tener asidero, pues resulta impensable que una empresa constituida para dichos fines mantenga su capital improductivo y no logre consumir sus ventas a futuro; c) suponiendo que puedan darse casos extremos, en los cuales la percepción del IGV determine un desmedro real en el capital de la empresa, con claros efectos negativos sobre inversiones futuras; tales supuestos necesitan ser demostrados, de lo contrario se corre el riesgo de quedar en el plano de meras suposiciones y presunciones.

38. Por lo tanto resulta gratuito apelar al principio de no confiscatoriedad, cuando no se aportan pruebas suficientes para su comprobación. Respecto al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, este Colegiado ha advertido en reiterada jurisprudencia lo siguiente:

(..) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (STC N.º 2727-2002-AAITC).

Su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.

En los casos (en) que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo

contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos. (STC 2302-2003- AA/TC)

Existe dificultad en la demostración de confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos, como el selectivo al consumo, de ahí la necesidad de mayores pruebas en estos supuestos, para demostrar, por ejemplo, que el impuesto no fue trasladado, es decir, que el recurrente asumió -sin derecho a crédito fiscal- la carga del mismo, y, además, siendo así, le trajo perjuicios a la economía de la empresa. (STC 2302-2003-AA/TC)

39. En consecuencia las razones técnicas que hayan primado para determinar que en el cálculo de la percepción se tome un valor referencial (Red Book) y no el precio de compra del bien (valor FOB) o el precio del bien puesto en el Perú (valor CIF), únicamente podrían ser evaluadas en esta vía si efectivamente se demuestra que son la causa determinante de una afectación real a la liquidez y patrimonio de la empresa demandante, o, en todo caso, que tal afectación se produce si Sunat establece requisitos irrazonables o retarda más de lo debido la devolución de la percepción no aplicada, en un caso en particular; puesto que, en tales supuestos, es claro que la Administración estaría apoderándose de montos que no le son propios y, en consecuencia, estaría privando arbitrariamente al contribuyente de la libre disposición de su capital. De ahí que este Colegiado considere pertinente precisar -conforme lo hizo en el fundamento 23 de la STC 0004-2004-AI/TC- que, independientemente de la constitucionalidad o no del Régimen, todo contribuyente tiene habilitados los medios legales correspondientes para cuestionar y, sobre todo, demostrar los efectos confiscatorios que podrían generarse en su caso.

Y es que la asunción de deberes y mayores cargas fiscales al ciudadano no puede imponerse sin una contrapartida en la Administración Tributaria; vale decir, que debe existir un contrapeso entre las exigencias impuestas al ciudadano y

el accionar por parte de la Administración Tributaria, que debe ser diligente y respetuoso de los derechos del contribuyente.

40. A fojas 30 del cuadernillo del Tribunal, obran los alegatos de la emplazada Sunat, afirma que la demandante no ha presentado solicitudes de devolución de percepciones realizadas en exceso, lo que acreditaría que la percepción fue razonable en su caso. Por su parte, la empresa demandante no ha contradicho tal alegato.
41. Adicionalmente debe indicarse que en el expediente no obra documento alguno mediante el cual se sustenten de manera fehaciente los alegatos de confiscatoriedad expuestos por la recurrente. Consecuentemente, no es posible generar certeza en el juzgador sobre la veracidad de los mismos, desvirtuándose, en ese sentido, que la exigencia del anticipo del IGV, en el caso de la empresa demandante restrinja su libertad de comercio de manera desproporcionada, amenazando su propia permanencia en el mercado.

Similar criterio se expone en un caso sustancialmente análogo, resuelto mediante sentencia 06626-2006-PA/TC del 19/04/2007.

A su vez, en la sentencia 04251-2007-PA/TC, del 16/09/2009, el Tribunal Constitucional afirmó que el retardo en resolver solicitudes de devolución de percepciones no aplicadas podría producir un efecto confiscatorio cualitativo en un caso concreto:

10. Sin embargo, a pesar de que en el Fundamento 39 de la STC 06089-2006-PA/TC ya se había advertido de los posibles efectos confiscatorios que eventualmente se generarían en caso la Administración Tributaria estableciera requisitos irrazonables a las solicitudes de devolución, llama a atención de este Tribunal la inercia con la que tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal vienen tramitando este tipo de procedimientos.
11. Si bien de acuerdo con las estadísticas incorporadas a los actuados por la demanda, de folios 259 a 261, la gran mayoría

de contribuyentes sujetos al Régimen de Percepciones no genera saldo alguno que pueda ser objeto de devolución, tal situación en modo alguno puede justificar la morosidad con la que la recurrente viene siendo tratada al privársele de la libre disposición de su capital.

12. Cabe indicar que, al respecto, este Tribunal Constitucional no puede desconocer que el dinero tiene un valor en el tiempo en función a su costo de oportunidad; por ello, estando a que el solo hecho de tener congelado el monto de las percepciones no aplicadas importaría, en muchos casos, una pérdida superior a los intereses que, de ser el caso, se le retribuirían; queda claro que estamos frente a un proceder arbitrario que deviene contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica y es que “los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”, recogidos por el artículo 3° de nuestra Constitución, respaldan el derecho de todo ser humano a exigir un uso razonable y proporcional de los poderes públicos.
13. Así las cosas, estando a que, por un lado, la Sunat al incumplir tanto el plazo de 45 días para resolver su pedido de devolución establecido por el artículo 162° del Código Tributario, como el de 2 meses previsto en el 144° del Código Tributario para resolver la reclamación contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución presentada, ha dilatado irrazonablemente, y por otro, el Tribunal Fiscal viene incumpliendo en exceso plazo de 12 meses para resolver, queda claro que estamos ante el supuesto indicado en el Fundamento Jurídico N° 39 de la STC N° 06626-2006-PA/TC.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional mediante sentencia 03769-2010-PA/TC del 17/10/2011 resolvió un proceso de amparo en el que se cuestionaba el régimen de deducciones del Impuesto General a las Ventas, en la cual afirmó su constitucionalidad, analizando entre otros, el principio constitucional de no confiscatoriedad. Al respecto, el Tribunal Constitucional afirma que, en principio no es aplicable al régimen de deducciones los límites previstos en el artículo 74° de la Constitución porque no se trata de una obli-

gación tributaria. Agrega, además que en el caso concreto no se ha probado la afectación patrimonial que se alega:

24. Ciertamente, y como se viene estableciendo, las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definir las como “un mecanismo administrativo indirecto”. De ello se puede entender que no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993.

(...)

31. Ahora bien, en cuanto a la supuesta afectación del Principio de No Confiscatoriedad de los tributos, es importante precisar que además de haberse establecido que para las detracciones no serán necesarias las exigencias del artículo 74° de la Constitución, en la STC 2302-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que: “para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada (...) en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y suficientemente demostrada”. Ello, en concordancia con lo establecido en el artículo 9° del Código Procesal Constitucional, relativo a la ausencia de estación probatoria en los procesos constitucionales.

32. Siendo que de todo lo actuado (estados financieros, informes profesionales independientes, etc.) no se puede llegar a la convicción de la existencia de una afectación real o desmedida al patrimonio de la empresa demandante, no se puede evidenciar tampoco una afectación al principio bajo análisis, debiendo desestimarse este extremo de la demanda. No debe perderse vista lo expresado en la STC 09165-2005-PA/TC, “[...] a juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confisca-

toriedad de los tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.

33. En igual sentido, la STC 1520-2004-AA/TC indica que “en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha precisado que no constituyen medios probatorios válidos, ni las declaraciones juradas ni los informes contables elaborados por la propia empresa”.

Luego, a través de la sentencia 01414-2013 del 08/07/2015, el Supremo Intérprete de la Constitución resolvió un proceso de amparo en el que se cuestionaba el impuesto a las embarcaciones de recreo. Sobre la supuesta vulneración del principio de no confiscatoriedad de los tributos, el Tribunal Constitucional afirmó:

3.3.5. Por otra parte, en lo relacionado con el derecho de propiedad y con el principio de no confiscatoriedad, este Tribunal ha precisado en la STC Exp. N° 0041- 2004-AI que el “principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas” (f.j. 56).

3.3.6. Ahora bien, ya que la imposición tributaria siempre incide de alguna forma en la esfera patrimonial de los contribuyentes, el principio de no confiscatoriedad no puede estar referido a cualquier afectación del patrimonio. Como ha explicado este órgano colegiado en la STC Exp. N° 2727-2002-AA, “se transgrede el principio de no confiscatoriedad (...) cada vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta institución como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”. Además, como es de esperar, tal afectación no solo

debe ser alegada, sino, para que merezca tutela constitucional, “es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada” (STC Exp. N° 04227-2005-PA, f. j. 26”).

[...]

3.3.10. En el sentido expuesto, y para el caso del impuesto a las embarcaciones de recreo, se ha optado por gravar el patrimonio en relación y en proporción con manifestaciones de riqueza vinculadas a la propiedad. Dicho con otras palabras, atendiendo al principio constitucional de capacidad contributiva, y dentro del marco de la libertad de configuración que tiene el legislador para imponer cargas tributarias, respetando en todo caso lo establecido en el artículo 74 de la Constitución.

3.3.11 Así, y con respecto a las normas cuestionadas, se verifica que las disposiciones han usado fórmulas razonables y proporcionales a los objetivos que pretende conseguir, respetando el límite máximo de las tasas de los impuestos y permitiendo un ajuste anual de acuerdo con la depreciación de la embarcación. De este modo, el Tribunal Constitucional considera que el impuesto cuestionado no amenaza ni el derecho ni los principios constitucionales invocados, razón por la cual la presente demanda debe desestimarse.

Asimismo, se pronunció nuevamente sobre el sistema de percepciones del IGV, en un proceso de amparo en el que se alegaba su confiscatoriedad. En la sentencia 01284-2012-PA/TC del 10/11/2015, el Tribunal Constitucional ratificó el criterio expuesto en sentencias previas en el sentido que los documentos elaborados por el propio contribuyente no son idóneos para acreditar la vulneración de este principio.

7. Como ya ha sido recordado, independientemente de la constitucionalidad o no del régimen de percepciones, este Tribunal ha dispuesto que todo contribuyente tiene habilitados los medios legales correspondientes para cuestionar los posibles efectos confiscatorios que, en cada caso concreto, pudieran generarse.
8. Ahora bien, en sede constitucional, estas alegaciones requieren que las pruebas aportadas por quienes demandan

deban causar convicción al juzgador sobre los supuestos efectos confiscatorios. De este modo, por ejemplo, en la STC Exp. N.º 2302-2003-AA se ha señalado que: “En los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otro tipo de medios probatorios y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos” (resaltado agregado).

9. Al respecto, es claro que la judicatura constitucional debe tener mucho cuidado con respecto a la valoración de documentos probatorios, máxime tratándose de amparos de naturaleza tributaria. A estos efectos, algunos requisitos razonables e indispensables con respecto de los elementos probatorios son la imparcialidad en el contenido de la prueba, así como la demostración plena y fehaciente de la situación alegada.

Por otra parte, en la sentencia 03184-2012-PA/TC del 29/01/2014 el Tribunal Constitucional resolvió un proceso de amparo en que se solicitaba la inaplicación de intereses moratorios por exorbitantes. En este caso, si bien no se alega expresamente la afectación del principio de no confiscatoriedad, el supremo intérprete de la Constitución considera que no es posible cuestionar la cuantía de los intereses por “exorbitantes” toda vez que la cuantía de los mismos se debe al tiempo de incumplimiento del contribuyente:

2. Si bien el actor cuestiona la cuantía de los intereses generados por su deuda, resulta innegable que ello obedeció a que, oportunamente, no cumplió con pagar su deuda tributaria. En tal sentido, pretender que éstos les sean eximidos por ser “exorbitantemente” elevados carece de asidero por cuanto es evidente que las acotaciones realizadas por la Administración Tributaria fueron realizadas respecto de los ejercicios 1999 y 2000, esto es, hace más de 10 años. Ello, en principio, no afecta el contenido constitucional-

mente protegido de ningún derecho fundamental pues tales intereses, conforme ha sido expuesto, son consecuencia de que la deuda tributaria no fue pagada en su debido momento.

Años después, en la sentencia 04082-2012-PA/TC del 10/05/2016, el Tribunal Constitucional resolvió un proceso de amparo en el que se solicitaba la inaplicación de intereses moratorios e intereses capitalizados, entre otros fundamentos, alegando la confiscatoriedad. En este proceso, el Supremo Interpretador de la Constitución deja establecido que no es posible extender la aplicación del principio de no confiscatoriedad a los intereses moratorios, pues no se tratan propiamente de tributos. Sin embargo, concluye que puede recurrirse al principio de razonabilidad a fin de evaluar este tipo de consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento:

43. Tomando en cuenta lo anterior, este Tribunal Constitucional estima necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos –establecida en el artículo 74 de la Constitución– a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.
44. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC).
45. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, toda vez que los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.
46. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional

(sentencias recaídas en los Expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras) y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General”.

49. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional considera que la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad.
50. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación.

[...]

58. Conforme a lo expuesto, resulta problemático extender el principio de no confiscatoriedad a la aplicación de intereses moratorios. Sin embargo, en atención al artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional ya mencionado, se analizará este extremo de la demanda desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa”.

IV. DELIMITACIÓN DEL CONTENIDO Y ALCANCE DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

Como hemos visto, el Tribunal Constitucional ha desarrollado el principio de no confiscatoriedad previsto en el artículo 74° de la Constitución en su jurisprudencia, a partir de la cual podemos establecer las siguientes notas o características que permiten delimitar su contenido y alcance:

1. El principio de no confiscatoriedad previsto en el artículo 74° de la Constitución es un límite a la potestad tributaria del Estado, por lo cual es aplicable, en principio, en el análisis de constitucionalidad de las obligaciones tributarias. El principio de no confiscatoriedad no es aplicable respecto de aquellas obligaciones que no son tributos, como las percepciones, detracciones, o las consecuencias derivadas del incumplimiento tributario como los intereses y multas, aunque la afectación patrimonial que estas obligaciones podrían generar puede ser analizadas desde la defensa misma del contenido esencial del de-

recho de propiedad y otros principios constitucionales como el principio de razonabilidad.

2. El principio de no confiscatoriedad es un concepto jurídico indeterminado, cuyo contenido y alcance no puede ser descrito en términos generales para todos los tributos y todos los casos, sino que dependerá de cada tipo de tributo y la situación concreta de los sujetos incididos.
3. El principio de no confiscatoriedad como límite a la potestad tributaria del Estado, se manifiesta como un parámetro de observancia en la evaluación de abstracta de la norma (confiscatoriedad objetiva o de origen) lo cual puede ser realizado a partir del análisis de los componentes del tributo, como la base imponible y la alícuota, así como un parámetro que debe ser apreciado en la aplicación concreta del tributo (confiscatoriedad subjetiva o de resultado) a partir de las particulares circunstancias del sujeto incidido. Al respecto, Danós (2006, p. 148) anota que: *“a) La no confiscatoriedad de carácter objetivo depende de la configuración técnica realizada por el legislador de un tributo, es decir la evaluación se practica sobre la norma legal creadora del tributo, en cambio la no confiscatoriedad subjetiva se determina en aquellos supuestos en que pese a que un tributo no tenga una configuración técnica que se pueda calificar como confiscatoria con carácter general, dichos efectos confiscatorios pueden aparecer en alguna circunstancia respecto de un contribuyente concreto. b) La evaluación de la confiscatoriedad de carácter objetivo o abstracto se realiza sobre determinados componentes del tributo: la tasa imponible y la tasa o alícuota del tributo, mientras que la evaluación de la confiscatoriedad subjetiva o singular toma en cuenta las circunstancias particulares de los llamados a sufragar el tributo”*.
4. En cuanto al análisis general o abstracto de la confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional ha señalado que puede afirmarse que se afecta el principio de no confiscatoriedad con carácter general, cuando un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho de propiedad. Sin embargo, dicho concepto es igualmente indefinido, por lo cual es necesario recurrir a otros principios constitucionales o derechos a fin de establecer cuando se ha afectado el derecho de propiedad de forma irrazonable

o desproporcional. Así, el Tribunal Constitucional ha expresado en su jurisprudencia la íntima vinculación del principio de no confiscatoriedad con el principio de capacidad contributiva, para explicar circunstancias en las que apreció, de forma general, una evidente afectación irracional de la propiedad, cuando la base imponible es establecida en función de una manifestación de capacidad contributiva ajena a la clase de tributo, como ocurrió en el caso del Impuesto a la Mínimo a la Renta (impuesto a la renta) que gravaba de forma incongruente el patrimonio, o cuando no se permite deducciones consustanciales al tipo de manifestación de riqueza que se pretende gravar.

5. En cuanto al análisis del principio de no confiscatoriedad en el plano subjetivo, esto es, respecto de la situación concreta de un sujeto, se advierte que ello no es tarea sencilla pues en esencia se trata de un tema probatorio, en el cual se debe acreditar que la afectación patrimonial que se alega.
6. La confiscatoriedad en un caso concreto no puede ser simplemente alegada, sino que tiene que ser fehacientemente acreditada, recayendo la carga de la prueba en el contribuyente, salvo en el caso de tributos municipales vinculados, en el cual la carga de la prueba sobre el costo del servicio u obra corresponde a la Municipalidad.
7. A fin de acreditar la confiscatoriedad en el plano subjetivo, se deben ofrecer medios probatorios que acrediten de forma fehaciente la afectación patrimonial que se alega, no siendo suficientes los estados financieros elaborados por el propio contribuyente ni los informes de parte dado que carecen de objetividad e imparcialidad.
8. La confiscatoriedad no solo puede ocurrir desde un punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo cuando el tributo ha vulnerado otros principios tributarios o derechos, sin que en estos casos sea necesario analizar una determinada afectación patrimonial.

V. CONCLUSIÓN

El principio tributario de no confiscatoriedad ha sido desarrollado intensamente en las últimas décadas por el Tribunal Constitucional, pero, en estricto, es un principio en constante desarrollo.

BIBLIOGRAFÍA

Danós, J. (2006) El principio constitucional de no confiscatoriedad. En: Danos, J. (Coord.). Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima, Palestra Editores.

III

CAPÍTULO

Jurisprudencia sobre Impuesto General a las Venta o IVA o ICMS

**RESTITUCIÓN DE LA DIFERENCIA DE ICMS PAGADA MÁS
EN EL RÉGIMEN DE SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA**
análisis y consecuencias de la Jurisprudencia formada en
la sentencia de apelación extraordinaria N° 593.849/Minas Gerais
(Tema N° 201) por el Supremo Tribunal Federal

Cristiano Carvalho^(*)
Isabella Fochesatto Panisson^()**

En un juicio el 19/10/2016, a través de Acuerdo bajo la Relatoría del Ministro Edson Fachin, el Supremo Tribunal Federal, en caso de repercusión general en el Recurso Extraordinario de N° 593.849/Minas Gerais (Tema N° 201), decidió que “la devolución de la diferencia del Impuesto sobre Circulación de Bienes y Servicios - ICMS pagó más en el régimen de sustitución tributaria hacia adelante si la base de cálculo efectivo de la operación es menor de lo presunto”. ⁽¹⁾ Este juicio fue un hito histórico en el giro de la Jurisprudencia⁽²⁾ de los Tribunales Judiciales brasileños, ya que, además de tener como propósito revisar, difusamente, el precedente firmado en la Acción Declaratoria de Inconstitucionalidad No. 1851/Alagoas, que validó la técnica del impuesto de sustitución tributaria y afirmó la restricción del derecho a reembolsar la diferencia del impuesto de competencia estatal pagado más grande en estas operaciones, eventualmente impactaría el modelo del Sistema Tributario Nacional, que puede generar los más diversos desarrollos, que se abordarán aquí.

(*) Cristiano Carvalho. Profesor de Derecho Tributario (Universidad de São Paulo). Magíster y Doctor en Derecho Tributario (PUC-SP). Post-Doctor en Derecho y Economía (U.C. Berkeley). Abogado.

(**) LLM en Fiscalidad Corporativa y Empresarial (Unisinos). Abogado.

(1) Supremo Tribunal Federal. RE 593.849/MG, Ministro Ponente Edson Fachin, D.J. 31/03/2017

(2) Corte suprema. ADI no 1851/AL, Ministro Ponente Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002

En primer lugar, es necesario delimitar que esta discusión obtiene como trasfondo la correcta interpretación del artículo 150, §7 de la Constitución Federal brasileña, incluido por la ⁽³⁾Enmienda Constitucional N° 03/1993, que autorizó el establecimiento de un régimen de tributación indirecta con incidencia al inicio de los ciclos económicos y aseguró la devolución inmediata y preferente al contribuyente del monto pagado del impuesto, cuando no se realizó el hecho generador que se presumía en las operaciones de sustitución tributaria, es decir, en operaciones que una tercera persona (llamada suplente), distinta de la que llevará a cabo el hecho jurídico tributario (así llamado sustituido), tiene el deber legal de recaudar, en nombre del contribuyente, el monto del impuesto adeudado por este Tesoro del Estado.⁽⁴⁾

La discusión planteada al Supremo en el Tema No. 201 fue si la correcta interpretación constitucional de la norma, junto con las demás reglas de jurisdicción tributaria y los principios que limitan la poteabilidad tributaria, sería permitir a los contribuyentes sustituidos restablecer el crédito ICMS de las operaciones de sustitución tributaria en su totalidad, no sólo en las operaciones no desprestadas, sino también en aquellas operaciones en las que el monto recaudado por adelantado por el contribuyente sustituto y sobre una base de cálculo presunto, hubiera sido superior a las transacciones realizadas en la práctica comercial.⁽⁵⁾

(3) Constitución Federal: "Art. 150 § 7 - La ley podrá asignar al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable del pago del impuesto o contribución, cuyo resultado deberá producirse con posterioridad, asegurando la devolución inmediata y preferente del monto pagado, si el presunto evento generador no se realiza. (Incluido por la Enmienda Constitucional N° 3 de 1993)"

(4) SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Sustitución de impuestos. Revista Dialéctica de Derecho Tributario, n. 12, São Paulo, 1996. pág. 16.

(5) En el sistema de sustitución tributaria, originado con el objetivo de facilitar la supervisión estatal y asegurar la reducción de la evasión fiscal, los productos se suministran a los intermediarios de la cadena de movimiento de mercancías, visitando el industrial como sustituto fiscal responsable de condonar por adelantado el ICMS relacionado con operaciones posteriores, incluyendo en el precio un presunto margen de ganancia del concesionario impuesto por el Gobierno. No son infrecuentes a veces que la entidad estatal impone Márgenes de Valor Agregado (MVA's) que no se corresponden con el beneficio real obtenido por las empresas, debilitando el propio régimen de sustitución fiscal, así como provocando distorsiones en el entorno económico

Para profundizar en los fundamentos y razones para decidir sobre el caso emblemático, necesitamos rescatar el contexto histórico que llevó a la discusión. Habiendo establecido la inclusión en el ámbito constitucional de la norma que permite a las entidades políticas, a través de la ley, instituir la sustitución tributaria, se constató que, en relación con el ICMS, dicha regla de excepción fue detallada por la Ley Complementaria N° 87/96, superando el Acuerdo ICMS N° 13/97 que buscaba regular su aplicación a nivel estatal. Esta norma estatal prescribe en su Cláusula Segunda que “no será competencia de la devolución o cobro complementario del ICMS cuando la operación o cuota posterior al cobro del impuesto, bajo la forma de sustitución tributaria, se realice con un valor inferior o superior al establecido en base al artículo 8 de la Ley Complementaria 87, de 13 de septiembre de 1996”. Ante tal Acuerdo, la Confederación Nacional de Comercio propuso la mencionada ADI 1851, impugnando específicamente la mencionada Cláusula Segunda, bajo el argumento de violación de lo dispuesto en el párrafo 7 del Art. 150 de la Constitución Federal. A pesar de la feroz crítica doctrinal que sufrió la norma, vinculada a todos los esfuerzos realizados por las entidades interesadas en la declaración de su inconstitucionalidad, el Tribunal Supremo, mientras tanto, resolvió por mayoría de votos la desestimación de la Acción, en el sentido de que “el presunto hecho generador, por tanto, no es provisional, sino definitivo, no dando lugar a la devolución o complementación del impuesto pagado, sino en el primer caso, en caso de su inrealización definitiva”. Uno de los principales argumentos invocados por el ministro ponente Ilmar Galvão para adoptar la posición definitiva de la incidencia tributaria en⁽⁶⁾ este régimen, fue que admitir la posibilidad de ajustes, ya sea para la restitución o complementación del impuesto estatal si se encontrara diferencia en el impuesto recaudado de acuerdo con la base presunta y la base real, haría inviable al propio instituto constitucional de sustitución progresiva de impuestos.⁽⁷⁾

Sin embargo, después de una serie de desarrollos que se produjeron a partir de este entendimiento, la Corte Suprema, bajo el rito de Repercusión General, fue instada a hablar nuevamente en RE 593.849/MG (Temanó. 201), presentada contra el cordón de la Corte de Justicia del Estado de Minas Gerais que negó la reclamación del contribuyente de reembolsar el ICMS porque la base de cálculo de la operación real era inferior a la base de cálculo presunta.

(6) Cord Fl. 170- 171 De ADI n° 1851/AL.

(7) Cord Fl. 171 De ADI n° 1851/AL.

Como base recursal, el contribuyente minero del sector petrolero alegó la violación del artículo 150 §7 de la Constitución Federal, ya que “la no realización del presunto hecho generador abarca tanto la hipótesis de que el hecho material no se realiza como la hipótesis de posible salida de bienes a un precio inferior al que sirvió de base de cálculo para el⁽⁸⁾ impuesto”. Es decir, a juicio del contribuyente, el extracto constitucional “si no se realiza el presunto hecho generador”, interpretado en conjunto con otras normas y principios constitucionales, también alcanza los hechos generadores ocurridos en valores inferiores a los del Arancel Fiscal redactado por el Tesoro Público. Asimismo, trayendo críticas derivadas de la necesidad de utilizar precios poco realistas establecidos en la tarifa fiscal (MVA) elaborada por el propio Tesoro público como precio final de venta al consumidor, destacó que el ICMS es un impuesto no acumulativo por expreso determinación constitucional (art. 155, §2, inciso I del CF/88), lo que impide, en última instancia,⁽⁹⁾ que la base de cálculo estimada por el Tesoro del Estado sea superior al precio al que se realizó la operación, bajo pena de una verdadera confiscación, sellada por la Constitución Federal.⁽¹⁰⁾ Aunque la jurisprudencia de la época era en gran medida desfavorable para la comprensión del contribuyente, algunos tribunales estatales ya se habían manifestado por la posibilidad de devolución del impuesto, sobre la base de un enriquecimiento ilícito por parte del Estado.⁽¹¹⁾

A su vez, el Estado de Minas Gerais trajo en sus argumentos la interpretación utilizada por el Supremo Tribunal Federal en el juicio de la ADI N° 1851, donde queda decidido que la devolución garantizada por el §7 del art. 150 se restringe únicamente a las posibilidades de no ejecutar el presunto hecho generador, y no se menciona, por lo tanto, en el impuesto pagado el mayor o

(8) Fl. 3 del Caso RE 593.849/MG

(9) Constitución Federal Art. 150 §2.- El impuesto previsto en el inciso II tendrá en cuenta lo siguiente: I - será no acumulativo, compensando lo adeudado en cada operación relativa al movimiento de bienes o servicios con el monto cobrado en los anteriores por el mismo u otro Estado o el Distrito Federal;

(10) Fundamentos extraídos de la parte recursal del contribuyente.

(11) En este sentido: Agravación del Instrumento N° 220.149 - Tribunal de Justicia del Estado de Mato Grosso - Sentencia de 16/03/1999; Apelación Civil N° 13946 - Tribunal de Justicia del Estado de Paraná - Sentencia de 15/09/1997 - Apelación Civil N° 024969002336 - Sentencia de 11/03/1997

el más bajo por el contribuyente reemplazado, porque se adopta el sistema de sustitución progresiva de impuestos para los productos cuyos precios finales de reventa están previamente fijados y listados, y por lo tanto no existen las posibilidades de exceso de impuestos. Aún así, de no ser así, estaría facultado para devolver el sistema de cálculos mensuales del impuesto estatal, haciendo inviable el instituto de sustitución tributaria, y este no es el objetivo original del constituyente.⁽¹²⁾

Reconociendo la existencia de repercusión general en la Corte Suprema debido a una serie de demandas que se relacionaban con el mismo asunto, así como el grado de relevancia del tema, ya sea para la higiene financiera de los Estados, ya sea para la realización del derecho de los contribuyentes, al iniciar la lectura de su voto, a través de un panorama histórico jurisprudencial y normativo de sustitución progresiva de impuestos, el Ministro ponente Edson Fachin destacó que la interpretación de la disposición constitucional en boga debe esencialmente dar el “paraguas” de las “Limitaciones del Poder Tributario” previstas en la Constitución Federal, y no puede por medio de mecanismo de simplificación de recaudación tributaria dejaren segundo plano los derechos y garantías de los contribuyentes. Siendo esa la premisa adoptada por su voto, ya que el artículo 150 §7 se basa en el principio de practicidad, ya que promueve la conveniencia, la economía y la eficiencia en la ejecución administrativa de las leyes tributarias, el Ministro ponente declaró como un rol institucional del Poder Judicial proteger situaciones individuales que desalientan la razonabilidad y afecten la neutralidad fiscal del ICMS, avanzando su posición a favor de la restitución del impuesto estatal pagado por adelantado siempre que el presunto hecho generador no se materialice empíricamente.⁽¹³⁾

A tal efecto, considerando principios constitucionales y señalando cuestiones específicas de la justicia fiscal, se entendió que una interpretación restrictiva del artículo 150 §7, a partir del deseo de los Estados Federados, representaría una injusticia fiscal basada en el enriquecimiento injusto por parte de los Estados, teniendo en cuenta la no ocurrencia de la presunta materialidad del impuesto. Percudiendo la relación entre el principio de seguridad jurídica y la dimensión material de la hipótesis de

(12) Fundamentos extraídos de la parte recursal del Estado de Minas Gerais.

(13) Fls. 20 – 25 del Caso RE 593.849/MG

incidencia en casos de sustitución tributaria, sigue la votación, señalando lo que entendemos como el núcleo de su⁽¹⁴⁾ posición, que es “la tributación no puede transformar una ficción jurídica en una presunción juris et de jure, como ocurriría si el hecho generador presuntivo tuviera un carácter definitivo” recordando a través de lecciones doctrinales que la no coincidencia entre el valor real y el valor presunto, caracterizaría una base de cálculo ficticia, incompatible con los principios de seguridad jurídica y certeza del crédito fiscal.⁽¹⁵⁾

Adhiriéndose a la tesis del relator, a través de una elucidación práctica de sus propios votos, el ministro Roberto Barroso agregó que “si existe la posibilidad de determinar cuál fue la operación real, no hay legitimidad para gravarse por el valor presunto”, señalando que a diferencia del momento en que se formó el entendimiento en ADI 1851, en lostiempos actuales, ya es posible monitorear a los contribuyentes de manera más amplia. Por otra parte, bajo un sesgo jurídico, el ministro fundó que si la realidad material prevista en la norma no se produce o no es efectiva, se estará violando la razonabilidad al gravar presumiblemente la base mayor en una determinada transacción, conociendo la base del cálculo efectivo y real.⁽¹⁶⁾

Continuando con lavotación, el ministro Marco Aurelio también siguió el voto del ponente, añadiendo dos premisas importantes: una que no hay en el artículo 150 §7 un impuesto cerrado sino la técnica de recaudación con parámetros de recaudación anticipada establecidos unilateralmente por los Estados que pretende, en cierta medida, frenar la evasión fiscal, y de nuevo, en cuanto a la peculiaridad de que la ADI 1851 se refería a la reclamación de inconstitucionalidad de la cláusula segunda del ICMS 13/97, que a su vez establecía un régimen facultativo, diferente al caso que está siendo revisado actualmente por el Tribunal Supremo, que se refería a un régimen imperativo. Con tales aportaciones, concluyesu voto refutando los argumentos pro-tributarios de supuesto incumplimiento de la sistemática, enfatizando que no hay vaciamiento de la sustitución tributaria sino apego a principios y parámetros rectores del propio impuesto.⁽¹⁷⁾

(14) Fls. 20 - 25 del Caso RE 593.849/MG

(15) Fls. 20 -25 del Caso RE 593.849/MG

(16) Fls. 40 y 79-83 del Caso RE 593.849/MG

(17) Fls. 80 y 92 del Caso RE 593.849/MG

Sin adiciones sustanciales de los motivos de los demás Ministros que entendieron debida la restitución de la diferencia del ICMS pagado más en el régimen de sustitución tributaria cuando la base de cálculo efectivo de la operación es inferior a la presumida, los Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes y Teori Zavascki se posicionaron para mantener la jurisprudencia de la Corte establecida en ADI 1851.⁽¹⁸⁾

Honrando la jurisprudencia del Supremo firmada hasta entonces, el ministro Teori Zavascki abrió la divergencia, criticando inicialmente el sistema de sustitución tributaria, con el fin de idealizar un modelo de recaudación de que la base de cálculo, en todas las operaciones, correspondiera exactamente al valor de la operación y que en ese momento el contribuyente estuviera obligado a la satisfacción de la extradición. En cualquier caso, dado que el legislador constituyente introdujo el §7 del art. 150, como premisa de su argumentación, afirma que tal sistema representa un modelo específico, y por lo tanto debe ser aplicado. Siguiendo esta línea, sostiene que la base de cálculo, en sustitución tributaria, ya no será “el valor de la cuota o de la operación” (art. 8, I, de la LC 87/1996) y más bien según los criterios establecidos en el punto II del art. 8 de la LC 87/1996, lo que significa que el legislador puede crear un concepto específico de base de cálculo como en el caso concreto, y hacerlo de forma definitiva, tal y como decidió el Supremo en la IDA 1851 y, a su juicio, autorizado por el art. 150.7. Finalmente, buscando reiterar la definitividad del régimen en análisis, agregó que “de ser provisional, requeriría la indispensabilidad de la verificación de todas las operaciones de manera individual, ya sea para devolver lo que se pagó en exceso, o para permitir que el contribuyente exija diferencias para los más pequeños”.⁽¹⁹⁾

A través de la curiosa argumentación bajo el sesgo de la protección de la seguridad jurídica del sistema tributario, el ministro Dias Toffoli acompañó la divergencia, en el sentido de que “mantenerla posición anterior es la solución más práctica y que menos se reflejará desde el punto de vista de las decisiones judiciales”.⁽²⁰⁾ En la misma concepción, el ministro Gilmar Mendes ponderó

(18) El ministro ponente Edson Fachin estuvo acompañado por los ministros Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski y Carmen Lucía (Presidenta)

(19) Fls. 47-48 del Caso RE 593.849/MG

(20) Fl. 68 del Caso RE 593.849/MG

sobre el impacto de la sustitución progresiva de impuestos en las políticas tributarias estatales, retomando que la restitución del ICMS pagado mayor en tales casos podría llevar a la inutilidad del sistema.⁽²¹⁾

Por mayoría de votos, la Corte Suprema concedió el Recurso Extraordinario del contribuyente, a nuestro juicio correctamente, en el sentido de que el artículo 150 §7 de la Constitución Federal permite la devolución de la diferencia que ICMS pagó mayor en el régimen de sustitución tributaria si la base de cálculo efectivo de la operación es inferior a la presumida.

En vista de esta conclusión, en cuanto a los argumentos de la línea adoptada por el Ministro Relator, se enfrentó el fenómeno jurídico denominado *revocación*, dado el cambio parcial del precedente de la Corte en ADI 1851, y por lo tanto la reescritura de la ADI 1851 (*sobre enfermedad*) debería tener lugar.⁽²²⁾ Habría que decir enmienda parcial, pues el análisis del Supremo se limitó a la parte de la norma legal que impedía la “restitución del ICMS” pagada la mayor debido a que la base de cálculo de la operación real era inferior a la presunta, nada que se expresara en cuanto a si el sujeto pasivo obliga o no al contribuyente a complementar el ICMS cuando la base de cálculo real es superior a la presunta (por lo tanto, manteniendo segura la prohibición de complementación).

A pesar de esta afirmación, en las instancias despedidas de las votaciones en el campo “aclaraciones” del Acordão, el uso de una jerga por parte de los ministros se hizo bastante famoso, siendo utilizado como un motor para varios cambios legislativos estatales destinados a complementar el impuesto y, en consecuencia, causando nuevas discusiones judiciales sobre el tema, especialmente con respecto a la (in)constitucionalidad de la complementación.⁽²³⁾

(21) Fl. 71 del Caso RE 593.849/MG

(22) “Hay reescritura cuando el tribunal redefine el alcance de la incidencia del precedente. El precedente generalmente se reescribe para restringir su alcance. A partir de la reescritura algo que no se consideró en la decisión anterior es tan turboso y luego se comprime su alcance”. (Mitidiero Daniel. *Tribunales superiores y tribunales supremos: del control a la interpretación, de la jurisprudencia al precedente*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 108)

(23) Recientemente, a través de la Característica extraordinaria 1.097.998, bajo la Relatoría del Ministro Dias Toffoli, el Tribunal Supremo se expresó por la legalidad del cobro de la complementación del ICMS pagado al menor en de Sustitución de

Al aclarar la lógica de su voto, que hoy es posible que los Estados determinen la “basereal” de la operación y ya no deben trabajar con una presunción definitiva, el Ministro ⁽²⁴⁾Roberto Barroso, teniendo el acuerdo del Ministro Luiz Fux, pronunció el famoso “viento allá, viento aquí” al referirse a que “si la operación posterior es en dimensión económica mayor que la de presunción, el contribuyente también puede cobrar la diferencia” – y en nuestra opinión claramente en un carácter *extra petita*, porque no fue objeto de análisis del Recurso Extraordinario. Debido a esto, a ⁽²⁵⁾nuestro juicio, inconstitucional y distorsionado, los Estados Federados comenzaron a cobrar la complementación de montos relacionados con el ICMS en sustitución tributaria de contribuyentes reemplazados en la situación inversa: cuando las operaciones al consumidor final se encontraban en valores superiores a los recaudados sobre la base del cálculo presunto.⁽²⁶⁾

En vista de que el análisis de las bases jurídicas para la imposición de la complementación del ICMS no es objeto de estebordado jurisprudencial, el estudio de los fundamentos determinantes correctos que dieron forma a la sentencia en apelación extraordinaria del n° 593.849/Minas Gerais (Tema n° 201) nos permitirá, también, aunque sin pretensiones, divagar sobre la (im)

impuestos. A pesar de ello, ya indica la línea de Posición de la Corte, cabe señalar que el recurso de casación no se vio afectado por la, no teniendo alcance a todos los casos que ya tratan el tema. Además, los tribunales estatales han aplicado el mismo entendimiento, como es el caso de la Apelación Civil, N° 70083206748, Sala Primera de lo Civil, Tribunal de Justicia de la Rs, Ponente: Carlos Roberto Lofego Caníbal, Juzgado: 19-02-2020.

(24) Fl. 53 del Caso RE 593.849/MG

(25) No estaba en el orden del día, en re 593.849, la posibilidad de que el contribuyente exigió la complementación, como se aclaró en el caso de los embargos de declaración.

(26) A modo de ejemplo, con base en esta derivada hermenéutica pro Impuestos, se editó y promulgó la ley 15.056/2017, que modificó la Ley Fundamental del ICMS en el Estado de Rio Grande do Sul (Ley Estatal 8.820/1989). A partir de este cambio legislativo, el decreto 54.308/2018 fue editado por el Ejecutivo Gaúcho, modificando el Reglamento ICMS para hacer cumplir la operacionalización práctica de la novedosa legislación. Este sistema entró en obligado en marzo de 2019, en virtud del Decreto 54.490/2019. Desde entonces, el Estado ha estado defendiendo la práctica de cobro de complementación, basada en su basado en el precedente actualmente en análisis.

posibilidad de alcance del precedente para justificar una imposición fiscal llamada “isonómica” por parte de los Estados.

En un plan, cabe recordar que es deber del Estado estipular la base de cálculo del ICMS-ST en valores compatibles con los practicados en el mercado (a través del MVA), siendo el derecho del contribuyente a protegerse del abuso para que podamos reembolsar de manera inmediata y preferente el monto del impuesto pagado más grande. Además, es la propia Inspección la que reúne todas las condiciones para el acceso a las facturas electrónicas relativas a la circulación de mercancías, con el fin de permitir la investigación de cuál de las partes podría haberse beneficiado con el mayor valor añadido.

El análisis de la discusión sostenida en la sentencia debe basarse esencialmente en supuestos que garanticen el derecho del contribuyente, limitando cualquier abuso tributario, ya que la posibilidad de restitución, sujeta al Tema 201 de la Corte Suprema, adveía de la disposición contenida en el art. 150, §7, norma insertada en las Limitaciones a la Potestad Tributaria –es decir, en los Derechos y Garantías otorgados exclusivamente a los contribuyentes–. Por “inmediata” y “preferente”, a nuestro entender, se entiende la devolución del impago en la misma ocasión del hecho, con indesípidas de cualquier obstáculo, trayendo, al final, una regla de compensación al contribuyente, ante el incumplimiento de la lógica del sistema ordinario y obligación previa al cobro del ICMS. Es decir, el Estado no puede beneficiarse de una reducción de la necesidad de supervisión y recaudación anticipada (principios que justifican la creación de la sustitución tributaria) y también de obsolar el derecho del contribuyente a revisar el impuesto pagado por adeudar más en un régimen de imposición y observancia obligatoria, en afrenta directa al principio de seguridad jurídica al frenar la certeza de la ley. ⁽²⁷⁾

Es cierto que el mecanismo de sustitución tributaria tiene aspectos positivos para reducir los costos de transacción, especialmente los de supervisión, por parte del Estado, y el cumplimiento, por los reemplazados. Sin embargo, el instituto de presunción legal, que se aplica en la sustitución, no puede subvertir otros principios constitucionales y garantías del contribuyente, especialmente cuando la presunción, puesta en práctica por la agenda fiscal y por el margen de valor agregado, no refleja razonablemente los precios de mercado.

(27) CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 389.

De todos modos, hay una miríada de situaciones en las que los precios pueden fluctuar, ya sea por cuestiones estacionales de ese mercado en particular, o por estrategias de venta de un postor en particular, etc. Las presunciones relativas a los precios de venta no deben, cuando se acerquen a la realidad, beneficiar ni ala Oficina Tributaria (por ejemplo, MVA por encima del valor de mercado) ni al contribuyente (MVA por debajo del precio real).

No apartándonos de las conclusiones y fundamentos prácticos sobre ⁽²⁸⁾la evolución de la capacidad de incremento de la supervisión para investigar la base real de la operación como base para justificar la devolución, estando la fijación de una tarifa de precio por parte del Estado desproporcionada a la realidad del mercado, en un régimen de imposición obligatoria al contribuyente que puede comprometer capital circulante en la anticipación de la recaudación del impuesto del evento generador futuro, lo que puede provocar la recaudación de ICMS superior a la base de cálculo practicada en la venta al consumidor final, y en consecuencia, en posibles incrementos de precios y disminución del margen de beneficio por parte del minorista, entendemos el correcto entendimiento del Tribunal Supremo de que la norma debe ajustarse a la realidad hasta el punto de conceder la debida eficacia que emanande la misma, teniendo como lectura prudencial de la norma constitucional la garantía del contribuyente cristalino a la devolución inmediata y preferente del impuesto pagado en exceso, bajo el sesgo de la justicia tributaria y los principios constitucionales que impregnan el ámbito ⁽²⁹⁾tributario. La restricción de la norma constitucional exigida por el Estado entra en conflicto, en la práctica, con la generalidad y abstracción de las reglas de incidencia. Por lo tanto, sin seso y una aplicación general y efectiva de las normas tributarias, no existe justicia tributaria, necesaria para hacerla factible y acorde con la intención del constituyente.

No se puede ignorar que en el abultamiento de la cual se estableció la Tesis No. 201, la deliberación es sólo en el sentido de restitución por parte

(28) En el momento de la decisión de ADI 1851 el escenario tecnológico era sin duda diferente al que se vive actualmente. Las facturas todavía se emitan en “*talonarios*” y se realizó una inspección del ICMS. horas de los auditores fiscales que estudian detenidamente los libros físicos de evaluación de impuestos.

(29) Principios de igualdad, decomiso, seguridad jurídica y capacidad de contribución.

del Estado. Además, es decir: la norma establecida en el artículo 150.7 debe construirse junto con las demás reglas de competencia fiscal y principios que limitan la potestad tributaria. Por lo tanto, la contrapartida del Estado para recibir la autorización constitucional y complementaria para la anticipación del impuesto mediante sustitución tributaria es la adecuación necesaria de la base de cálculo estipulada, mediante la devolución del exceso recaudado del impuesto cuando la base de cálculo real sea inferior a la presunta.

Por otra parte, sigue siendo inequívoco que en la sentencia del Recurso Extraordinario N° 593.849 ministros volvieron a discutir, aunque sea parcialmente, la posición establecida al momento del juicio de la ADI 1851, así como lanzaron expresiones, en notas de aclaración, para ejemplificar la lógica inversa a favor de las Autoridades Tributarias en cuanto al entendimiento que se estaba firmando. Sin embargo, es sumamente necesario entender que la jurisprudencia establecida, que obtuvo bajo el análisis la norma constitucional prevista en el art. 150, § 7, del CF, permitiría una acción integral fuera del campo de la "restitución". No menos forzoso, se trata de entender que los meros argumentos/expresiones de medio pueden corromper el concepto y ratio *decidendi* de una decisión judicial, hasta el punto de sustentar una determinada pretensión arrecadatória, sin estar precedidos de soporte legal para hacerlo. ⁽³⁰⁾ La decisión se ha dado con el voto del ministro ponente, quien, como se ha visto, no estipula ninguna autorización para la complementación.

Para que no exista duda sobre el estándar jurídico general conformado en el Tema N° 201, es necesario traer nuevamente la tesis jurídica construida desde el tribunal analizado, que delimita la aplicación al área de devolución tributaria, no hace referencia alguna a la posibilidad de complementación del impuesto: "La devolución de la diferencia del Impuesto sobre Circulación de Bienes y Servicios - ICMS pagó más en el régimen de sustitución tributaria

(30) En el artículo 155, XII, b, el CF se refiere a que depende de ley complementaria para disponer de la posibilidad de sustitución tributaria en relación con el ICMS. La Ley Complementaria del ICMS (Ley Kandir), en ningún momento, garantiza el deber de complementación del ICMS-ST. El artículo 8, 4, exige que la presunción de base del ICMS-ST sea adecuada a los márgenes del mercado y, asimismo, el artículo 10 prevé el derecho a reembolsar el importe del impuesto pagado por un hecho generador que se presume no se ha llevado a cabo. En nuestra opinión, la consagración de la norma prevista en el artículo 150, § 7, del CF en la planificación suplementaria.

hacia adelante si la base de cálculo efectivo de la operación es menor que la presunta”.

En conclusión, lo que puede extraerse de la interpretación literal de la jurisprudencia constituida en re 593.849, en el contexto de la repercusión general, es que la regla puesta por el artículo 150§ 7 de la Constitución es una norma que excepcionalmente autoriza a las entidades políticas a establecer el régimen de sustitución tributaria, asegurando, en este caso, la restitución por parte de los contribuyentes pagados de manera tan sistemática, resultante de ponderaciones de principios y deberes tributarios aportados por la institución del sistema ST. Aunque las consecuencias en los Tribunales Superiores del juez analizado son aún prematuras, entendemos que el intento de imponer impuestos fuera del ámbito de la “restitución” al contribuyente, como la complementación del impuesto, está fuera del alcance de este paradigma jurisprudencial por su propia existencia, ya que este instituto no existe en el texto constitucional.

**ERROR SUPREMO SOBRE
INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS DEL
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**
relacionadas a la prestación de servicios
por una entidad de auxilio mutuo: a propósito de las
Casaciones 1166-2014-Lima y 3656-2014-Lima

Socimo Villalobos Coronel^(*)

1. INTRODUCCIÓN

La norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, establece que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Asimismo, establece que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley.

No obstante a la norma citada, el sentido literal de la norma es el punto de partida para la labor interpretativa y determina el marco dentro del cual deben desenvolverse los demás métodos y criterios, los cuales operan en mayor o menor medida dependiendo de la claridad u oscuridad del texto y del contexto que rodea a la norma. Sin embargo, además de la interpretación literal *-para lo que aquí nos interesa-*, debe emplearse otros métodos de interpretación.

Para efectos del presente trabajo, además de la interpretación literal, resulta importante la interpretación sistemática, a efectos de establecer la rela-

(*) Abogado con maestría en Política Fiscal y Tributación. Especialista en procesos contencioso administrativo y en procedimientos contenciosos tributarios; con experiencia en el sector público y privado.

ción del Impuesto General a las Ventas con el Impuesto a la Renta y el grado de dependencia del primero respecto del Segundo; asimismo, resulta indispensable efectuar la interpretación de la *ratio legis*, a efecto de establecer qué quiere decir o cuál es la razón de ser de las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas que aquí se analizaran.

Con relación al métodos de interpretación, Marcial Rubio, nos explica que «son procedimientos metodológicos en base a los cuales podemos obtener conclusiones positivas frente al qué quiere decir la norma jurídica, desentrañando, al aplicarlos, diversos contenidos provenientes de los criterios antes mencionados. Es decir, los métodos de interpretación esclarecen el significado de las normas utilizando, cada uno, variables de interpretación distintas a las de los demás.»⁽¹⁾

Si bien el intérprete decide el orden y los métodos de interpretación, también lo es que ambos criterios deben ser empleados de acuerdo al problema que se busca solucionar, a efectos de evitar que la conclusión a la cual se arrije trasgreda la naturaleza y finalidad de la norma interpretada.

El presente trabajo tiene como finalidad hacer una interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas relacionadas a la prestación de servicios por una entidad de auxilio mutuo, a efectos de establecer si esta norma condiciona que el sujeto del IGV, necesariamente debe también ser sujeto del Impuesto a la Renta, o basta que la actividad económica (prestación de servicio) califique como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta. Esto a propósito de las Casaciones N° 1166-2014-Lima y 3656-2014-Lima.

2. BREVES CONSIDERACIONES EN TORNO AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y AL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA EN RELACIÓN A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Según la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 28°, el Impuesto a la Renta de tercera categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas,

(1) RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico Introducción al Derecho, Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, Décima Edición Aumentada – 2011. Pág. 237.

generalmente producidas por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo.

La norma citada incluye como sujeto del Impuesto a la Renta de tercera categoría a las personas naturales y jurídicas, sin hacer distinción respecto a las últimas. Lo relevante para la norma es que se realicen actividades empresariales. Sin embargo; el inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, expresamente establece que no son sujetos pasivo del Impuesto a la Renta, las entidades de auxilio mutuo. Por tanto, estas entidades así realicen actividades empresariales no serán considerados sujetos del impuesto, al estar inafectos por disposición expresa de la norma.

Por otro lado, el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), es un impuesto indirecto al consumo sobre el valor agregado de cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicio, con vocación de neutralidad respecto de la conformación de los precios y sirve como un buen instrumento de recaudación. El IGV incide económicamente sobre el consumidor final, pero repercute sobre el prestador de servicio o el vendedor de bienes, es este último quien a efectos de la Ley del IGV es el contribuyente o agente pasivo.

Así, el inciso b) de artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que este impuesto grava la prestación o utilización de servicios⁽²⁾ en el país. El numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la misma norma establece que servicio es «toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto [...]» A su turno, el inciso b) del numeral 9.1 del artí-

(2) Walker VILLANUEVA, en alusión a la definición de servicio contenida en la normativa del IGV, señala que la prestación es «cualquier conducta que constituya el contenido de una relación jurídica obligatoria, excluida la prestación destinada a transferir la propiedad de los bienes, o la conducta destinada a la generación de una relación jurídica patrimonial distinta a la obligación»; añade además que se hace referencia a una relación jurídica obligatoria o relación jurídica patrimonial, “por cuanto la ley exige una contraprestación (retribución o ingreso) a consecuencia de dicha prestación»

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú. Tax Editor. Primera Edición. Perú, 2009. Pag. 117.

culo 9°, establece que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otras, las personas jurídicas que desarrollen actividad empresarial que presten en el país servicios afectos.

De la norma citada se tiene que el legislador ha considerado necesario que todas las actividades económicas que allí se señalan, entre ellas la prestación de servicio, sean gravadas con el IGV sin importar quien lo realiza, en tanto sean efectuadas en el marco de una actividad empresarial, y que a la vez, los ingresos o retribuciones por los servicios prestados califiquen como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, aun cuando no estén afectos a dicho impuesto.

De una interpretación literal de ambas normas, según la Ley del Impuesto a la Renta, las entidades de auxilio mutuo están inafectas al Impuesto a la Renta, mientras que para la Ley del Impuesto General a las Ventas, no lo están para el IGV. No existe norma alguna de dicha Ley que establezca lo contrario; antes bien, mientras la prestación de servicio se dé en el marco de una actividad empresarial y los ingresos o retribuciones por el servicios califiquen como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, estarán gravados con el IGV aunque estén inafectos al Impuesto a la Renta.

En conclusión, si bien para que una prestación de servicio esté gravado con el IGV, la retribución o ingresos que se deriven de ella deben necesariamente calificar como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, también es cierto que el contribuyente del IGV no necesariamente debe ser sujeto del Impuesto a la Renta.

3. INTERPRETACIÓN Y CRITERIO DE LA CORTE SUPREMA.

La Corte Suprema, en las Casaciones N° 1166-2014, la misma que sirvió de sustento para la Casación 3656-2014-Lima, ha establecido que en la medida que las entidades de auxilio mutuo están inafectos al Impuesto a la Renta, también lo están para el IGV. Esto es, ha hecho una extensión del inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta a los hechos económicos gravados con el IGV, para establecer que los mismos también están inafectos. Así, dicha casación señala lo siguiente:

«[...] con la segunda norma citadas serán sujetos del Impuesto General a las Ventas aquellas que efectúen actividad empresarial previstas en las normas que regulan el impuesto a la renta,

y aquellos que no realicen dicha actividad, siempre que sean habituales de la misma. Así tenemos que conforme a lo prescrito en el primer párrafo del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 821, **será considerado contribuyente del impuesto general a las ventas, solo el que sea considerado contribuyente del impuesto a la renta**⁽³⁾; sin embargo, estando a lo prescrito por el segundo párrafo del artículo 9° de Decreto Legislativo N° 821 los sujetos que no son contribuyentes del impuesto a la renta, pero realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del referido impuesto, serán considerados sujetos del impuesto general a las ventas como contribuyentes siempre que no realicen actividades empresariales, en tanto sean habituales de dichas operaciones.

[...] bajo la interpretación sistemática que viene realizándose, cabe hacer referencia al literal d) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta [...] conforme a la cual no son sujetos del impuesto a la renta las entidades de auxilio mutuo. Por tanto, verificando este Supremo tribunal en sede casatoria conforme a la situación fáctica establecida en sede de instancia y los medios de prueba aportados por las partes, que los fines de la demandante son de auxilio mutuo, se encontraría inafecta al impuesto a la renta.

[...]

Como ya se ha dicho el primer párrafo de artículo 9 del Decreto Legislativo 821 establece que cuando la norma invocada alude a los que ejercen la opción sobre atribución de rentas previstas en las normas que regulan el impuesto a la renta se está refiriendo solo a aquellos que **son considerados contribuyentes del impuesto a la renta y por ende estarían afectos también**

-
- (3) En la Casación N° 3656-2014-Lima, la misma Sala Suprema ha señalado lo siguiente: «[...] así son sujetos del Impuesto General a las Ventas por un lado, las personas que realicen actividad empresarial y que sean consideradas contribuyentes del impuesto a la renta de tercera categoría; y por otro lado, las personas que no realicen actividad empresarial, pero que sean habituales en sus operaciones.»

al impuesto general a las ventas. Entonces el primer párrafo del artículo 9 del Decreto Legislativo 821, **es aplicable solo para aquellos que realicen actividad empresarial (siendo o no empresa propiamente dichas), y que a su vez sean contribuyentes del impuesto a la renta**, supuesto dentro del cual no encaja la situación de la demandante que es asociación de auxilio mutuo, inafecta al impuesto a la renta. Con relación al segundo párrafo del artículo 9 del Decreto bajo referencia, la demandante tampoco se encuentra bajo el supuesto de hecho, debido a que solo se aplica para aquellas personas que no realicen actividad empresarial, **mas aún la demandante si realiza actividad empresarial** como medio para alcanzar sus fines de carácter de auxilio social.⁽⁴⁾

[...] **entonces, si la demandante se encuentra inafecta al impuesto a la renta [...] de ese mismo modo implica la exclusión del supuesto establecido.** Si la inafectación es producto de la exclusión del presupuesto de hecho de la hipótesis de incidencia, entonces se puede afirmar que la inafectación es producto de que la actora no se encuentra en el ámbito de aplicación del impuesto a la renta de tercera categoría (es decir la renta que genera la actora no se encuentra en la hipótesis de incidencia). Absolviendo la causal materia de análisis si conforme a la norma denunciada en el recurso de su propósito servicio es toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría del impuesto a la renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto [...], entonces no puede considerarse que la ac-

-
- (4) En la Casación N° 3656-2014-Lima, la Corte Suprema señaló que «[...] el numeral 9.1 del artículo de la norma en cuestión es aplicable únicamente para aquellos que realicen actividad empresarial (siendo o no empresas propiamente dicha), y que a su vez sean contribuyentes del impuesto a la renta, supuesto dentro del cual no encaja la situación de la demandante, **la cual realiza actividad empresarial.** [...] con relación al numeral 9.2 del artículo 9 [...] la demandante tampoco se encuentra dentro de dicho supuesto de hecho, debido a que solo se aplica para aquellas personas que no realicen actividad empresarial, habiéndose determinado en líneas precedentes **que la demandante sí realiza actividad empresarial.**»

tora deba estar en el ámbito de aplicación de la renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aún cuando la demandante no esté afecto a este último impuesto, debido esencialmente a que el presupuesto de hecho (esto es la renta que genera la actora) no cumple y no se ajusta a todos los supuestos normativos (esto es, no se no se^{sic} ajusta a la hipótesis de incidencia para estar en el ámbito de aplicación de renta de tercera categoría, y mucho menos puede considerarse contribuyente), ello producto de la inafectación; **en consecuencia, no procede se aplique la hipótesis de incidencia prevista en el numeral 1 del literal c) del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 821, por cuanto esta norma supedita el ingreso o retribución que percibe una persona debe cumplir con el supuesto normativo de renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aún cuando no este afecto a este último impuesto.»**

Nótese que la Corte Suprema considera que como el inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las entidades de auxilio mutuo están inafectos al Impuesto a la Renta, como lógica consecuencia también están inafectas al IGV; por tanto, no puede aplicarse el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en la medida que esta norma condiciona que el contribuyente del IGV debe también ser contribuyente del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

4. CONDICIONES QUE DEBE CUMPLIR LA PRESTACIÓN DE SERVICIO PARA ESTAR GRAVADO CON EL IGV

Según la Ley del Impuesto General a las Ventas, para que la prestación de servicios esté gravado con el IGV, debe obligatoriamente cumplir con ciertas condiciones. A saber: 1) El servicio debe ser prestado o utilizado en el territorio nacional (inciso b) del artículo 1°); 2) El ingreso o retribución por la prestación del servicio debe considerarse renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este impuesto (numeral 1 del inciso c) del artículo 3°); y, 3) La prestación del servicio debe ser en el marco de una actividad empresarial (numeral 9.1 del artículo 9°).

Solo si se cumplen conjuntamente esas tres condiciones, la prestación de servicios se considerará afectada al IGV.

Con relación a las condiciones 1 y 3, no hay problema, puesto que nunca fue materia de discusión, ni la Corte Suprema ha negado que la prestación de servicio efectuada por Sociedad Francesa de Beneficencia se haya dado en el territorio nacional; por otro lado, la misma Corte Suprema ha afirmado expresamente que la prestación de servicio se ha dado en el marco de una actividad empresarial.

El problema es con la condición dos (2), esto es, si el ingreso o retribución por la prestación del servicio se considera renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este impuesto. La corte Suprema, ha interpretado (interpretación sistemática, según la propia casación), que según el inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, Sociedad Francesa no es contribuyente del Impuesto a la Renta por estar inafecta; por tanto, tampoco es contribuyente del IGV. En ese sentido, en los siguientes puntos analizaremos las normas respectivas.

5. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS DEL IGV VINCULADAS A LA PRESTACIÓN DE SERVICIO POR ENTIDADES DE AUXILIO MUTUO

5.1 ¿Qué tipo de inafectación regula el primer párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta?

En principio se debe resaltar que la inafectación de un determinado tributo puede ser tanto por el aspecto objetivo (actividad económica) como subjetivo (agente económico). En el primero, la actividad económica no está considerada en la norma como gravado, o estando, la norma lo excluye expresamente; en el segundo, la actividad económica sí esta gravada, pero por disposición expresa de la norma, el sujeto económico es excluido de sus alcances.

Ruiz de Castilla, señala que «En la inmunidad, inafectación, exoneración y beneficio tributario se toman en cuenta factores objetivos y/o subjetivos (ciertas calidades del sujeto) que tienen que ver con el ámbito de aplicación del tributo o la liquidación de su cuantía, para dar lugar a la inexistencia, reducción o eliminación de la carga tributaria.»⁽⁵⁾

(5) RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, Francisco, Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios, Pág. 146. En la Revista Foro Jurídico: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808/14432>

Asimismo, Hernández Berenguel señala que «la Ley del Impuesto a la Renta [...] expresamente excluye del campo de aplicación del referido tributo a las comunidades campesinas, **apelando a una expresa inafectación subjetiva** otorgada en razón del **sujeto pasivo** de que se trata.» ⁽⁶⁾

El primer párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una lista de supuestos en los cuales se inafecta a determinadas personas (naturales o jurídicas) que tengan una determinada calificación, ya sea por ser el Sector Público Nacional, Las fundaciones legalmente establecidas con los fines que allí se establecen, **las entidades de auxilio mutuo**, las comunidades campesinas y las comunidades nativas.

En ese sentido, la inafectación que regula el artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra dentro de la calificación de las subjetivas, toda vez que se toma en cuenta algunas características propias del sujeto y no los elementos materiales de la propia operación.

En efecto, lo que establece el primer párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la renta es la inafectación subjetiva, esto es, excluye al sujeto de los alcances de la Ley, mas no a las actividades que tales sujetos realizan, lo que implica que tales operaciones si están dentro del alcance de la norma, pero por disposición expresa de la ley los sujetos que los realizan están inafectos y como tal no califican como contribuyentes del impuesto a la renta. Esto es, aún cuando las entidades de auxilio mutuo obtengan ingresos que objetivamente califican como renta gravada, en virtud de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, no tendrá que pagar el tributo, pues a mérito de la inafectación subjetiva está excluida de su campo de aplicación.

Sin embargo, la inafectación a que se refiere la norma antes señalada, está referida únicamente al Impuesto a la Renta, más no al Impuesto General a las Ventas, pues no existe norma dentro de la Ley del IGV que establezca que las entidades de auxilio mutuo están inafectas a dicho impuesto. En ese sentido, si bien las entidades de auxilio mutuo no están sometidas a la aplicación del Impuesto a la Renta, si pueden ser contribuyentes del IGV, en tanto presten

(6) HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis, el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y las Comunidades Campesinas. En la Revista 47 . octubre 2008, del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

servicios dentro del territorio nacional en el marco de una actividad empresarial y los ingresos que perciban por ellos califiquen como rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, corresponde analizar si los ingresos o retribuciones generadas por los servicios prestados por las entidades de auxilio mutuo están afectas o no al Impuesto General a las Ventas, dado que no existe discusión a que los servicios se prestaron dentro del país y fueron en el marco de una actividad empresarial, tal como la propia Casación N° 1166-2014-Lima lo señala.

5.2 ¿Las prestaciones de servicios por las entidades de auxilio mutuo están afectas al Impuesto General a las Ventas?

Tal como lo señalamos en el punto anterior, el hecho que en atención al inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, las entidades de auxilio mutuo estén inafectas a dicho impuesto, no implica necesariamente que lo estén también para el IGV, dado que la inafectación que regula la referida ley es de tipo subjetivo. Por tanto, si bien no son considerados como contribuyentes para dicho impuesto, si puede convertirse en contribuyente del IGV.

En ese sentido, el inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, no resulta compatible con el análisis de las normas del Impuesto General a las Ventas a efectos de establecer si las entidades de auxilio mutuo califican como contribuyentes del IGV por los servicios prestados.

Ahora bien, el inciso b) de artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que este impuesto grava la prestación o utilización de servicios en el país. El numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la misma norma establece que **servicio es «toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto [...]**» A su turno, el inciso b) del numeral 9.1 del artículo 9°, establece que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otras, las personas jurídicas que desarrollen actividad empresarial que presten en el país servicios afectos.

La clave para determinar lo propuesto en este apartado, está en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV, al establecer que se considera servicio a toda prestación por la cual se percibe una retribución o

ingreso que se **considere** renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, **aún cuando no esté afecto a este impuesto**. Claro está, que dicha prestación debe darse o utilizarse en el territorio nacional y que además debe efectuarse en el marco de una actividad empresarial.

Para tal efecto, resulta necesario remitirnos a la Ley del Impuesto a la Renta. Esta norma en su artículo 28° establece una relación de actividades empresariales cuyos ingresos constituyen renta de tercera categoría, específicamente en el inciso a) establece lo siguiente:

«Son rentas de tercera categoría: a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización [...]»

La norma citada, establece que constituye renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, **los ingresos derivados de la prestación de servicios sanatorios**. Ahora bien, Sociedad Francesa Beneficencia, a través de la Clínica Maison de Santé presta servicios médicos-hospitalarios de manera similar a cualquier clínica comercial, a través de una entidad de salud organizada empresarialmente que presta sus servicios de manera onerosa. Por tanto, los servicios prestados por dicha entidad si califican como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, los servicios prestados por la referida entidad están afectos a Impuesto General a las Ventas y como tal tiene la condición de contribuyente de dicho impuesto, pues, no existe justificación jurídica para no afectar con el IGV a una actividad que está comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto, tal como lo precisa Bravo Cucci cuando establece que el propio Estado si bien no es contribuyente del Impuesto a la Renta, si puede ser respecto del IGV, para ello señala que «[...] corresponde observar que en un impuesto al valor agregado, el sujeto pasivo es un contribuyente de iure (aquel designado legalmente como sujeto) y no de facto (aquel que soporta la carga económica). En otras palabras, el sujeto que realiza el acto de consumo afecto a un impuesto estructurado bajo la técnica del valor agregado, y el que con su actuar evidencia la capacidad contributiva, no es aquél designado en la ley como sujeto pasivo. Por tal motivo, no existe una justificación jurídica para no afectar con el impuesto general a las ventas, las operaciones que estando

comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto, realiza el Estado en el ejercicio de su función.»⁽⁷⁾

No gravar con el IGV a la prestación de servicios brindados por las entidades de auxilio mutuo, solo porque no son contribuyentes del Impuesto a la Renta, significaría desconocer que en los hechos, las entidades sin fines de lucro como las de auxilio mutuo, realizan actividades de tipo empresarial por la que debe tributar por el Impuesto General a las Ventas, y aún asumiendo que tales entidades no desarrollan actividad empresarial, sus servicios estarían afectos a tal impuesto por ser habituales en las prestación de los mismos, de conformidad al numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las cuales se sustenta en razones de equidad.

Siguiendo ese mismo análisis, Ruiz de Castilla, señala que «Muchas veces las personas naturales, asociaciones civiles sin fines de lucro, el propio Estado, etc. realizan operaciones económicas de venta o prestación de ciertos servicios, a la par que las empresas. La ley tributaria suele recurrir a la figura de la “habitualidad” para comprender a todos estos casos especiales. Se trata de una situación curiosa, pues nos encontramos ante un sujeto (personas natural, asociación civil sin fin de lucro, etc.) que no es una típica empresa, pero va a recibir el tratamiento tributario que corresponde a la empresa. [...] En el campo de la Política Fiscal podemos concluir que -por equidad- la renta obtenida por las personas naturales, asociaciones civiles, etc. Que realizan operaciones similares a las que llevan a cabo las empresas deben recibir el tratamiento tributario diseñado para éstas.»⁽⁸⁾

A su turno, Alva Matteucci sostiene que las entidades inafectas al Impuesto a la Renta pueden estar afectas al Impuesto General a las Ventas, señalando lo siguiente: «[...] si una entidad pública realiza de manera habitual las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas señaladas en el artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entonces se encontrará afecta a dicho tributo aun cuando para efectos del Impuesto a la Renta se encuentre inafecta [...]»⁽⁹⁾

(7) BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, Jurista Editores, Quinta edición, 2015, Pág. 297

(8) RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. Impuesto a la Renta: Aspectos Subjetivos. <http://blog.pucp.edu/blog/franciscoruiz/2010/12/13/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-versión-actualizada>

(9) ALVA MATTEUCCI, Mario. IGV. Análisis práctico del Impuesto General a las Ventas. Instituto Pacífico S.A.C. Lima, 2011. Pág. 69.

De lo antes señalado, es forzoso concluir que la inafectación o no al Impuesto a la Renta del agente económico (sujeto que presta el servicio), no condiciona ni se vincula con que el mismo servicio pueda estar afecto al Impuesto General a las Ventas, sino que en definitiva depende que la actividad económica sea uno de tipo empresarial cuyos ingresos o retribuciones califiquen como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta; esto es, es la naturaleza del servicio lo que determina que esté o no gravado con el IGV, de conformidad al numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Walker Villanueva, comentando el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas ha señalado «Que el hecho que la norma señale: “(...) por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto”, debe entenderse que este ingreso tiene que calificar objetivamente como una renta de tercera categoría conforme a las teorías de la renta (renta producto, renta flujo de riqueza o la teoría de renta incremento de flujo patrimonial más consumo en los supuestos que fuera aplicable). Por tanto no interesa si subjetivamente el sujeto esté gravado, exonerado o inclusive inafecto del impuesto a la renta.»⁽¹⁰⁾

En efecto, cuando el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que son servicios toda prestación por la que se recibe un ingreso “que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto [...]”, se refiere a una categorización del Impuesto a la Renta, esto es, que el servicio prestado califique como una actividad empresarial sujeto al Impuesto a la Renta y que los ingresos que de ella se deriven califiquen como renta de tercera categoría. Ese es el sentido de la norma, pues no condiciona a que el sujeto que presta el servicio deba ser o no sujeto pasivo del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, resulta irrelevante que el agente económico sea o no sujeto del Impuesto a la Renta, lo que importa es la categoría de la actividad económica (el servicio), pues de ella dependerá que esté o no gravado con

(10) VILLANUEVA GUTIERREZ Walker. La prestación de servicios en el Impuesto General a las Ventas. Entre la necesidad de definir el hecho gravado y la generalidad del impuesto, En: Revista Advocatus; No. 19, 2008. Pág. 261

el Impuesto General a las Ventas. Por tanto, resultaría erróneo sostener que por el hecho que las entidades de auxilio muto no son sujetos del Impuesto a la Renta (contribuyentes), por inafectación expresa de la Ley del Impuesto a la Renta, también están inafectos para el Impuesto General a las Ventas; ello implicaría extender los supuestos de una norma a hechos que se subsumen a una hipótesis de incidencia en una norma que regula un impuesto distinto.

6. PREMISAS Y AFIRMACIONES QUE CONLLEVARON AL ERROR SUPREMO

Tal como se ha desarrollado en los puntos anteriores, la controversia llevada a casación consistía en establecer si los servicios prestados por las entidades de auxilio mutuo, específicamente los servicios prestados por Sociedad Francesa de Beneficencia, estaban gravados con el Impuesto General a las Ventas y como tal, dicha entidad es contribuyente del referido impuesto.

Para ello, la Corte Suprema contaba con las normas del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, de las cuales debía efectuar la interpretación literal, sistemática y la *ratio legis*. Además, estaba obligada a analizar el instituto tributario de inafectación y determinar qué tipo de inafectación le otorgaba la Ley del Impuesto a la Renta a dicha entidad, para que a partir de ello realice una adecuada interpretación de la litis y establecer con objetividad y concordante con la naturaleza del Impuesto General a las Ventas, si Sociedad Francesa es o no contribuyente del IGV por el servicio que presta.

Sin embargo, tal como hemos visto, la Corte Suprema ha partido su análisis de premisas y afirmaciones erradas que le llevaron a concluir que la antes referida entidad no es contribuyente del Impuesto General a las Ventas. Así, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema señala lo siguiente⁽¹¹⁾.

- a. Será considerado contribuyente del impuesto general a las ventas, solo el que sea considerado contribuyente del impuesto a la renta.

El análisis efectuado por la Corte Suprema inicia con la referida afirmación; sin embargo, la misma es errada. Nos explicamos. Hay dos normas que se debe tener en cuenta, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° y el numeral 9.1 del artículo 9°.

(11) Se enumerarán en el orden que lo hizo la Corte Suprema.

El numeral 9.1 del artículo 9°, establece quienes son sujetos del IGV en calidad de contribuyente, señalando que son aquellos que presten en el país servicios afectos en el marco de una actividad empresarial; mientras que el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° establece que servicio es «toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto.»

Ninguna de las normas citadas establecen que será considerado contribuyente del IGV solo el que sea considerado contribuyente del Impuesto a la Renta. A lo que se refiere el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV es a una categorización del Impuesto a la Renta de los ingresos o retribuciones por la prestación de servicio. En efecto, la norma señala expresamente que tales ingresos o retribuciones deben ser considerados renta de tercera categoría de dicho impuesto, aunque no esté afecto a este impuesto. En estricto, a lo que se refiere esta norma es al hecho económico y no al agente económico.

Si bien, el inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, inafecta de dicho impuesto a las entidades de auxilio mutuo, tal inafectación es de tipo subjetivo, lo que no implica que el hecho económico no se subsuma en la hipótesis de incidencia regulado en el inciso a) del artículo 28° de la misma ley. Esta no establece que la prestación de servicios sanatorios por las entidades de auxilio mutuo están inafectas. Por tanto, es un error la afirmación hecha por el corte supremo.

- b. La corte Suprema también señala que, el primer párrafo de artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que cuando la norma invocada alude a los que ejercen la opción sobre atribución de rentas previstas en las normas que regulan el impuesto a la renta se está refiriendo solo a aquellos que son considerados contribuyentes del impuesto a la renta y por ende estarían afectos también al impuesto general a las ventas.

El numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece lo siguiente:

«Son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que

ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial»

Como se puede ver, contrariamente a lo señalado por la Corte Suprema, cuando la norma citada señala que «ejerzan la opción sobre atribución de rentas previstas en las normas que regulan el Impuesto a la Renta», se refiere únicamente a las sociedades conyugales. En efecto, la norma citada está en concordancia con los artículos 14° y 16° de la Ley del Impuesto a la Renta.

El artículo 14° de la referida ley, establece que «Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16° de esta Ley.»

A su turno, el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece lo siguiente: «En el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.»

Como se puede apreciar la precisión que hace el numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, respecto de las sociedades conyugales, es para efectos de determinar si a la sociedad conyugal se le considera contribuyente de dicho impuesto, esto es, si la sociedad conyugal ha ejercido la opción sobre atribución de renta, será considerado contribuyente, de lo contrario no.

Por tanto, lo afirmado por la Corte Suprema, en el sentido que cuando el artículo 9° de la Ley del IGV señala «que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta», se está refiriendo solo a aquellos que son considerados contribuyentes del impuesto a la renta y por ende estarían afectos también al impuesto general a las ventas, no se condice con la finalidad de dicha norma.

- c. La corte Suprema también señala que al estar las entidades de auxilio mutuo inafectas al Impuesto a la Renta (esto es no están dentro de la hipótesis de incidencia), los servicios que prestan tampoco lo están dentro de la hipótesis de incidencia para efectos del IGV; en consecuencia, señala que no procede se aplique la hipótesis de incidencia prevista en el numeral 1 del literal c) del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 821 (Ley del Impuesto General a las Ventas).

La afirmación de la Corte Suprema obedece a que no analizó a qué tipo de inafectación se refiere el artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta. Por ello, considera que al estar inafecta Sociedad Francesa de Beneficencia al Impuesto a la Renta, los servicios sanatorios que presta tampoco se subsumen en la hipótesis de incidencia regulado en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, tal como lo analizamos en este artículo, la inafectación regulado en el artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta es de tipo subjetivo y no de tipo objetivo.

Por tanto, es errado sostener que por el hecho que el referido artículo 18° excluye al agente económico como contribuyente del Impuesto a la Renta, los servicios que presta éste no se subsumen en la hipótesis de incidencia regulado en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

En ese sentido, las premisas utilizadas y las afirmaciones efectuadas, conllevaron a la Corte Suprema a una interpretación que no se condice con las finalidades de las normas analizadas en este trabajo.

7. CONCLUSIONES

Según lo señalado en el presente trabajo se puede llegar a las siguientes conclusiones:

1. La inafectación que regula el artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, es de tipo subjetivo, toda vez que se toma en cuenta algunas características propias del sujeto (agente económico) y no los elementos materiales de la propia operación.
2. La inafectación o no al Impuesto a la Renta del agente económico (sujeto que presta el servicio), no condiciona ni se vincula con que el mismo servicio pueda estar afecto al Impuesto General a las Ventas,

sino que en definitiva depende que la actividad económica sea uno de tipo empresarial cuyos ingresos o retribuciones califiquen como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

3. A lo que se refiere el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV es a una categorización del Impuesto a la Renta de los ingresos o retribuciones por la prestación de servicio. La norma señala expresamente que tales ingresos o retribuciones deben ser considerados renta de tercera categoría de dicho impuesto, aunque no esté afecto a este impuesto; a lo que se refiere esta norma es al hecho económico y no al agente económico.
4. Los servicios prestados por las Entidades de Auxilio Mutuo están afectos a Impuesto General a las Ventas y como tal tiene la condición de contribuyente de dicho impuesto, pues, no existe justificación jurídica para no afectar con el IGV a una actividad que está comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto.

CESIÓN DE DERECHOS DE FILMACIÓN
y primer acto de disposición del servicio efectuado
por un sujeto no domiciliado para el gravámen del IGV

RTF N° 00423 - 3 - 2003

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ En referencia a las Resoluciones de Determinación N° 012 - 3 - 07471 y 012 - 3 - 07472, la administración Tributaria señala que fueron emitidas al contribuyente en su calidad de responsable solidario por la omisión del Impuesto General a las Ventas (I.G.V.) correspondiente a la prestación de servicios efectuada por sujetos no domiciliados por concepto de cesión de derechos fílmicos, por los meses de enero a diciembre de 1994, enero a diciembre de 1995 y enero y febrero de 1996, respectivamente.
- ❖ Respecto a las Resoluciones de Determinación N°s 012 - 3 - 07610 y 012 - 3 - 07611, estas fueron emitidas al contribuyente en su calidad de responsable solidario por la omisión del Impuesto General a las Ventas en relación con la prestación de servicios efectuada por sujetos no domiciliados por los conceptos de cesión de derechos de films, cesión de derechos del programa "Jaime Bayli en vivo" efectuada por South End Productions Inc., cesión de derechos de uso de señales efectuada por Turner International Inc. y cesión de uso del satélite PANAMSAT efectuada por M.R. Productions N.V., durante los meses de marzo a diciembre de 1995 y enero y febrero de 1996, respectivamente.
- ❖ En conclusión, habida cuenta de la Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 015 - 4 - 101777 emitida el 30 de julio de 1999 por la Intendencia de Principales Contribuyentes de la SUNAT, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012 - 3 - 07471, 012 - 3 - 07472, 012 - 07610

y 012 - 3 - 07611, giradas por concepto de Impuesto General a las Ventas por servicios prestados por sujetos no domiciliados correspondientes a los meses de enero a diciembre de 1994, enero a diciembre de 1995 y enero y febrero de 1996, el tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si la cesión de uso de derechos sobre intangibles se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas en su calidad de servicios afectos, durante los periodos acotados, precisándose que la norma aplicable es la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 775, vigente desde el 01 de enero de 1994 a l 23 de abril de 1996.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ El contribuyente considera que, en primer lugar, se debe precisar la definición de “servicios” que establecieron las normas vigentes durante el periodo acotado, para lo cual presenta una reseña de las mismas. Indica que si se analiza con cuidado tanto el Decreto Legislativo N° 656, vigente a partir del 10 de agosto de 1991, como el Decreto Legislativo N° 666, vigente a partir del 12 de setiembre del mismo año, se aprecia que en ambos textos legales el legislador estableció dos definiciones de “servicio”. Es así que, considera importante precisar si en el presente caso, las operaciones realizadas encuadran en dichas definiciones. Según se aprecia de los Decretos Legislativos N°s 656 y 666, son servicios los siguientes:
 - a) Toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que constituye renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta (numeral 1), inciso c) del artículo 3°).
 - b) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, sea habitual o no, y el arrendamiento financiero (numeral 2 del inciso c) del Artículo 3°.
- ❖ A su vez señala, que el Artículo 4° del Decreto Ley N° 25978, que sustituyó el inciso c) del Artículo 3° del Decreto Ley 25748 con vigencia desde el 01.ENE.1993, mantuvo los numerales 1 y 2 que contienen las dos definiciones de “servicios”.

- ❖ Precisa que, a partir del 1 de enero del 1994, el Decreto Legislativo N° 775, que derogó el Decreto Ley N° 25748 modificado por el Decreto Ley N° 25978, mantuvo las dos definiciones de “servicios” en iguales términos. A partir del 24.ABR.1996, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 821, el legislador modificó esta definición, incluyendo dentro de la primera definición de servicio, al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y al arrendamiento financiero. En este orden de ideas, manifiesta que no se puede ignorar que entre el 10.AGO.1991 y el 23.ABR.1996, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles no calificaba como servicio bajo su primera definición.
- ❖ Debido a lo mencionado, señala que lo que en esencia interesa en el presente caso es determinar si entre el 10.AGO.1991 y el 31.DIC.1995 las operaciones acotadas calificaban como arrendamiento de bienes muebles. Menciona que, si la respuesta a esta interrogante es afirmativa, se estaría frente a un servicio gravado con el IGV. Si la respuesta a esta interrogante es en el sentido que califica como arrendamiento, pero no es un arrendamiento de bienes muebles, la cesión de derechos no califica como servicio gravado con el impuesto en cuestión.
- ❖ Considera que, en consecuencia, se trata de un contrato de cesión de derechos que no es otra cosa que un contrato de arrendamiento de acuerdo a la definición del Art. 1666° del Código Civil, por el cual, el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario (el contribuyente) el uso de un bien por cierta renta convenida.
- ❖ Manifiesta que si los contratos presentados ante la Administración son interpretados cabalmente en el sentido que no hay transferencia de propiedad y que, por el contrario, los bienes cedidos por SOUTH END PRODUCTIONS INC, TURNER INTERNATIONAL INC y los demás, debían ser devueltos, no cabe duda que se trataría de un contrato típico de arrendamiento.
- ❖ A su vez señala que, en atención a la naturaleza de los bienes arrendados, se trata de típicos bienes intangibles, los mismos que no son inmuebles de acuerdo con el Código Civil al que hay que remitirse para efectos del IGV, a falta de definición de “bienes inmuebles” en los Decretos Legislativos N°s. 656 y 666. Precisa que tampoco se trata de bienes muebles para efectos del impuesto referido, toda vez que los citados Decretos Legislativos expresamente definen los “bienes mue-

bles” como “los corporales” que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, así como las naves y aeronaves.

- ❖ En síntesis, sostiene que nos encontramos ante el arrendamiento de bienes intangibles que para efecto del impuesto regulado por los Decretos Legislativos N° 656 y 666, no calificaban como bienes muebles ni como bienes inmuebles; por lo que, se trataría de un arrendamiento inafecto al IGV.
- ❖ Menciona, que en el caso se interpretara que en dichos contratos sí se establecían la transferencia de propiedad de la programación, nos encontraríamos frente a una “venta” la misma que no constituiría una operación afecta al citado tributo porque tanto en el Decreto legislativo N° 656 como en el N° 666, únicamente se gravaba la venta en el país de bienes muebles así como la primera venta de inmuebles efectuada por el constructor de los mismos, supuestos en los que no se encuentran los bienes objeto de discusión.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La Administración Tributaria señala, respecto a las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-07471 y 012-3-07472 que éstas fueron emitidas al contribuyente en su calidad de responsable solidario por la omisión del IGV correspondiente a la prestación de servicios efectuada por sujetos no domiciliados, por cesión de derechos fílmicos, por los meses de enero a diciembre de 1994 y enero y febrero de 1995, respectivamente.
- ❖ Indica, que a partir del 10.AGO.1991, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 656, todos los servicios, entre los que se encuentra la cesión en uso de intangibles, están gravados con el IGV, siempre que genere rentas de tercera categoría para efecto del IR, excepto aquellos servicios contenidos en el Apéndice II aplicable desde la fecha señalada.
- ❖ Anota que el Artículo 3° inciso c), numeral 1 de la Ley del IGV aprobada mediante Decreto Legislativo N° 775, vigente durante los períodos acotados, define “servicio” como toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considera renta de tercera categoría para efecto del IR,

aun cuando no estuviera afecta a este último impuesto. Señala que el Apéndice II de esa norma contiene una lista de los servicios exonerados, entre los cuales no se encontraba comprendida la cesión en uso de intangibles, por lo que éste servicio está afecto.

- ❖ Por otro lado, menciona que el inciso a) del Artículo 10° del Decreto citado en el párrafo precedente, establece que son sujetos del impuesto en calidad de responsables solidarios el comprador de bienes y el usuario de los servicios, cuando el vendedor o el prestador no tuvieran domicilio en el país. En el presente caso precisa, que el contribuyente pagó regalías a empresas no domiciliadas por la cesión de derechos fílmicos, operación que se encuentra gravada con el impuesto, no habiendo efectuado el pago correspondiente en su calidad de responsable solidario, por lo que mantiene las resoluciones materia de reclamo.
- ❖ Respecto de las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-07610 y 012-3-07611, señala que fueron emitidas al contribuyente en su calidad de responsable solidario por la omisión del IGV correspondiente a la prestación de servicios efectuada por sujetos no domiciliados, por los conceptos de cesión de derechos fílmicos, cesión de derechos del programa “Jaime Bayli en vivo” efectuada por SOUTH END PRODUCTIONS INC, cesión de derecho de uso de señales efectuada por TURNER INTERNATIONAL INC y cesión de derecho de uso del satélite PANAMSAT, efectuada por M.R. PRODUCTIONS N.V., por los meses de marzo a diciembre de 1995 y enero y febrero de 1996, respectivamente.
- ❖ Señala, que el numeral 1 inciso b) del artículo 2° del Decreto Supremo N° 29-94-EF, aplicable durante los períodos tributarios acotados, se entiende que el servicio es utilizado en el país, cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar donde se presta el servicio en cuestión, del lugar en que se pague o perciba la retribución y del lugar donde se celebre el contrato.
- ❖ En relación al reparo por cesión del derecho de uso del satélite PANAMSAT, sostiene que si bien la prestación del servicio se realiza en el exterior (lo cual es irrelevante para efecto del impuesto en cuestión que grava la utilización de servicios prestados por sujetos no domici-

liados), el empleo o consumo de dicho servicio por el contribuyente se efectúa en el territorio nacional, por lo que está gravado con el IGV, según las normas mencionadas.

- ❖ Argumenta que, el contribuyente pagó regalías a empresas no domiciliadas por la cesión de los derechos mencionados, operación que se encuentra gravada con el impuesto de conformidad con las normas antes mencionadas, no habiendo efectuado su correspondiente pago en su calidad de responsable solidario. Por lo mencionado, mantiene las resoluciones reclamadas.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ De la documentación revisada, se desprende que la Administración Tributaria determinó reparos al IGV durante los períodos 1994 a 1996, al no haber considerado como operaciones gravadas las transacciones realizadas por el contribuyente con sujetos no domiciliados.
- ❖ A efectos de resolver el presente caso, se evaluaron de manera conjunta los reparos por la cesión de derechos fílmicos, cesión de derechos del programa “Jaime Bayli en vivo” y por el derecho de uso de señales por tratarse de operaciones de la misma naturaleza y que por lo tanto requieren de un tratamiento uniforme. En punto aparte se tratará del reparo referido al derecho de uso del satélite PANAMSAT.
- ❖ Para dilucidar el punto controvertido, debe determinarse en primer lugar, el concepto de “servicios” empleado por la norma. Al respecto, de acuerdo con el Artículo 1° y con el inciso c) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 775, vigente desde el 01.ENE.1994 al 23 de abril de 1996, el IGV grava entre otras operaciones, la prestación o utilización de los servicios en el país, definiéndose para estos efectos los servicios como:
 - 1) Toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que constituya renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta; aun cuando no esté afecto a este último impuesto y,
 - 2) Al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Al amparo de dichas normas y siguiendo el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2028-4-96, cuando el servicio es definido como arrendamiento de bienes muebles o inmuebles incluye a las prestaciones que importen la cesión en uso de bienes, supuesto que se desarrolla en el presente caso.

- ❖ Al analizarse el contrato suscrito entre el contribuyente y su agente M.R. PRODUCTIOS N.V., se tiene que, en su Cláusula Cuarta la agencia se compromete a obtener y a prestar el servicio de recepción y retransmisión de señales por “satélite” en la modalidad de segmento especial, con uno o más “transponderes” ubicados en el satélite. Se precisa en la misma cláusula, que el servicio será proporcionado en el espacio exterior. Queda entendido que el referido servicio no incluye la emisión de una señal de televisión generada en el satélite ni en uno o más transponderes dirigida hacia el contribuyente o hacia terceros.
- ❖ Se determina como responsabilidad del contribuyente utilizar sus instalaciones en tierra para bajar hacia éstas una señal de televisión que esté siendo transportada a través del “transponder”, y, utilizar sus instalaciones en tierra para enviar hacia el transponder una o más señales de televisión emitidas, con el objeto de transmitir su programación hacia el área geográfica de su interés y que justamente cubra el haz del “transponder”.
- ❖ De lo expuesto se tiene que la comisión mercantil en la condición de agente prestada por la empresa no domiciliada M.R. PRODUCTIONS, N.V., no califica como una utilización de servicios en el país, puesto que se estaría disponiendo del servicio únicamente en el espacio, trayendo como consecuencia que éste no es consumido ni empleado en el territorio nacional, por lo que procede dejar sin efecto el reparo efectuado.
- ❖ De conformidad con el inciso b) del artículo 3° de la mencionada Ley, el artículo 5° del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF y el numeral 10 del Artículo 2° del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, normas aplicables en el presente caso, la definición de bienes muebles comprendía únicamente a los bienes corporales que podían llevarse de un lugar a otro, a los derechos referentes a los mismos, así como a las naves y aeronaves, quedando expresamente excluidos los bienes incorporales o intangibles, tales como marcas, patentes, derechos de llave y similares.

- ❖ De lo expuesto puede concluirse, que cuando la ley define los servicios como arrendamiento, *solo se refiere al arrendamiento de bienes muebles corporales y no al arrendamiento de bienes intangibles o incorporeales, el cual no está afecto al impuesto*. Como se ha visto, los bienes intangibles están fuera del campo de aplicación del impuesto. En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las RTF N°s. 2028-4-96, 1008-5-97, 856-2-97 y 0670-3-2002. Por lo tanto, la cesión en uso de derechos fílmicos y similares, califican como un arrendamiento o cesión temporal en uso de un bien intangible, operación que no se encontraba gravada con el IGV en los períodos acotados.
- ❖ En cuanto al segundo punto, corresponde determinar si la comisión mercantil pagada al agente M.R. PRODUCTIONS, N.V. califica como una utilización de servicios en el país efectuada por una empresa no domiciliada. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 775 el IGV grava, entre otras operaciones la utilización de los servicios en el país. Por otro lado, el artículo 10° de la citada ley precisa que es sujeto del impuesto, en calidad de responsable solidario, el usuario de los servicios cuando el prestador no tenga domicilio en el país. De las normas glosadas puede establecerse que la noción de servicios utilizados en el país, se integra por dos elementos; el sujeto que los presta (el no domiciliado y el lugar de utilización).
- ❖ En lo que se refiere al lugar de utilización del servicio, el segundo párrafo del inciso b) del numeral 1 del Artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, dispone que el servicio es utilizado en el país, cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional.
- ❖ Al momento de definir el reparo, la Administración señala que si bien los servicios de recepción y retransmisión de señales por satélite en la modalidad de segmento especial, se realizan en el exterior (lo que considera irrelevante para el caso de utilización de servicios), su empleo consumo por el contribuyente se efectúa en el territorio nacional.
- ❖ De acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, entre otras, la Resolución N° 225-5-2000, la manera de establecer si un servicio es utilizado en el país, es decir si es consumido o empleado en el territorio nacional se determina en función del lugar donde el usuario, el que contrató el servicio llevará a cabo el primer acto de disposición del servicio.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ Según lo señala el Tribunal Fiscal en la RTF bajo comentario, de conformidad con el inciso b) del Artículo 3° de la Ley del IGV, el Artículo 5° del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF y el numeral 10 del artículo 2° del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, normas aplicables al tema bajo comentario, la definición de bienes muebles comprendía únicamente a los bienes corporales que podían llevarse de un lugar a otro, a los derechos referentes a los mismos, así como a las naves y aeronaves, *quedando expresamente excluidos los bienes incorporales o intangibles*, tales como marcas, patentes, derechos de llave y similares. Puede concluirse que cuando la ley define a los servicios como arrendamiento, *solo se refiere al arrendamiento de bienes muebles corporales y no al arrendamiento de bienes intangibles o incorporales que se encontraban fuera del campo de aplicación del impuesto*.
- ❖ La cesión en uso de derechos fílmicos y similares califica como un arrendamiento o cesión temporal en uso de un bien intangible, operación que no se encontraba gravada con el IGV en los períodos acotados.
- ❖ Cabe señalar que, con vigencia desde el 01.DIC.2014, el Decreto Legislativo N° 30264 - Importación de bienes intangibles modificó el inciso g) del Artículo 3 de la Ley, señalando que está gravada con el IGV como importación de bienes intangibles, la adquisición a título oneroso de bienes intangibles a un sujeto domiciliado en el exterior por parte de una empresa domiciliada en el país, siempre que se destine a su empleo o consumo en el Perú.
- ❖ La norma anterior vigente hasta el 30.NOV.2013 - posterior a las normas comentadas en la presente RTF - señalaba a los intangibles como bienes muebles gravados, siempre y cuando estuviesen ubicados en el territorio nacional y el titular y el adquirente estuvieran domiciliados en el país.
- ❖ Así las cosas, desde el 2014 son sujetos del impuesto (Artículo 9° - 9.1 inciso f) de la Ley del IGV) quienes importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importe el bien, el adquirente del mismo.
- ❖ De acuerdo con el artículo N° 32 de la Ley del IGV (modificado por la Ley N° 30264), el impuesto que afecta la utilización de servicios en el

país prestados por no domiciliados y la importación de bienes intangibles, es determinado y pagado por el contribuyente en la forma y plazos establecidos por la SUNAT (usuario del servicio o comprador de bienes intangibles).

CONCESIONES MINERAS CONSIDERADAS INMUEBLE NO GRAVADO PARA EFECTOS DEL IGV

RTF N° 05905-1-2004

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Vista la Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 026 - 4 -07846/SUNAT, emitida el 2 de octubre del 2000 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación contra la Orden de Pago N° 029 - 1 - 34332 girada por el Impuesto General a las Ventas del mes de abril de 1998, referida al tratamiento tributario que corresponde a una "concesión minera" para efectos del referido impuesto, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si la concesión minera es un bien mueble intangible y por tanto gravado con el Impuesto General a las Ventas, o es un bien inmueble de acuerdo a lo que señala el numeral 8 del artículo N° 885 del Código Civil. En este último caso, no se encontraría gravada con el Impuesto General a las Ventas, que, cuando se refiere a inmuebles solo grava la "primera venta de inmuebles efectuada en el país por un constructor".

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente sostiene que, dado que la Ley General de Minería establece que las concesiones mineras son inalienables, existe una modalidad sui - generis para su transferencia que las leyes tributarias y la doctrina

no han podido definir, por lo que la cesión de una “concesión minera” no puede ser gravada, en tanto no exista una Ley que así lo disponga.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La Administración señala que la legislación peruana ha adoptado un criterio amplio para la definición de servicios respecto al Impuesto General a las Ventas, puesto que comprende a las prestaciones de hacer – que son los típicos servicios -, a las prestaciones de no hacer o prestaciones de tolerar y prestaciones de dar temporales.
- ❖ Manifiesta que de la lectura de la Ley General de Minería se define al “contrato de concesión minera” a aquel en virtud del cual el titular de derechos mineros (“cedente”) cede temporalmente su “concesión minera” a un tercero denominado (“cesionario”), percibiendo a cambio de ello una retribución en calidad de contraprestación, que también se denomina compensación.
- ❖ En tal sentido, la cesión temporal de intangibles calificaría como un servicio gravado bajo la figura de un arrendamiento de bienes muebles, entendido este como un servicio, aspecto que no solamente abarca a la cesión temporal de los mencionados derechos intelectuales sino a todo intangible cuya cesión se haya efectuado en forma temporal.
- ❖ Asimismo, manifiesta que, si bien tanto la legislación minera como la civil regulan expresamente que la “concesión minera” es un inmueble, la legislación tributaria la considera como un bien mueble. A su vez, señala que ello se desprende de la lectura del literal b) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 821, cuando con el vocablo “similares” se amplía a otros intangibles. En tal sentido, no es correcto que el contribuyente sostenga que la transferencia de derechos y acciones de la “concesión minera” se encuentra fuera del campo de aplicación del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 821, ya que de lo expuesto se advierte que se trata de la transferencia definitiva de un bien mueble (intangible).
- ❖ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 821 - aplicable al caso bajo comentario -, dicho impuesto grava: a) la venta en el país de bienes muebles, b) La prestación o utilización de servicios en el país, c) Los contratos de construcción, d) La primera venta

de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y e) La importación de bienes. Por su parte, el literal b) del artículo 3° de la Ley considera como bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

- ❖ De acuerdo con el criterio establecido en la RTF N° 2424 - 5 - 2002, salvo lo expresamente dispuesto para naves y aeronaves, la Ley del Impuesto General a las Ventas grava los demás bienes considerados como bienes muebles según la legislación común, corporales e incorporales (intangibles). Dentro de estos últimos se encuentran los derechos referentes a los bienes muebles corporales, así como los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y los similares a estos. Se debe considerar dentro del término de similares, solo los que mantienen la naturaleza de bien mueble de acuerdo a la legislación común. Si la intención del legislador hubiera sido extender el carácter de bienes muebles a otros inmuebles distintos a las naves y aeronaves, tendría que haberlo señalado expresamente. Efectuar una interpretación distinta estaría en contradicción con lo previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
- ❖ Agrega que el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014 - 92 - EM, en concordancia con el literal a) del artículo 20° del Decreto Legislativo N° 708 - Ley de Promoción de Inversiones en el Sector Minero, establece que la concesión minera es un inmueble distinto y separado del predio donde se encuentra ubicada y, por su parte, el artículo 10° del referido T.U.O., dispone que la concesión otorga a su titular un derecho real, consistente en la suma de atributos que la Ley reconoce al concesionario.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ El numeral 8 del artículo N° 885 del Código Civil, califica como bienes inmuebles a las concesiones mineras obtenidas por particulares.
- ❖ Tomando en consideración las normas del Impuesto General a las Ventas antes señaladas, concluye que la concesión minera no comparte ninguna característica de los intangibles que se mencionan. Por

el contrario, es considerada por la legislación civil y minera como un bien inmueble, por lo que su transferencia no constituye una operación gravada según lo establecido en el literal a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. De acuerdo con la legislación minera, las concesiones mineras pueden ser objeto de diversos contratos, como son el contrato de transferencia, el contrato de opción minera y el contrato de cesión minera, entre otros.

- ❖ En virtud del criterio antes expuesto, la transferencia de la concesión minera que celebró el contribuyente con la empresa El Misti Gold S.A., no se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas, por lo que se revoca la apelación interpuesta.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ Concordamos con el criterio asumido por el Tribunal Fiscal, cuando establece que la “concesión minera” ha sido considerada por la legislación civil y minera como un bien inmueble, por lo que, de acuerdo con los alcances establecidos por el artículo 1° de la Ley del IGV, no constituye una operación gravada con dicho impuesto.
- ❖ De acuerdo con el literal d) del mencionado artículo 1° de la Ley del I.G.V., se encuentra gravada con el impuesto “la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos “. Así las cosas, tratándose de inmuebles el gravamen del I.G.V. solo corresponde a las denominadas empresas inmobiliarias constructoras, en tanto construyan inmuebles para su ulterior venta. Este no es el caso de la concesión minera, la que no obstante ser inmueble no se encuentra afecta al referido impuesto.
- ❖ Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos precedentes, así como lo analizado por la RTF N° 05905 - 1 - 2004, bajo comentario, el Informe N° 169 - 2009 - SUNAT / 7T0000 ha establecido que “la cesión de posición contractual a título oneroso en un contrato de licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos está gravada con el Impuesto General a las Ventas. Además, el ingreso que un contratista pudiera obtener por esta cesión, califica como ingreso atribuible al concepto “otras actividades” definido en el Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las normas de la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

- ❖ Es así que, la Administración Tributaria ha establecido que por medio de la “cesión de posición contractual” se transfiere a un tercero un conjunto de derechos y obligaciones que constituyen un bien intangible. Por lo señalado, considera que la “cesión de posición contractual” a título oneroso en un contrato de licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos, no se encuentra considerada como bien inmueble por el Código Civil. Concluye la SUNAT, que este tipo de cesión califica – para efectos tributarios – como bien mueble, por lo que se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas.

ENTREGA DE BIENES A CAMBIO DE UNA OBLIGACIÓN DE NO HACER

RTF N° 03522 – 1 – 2005

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Vista la Apelación interpuesta contra la Resolución de Oficina Zonal N° 146 – 014- 0000027 emitida con fecha 25 de setiembre del 2003 por la Oficina Zonal de Chimbote de la SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 144 – 03 – 0003076 a 144 – 03 – 0003084 y las Resoluciones de Multa N°s. 144 – 02 – 0005211 a 144 – 02 – 0005225 giradas por Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre del 2001, enero y marzo a julio del 2002 y por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo N° 178 del Código tributario, por obligaciones de no hacer derivadas de un contrato mediante el cual el contribuyente se beneficia con la entrega del total de la pesca efectuada por un tercero, para su uso en la producción de harina y/o conservas de pescado, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si los reparos al débito fiscal del I.G.V. por entrega de bienes a terceros en mérito a los contratos denominados “contrato de suministro de bienes e insumos con modalidad de pago en especie, entrega de pesca para la fabricación de harina y/o conserva de pescado” y su ulterior comercialización; así como los reparos al crédito fiscal por la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras fuera del plazo establecido y las sanciones impuestas se encuentran arregladas a Ley.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ Señala que para la realización de sus actividades y a fin de satisfacer sus compromisos empresariales, celebra con algunos proveedores de pescado, diversos contratos de colaboración empresarial en la modalidad de suministro. Agrega que, según la cláusula tercera de los referidos contratos y la cláusula segunda de sus respectivas adendas, se desprende que en su calidad de asociado se obliga a entregar a sus socios, dinero en efectivo y diversos bienes para embarcaciones a fin de realizar un negocio con riesgo compartido. Precisa que dichas entregas no constituyen compraventa ni donación y que la forma de recuperación de la inversión no supone un negocio de mutuo por cuanto no se pactan intereses. Añade que según el contrato de colaboración empresarial asume el riesgo entregando prestaciones o habilitaciones periódicas de dinero en efectivo y bienes, los que son declarados en su contabilidad, mientras que los socios se comprometen a venderle el pescado.
- ❖ Asimismo, indica que la Administración vulnera el principio de legalidad, el derecho a la libertad de contratar y a la libre iniciativa privada, al establecer que los gastos en que ha incurrido para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales constituyen ventas, desconociendo lo acordado por las partes en los contratos de colaboración empresarial y las respectivas adendas. Añade que se debe realizar una interpretación de su realidad económica de acuerdo con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
- ❖ Por otra parte, menciona que los comprobantes de pago anotados en su Registro de Compras cumplen con los requisitos sustanciales y formales que exige la Ley a fin de gozar del crédito fiscal. Al respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el sentido que se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente productora de renta.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La administración sostiene que procedió a reparar el débito fiscal considerando que el contribuyente entregó bienes de su propiedad

a los suministrados, por los que además debió emitir los respectivos comprobantes de pago por las ventas realizadas.

- ❖ Precisa que en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, concluyó que el contribuyente provee de suministros y/o insumos necesarios para las faenas de pesca y, en función a ello, se beneficia con el total de la pesca obtenida por el suministrado, por lo que los actos de entrega de bienes en propiedad encuadran en un contrato de suministro y no de riesgo compartido, máxime si el contribuyente no participa proporcionalmente del resultado de la extracción de la pesca. La adquisición del total de la pesca a menor costo por parte del contribuyente enerva la naturaleza del contrato de colaboración empresarial de riesgo compartido.
- ❖ Manifiesta que las adendas constituyen documentos complementarios a los contratos principales que no alteran ni desnaturalizan los contratos de suministro originalmente firmados, más aún cuando fueron presentados con posterioridad al cierre del requerimiento principal y cuando el contribuyente tenía pleno conocimiento de los reparos efectuados.
- ❖ Señala que reparó el crédito fiscal por comprobantes de pago anotados extemporáneamente en el Registro de Compras, debido a que el contribuyente no acreditó que hayan sido recibidos con retraso. Según lo expresado por el contribuyente, ello se debió a la falta de diligencia para su anotación dentro del plazo establecido.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ A fin de analizar el contenido de los contratos materia de controversia, se debe atender tanto a la propia naturaleza de la operación como a las cláusulas que integran los contratos. Al respecto, es pertinente tener en cuenta los artículos 168°, 169° y 170° del Código Civil. Dichos artículos señalan que los actos jurídicos deben ser interpretados con lo que se encuentra expresado en ellos. Asimismo, las cláusulas se interpretan unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas ellas.
- ❖ De acuerdo con la información revisada, se advierte que con fechas 30 de enero de 1994, 6 de octubre de 1997, 5 de octubre de 1998, 5

de octubre de 1999 y 2 de octubre del 2001, el contribuyente suscribió los mencionados contratos con C (...), Segundo (...), Cemento (...), Daniel (...) y Pesquera (...), respectivamente. En la revisión de los referidos contratos se aprecia que, según su cláusula tercera, el contribuyente en calidad de suministrante, se obligaba a efectuar a favor del suministrado, prestaciones o habilitaciones periódicas de dinero en efectivo, así como de diversos bienes, como planchas de acero, ángulos, soldaduras, oxígeno, paño anchovetero, ejes, cabos de nylon, cables de acero, aceite industrial y petróleo para la embarcación pesquera. La habilitación de dichos bienes e insumos se efectuaría con recursos propios del suministrante y no se descontarían en la liquidación semanal, quedando a favor del suministrado por fidelidad en la entrega de pesca. Asimismo, de acuerdo con la cláusula cuarta el suministrado se obligaba a entregar al suministrante en exclusividad la totalidad de la pesca efectuada por la embarcación pesquera. El suministrante se encargaría de comercializar la referida pesca en cualquiera de las fabricas productoras de harina y/o conserva de pescado, bajo su propia cuenta y riesgo, facturándola en forma personal.

- ❖ En la cláusula quinta de dichos contratos, las partes acordaron que el precio mínimo de venta de la pesca entregada sería el que fijase la sociedad de pesquería, pudiendo incrementarse sin que excediera el 60% de lo estipulado y que el suministrante descontaría de la liquidación semanal de pesca entregada y comercializada la habilitación de dinero en efectivo que hubiese efectuado.
- ❖ Por su parte, según las Adendas de los contratos de fechas 15.FEB.1994, 06.CT.1997, 05.OCT.1998, 05.OCT.1999 y 02.OCT.2001, la habilitación de dinero en efectivo, así como la entrega de bienes, suponía el monto de la inversión que el asociado, es decir, el contribuyente realizaba al negocio de riesgo compartido, teniendo como único propósito la participación en el resultado del mismo. El rendimiento del negocio de riesgo compartido estaba constituido por el total de la pesca obtenida en cada una de las faenas y por el derecho a comercializarlas libremente en el mercado. La parte del rendimiento que se otorgaba al contribuyente era la exclusividad en la compra de la totalidad de la pesca de los productos hidrobiológicos capturados en las operaciones de riesgo compartido, adquiriendo la respectiva contraparte una obli-

gación de no hacer consistente en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas.

- ❖ El contribuyente realizaría la labor de fiscalización de acuerdo con el artículo 441° de la Ley General de Sociedades, al verificar las descargas, tramitar los zarpes y arribos, completando así su labor de fiscalización, a la cual tenía prerrogativa como asociado, asumiendo las pérdidas que se originasen ante ocasionales naufragios, malos resultados de la extracción de los recursos hidrobiológicos, entre otros, en la parte que correspondiese a sus aportes.
- ❖ El artículo 440° de la Ley General de Sociedades – Ley 26887, establece que el contrato de asociación en participación es aquel por el cual una persona denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.
- ❖ Conforme al artículo 441° de la citada Ley, el asociante actúa en nombre propio, correspondiéndole única y exclusivamente la gestión del negocio o empresa, no existiendo relación jurídica entre los terceros y los asociados, pudiendo el contrato determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato.
- ❖ Al comentar la definición de contrato de asociación en participación, prevista en el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, César Talledo Mazú considera que ésta procura una de las notas distintivas del contrato, que es la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución, siendo esta nota suficiente por sí sola para la debida caracterización del contrato, la que es complementada con las demás que fluyen de la regulación legal, como la actuación de la asociante en nombre propio, gestión y rendición de cuentas a cargo exclusivo del asociante e inexistencia de vínculo jurídico entre el asociado y terceros. En tal sentido, el contrato de asociación en participación, tiene como elemento constitutivo del mismo que el asociado participe en las utilidades del negocio.
- ❖ Del análisis conjunto de las cláusulas y adendas de los referidos contratos se concluye que el asociado, esto es el contribuyente, no tenía

una participación en el resultado o utilidades del negocio. Solo se le otorgaba un derecho de exclusividad en la compra de la totalidad de la pesca de los productos hidrobiológicos capturados, habiéndose fijado el precio de venta en función de la pesca entregada o descargada. Tampoco se pactó exclusividad en la entrega de bienes o suministros para la pesca por parte del contribuyente, ni se valorizó dicha entrega, no encontrándose la transferencia de la pesca en función a la de dichos suministros, sino al pago de un precio. En consecuencia, los contratos analizados, así como sus adendas no tienen la naturaleza de contratos de asociación en participación, tal como lo ha señalado la RTF N° 03161-3-2004, con ocasión del análisis del contrato suscrito por el contribuyente con la empresa C.

- ❖ Mediante tales contratos, el contribuyente entregó dinero y diversos bienes a favor de los suministrados a cambio de productos hidrobiológicos y el derecho de adquirir preferentemente y en exclusividad el resultado de las faenas de pesca, siendo que el monto del dinero debía ser descontado de la liquidación del precio de venta de los mismos en calidad de pago, no obstante, el valor de los bienes no debía descontarse de tal liquidación. Como contraprestación por los mismos, el contribuyente obtenía el derecho a adquirir preferentemente y en exclusividad el resultado de las faenas de pesca, generándose en su contraparte una obligación de no hacer consistente en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas, lo que correspondería a una entrega de bienes por servicios, es decir, una entrega a título oneroso.
- ❖ De acuerdo con los incisos a) y b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravada con dicho impuesto, la venta en el país de bienes muebles y la prestación o utilización de servicios en el país. Según el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la citada Ley, se entiende por venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes y según el primer párrafo del numeral 1 del inciso c) del citado artículo, se entiende por servicios toda prestación que una persona

realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

- ❖ Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en la RTF N° 05130-5-2002, que la definición de servicios contenida en la citada norma es bastante amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar, - salvo aquellas en las que se dan en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta -, como las de hacer y no hacer.
- ❖ Según el literal a) del numeral 3 del Artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del Artículo 1° de la Ley, a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.
- ❖ El literal a) del numeral 4 del artículo 5° del citado reglamento, señala que, en el caso de permuta de bienes muebles o inmuebles, se considerará que cada parte tiene carácter de vendedor y que la base imponible de cada venta afecta estará constituida por el valor de venta de los bienes comprendidos en ella de acuerdo a lo establecido en el numeral 3 del mismo artículo, que dispone que tratándose de permuta y de cualquier operación de venta, prestación de servicios o contratos de construcción, cuyo precio no esté determinado, la base imponible será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros y en su defecto, se aplicará el valor de mercado.
- ❖ Los literales b) y c) del numeral 4 del artículo 5° del citado reglamento, señalan que lo dispuesto en el inciso anterior es de aplicación en caso de permuta de servicios y de contratos de construcción, y que tratándose de operaciones comerciales en las que se intercambien servicios afectos por bienes muebles, inmuebles o contratos de construc-

ción, se tendrá como base imponible del servicio el valor de venta que corresponda a los bienes transferidos o el valor de construcción, salvo que el valor de mercado de los servicios sea superior, caso en el cual se tendrá como base imponible éste último.

- ❖ En ese sentido, habida cuenta que las entregas de bienes realizadas por el recurrente a favor de las empresas C (...), Segundo (...), Cemento (...), Daniel (...) y Pesquera (...), tienen como contraprestación los servicios que éstas le prestan, consistentes en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas (obligación de no hacer), operación que implica un intercambio de bienes por servicios. Las referidas entregas califican como una venta de bienes gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que el reparo debe mantenerse.
- ❖ De otro lado, conforme al inciso c) del Artículo 19 de la Ley del IGV, constituye requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal, que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por aduanas a los que se refiere el inciso a) del dicho artículo entre otros, se encuentren anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras dentro del plazo que establezca el Reglamento.
- ❖ El numeral 3.1 del inciso 3 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV, dispone que, para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas en el mes en que éstas se realicen. Agrega la norma que las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro (4) períodos tributarios computados a partir del primer día siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.
- ❖ El artículo 11° de la citada Ley, señala que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII del Título Primero. En tal virtud, la utilización del crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago está condicionada a su anotación en el Registro de Compras en el mes en que las operaciones se realicen o dentro de los cuatro periodos tributarios posteriores a su emisión.

- ❖ La administración reparó el crédito fiscal por anotación extemporánea del comprobante de pago en el Registro de Compras correspondiente a los períodos de septiembre, octubre, diciembre de 2001 y enero de 2002.
- ❖ Las resoluciones de multa impugnadas fueron giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del Artículo 178 del Código Tributario, en virtud de los reparos efectuados a la base imponible del IGV y dado que dichos reparos han sido confirmados en esta instancia, corresponde que también se confirmen las referidas resoluciones de multa.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ De acuerdo con la jurisprudencia y doctrina los contratos de servicios que correspondan a operaciones comerciales se encuentran gravados con el IGV. Dichos contratos contienen principalmente obligaciones de dar (por ejemplo, entregar un Informe) y obligaciones de hacer (por ejemplo, servicios de mantenimiento de vehículos automotores).
- ❖ Las prestaciones de servicios también incluyen las obligaciones de no hacer. En el presente caso, no vender pescado a terceros a cambio de entregas de dinero y bienes para la pesca.
- ❖ Lo señalado en el párrafo precedente, nos lleva a manifestar que por las características del contrato – entrega de dinero y bienes para las faenas de pesca con el compromiso de no vender el pescado a terceros –, también podría corresponder a un contrato de “fabricación de bienes por encargo”.
- ❖ Mediante las leyes N° 29214 y 29215 del 03.MAR.2009, se modificó el tratamiento del crédito fiscal del IGV. Según las mencionadas normas, complementadas por la RTF N° 0158-5-2009, la anotación de las operaciones en el Registro de Compras debe hacerse dentro de los plazos que establece el Artículo 2° de la Ley N° 29215. Ello significa que el derecho al crédito fiscal será ejercido en el período que corresponda a la hoja de anotación del documento en el registro, que puede ser la hoja de registro del mes de la operación o dentro de los 12 meses siguientes. Se pierde el derecho al crédito fiscal si la anotación en el Registro de Compras se efectúa después de un requerimiento de la SUNAT (Decreto Legislativo N° 1116, vigente desde agosto del 2012).

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

arrendamiento - venta en el IGV

RTF N° 07935-3-2017

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

Los contratos de arrendamiento venta tienen la naturaleza de una compraventa con pacto de reserva de propiedad, y en tales casos la obligación tributaria en el Impuesto General a las Ventas nace con motivo de la entrega de los bienes y no con motivo de la transferencia de la propiedad, a diferencia de los contratos de arrendamiento con opción de compra en los que la obligación tributaria nace con motivo del ejercicio de la referida opción por el comprador, momento en el que se perfecciona el contrato de compraventa.

HECHOS

La Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2014.

Mediante el Requerimiento N° 0222150020931 y su resultado, la Administración señaló que según las normas del Impuesto General a las Ventas, el nacimiento de la obligación tributaria en la venta de vehículos, conforme con los *contratos de alquiler con promesa de venta* y *contratos de arrendamiento con promesa de venta*, se originaron en el momento de la entrega del bien, apreciándose del Registro de Ventas que la recurrente procedió a diferir indebidamente el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Agregó que los artículos 1583° y 1585° del Código Civil establecen que en la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él,

aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega, y que el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido; en tal sentido, determinó que los contratos firmados entre las partes tenían la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa y por ende correspondía el tratamiento tributario correspondiente, en el que el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas se originó cuando el bien fue entregado al cliente, debiéndose haber emitido el comprobante de pago por la totalidad del importe pactado y anotado en el Registro de Ventas.

Como resultado del procedimiento de fiscalización, se emitieron resoluciones de determinación⁽¹⁾, por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2014, asimismo, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se giraron resoluciones de multa⁽²⁾.

De acuerdo con los valores emitidos, la Administración formuló el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2014, al no haberse demostrado el diferimiento del débito fiscal, citando como base legal el inciso a) del artículo 1°, inciso a) del artículo 3° e inciso a) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otras normas.

La recurrente presentó reclamación contra los valores indicados, siendo resuelta con Resolución de Intendencia N° 0260140137925/SUNAT, emitida el 29 de abril de 2016 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que la declaró infundada, siendo ello apelado ante el Tribunal Fiscal.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente sostiene que la venta necesita la inscripción en el registro cuando se trata de bienes registrables como sucede en el caso de autos; y que de acuerdo a lo previsto en el artículo 947° del Código Civil, para la transferencia de propiedad de un vehículo resulta necesario dicha inscripción y que la formalidad a cumplir para expresar la voluntad de transferir la propiedad de un vehículo es mediante un acta que extiende el notario en su Registro de

(1) Resoluciones de Determinación N° 024-003-0309056 a 024-003-0309067.

(2) Resoluciones de Multa N° 024-002-0232280 a 024-002-0232289.

Actas de Transferencias de Bienes Muebles Registrables, la cual posteriormente es ingresada al registro para su trámite de inscripción.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración señala que el nacimiento de la obligación tributaria en la venta de vehículos, conforme con los *contratos de alquiler con promesa de venta* y *contratos de arrendamiento con promesa de venta*, se originaron en el momento de la entrega del bien, conforme con los artículos 1583° y 1585° del Código Civil, que establecen que en la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega, y que el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido; en tal sentido, los contratos tenían la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa y por ende el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas se originó cuando el bien fue entregado al cliente.

MATERIA CONTROVERTIDA

La materia controvertida consiste en determinar si las operaciones realizadas por la recurrente bajo las denominaciones de “Contrato de alquiler con promesa de venta” y “Contrato de arrendamiento con promesa de venta” califican como una venta para efectos del Impuesto General a las Ventas y en tal caso, en qué momento nació la obligación tributaria.

NORMAS APLICABLES

El artículo 1583° del Código Civil señala que en la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega, y que el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido.

El artículo 1585° del Código Civil establece que las disposiciones de los artículos 1583° y 1584°, sobre compraventa con reserva de propiedad, son aplicables a los contratos de arrendamiento en los que se convenga que al final de

los mismos la propiedad del bien sea adquirida por el arrendatario por efecto del pago de la merced conductiva pactada.

De acuerdo con el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dicho impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, debiéndose entender por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, según lo dispuesto por el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la citada ley.

El inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, señala que se considera venta todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

El inciso a) del artículo 4° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que la obligación tributaria se origina, en el caso de la venta de bienes muebles, en la fecha en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento, o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal verificó en las cláusulas de los contratos de alquiler y arrendamiento con promesa de venta, que la empresa⁽³⁾ es una persona jurídica debidamente constituida e inscrita en los Registros Públicos de Lima, destinada a la venta directa, financiada, de vehículos importados, nuevos o de segunda, con las siguientes características:

- Modalidad de alquiler con opción de venta de los mismos.
- A la firma del contrato se entrega el bien a entera satisfacción por tratarse de un vehículo 0 kilómetros, y que la entrega se hace con reserva de propiedad.

(3) En alusión a la recurrente.

- El arrendatario responde sin excepción alguna por todos los riesgos.
- Se hace entrega de un monto inicial y la diferencia será pagada en cuotas semanales.
- La empresa se compromete a vender el bien a favor del arrendatario cuando éste haya cancelado satisfactoriamente la última cuota semanal que acredite la cancelación del monto del vehículo, en cuyo caso el arrendatario tendrá un plazo de 15 días hábiles para proceder a la transferencia del vehículo a su favor.

Agregó que los contratos observados eran de arrendamiento venta, pues el arrendatario adquiere la propiedad del bien por la cancelación de la merced conductiva pactada, sin necesidad de efectuar pago adicional alguno, existiendo una sola relación contractual que determina el contenido del contrato que es el adquirir la propiedad de un bien determinado una vez canceladas todas las cuotas del arrendamiento, puesto que en el pago de la renta mensual queda involucrada la amortización del precio del bien, debiendo en el presente caso el adquirente asumir los gastos de formalización de la transferencia de propiedad vehicular al cancelar la última cuota; y en consecuencia, tal como lo ha señalado en casos similares en reiteradas resoluciones⁽⁴⁾, los citados contratos tienen la naturaleza de una compraventa con pacto de reserva de propiedad⁽⁵⁾.

Precisó que el Tribunal en diversas resoluciones⁽⁶⁾ ha establecido que en el caso de ventas con reserva de propiedad, el hecho imponible no se verifica

(4) Como en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08911-5-2016.

(5) Respecto de la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento-venta, el doctor Max Arias Schreiber Pezet señala lo siguiente: *“Entre nosotros el artículo 1585° del Código Civil elimina toda duda respecto de la naturaleza del arrendamiento-venta, pues lo remite a las disposiciones de los artículos 1583° y 1584° sobre compraventa con reserva de propiedad. Esta es, en consecuencia, su naturaleza jurídica, en coincidencia con otras legislaciones como la alemana y la italiana. Enneccerus ha señalado que estas operaciones son una especie del género de las ventas con pactum reservati dominii, es decir que son ventas con reserva de propiedad, con suspensión de la transferencia de dominio hasta el completo pago de las cuotas del precio”* (Max Arias Schreiber Pezet, Exégesis -Tomo II. Lima: Gaceta Jurídica, noviembre 2000, p. 131).

(6) Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 588-2-2001, 3998-5-2003, 4784-5-2003 y 16468-11-2011

en el momento en que jurídicamente se transfiere la propiedad, sino con la realización de la venta.

Indicó finalmente que la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas se produjo con la entrega, tal como se advierte de los contratos observados, por lo que la obligación por la totalidad del valor de la operación se generó en dicho momento, por lo que el Tribunal mantuvo el reparo realizado.

COMENTARIO

El presente caso muestra a la recurrente señalando que conforme con las normas del Impuesto General a las Ventas la operación gravada es la venta de un bien mueble -como lo son los vehículos que vende con contratos de *arrendamiento/alquiler con promesa de venta*- pero que precisamente en estos casos la venta se materializa con la transferencia de propiedad, la que según el artículo 947° del Código Civil se produce con la *tradición* al acreedor, lo que implica en el caso de este bien registrable, la manifestación de voluntad expresada en el acta notarial que luego es inscrita en los registros públicos.

No obstante, previo a un análisis de naturaleza civil, es necesario realizar el análisis tributario correspondiente, debiendo señalarse que el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la ley del Impuesto General a las Ventas establece que debe entenderse por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, y que el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, señala que se considera venta todo *acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes o que conduzca al mismo fin*.

Agregar que conforme con el artículo 4° de la ley, la obligación tributaria se origina en el caso de venta de bienes muebles, entre otro supuesto, *en la fecha en que se entregue el bien*.

Circunstancia usual en estos casos es la de un contrato de compraventa de bien mueble -típico contrato de transferencia de propiedad- y la posterior entrega del bien, siendo que conforme con el artículo 4° de la ley, nacerá la obligación tributaria recién con motivo de la entrega del bien mueble, cabiendo observar que el aspecto central del nacimiento de la obligación tributaria es dicha entrega⁽⁷⁾ de

(7) En concordancia con la legislación civil que señala que la transferencia de propiedad sucede con la tradición y esta se produce normalmente con la entrega del bien mueble.

bien mueble, siempre que exista por supuesto un pacto de compraventa⁽⁸⁾ u otros actos similares, como los mencionados en el inciso a) del numeral 3 del artículo 2º del reglamento⁽⁹⁾.

Circunstancia diferente sucede por ejemplo en el caso de los contratos de compra venta con reserva de propiedad, en los que el bien suele ser entregado al comprador conforme se inicia el pago de las cuotas, o con anterioridad a la cuota única de cancelación del precio, sin embargo, la transferencia de propiedad ocurrirá cuando se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, por lo que válidamente podría interpretarse que mientras no exista la transferencia del bien mueble, no existe una venta propiamente dicha, y por lo tanto no se produciría la operación de venta gravada con el impuesto.

No obstante, notar que según el inciso a) del numeral 3 del artículo 2º del reglamento, anteriormente citado, se *considera venta todo acto que conlleve transmisión de propiedad*; al respecto, según el diccionario RAE, *conllevar* significa: *implicar, suponer, acarrear algo*⁽¹⁰⁾; por lo que conforme con esta definición, el concepto de venta comprende actos que impliquen, supongan o acarreen la transferencia de propiedad, es decir, actos que *tengan como consecuencia dicha transferencia*. A esto agreguemos la parte final de la mencionada norma que señala que se considera venta *cualquier otro acto que conduzca al mismo fin*, y con ello consideramos que es válido interpretar que ciertos actos que aunque en el tiempo aún no importen la transmisión de propiedad de un bien mueble, si ellos *acarrear como consecuencia y conducen a una transferencia de propiedad*, entonces deberán considerarse como actos gravados con el impuesto, siendo este el caso de las *compraventas con reserva de propiedad*.

Sobre el particular, en el mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado en múltiple jurisprudencia⁽¹¹⁾ que en los contratos de compra venta con reserva de propiedad, existe una operación de venta gravada con el impuesto, aunque

(8) En efecto, si existiera entrega, pero un pacto de arrendamiento por ejemplo, tal entrega no produciría los efectos del nacimiento de la obligación tributaria de la operación venta.

(9) Tales como permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate, etc.

(10) Visto en: <https://dle.rae.es/conllevar> 27/12/2019.

(11) Como las Resoluciones N° 0927-1-1999 o 7935-3-2017.

jurídicamente no se haya transferido aún la propiedad, pues esta operación constituye un acto a título oneroso de transmisión de propiedad de bienes.

Ahora bien, en el caso que analizamos, las operaciones observadas son de arrendamiento o alquiler venta, la que implica que al concluirse el pago de las cuotas, el arrendatario adquirirá por el solo efecto del pago de dichas cuotas la propiedad del vehículo, operación similar a una compraventa con reserva de propiedad, *condición de reserva* que además fue expresamente pactada en los contratos de la recurrente, tal como se ha señalado precedentemente.

Asimismo, El artículo 1585° del Código Civil establece que las disposiciones de los artículos 1583° y 1584°, sobre compraventa con reserva de propiedad, son aplicables a los contratos de arrendamiento en los que se convenga que al final de los mismos la propiedad del bien sea adquirida por el arrendatario por efecto del pago de la merced conductiva pactada; en consecuencia, los contratos de arrendamiento y alquiler venta observados por la Administración, en efecto, constituían operaciones de venta que dieron nacimiento a la obligación tributaria con la entrega de los vehículos, y no con la posterior transferencia de propiedad, como afirmaba la recurrente.

Puntualizar que diferente al caso de los *contratos de arrendamiento venta*, es el caso de los *contratos de arrendamiento con opción de compra*, los que son contratos constituidos por dos relaciones contractuales distintas, por un lado un contrato de arrendamiento y por otro un contrato de opción de compra, por el cual el propietario se compromete a mantener vigente su oferta de venta, a expensas de la voluntad de la contraparte, quien puede ejercer la opción -o no- y aceptarla, en cuyo caso se perfeccionará la compraventa del bien. En estos casos no existirá nacimiento de la obligación tributaria con la entrega del bien dado en arrendamiento⁽¹²⁾.

En tal sentido, los contratos de arrendamiento y alquiler venta observados por la Administración, así como los típicos contratos de compraventa con reserva de propiedad, constituyen operaciones de venta que dieron nacimiento a la obligación tributaria con la entrega de los vehículos, y no con la posterior transferencia de propiedad.

(12) En este sentido se ha pronunciado diversa jurisprudencia del Tribunal, en Resoluciones como la N° 03998-5-2003, entre otras.

IV

CAPÍTULO

Jurisprudencia sobre Impuesto a la Renta

ACADEMIAS PREUNIVERSITARIAS Y EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

Javier Laguna Caballero

Las asociaciones civiles, cuyo fin es la educación, es aún objeto de controversia, ya que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en su caso, les niegan el derecho a la exoneración cuando estas instituciones solicitan su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta que lleva la SUNAT. Esta postura lo mantiene el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, emitidas en forma reiterada y uniforme, que si bien no han sido declaradas como jurisprudencia de observancia obligatoria, según los alcances del Artículo 154° del Código Tributario, sin embargo, por la reiteración califican como un criterio jurisprudencial que lo sigue manteniendo hasta la actualidad y que calificaría como fuente del Derecho Tributario conforme la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

En el presente análisis, nos proponemos a buscar una explicación razonable sobre esta controversia que en realidad no tiene aún visos de solución.

Para entender la problemática, es preciso remontarse a los orígenes de la legislación que dispuso la exoneración para las asociaciones civiles con fines educativos.

Como se recuerda, en el año 1968, se aprobó la Ley del Impuesto a la Renta, bajo el sistema global, aprobado mediante Decreto Supremo N° 287-68-HC, derogando en consecuencia la anterior Ley del Impuesto a la Renta que había instaurado el sistema cedular, mediante Ley N° 7904 en los años 30 del Siglo XX.

El artículo 17°, inciso c) del Decreto Supremo N° 28768-HC creo la exoneración del impuesto a la renta para las asociaciones civiles, cuyo fin era, entre otros, la educación. En dicho texto no se hace ninguna mención a un requisito adicional en relación a los fines, ni lo remite a ninguna norma complementaria

ni reglamentaria, solo bastaba con que la asociación civil destinara su accionar a los fines educativos. Adviértase que dicho beneficio estaba dentro del capítulo de las “exoneraciones”.

Con el transcurso del tiempo, la legislación sobre el impuesto a la renta, fue objeto de diversas modificaciones hasta la reforma en los años 90, y en este nuevo texto se incorporó además del capítulo de las “exoneraciones”, uno referido a las “inafectaciones”. En rigor, esta última inclusión del rubro “inafectaciones”, solo tuvo el propósito de crear una exoneración sin plazo de caducidad, para diferenciarlo de la exoneración simple, que si estaba sujeto a un plazo de vigencia. Esa fue la motivación y no como se puede pretender como una exclusión del ámbito de aplicación.

Sobre los conceptos de “exoneración” e “inafectación”, cabe hacer una explicación previa, que está dirigida al común de los lectores, obviamente no está dirigida al especialista, quienes lo tienen absolutamente claro.

En el año 1973, el maestro Geraldo Ataliba dio a conocer su obra emblemática, “Hipótesis De Incidencia Tributaria” que marcó un hito para la interpretación de la obligación de dar tributos. De sus enseñanzas, cabe hacer un distingo sobre la obligación de dar tributos tiene dos momentos: uno hipotético, que es la descripción a priori que efectúa el legislador cuando diseña un hecho pasible de ser gravado y el otro concreto, es decir, cuando se verifica la descripción hipotética en el mundo fenoménico. Esta distinción ha aclarado muchos preconceptos y que ahora ayudan a una mejor comprensión del fenómeno.

En este análisis, estamos empleando el término “afectación”, en lugar de “incidencia”, por cuanto este último no es usual cotidianamente en nuestro país, ni en la legislación, siempre que advertimos que un hecho esta alcanzado por la ley, lo llamamos “afecto” y no “incidido”. Esa es la razón que nos induce a utilizar el término afectación o afectar.

La obligación de dar tributos, según Ataliba, en su plano hipotético, está conformado por 4 aspectos: **aspecto material u objetivo**, que en términos coloquiales podríamos tomarlo como una interrogante ¿Qué afecta la ley? Si se trata del elemento material renta, obviamente esta tiene que estar incluida dentro del concepto que la ley lo describe como tal, puede ser renta producto, ganancia de capital, consumo más incremento patrimonial, etc. **Aspecto personal o subjetivo**, que coloquialmente también respondería a la

pregunta ¿a quién se grava o afecta?, entonces, este aspecto le alcanzaría a la persona que perciba o que devengue dicha renta bajo los criterios señalados para calificar como tales. Estas pueden ser personas naturales o personas jurídicas, perceptoras o devengadoras. Adviértase, que estos dos aspectos tienen íntima conexión porque la renta atribuible a la persona o viceversa, la persona perceptora de la renta, están en estrecha vinculación con la renta. **Aspecto temporal**, coloquialmente responde a la pregunta ¿Cuándo está gravado ese hecho? En el caso del impuesto a la renta hay dos momentos, bajo el criterio de lo percibido o de lo devengado, esto último conforme al diseño legal específico, recientemente incorporado a la ley de la materia. Y el **aspecto espacial**, que responde a la pregunta ¿Dónde se afecta esa renta? Para esto se emplea los criterios del domicilio y de la ubicación territorial de la fuente que genera la renta, en cuyo caso el domiciliado en el estado peruano estará obligado a tributar por su renta mundial y en el caso de un no domiciliado estará obligado a tributar por la renta de fuente peruana únicamente.

Una vez cumplido los cuatro aspectos, se configura la obligación de dar tributo, dejando el plano hipotético, concretándose el hecho imponible, por eso, se dice que el sujeto está “afecto” al mencionado impuesto. Si por alguna circunstancia no se cumpliera con uno de los aspectos, entonces, estaríamos frente a una “inafectación”, por consiguiente, no nace ninguna obligación. A título de ilustración, un aspecto material indebidamente considerado como renta, sería el ingreso por drawback, ya que por definición legal no es considerado como renta, sino un subsidio, por consiguiente está “inafecto”. Otro caso de inafectación subjetiva sería la de los colegios profesionales, que como se sabe, según declaración constitucional, estas entidades son personas jurídicas de derecho público, equivalentes a una entidad estatal y por lo tanto no son sujetos pasivos del impuesto, por ello, estarían “inafectos”.

Por último, queda el **aspecto mensurable**, que respondería a la interrogante ¿cuánto debo pagar? Ciertamente, existirá obligación de pago por configurarse la obligación, en consecuencia, la propia ley define la forma de determinar la base imponible, la alícuota, los pagos a cuenta, los créditos tributarios, los saldos a favor o en contra y el remanente de pago. Pero este último aspecto puede ser objeto de una declaración legal de “exonerado” que es una suerte de anulación del aspecto mensurable únicamente, porque la obligación misma si se configuro pero la ley tiene la virtud de anular su pago. Es por eso,

que el modelo de Código Tributario para América Latina, define a la exención o exoneración como: “dispensa legal de la obligación nacida”.

La explicación anterior es necesaria porque se ha advertido que tanto el reglamentador como algunos órganos judiciales confunden ambos términos y lo utilizan indistintamente, añadiendo mayor incertidumbre.

Regresando al tema de fondo, la exoneración en comentario, actualmente está en el artículo 19°, inciso b) del capítulo “de las exoneraciones”, del TUO aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que con algunas modificaciones está vigente desde el año 1992 pero que en lo medular respecto de las asociaciones con fines educativos, no ha cambiado ni tampoco existe la posibilidad de hacer interpretaciones extensivas porque el texto no lo permite.

Estando al texto de la ley que con respecto a los fines no ha tenido cambios, es que las asociaciones destinadas a fines educativos, como las academias preuniversitarias, estas han sido inscritas en el registro de entidades exoneradas del impuesto a la renta sin ningún cuestionamiento hasta que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en su caso, hicieron interpretaciones por las que les denegaron tal beneficio.

Cabe hacer mención, que en el año 1998, se publicó el Decreto Supremo N° 002-98-ED que aprobaba el “reglamento de reconocimiento de asociaciones como entidades no lucrativas con fines educativos”. En sus considerandos se señala que este reglamento tiene como objetivo facilitar el pronunciamiento que debe emitir el sector en los diferentes trámites que deben efectuar las asociaciones para el goce de “inafectación tributaria” y otros beneficios. Además, reconocía la conveniencia de organizar un registro de aquellas instituciones que obtengan reconocimiento como entidades no lucrativas con fines educativos. Cabe mencionar, que si podría argumentar que este decreto habría sido derogado, sin embargo, ello se desmiente con la publicación en el año 2019 del Decreto Supremo N° 011-2019-MINEDU, según el cual se introduce algunos cambios a su texto, con lo que se ratifica su vigencia actual. Solo que en su texto alude a una “inafectación” y no a una exoneración como debió ser.

Lo más importante de este reglamento está en el artículo 2°, en el que define los alcances del término educación, señalando lo siguiente: “se entiende por finalidad educativa a aquellas actividades destinadas a fomentar el conocimiento y practica de las humanidades, el arte, la ciencia y la técnica”. De esta

definición no se advierte que la educación sea necesariamente escolarizada, pudiendo también ser la no escolarizada.

Este reglamento ni esta definición han sido tomados en cuenta por la SUNAT ni por el Tribunal Fiscal, no entendemos cuales habrían sido las razones, ya que ante una controversia promovida por una asociación que impartía educación preuniversitaria, resolvió denegando la exoneración. Cabe mencionar, la resolución del Tribunal Fiscal N° 9001-5-2001 de fecha 7 de noviembre de 2001, que para la denegatoria de la exoneración invocó la Ley N° 23384, Ley General de Educación, aduciendo que las academias preuniversitarias no impartían educación no escolarizada. Además, aludió al Decreto Legislativo N° 882, cuya Cuarta Disposición Transitoria se refería a las Academias de preparación universitaria, pero que estaban excluidas de los beneficios que otorgaba dicha norma como era el crédito tributario por reinversión.

Además, en dicha RTF se invoca al artículo 19° de la Constitución, que está referida a centros educativos constituidos según ley, entendiéndose como tales a las instituciones educativas que prestan servicios escolarizados y a los centros educativos públicos, no así a las asociaciones civiles, que imparten educación no escolarizada, quienes se han mantenido en el ámbito propio de la ley del impuesto a la renta, respecto a la exoneración. Recuérdese, que para las instituciones educativas públicas que prestan servicios escolarizados y que perciban utilidades, estaban sujetas al impuesto a la renta hasta que por decreto legislativo N° 882, se les concedió un beneficio que consistía en un crédito tributario por reinversión en la educación, rebajando de este modo su obligación o de ser el caso los eliminaba de acuerdo al importe destinado a dicha reinversión.

El 20 de marzo de 2003, la SUNAT emite el Informe N° 119-2003-SUNAT/2B0000, que absuelve una consulta disponiendo en iguales términos que lo resuelto por el Tribunal Fiscal en el sentido que no le alcanza la exoneración al no tratarse de una entidad educativa constituida de acuerdo a la Ley de Educación, entonces vigente.

La SUNAT, en base a estas interpretaciones, empezó a anular la inscripción en el Registro De Entidades Exoneradas De Impuesto a La Renta, y en consecuencia procedió a girar sendas órdenes de pago y sus respectivas multas a las entidades involucradas, quienes procedieron a formular las respectivas reclamaciones, las mismas que fueron declaradas infundadas en base a

los argumentos ya conocidos. Notificadas las resoluciones, fueron objeto de recursos de apelación, las mismas que también fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal. Entre los argumentos de la defensa, se señaló que en principio la exoneración a las asociaciones educativas no tenían ningún condicionamiento ni requisito adicional y por lo tanto interpretar con normas posteriores a la vigencia de la exoneración, constituiría una vulneración a la Norma VIII, parte final, del Título Preliminar Del Código Tributario, que dispone que en vía de interpretación no es posible extender la norma a un supuesto no considerado en ella. En efecto, de su texto exoneratorio, no había posibilidad de interpretar si los fines educativos eran escolarizados o no y no necesariamente estaban ligados a la educación escolarizada únicamente. Además, la vinculación con la Cuarta Disposición Transitoria Del Decreto Legislativo N° 882 solo era de aplicación al beneficio que dicha norma creaba, que es el crédito tributario por reinversión y no tenía por qué afectar a la exoneración del inciso b) del artículo 19° de la Ley Del Impuesto A La Renta.

El Tribunal Fiscal ha seguido con sus interpretaciones y ha emitido sendas resoluciones, además de la ya indicada RTF las siguientes: N° 9001-5-2001, 13787-4-2009, 15975-4-2010, 12857-8-2012 entre otros, disponiendo el mismo argumento. Ante las resoluciones confirmatorias del Tribunal Fiscal, las academias involucradas recurrieron al Poder Judicial por la vía del proceso contencioso administrativo, obteniendo en segunda instancia resultados favorables. Este es el caso, entre otros, de la Sentencia De Vista Resolución N° 18, expedida por la Séptima Sala Contenciosa Administrativa de la Corte Superior de Lima de fecha 24 de noviembre de 2014, que declaró nula la RTF N° 12857-8-2012 y cuya sumilla es la siguiente:

“Educación preuniversitaria: El inciso b) del artículo 19° de la ley del impuesto a la renta no realiza una distinción del concepto educación que estará exonerado, por lo que las instituciones que impartan educación preuniversitaria, al estar comprendida dentro de la Ley General de Educación, están exoneradas del Impuesto a La Renta”.

De otro lado, cabe mencionar, la Sentencia De Casación N° 9495-2015-LIMA de fecha 6 de junio de 2017, emitida por la Sala de Derecho Constitucional Y Social Permanente de La Corte Suprema de Justicia de La Republica que decidió no casar, declarando infundado el recurso de casación interpuesto por la SUNAT Y el MEF en representación del Tribuna Fiscal y cuya sumilla es como sigue a continuación:

*“Las instituciones sin fines de lucro que realizan preparación pre universitaria, al formar parte del sistema educativo, se encuentran **inafectas** al impuesto a la renta de acuerdo al artículo 19, literal b) del TUO de la Ley del Impuesto a La Renta”.*

Como se advierte, el Poder Judicial ya ha tomado una decisión con respecto a la controversia y que es la misma que postulaban las instituciones afectadas, no obstante, la cuestión se mantiene en la vía administrativa tal cual. Entendemos, que si bien la sentencia de casación no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, sin embargo, el solo hecho que las próximas resoluciones que emita el tribunal fiscal sobre el asunto controvertido, seguirá la misma suerte, es decir, la nulidad, debería hacer reflexionar al cuerpo colegiado administrativo para modificar su postura que hasta la fecha no lo ha hecho.

No cabe duda que la interpretación que hizo primero el Tribunal Fiscal y luego la SUNAT ha sido un tanto forzada y que bien valdría la pena que se vuelva a revisar los conceptos y llegar a una conclusión que dé seguridad jurídica al caso de las asociaciones dedicadas a la educación preuniversitaria.

Actualmente, hemos advertido que el Tribunal Fiscal no está emitiendo resoluciones que opinen sobre la exoneración misma, sino que están optando por resolver favorablemente algunas apelaciones sobre dichas academias, utilizando aspectos procesales pero sin enfrentar el tema de fondo que es la exoneración. Tal es el caso de la RTF N° 00924-3-2020 de fecha 22 de enero de 2020, que resolvió declarar nulas las órdenes de pago giradas, argumentando que debieron emitirse resoluciones de determinación y no las primeras porque no se había consignado la información que figura en las declaraciones juradas, eludiendo de este modo el tema de fondo.

Sería muy conveniente que en aras a la claridad y al trato justo el Tribunal Fiscal luego de su propio análisis y en base a la experiencia judicial ya conocida, emitiera una resolución calificada como jurisprudencia de observancia obligatoria de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario zanjando la controversia y dotando de seguridad jurídica a los interesados, ya que el asunto lleva muchos años en controversia.

Lima, 6 de mayo de 2020.

CARGOS POR INCOBRABILIDAD Y DESVALORACIÓN DE ACTIVOS, SERVICIOS CONTRATADOS, GASTOS DE ADMINISTRACIÓN, GASTOS DEDUCIBLES Y RENTAS NO GRAVADAS

Daney David Valdivia Coria

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El 4 de agosto de 2016, la Administración Tributaria (AT, Servicio de Impuestos Nacionales) notificó mediante Cédula a Yolanda Delgado de Reyes, en representación del Banco BISA SA. con la Orden de Verificación N° 16990200736, de 2 de agosto de 2016 en la modalidad Verificación Específica IUE con relación a los grupos de cuentas y ajustes tributarios: 430.00 Cargos por Incobrabilidad y Desvalorización de Activos Financieros; 452.00 Servicios Contratados; 459.00 Otros Gastos de Administración, Otras Regularizaciones para imputar gastos no deducibles Casilla 480 del Formulario 500 y Rentas no Gravadas, Casilla 495 del Formulario 500, de la gestión 2013; asimismo, solicitó la presentación de documentación detallada en los F-4003, Requerimiento Nos. 00098168, 00098204 y Anexo, 00098224 y Anexo y 0098259

El 11 de agosto de 2016, la representante del Banco BISA SA. mediante Nota solicitó prórroga para la presentación de la documentación requerida misma que fue atendida por la AT el 15 de agosto de 2016, mediante Auto N° 25-0484-2016, ampliando el plazo de presentación de documentación hasta el 25 de agosto de 2016. Atendiendo a la ampliación, el 25 de agosto, 19 de septiembre, 3, 10, 21, 28 de octubre y 15 de noviembre de 2016, mediante Notas GGT/037/16; GGT/042/16, GGT/045/16, GGT/054/16, GGT/075/16, GGT/080/16 y GGT/086/16 el Banco BISA SA., presento la documentación solicitada.

Así, el 26 de enero de 2017, la AT notifica mediante cédula al representante del Banco BISA SA. Con la Vista de Cargo N°291729000001 de 18 de enero

de 2017, donde se observa: a) Rentas no Gravadas por concepto de Comisiones por Servicios de Tarjeta de Débito y de Crédito; Diferencia de Rendimientos de Inversiones Permanentes, Compensación del IT con el IUE e Ingresos de Gestiones Anteriores; a) Gastos no Deducibles para la Determinación del IUE, que corresponden a Gastos Gestiones Anteriores, Gastos no Vinculados con la Actividad Gravada, Gastos sobrevaluados por Retenciones a Proveedores, Compra de Activos Fijos contabilizados como gastos, Gastos sin respaldo documentarlo que evidencie la transacción efectuada, Gastos Legales por recursos contra el SIN, baja de activos sin autorización del SIN y gastos con respaldo de proveedores Sujetos Pasivos de IVA a quienes se efectuó retenciones y gastos que corresponden a gestiones posteriores, y c) Otras Regularizaciones para imputar gastos deducibles por concepto de: Diferencia IPVA 2012 cancelado, diferencia de IPVA adjudicados 2012 cancelado, Ajuste por Inflación Activos y Ajustes por inflación Patrimonio (efecto neto), por lo que procedió a la liquidación previa del adeudo tributario correspondiente al IUE de la gestión 2013, en 4.592.993 UFV que incluye Tributo Omitido, Intereses y la Sanción por Omisión de Pago; asimismo, otorgó el plazo de treinta (30) días, para formular y presentar descargos.

El 22, 24, 23, 24 de febrero y 1 de marzo de 2017, el Sujeto Pasivo, mediante Notas GGT/005/17, GGT/008/17, GGT/006/17, GGT/007/17, GGT/009/17, GGT/010/17, GGT/011/17, GGT/012/17, GGT/013/17, GGT/014/17, GGT/015/17 y GGT/016/17, presentó descargos a la Vista de Cargo, adjuntando fotocopias de documentación que sustenta los: B) Gastos No deducibles - e) Gastos sin respaldo documental que evidencie la transacción efectuada; Rentas no gravadas - Comisiones Tarjetas de Débito y de Crédito y contrato con Linkser; B) Gastos no Deducibles - f) Gastos legales por recursos contra el SIN; B) Gastos No Deducibles, h) Gastos con respaldo de proveedores Sujetos Pasivos del IVA a quienes se efectuó retenciones; Gastos no Deducibles - b) gastos no vinculados a la actividad gravada del Contribuyente; Rentas no Gravadas - Compensación del IT con IUE; A) Rentas no Gravadas - Diferencias Rendimientos _ de Inversiones Permanentes; Ingresos de Gestiones Anteriores; C) Otras Regularizaciones - Diferencia de AITB Activo según Balance Tributario, C) Otras Regularizaciones - Diferencia de AITB Patrimonio; B) Gastos no Deducibles - a) Gastos que corresponden a gestiones anteriores; B) Gastos No Deducibles - i) Gastos que corresponden a gestiones posteriores (2014) Observaciones Canceladas.

El 2 de mayo de 2017, la AT notificó mediante Cédula al Banco BISA SA. con la Resolución Administrativa N° 231729000090, de 27 de abril de 2017, que resolvió anular la Vista de Cargo N° 291729000001, de 18 de enero de 2017 y la notificación de 26 de enero de 2017, a fin de no incurrir en nulidades.

El 5 de mayo de 2017, mediante Nota GTT/022/17 el Banco BISA SA solicitó aclaración y complementación, así como fotocopia legalizada de la mencionada Resolución Administrativa, respecto a los vicios de forma incurridos en la Vista de Cargo anulada. En respuesta la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 241729000087, de 5 de julio de 2017, señalando: "(...) al no haber sido valorados de forma adecuada los argumentos de descargo formulados por el contribuyente no correspondía la ratificación del acto administrativo mediante Resolución determinativa, por lo que a fin de emitir un acto administrativo que contenga una correcta determinación de los reparos establecidos y evitar a futuro vicios de nulidad se resolvió anular la Vista de Cargo (..)". En cuanto a las fotocopias requeridas autorizó el franqueo de las mismas.

El 24 de abril y 26 de mayo de 2017, el Banco BISA SA. presentó Declaraciones Juradas Rectificadoras de Pago de Tributo, Accesorios y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales del IUE, correspondiente a las gestiones 2012, 2013, 2014 y 2015; de las cuales 4 corresponden al F-515 Alícuota Adicional a las Utilidades Financieras (AAUE), 4 a F-500 Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) y 8 a F-2000 Boleta de Pago (En Valores); y señalando que el objeto de las mismas fue modificar en cada una de las gestiones fiscales mencionadas el importe de "Otras Regularizaciones" originalmente declaradas por concepto de Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB), razón por la que se acogió al arrepentimiento eficaz previsto por el Artículo 157 del Código Tributario Boliviano (CTB).

El 26 de junio de 2017, el Sujeto Pasivo solicitó a la Administración Tributaria se excluya el reparo por "Diferencia AITB Patrimonio" en la Vista de Cargo a ser emitida, por estar dicho concepto totalmente pagado

El 15 de agosto de 2017, la Administración Tributaria notificó de forma Personal al representante del Banco BISA SA. con la Vista de Cargo N° 291729000159, de 1 de agosto de 2017; en la cual estableció un Tributo Omitido de 3.204.097 UFV por concepto de IUE omitido, más Intereses y Sanción preliminar de Omisión de Pago por la gestión fiscal 2013. Manifestando además,

que habiendo sido pagado los reparos en forma parcial no corresponde el arrepentimiento eficaz.

El 14 de septiembre de 2017, el Sujeto Pasivo mediante notas GGT/049/2017, GGT/050/17, GGT/051/17, GGT/052/17, GGT/053/17, GGT/054/17, GGT/057/17, GGT/056/17 y GTT/0.55/17, presentó descargos a la Vista de Cargo por Rentas No Gravadas (Comisiones Tarjetas de Débito y de Crédito, Diferencia de Rendimientos Inversiones Permanentes e Ingresos Gestiones Anteriores, Ingresos Operativos Diversos); Gastos No Deducibles (Gastos no Vinculados con la actividad gravada del Contribuyente, Gastos por exceso de Provisiones y Gastos con respaldo de proveedores Sujetos Pasivos del IVA a quienes se efectuó retenciones)

El 13 de noviembre de 2017, la AT notificó por Cédula a Javier Reynaldo Fernández Cazuriaga en representación de Banco BISA SA., con la Resolución Determinativa N° 171729001650, de 8 de noviembre de 2017, que determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del Contribuyente que asciende a 6.650.005 UFV equivalente a Bs14.814.484.- por el IUE de la gestión 2013, importe que incluye el Tributo Omitido, Intereses y Sanción por Omisión de Pago.

En fecha 7 de diciembre de 2017 el representante del Banco BISA SA interpone recurso de Alzada ante la Autoridad de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT)

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

En instancia jerárquica se resuelve revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0623/2018, de 23 de abril de 2018; emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por el Banco BISA SA., contra la Gerencia Grandes. Contribuyentes 'La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); modificando el Tributo Omitido correspondiente al IUE de la gestión 2013, establecido en la Resolución Determinativa N° 171729001650, de 8 de noviembre de 2017, de Bs7.326.088.- a Bs5.584.451.- que deberá ser liquidado a la fecha definitiva del pago considerando lo dispuesto en los Artículos 47 y 165 del Código Tributario Boliviano (CTB) modificado por la Ley N°. 812, teniendo en cuenta además, los pagos realizados por el Sujeto Pasivo.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El sujeto pasivo realiza una descripción de las observaciones establecidas por la Administración Tributaria y los descargos presentados para desvirtuar las mismas, así como los fundamentos de su Recurso- de Alzada y lo resuelto en primera instancia. Señala que para los Ingresos Gestiones Anteriores, la Autoridad Regional citó el Artículo 37, del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) induciendo al concepto de “método de valuación de activos”; sin embargo, el argumento utilizado por la AT se enfocó a considerar que se trata de un “método de valuación referido al ajuste por inflación y tenencia de bienes” invocando la Norma Contable 3 (Ajuste por inflación) y la Norma Contable 7 (VPP) ‘estableciendo que el importe de Bs26.351.446.- por valuación de inversiones permanentes del año 2012 fue incluido como gasto deducible cuando se trata del Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB) de los activos totales no monetarios para el año 2012 que incluye también el Activo por Inversiones Permanentes.

Asimismo, indica que el argumento de la Administración Tributaria siempre fue demostrar que se trata de una “valuación de activos referida al AITB” para que el importe de Bs2.085.009.- registrado en la gestión 2013 sea considerado un ingreso vinculado a un Gasto Deducible o Ingreso Gravado (según corresponda) por lo que el término método de valuación fue utilizado para vincular a la “valuación a efectos del AITB”, por lo que considera carente de sustento técnico, contable y tributario; siendo incomprensible que el importe de VPP por acción sea un índice aplicable al concepto de re-expresión o ajuste por inflación, por lo que fue la ARIT y no el SIN, quien otorga a los Bs2.085.009.- la justificación de ser gravados por tratarse de ingresos por “valuación de activos” conforme el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) referido a métodos de valuación de activos fijos, intangibles y cargos diferidos.

Sostiene que la ARIT concibe el VPP como un “método de valuación de activos” sustentando su gravabilidad en el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas · (RIUE) (métodos de valuación de activos fijos, intangibles e inventarios), entendiendo que la controversia de este reparo no es el método de VPP sino que se haya registrado en la gestión 2013 y no en la gestión anterior 2012. Asimismo, indica que dicho hecho funciona cuando la valuación de activos sea indiscutiblemente un concepto gravado o deducible para el IUE.

Considerando la concepción de la ARIT (criterio no compartido por el Banco BISA SA.) de que el VPP se trate en realidad de un “método de valuación de activos” y por ende sea un Ingreso Gravado, puede entonces comprenderse que la Instancia de Alzada sostenga que la controversia del monto de Bs2.085.009.- no es el VPP en sí mismo, sino más bien el hecho de que ese monto fue registrado en la gestión 2013 para ajustar importes de la “supuesta valuación de activos inversiones permanentes del año 2012” debido a un registro que corrige o ajusta el importe de “supuesta valuación” del año 2012, por lo que se consideraría un concepto indudablemente gravado.

Además señala que si el ingreso registrado en la gestión 2013 es una corrección o ajuste vinculado a un gasto no deducible, este nunca debe ser gravado; por lo que existió la necesidad del SIN de vincular los Bs2.085.009.- a un concepto gravado o alcanzado por el IUE, correspondiendo evaluar si el concepto “Valuación de Activos” constituye efectivamente un concepto gravado.

Sostiene que los ingresos por valuación de inversiones aún en el caso de considerarlos como “método de valuación” seguirán siendo un ingreso no gravado o gasto no deducible porque son en sí mismos rendimientos de Inversiones Permanentes, determinados por el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), sin perjuicio de la aplicación del Artículo 37 del mismo Decreto. Agrega que erróneamente podría pensarse, que los ingresos por valuación de inversiones, resultantes del método de Valor Patrimonial Proporcional - VPP por tratarse de un método de valuación son entonces un concepto gravado según el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 24051; sin embargo, considera que el elemento técnico que distingue a la valoración de inversiones permanentes y lo diferencia del resto de métodos de valuación de activos fijos, intangibles y cargos diferidos, es que al tratarse de inversiones permanentes, el Valor Patrimonial Proporcional, es el registro de rendimientos, siendo que los: Activos Fijos, Intangibles y Cargos Diferidos, jamás producen un “rendimiento” pues no se trata de “inversiones”.

Indica que el rendimiento es tan importante para las Inversiones Permanentes que el VPP incorpora y exige que el “rendimiento obtenido en las empresas emisoras” sea registrado contra las cuentas de Activo de Inversiones Permanentes, en razón a que los “resultados en la empresa emisora” ya fueron registrados en el activo a momento de registrar la “valuación de dichos activos” bajo el método de VPP, registro así exigido por las normas contables

para cumplimiento del principio de Devengado, es decir la empresa tenedora registra en sus ingresos el rendimiento devengado obtenido por su inversión, esto por medio de la “valuación” de sus inversiones.

Sostiene que cuando la empresa tenedora recibe los dividendos o resultados de su inversión nunca registra los mismos en cuentas de ingreso, sino en cuentas de Activo, es decir “disminuyendo” el valor de la valuación de sus inversiones, en virtud a que la valuación de esas inversiones (VPP) es en definitiva el registro mismo de los rendimientos, y cuando la empresa emisora es sujeto del IUE, estamos frente a ingresos no gravados, de acuerdo con el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE). Refiere las Notas GGT/108/16 y GGT/011/17 y al cuadro de “Ejemplo Simplificado de Explicación del Valor Patrimonial Proporcional (VPP)”, para explicar que los ingresos por “valuación de inversiones” o VPP, son rendimientos obtenidos en la empresa tenedora.

Cuestiona que en caso de desconocer la condición de rendimientos en el VPP y tomarlos como un método de valuación de activos de inversiones permanentes, cómo se podría hacer que los resultados en otras empresas emisoras ya sujetas al IUE sean ingresos no gravados, dado que los rendimientos en esas empresas “No se registran en los resultados de la empresa tenedora” sino contra el valor del Activo de Inversiones Permanentes. Por lo que solicita se deje sin efecto el cargo de Bs2.085.009.- puesto que el fundamento de la ARIT carece de sustento técnico y es aplicable el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE).

En relación a los Gastos no Deducibles referente a Gastos no Vinculados con la Actividad Gravada, denominados “Premio al Periodista, Torneo de Golf, Bolivia Solidaria, Auspicio Sinfónica y Guardianes del Planeta”, señala que los mismos son actividades realizadas por el Departamento de Responsabilidad Social Empresarial (RSE), empero la ARIT basándose en que los gastos debieron ser contabilizados en las cuentas 459.09 Aportes Otras Entidades y 459.10 Donaciones, de acuerdo al Reglamento emitido por la ASFI para contribuciones o Aportes a Fines Sociales, Culturales, Gremiales y Benéficos. Sin embargo, en primera instancia se determinó mantener la observación.

Aclara que el citado reglamento se aplica cuando se trate de una contribución, entendida según el Artículo 3 como el efecto de aportar Voluntariamente un importe de dinero para un determinado fin, con el propósito de

ayudar o cooperar al logro de un objetivo, en favor de asociaciones y/o instituciones sin fines de lucro de giro diferente al de la intermediación financiera o prestación de servicios financieros complementarios.

Indica que el Artículo 2 de la Norma de Responsabilidad Social Empresarial, señala que las actividades exclusivamente dedicadas a Responsabilidad Social Empresarial, deben registrarse en cuentas analíticas; por lo que el Torneo de Golf, Premio al Periodista, Auspicio a Sinfónica, Bolivia Solidaria y Guardianes del Planeta, son actividades dedicadas a Responsabilidad Social Empresarial del Banco, siendo proyectos diseñados y registrados en las cuentas analíticas 452.06 Consultorías Contratadas y 459.06 Propaganda y Publicidad. Reitera que dichos gastos no son “contribuciones a fines sociales” porque no son aportes voluntarios en favor de instituciones o asociaciones sin fines de lucro; por lo que no corresponden ser contabilizadas en las cuentas 459.09 Aportes otras entidades y 459.10 Donaciones, pues no responden a esta naturaleza de ser un aporte o donación, tratándose de dos temas distintos, regulados por la ASFI en Reglamentos separados.

Sostiene que lo argumentado en primera instancia recursiva no corresponde, pues los gastos en impugnación corresponden a los conceptos de RSE y no a Contribuciones, debiendo registrarse en otras cuentas contables analíticas y no así, en las cuentas 459.09 y 459.10, como indica la ARIT.

Respecto a los gastos de Marketing, específicamente al gasto denominado “Celebración 50 años”, señala que la ARIT no fundamenta las razones jurídicas y técnicas que habrían llevado a no revocar dicho reparo, incumpliendo el requisito de la fundamentación y vulnerando el derecho al Debido Proceso y a la Seguridad Jurídica. Añade que el argumento de la Administración Tributaria para observar el gasto fue que no se habría presentado documentación que demuestre la necesidad para mantener la fuente, puesto que los argumentos serían únicamente subjetivos.

Señala que según la Administración Tributaria todo gasto de Marketing debe no sólo tener los documentos de respaldo de la ejecución del gasto como son la factura, el medio de pago, entre otros, sino también otro tipo de documentos que demuestren el aporte para mantener la fuente productora; sin embargo, dicho hecho no es posible de cumplir, puesto que no se puede medir una actividad de Marketing siendo una medición cualitativa; no siendo lógico su rechazo como simple celebración cuando se trata de un evento de publici-

dad institucional y posicionamiento de la marca, como Propiedad Intelectual en Marcas, siendo de esta manera, gastos necesarios y vinculados con las actividades gravadas.

Sostiene que la Administración Tributaria desconoce la realidad económica y lo establecido en el Artículo 8 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) que sólo exige documentación original de respaldo, es decir factura, contrato, medio de pago, y otros para demostrar la existencia del gasto. Añade que las empresas realizan publicidad y utilizan el material publicitario para mantener e incrementar sus clientes, entre otros objetivos, así como también para posicionar su marca, estando, claramente vinculados a la actividad gravada.

Respecto a las Diferencias de AITB del Activo de acuerdo al Balance Tributario, observa que nunca señaló que la diferencia 'de Bs5.349.404.- corresponda a la re expresión (Ajuste por Inflación) de las cuentas de "Gastos de Depreciación y Amortización del ejercicio", sino que dicha diferencia se explica por el mayor valor de los gastos de depreciación y amortización originada por el mayor valor que tienen los saldos "tributarios" de las cuentas originadoras de esos Gastos, es decir las cuentas de Activo (Activo Fijo y Cargo Diferido).' Dichos saldos tributarios de Activos tienen un mayor valor a los saldos contables debido a la aplicación del ajuste por inflación o re-expresión, en virtud y aplicación plena del Artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) que exige la utilización de la re-expresión de cuentas a valores constantes (ajuste por inflación) aplicado a los Estados Financieros.

Añade que la diferencia de Bs5.349.404.- son el mayor valor del gasto; es decir el importe un gasto mayor de Depreciación y Amortización, que fueron calculados sobre Activos con saldos mayores, no siendo una re-expresión o ajuste por inflación sino un mayor gasto puro.

Aclara que el Balance Tributario no es otro que su Balance General re-expresado, es falso, puesto que el Balance Tributario comprende al conjunto de estados financieros básicos, dado que se compone de todas las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Resultados, es decir que incluye los saldos de todas las cuentas de: Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingresos y Gastos, todas con sus saldos que incorporan los efectos del ajuste por inflación o re-expresión. De ninguna manera podría entonces tratarse únicamente del

Balance General re-expresado, eso sería una visión parcial del tema, lo cual le hace suponer que la ARIT La Paz no comprendió el verdadero argumento técnico del Banco BISA SA. sobre la diferencia de Bs5.349.404.

Señala que debido a la aplicación del concepto Ajuste por Inflación, en cumplimiento al Artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), existen 2 importes de Gasto por Depreciación y Amortización, es decir un importe “contable” (Bs31.502.584.-) y otro “tributario” (Bs36.861.988.-) pudiendo la Administración Tributaria solicitar explicación o los cálculos que demuestran cómo se determina la Depreciación o Amortización Tributaria, empero ni siquiera solicitó la base de datos de Activos Fijos a valores tributarios, por lo que la observación no tiene sustento técnico basándose en una comparación de los valores del ajuste por inflación del Activo, visión sesgada y parcial porque omite que también existen otros efectos en los Gastos de Depreciación y Amortización «puros» debido a que se calculan estos sobre valores de activo mayores, es decir los valores tributarios.

Solicita pronunciamiento sobre la falta de respuesta de la Administración Tributaria respecto al reparo denominado “Diferencia AITB Activo (según Balance Tributario)” que fue objeto de aclaración y complementación ante la notificación de la Resolución del Recurso de Alzada. Añade que ante la falta de respuesta de la Administración Tributaria, la ARIT La Paz debió revocar este cargo, entendiéndose que se trata de una respuesta positiva conforme el Artículo 218, inciso c) del Código Tributario Boliviano (CTB); sin embargo, ingresó a la cuestión de fondo, contrastando argumentos y fundamentos con los suyos o con lo expuesto en la Resolución Determinativa como si hubiese sido defendida por la Administración Tributaria.

Añade que solicitó aclarar y complementar la Resolución del Recurso de Alzada respecto a cuál el razonamiento para desestimar la solicitud de revocatoria del cargo siendo que no fue respondido por la AT; a este efecto, la ARIT señaló que la falta de respuesta no constituye óbice para ingresar en el análisis del cargo y que la observación constituiría una observación solo de alegatos y solicita que la Instancia Jerárquica defina el efecto jurídico de la falta de respuesta de la AT a la impugnación de un reparo concreto.

Sostiene que de acuerdo a los antecedentes y fundamentos fácticos y jurídicos expuestos, así como por la documentación probatoria presentada en

el proceso de verificación y el Recurso de Alzada, demostró que no omitió el pago del IUE, por lo que no se configura la contravención por Omisión de Pago, extendiendo el rechazo también a los accesorios, pues el mantenimiento de valor y los intereses no pueden aplicarse cuando no se omitió el pago de tributo alguno.

Señala que efectuó pagos antes de la emisión de la Resolución Determinativa así como de forma posterior a su notificación, pero en los cuadros cursantes en las páginas 73 y 74 de la Resolución del Recurso de Alzada se establece una nueva base imponible del IUE de la gestión 2013, sin considerar los pagos realizados ante de la emisión de la Resolución Determinativa; asimismo, en el cuadro Determinación del IUE, Gestión 2013 y el punto Primero de la parte resolutive no se tomó en cuenta los pagos realizados después de la notificación de la Resolución Determinativa, por lo que solicita la enmienda de esta situación o se disponga que dicho pago debe considerarse en la liquidación final.

Finalmente solicita se revoque parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada en la parte que determina mantener firme y subsistente el monto de Bs2.788.305.- por IUE supuestamente omitido, más actualización, intereses y sanción por omisión de Pago, correspondiente a la gestión fiscal 2013, por los conceptos denominados ingresos gestiones anteriores, gastos no vinculados con la actividad gravada del contribuyente y diferencia AITB activo, mantener y confirmar la revocatoria dispuesta en la Resolución del Recurso de Alzada del Tributo Omitido de Bs3.287.706.- por IUE de la gestión fiscal 2013, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago, por los reparos relativos a comisiones tarjetas de débito y comisiones tarjetas de crédito, diferencia rendimientos inversiones permanentes, ingresos "operativos diversos, gastos no vinculados con la actividad gravada del contribuyente, y gastos con respaldo de proveedores sujetos pasivos

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Celideth Ochoa Castro, presenta siguientes argumentos:

Señala que en la Resolución del Recurso de Alzada existe incoherencia entre lo peticionado por el Contribuyente y el análisis jurídico ARIT, carecien-

do de fundamentación, motivación y congruencia, como elementos esenciales del Debido Proceso establecido en el Artículo 115, Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), además expone brevemente las razones técnico jurídicas planteadas en el memorial de respuesta. Añade que la Resolución del Recurso de Alzada no expone el sustento de hecho y de derecho que motive la decisión de revocar parcialmente la Resolución Determinativa, tampoco valoró correctamente los papeles de trabajo que dieron lugar a dicha Resolución.

Sostiene que la Resolución del Recurso de Alzada es *citra petita*; toda vez que omitió el pronunciamiento sobre los argumentos expuestos por la AT en el memorial de respuesta del Recurso de Alzada, así como de los antecedentes administrativos.

Sobre las comisiones de tarjetas de débito y de crédito, sostiene que son ingresos que surgen como efecto del retiro de dinero del cuentahabiente eón el uso de la tarjeta en el exterior, generando comisiones que están alcanzadas por el IUE y que son de fuente boliviana, de conformidad con el Artículo 42 de la Ley N° 843.

Describe el procedimiento, refiriendo que la tarjeta de débito o de crédito es utilizada en un establecimiento comercial en el exterior, donde el vendedor genera un Voucher que es de conocimiento inmediato de Visa Internacional quien debita de la cuenta de la Administración de Tarjetas de Crédito (ATC), el importe por el uso de la tarjeta; por lo que la ATC (Linkser SA.) solicita al Banco BISA SA., el reembolso del débito realizado, en el que especifica el arancel correspondiente al Banco BISA SA., el importe total reportado por Linkser corresponde a retiros de dinero en el exterior por los clientes del Banco BISA SA., retiros que provienen de las cuentas de ahorro y/o cuentas corrientes abiertas en Bolivia.

Señala que de la revisión al Contrato de Prestación de Servicios, suscrito entre el Banco BISA SA. y LINKSER, evidenció que según las cláusulas segunda y tercera, LINKSER presta los servicios de procesamiento y administración de tarjetas de crédito y débito al Banco BISA SA. en comercios nacionales e internacionales, entre otros y en la cláusula séptima refiere que los consumos o retiros de efectivo efectuados por los tarjetahabientes de Banco BISA SA., junto con las comisiones y cargos que apliquen a esos consumos, son responsabilidad única y exclusiva de Banco BISA SA. Añade que la percepción de

dichas comisiones fue declarada en el Anexo 7 de la Información Tributaria Complementaria, las comisiones por Tarjeta de Débito y las comisiones Banco Emisor Exterior (Tarjetas de Crédito), pero fueron considerados como ingresos no imposables para e.1 IUE; siendo que las comisiones percibidas y declaradas por Banco BISA SA. se encuentran sujetas a la aplicación del IUE en aplicación del Artículo 42 de la Ley N° 843.

Indica que la ARIT La Paz dejó sin efecto este reparo, basándose únicamente en el Numeral 40 de la Resolución Administrativa N° 05-0035-00, que sustituye a la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, siendo inaplicable, debido a que esta norma se refiere a los ingresos por operaciones realizadas en el exterior con tarjetas de crédito y no así a las comisiones cobradas por el Banco BISA SA. a sus usuarios, lo cual es completamente diferente al caso.

Sobre la diferencia en Rendimientos de Inversiones Permanentes, señaló que efectuó el recalcule de los Rendimientos, determinando un importe sobrevaluado que obtuvo de multiplicar la utilidad del ejercicio de las Empresas Emisoras, por el porcentaje de participación de la empresa tenedora (Banco BISA SA.), cuyo resultado fue comparado con los rendimientos declarados y registrados por el Banco BISA SA. en sus Libros Mayores y Anexo 7, de donde surgió la diferencia determinada por sobrevaluación de rendimientos. Añade que cumplió con el Numeral 5.1 de la Norma Contable 7, según la cual, la proporción que le corresponda a la empresa tenedora (Banco BISA SA.) sobre las ganancias o pérdidas de la empresa emisora se imputará a su Estado de Ganancias y Pérdidas, en ese mismo sentido, el Artículo 270 del Código de Comercio dispone que las utilidades se distribuyen en proporción al importe pagado de las acciones, es decir, que el Rendimiento de Inversión se obtiene multiplicando la Utilidad de la empresa emisora por el Porcentaje de Participación en Acciones de la empresa tenedora. Por lo que el excedente de estos rendimientos sin respaldo, corresponde ser observado como ingreso sujeto a la aplicación del IUE.

Denuncia una mala apreciación por parte de la ARIT ya que al indicar que la base imponible del IUE no resulta afectada por los Ingresos No Gravados, muestra una falta de análisis limitándose a señalar normas erróneas como el Artículo 12 de la Ley N° 2196, debiendo considerarse que un Ingreso No Gravado disminuye la base imponible del IUE en el resultado tributario. Aclaró que el importe observado es Bs1.002.167.- y que sustentó su observación en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre

las Utilidades de las Empresas (RIUE); los Artículos 36, 37, 40, 46 y 47 de la Ley N° 843; el Numeral 5.1 de la Norma de Contabilidad N° 7 y el Artículo 270 del Código de Comercio.

Cita el Artículo 31 del Decreto Supremo · N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) y resalta que la Entidad Emisora no pagó impuestos de los importes sobrevaluados que Banco BISA SA. declara como Ingreso No Gravado, además que la norma no señala que también sean Ingresos No Imponibles los importes sobreestimados, es decir, que el Banco BISA. SA., sobrepasó el límite para la obtención y apropiación del rendimiento determinado por sus porcentajes de participación en las empresas emisoras.

Sobre la compensación del IT con el IUE, refiere que las regularizaciones de los Gastos No Deducibles deben ser consideradas como Ingresos No Gravados y corresponde cuando se haya declarado en exceso el Gasto No Deducible y su corrección o ajuste se efectúa declarando un Ingreso No Gravado, tal cual ocurrió y se validó en la fiscalización efectuada. Aclara que observó el ajuste de Bs6.666.933.- que fue declarado por el Banco BISA SA, como Ingresos No gravados, con efecto en el resultado tributario de la gestión 2013, recuperando en tributo Bs1 .666.733.- toda vez que el IUE pagado es un gasto no deducible.

Sostiene que la ARIT La Paz, dejó sin efecto esta observación sobre la compensación del IT con el IUE, considerando solamente lo señalado en el Manual de Cuentas para Entidades Financieras emitido por la ASFI, apartándose por completo de la normativa legal correspondiente, tampoco analizó el tratamiento contable del Contribuyente, que de acuerdo al Manual y Principios Contables, cuya secuencia expone en cuadro adjunto.

Manifiesta que si se analizan Cargos y Abonos de las cuentas de Balance de Sumas y Saldos, se observa que los importes cargados a la cuenta 142.01.1.0100 (Pago Anticipo IT/IUE 2013), como Importe Constitución del Anticipo ascienden a Bs36.044.656,36 de los cuales solo el importe observado por la Administración Tributaria de Bs6.669.933.- fue registrado como Ingreso, por lo que considera errado el hecho que la ARIT haya dejado sin efecto la observación justificando su criterio en el manual de cuentas para entidades financieras, cuando solo los registros contables de los importes observados fueron registrados en la cuenta 547.07.1.0100 (ingresos compensación IT a pago IUE), según se muestra en el Balance de Sumas y Saldos proporcionados por el Contribuyente.

Señala que el importe de Bs27.177.151,67 que también corresponde al registro de anticipo IT/IUE, según el Comprobante 8031, no fue registrado según lo establecido en el Manual de Cuentas para Entidades Financieras emitido por la ASFI, con el que el Banco BISA SA. y la ARIT La Paz respaldan su posición, sino que fue registrado en cuentas de activos. Añade que la instancia de alzada no consideró ni analizó lo expuesto en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa, que claramente exponen que para la constitución de la provisión y compensación del IT de la gestión 2013, registra importes solo en las Cuentas del Activo, utilizando en el Activo la Cuenta 142.Q1.1.0100 y acreditando en las Cuentas del Activo 183.08 (Oficina Central y Sucursales) la proporción de provisión que le corresponde a cada Sucursal, para la compensación del IT de la gestión 2013, procedimiento que claramente se verifica en los asientos contables presentados por el Contribuyente como descargos, donde claramente se observa que los importes registrados por Constitución pago Anticipado IT/IUE, para ser compensado con el IT, no se registran contablemente contra una Cuenta de Ingresos, sino más bien se constituyen utilizando solo las Cuentas del Activo; por lo que reitera que el importe observado de Bs6.666.933.- fue registrado contra la Cuenta de Ingreso No Gravado Cuenta (545.07.1.0100), con la glosa Ajuste compensación IT, tal cual se verifica en el Estados de Sumas y Saldos presentado por el Banco BISA SA.

Indica que la ARIT justifica erróneamente su criterio señalando que el IUE pagado por el Contribuyente es mayor al IT Transacciones a compensar, por lo que aclara que la normativa no establece que el mayor pago del IUE a ser compensado con el IT de lugar a la declaración de Ingresos No Gravados, por el contrario, la norma establece que si quedan importes pagados por IUE no compensados, éstos serán consolidados a favor del Fisco. De la misma forma, sostiene que la ARIT deja de lado los Principios Contables, toda vez que de acuerdo al principio de Exposición, los saldos de las Cuentas del Activo (Pago Anticipado IT/IUE), debían consignar el importe de Bs29.480.214.- (Saldo según relevamiento de los Formularios 400 de la gestión 2013) y no así de Bs38.030.225.- (Registrados en las Cuentas de Activo), por tanto, los Asientos Contables de Ajustes compensación de IT que fueron registrados por Bs6.666.933.- contra la cuenta 545.07.1 :100 (Ingresos por. Compensación IT a Pago IUE) y declarados como ingresos no gravados, no corresponden, considerando los Artículos 77 de la Ley N° 843 (TO), 14, 18, Inciso d) del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) y el Numeral 21 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99.

En relación a Gastos no Deducibles, referente a gastos no vinculados con la actividad gravada, cita los Artículos 47 de la Ley N° 843 (TO) y 8 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) y señala que el Contribuyente no explicó la relación del gasto de Servicios de Seguridad y gastos de Marketing con el mantenimiento y conservación de la fuente de la actividad propia del Banco ni establece las condiciones o requisitos para que las erogaciones puedan ser incluidas como parte de sus gastos, además de que no se encuentran respaldados contractualmente, como es el caso de gastos por servicios de seguridad, toda vez que en el contrato suscrito con la Policía Boliviana no se contemplan los gastos efectuados por el Banco BISA SA.

Sobre los gastos por retenciones a proveedores Sujetos Pasivos del IVA con NIT, señala que la ARIT realizó una interpretación errónea de la norma, sobreponiendo el Decreto Supremo a lo que establece la Ley; toda vez que según el Artículo 22 del Código Tributario Boliviano (CTB) el Sujeto Pasivo es aquella persona natural o jurídica sobre la cual recae la obligación de pagar los tributos al haberse generado el hecho económico. Sostiene que los proveedores que fueron sujetos de Retenciones, se encuentran inscritos al Padrón de Contribuyentes y registran como Obligación Tributaria el pago del IVA, IT e IUE, por lo que al ser Sujetos Pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar la nota fiscal correspondiente, conforme el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), y no ser objeto de Retención alguna.

Aclara que no corresponde aplicar retenciones al no originarse la condición establecida por el Artículo 15 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), toda vez que las retenciones impositivas realizadas a personas naturales solo deben efectuarse cuando estas no estén obligadas legalmente a emitir facturas. Añade que la ARIT no tomó en cuenta el Numeral 18, Inciso a) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, puesto que dicha normativa no faculta a los compradores a realizar retenciones impositivas por las compra en las cuales sus proveedores se rehúsen a emitir facturas, situación que implica el incumplimiento a la normativa tributaria referente a los deberes y obligaciones que tienen los Contribuyentes: asimismo, señala que el Artículo 8 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), establece la obligación que tiene el Contribuyente de respaldar sus gastos deducibles con documentos ori-

ginales (nota fiscal), cumpliendo las condiciones de deducibilidad que la norma prevé.

Indica que la normativa es precisa y clara al establecer que cuando una persona natural no inscrita en un régimen impositivo y no obligada a: emitir factura fiscal realiza una venta o presta un servicio, deberá estar sujeta a .estas retenciones demostrándose mediante documentos y registros contables, respaldados con comprobantes de depósito de las retenciones efectuadas, condición que la ARIT La Paz no tomó en cuenta, por lo que el argumento por el cual se deja sin efecto esta observación carece de sustento, correspondiendo ratificar el importe observado de Bs1.196.406.- en la Resolución Determinativa.

Expresa que las actuaciones de la Administración Tributaria se encuentran enmarcadas en derecho, no advirtiéndose una errónea aplicación de las normas legales, habiendo establecido la Deuda Tributaria, basado en la información proporcionada por el mismo Contribuyente y la obtenida de los Sistemas que cursan en su poder, por lo que en virtud a los antecedentes expuestos y los presupuestos legales descritos, es claro y ampliamente demostrado que los actos de la AT fueron desarrollados observando en todo momento los principios de Legalidad y Presunción de Legitimidad, Imparcialidad, Verdad Material, Publicidad y Buena Fe, previstos en el Artículo 4 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), además respetando en todo momento los derechos y garantías reconocidos por la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE).

Finalmente, solicita revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa _N° 171729001650, de 8 de noviembre de 2017, en todas sus partes.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

RENTAS NO GRAVADAS

Comisiones tarjetas de débitos y de créditos

Siendo que el asunto en controversia está relacionado a la consideración del ingreso como de fuente boliviana o no, es preciso considerar la conceptualización del criterio de la fuente o territorial, así la doctrina tributaria señala: “(. . .) los principios que fundamentan la expresión de la potestad tributaria estatal son

básicamente dos, el principio de la nacionalidad, que denota una vinculación personal, y el principio de territorialidad, que muestra una vinculación real o material. Al respecto, casi la totalidad de países en vía han postulado y defendido el principio de la territorialidad, según el cual deben sufrir gravamen los contribuyentes cuyos ingresos se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de aquellos, llámese réditos, ganancias, rentas, etc.” (MONTAÑO Galarza César. Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera Edición, Quito: Editora Nacional, 2007. Pág. 89).

Se tiene que la Administración Tributaria inició el proceso de determinación al Banco BISA SA. con la Orden de Verificación N° 16990200736, cuyo alcance comprende la verificación, de todos los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) con relación a los grupos de cuentas y ajustes tributarios: 430:00, Cargos por Incobrabilidad y Desvalorización de Activos Financieros; 452.00, Servicios Contratados; 459.00 Otros Gastos de Administración, Otras Regularizaciones para imputar gastos no deducibles Casilla 480 del Formulario 500 y Rentas no Gravadas, Casilla 495 del Formulario 500, de la gestión 2013. Asimismo, mediante Requerimiento N° 98168 solicitó la presentación de documentación.

Y siendo que en el presente caso, la observación de la AT en la Resolución Determinativa N° 171729001650, se refiere a la interpretación sobre si los ingresos percibidos por el banco que corresponden a comisiones percibidas por el uso en el exterior de las Tarjetas de Débito y/o de Crédito son de fuente boliviana y por tanto, son gravados por el IUE, aspecto que fue sustentado por la Administración Tributaria en los Artículos 42 de la ley N° 843 (TO); la instancia Jerárquica ingreso a verificar dicho extremo, concluyendo que: que el Banco BISA SA., en ningún momento desvirtuó esta observación, ya que al momento de presentar los descargos se limitó en señalar en su Nota GGT/049/2017, entre otros aspectos, que el banco no percibe comisión alguna, ni ingreso alguno por los débitos o cargos a las cuentas de sus clientes; aclara que los pagos realizados por los tarjetahabientes no son facilitados de manera directa por el Banco BISA SA., sino a través del sistema internacional de transacciones de VISA INTERNACIONAL y los administradores de tarjetas de los países extranjeros, donde se realizan los pagos, no siendo servicios prestados por el Banco BISA SA. Además que los tarjetahabientes no realizan pagos por comisiones ni por

ningún otro concepto, siendo solo el mismo importe que el tarjetahabiente decidió pagar en el exterior.

Asimismo, de acuerdo con el Manual de Cuentas para Entidades Financieras, en la Cuenta 541.00 Comisiones por servicios, deben registrarse los ingresos del período, provenientes de comisiones por servicios prestados a terceros no originados en operaciones con riesgo para la entidad; de modo que la utilización de las cuentas subcuentas 541.15 Comisiones Tarjetas de Crédito y 541.17 Comisiones Tarjetas de Débito que fueron observadas por la Administración Tributaria y que forman parte del grupo de otros ingresos operativos, se contraponen a la afirmación del Sujeto Pasivo que considera que no existe contraprestación del Banco BISA SA. hacia los tarjetahabientes, cuando conforme la descripción de la operación, se tiene que la prestación tiene origen en territorio boliviano, es decir, donde fueron abiertas las cuentas por los tarjetahabientes siendo la entidad financiera la encargada de canalizar los fondos hacia el exterior.

Además, la existencia de una comisión como retribución a una prestación fue reconocida por el Sujeto Pasivo, conforme se verifica en el "Anexo 7", "Información sobre Ingresos y Gastos Computables para la Determinación del IUE", pero que al no considerarse ingresos de fuente boliviana, fueron declarados como ingresos no imponibles para el IUE, por un total de Bs2.823.261. En síntesis, siendo que las Tarjetas de Débito o de Crédito, que puedan ser usadas en el exterior o interior del país, conforme se observa del "Contrato de Prestación de Servicios", suscrito entre el Banco BISA SA., y la empresa Linkser; y las respectivas comisiones generadas por estos conceptos como la compra de bienes, servicios u otras operaciones, realizadas por los tarjetahabientes, son de fuente boliviana, conforme establece el Artículo 42 de la Ley N°. 843 (TO), puesto que los depósitos por la apertura de cuentas ya sea de ahorro o cuentas corrientes fueron realizadas en el territorio nacional; por lo que dichas comisiones percibidas se encuentran sujetas a la aplicación del IUE.

Por lo que instancia Jerárquica revocó en este punto la Resolución del Recurso del Alzada, manteniendo firme y subsistente la observación de la Administración Tributaria, respecto a los ingresos registrados en las cuentas contables 541.15.2.0700 Comisión Banco Emisor Exterior y 541.17 .2.0200 Comisiones por tarjetas de débito, cuyo importe total observado alcanza a Bs2.823.261.-, que fue declarado por el Sujeto Pasivo como ingresos no imponibles.

Diferencia Rendimientos Inversiones Permanentes

Al respecto, la doctrina identifica como ingresos no imponibles: “(.. .) las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución: Esta exclusión es bastante lógica puesto que una misma utilidad no puede ser gravada dos veces. Ejemplo: Si la empresa A tiene acciones o cuotas de capital en la empresa B y esta última empresa siendo sujeto pasivo del IUE ha obtenido utilidades en la gestión 20X0, entonces la empresa B paga el IUE y después de pagar el impuesto, recién procede a distribuir dividendos o utilidades. Estos dividendos o utilidades que ha de percibir la empresa A en la gestión 20X1, no están alcanzados por el impuesto, precisamente porque ya pagaron el IUE en la Empresa B, por tanto, tendrán que ser restados de la utilidad contable” (VALDEZ MONTOYA, Jorge. El Entornó Legal y Contable del Sistema Tributario Boliviano. La Paz-Bolivia: Editorial “Quatro Hnos”, 2016. Pág. 438).

Contablemente, respecto a la valuación de inversiones permanentes, la Norma de Contabilidad N° 7, establece: “5. Aplicación del Método Durante la Tenencia. 5.1 La proporción que a la empresa tenedora le corresponda sobre las ganancias o pérdidas de la empresa emisora se imputará a su estado de ganancias y pérdidas”

Por su parte, el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), establece que para determinar la base imponible el Sujeto Pasivo sumará, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa .distribuidora de dichos ingresos sea Sujeto Pasivo de este impuesto.

Asimismo, en el presente caso, de la revisión del Papel de Trabajo “Determinación Diferencias Rendimientos Inversiones por Participación en Entidades Financieras y Afines M/N”. Se tiene que la Administración Tributaria incluyó en su análisis los Formularios 500 del IUE con cierre de gestión al 31 de diciembre de 2013, de cada una de la entidades en la cuales Bisa SA. en la gestión 2013, mantuvo participación, evidenciándose que las empresas emisoras liquidaron el IUE sobre la utilidad consignada en cada uno de los Formularios 500; es decir, que los rendimientos gravados por el IUE, únicamente alcanzaban a la utilidad reflejada en los Estados Financieros de las mismas y no así sobre valores superiores, como el Valor Patrimonial Proporcional aplicado por BISA SA.; por lo que resulta evidente que el importe registrado en el

Anexo 7 de la Información Tributaria Complementaria (ITC) como ingreso no imponible, se encuentra sobrestimado y la diferencia observada no se ajusta a lo establecido en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE).

Por lo que identifica que la Resolución del Recurso de Alzada fundamentó un análisis correcto al concepto de rendimientos de acuerdo al Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), empero no identificó correctamente la observación plasmada en la Resolución Determinativa, sobre el importe de rendimientos que no fue sujeto al IUE por la empresa emisora. De modo que al no haber presentado el Sujeto Pasivo mayor documentación que demuestre que el importe registrado como No imponible en el Anexo 7 de la ITC, fue sujeto al IUE en las empresas emisoras, corresponde revocar la decisión de la Instancia de Alzada.

Ingresos de Gestiones Anteriores

Al respecto la doctrina define al Valor Patrimonial Proporcional (VPP): *“Valuación de inversiones en sociedades controladas y vinculadas es la resultante de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones ordinarias que corresponde a la empresa inversora. Cuando el Patrimonio neto de la sociedad emisora se encuentre parcialmente integrado por acciones preferidas sin derecho de acrecer al momento de la liquidación por sobre su valor nominal, actualizado en su caso, el valor proporcional de las acciones ordinarias se calculara sobre el monto del patrimonio menos el capital preferido. Es la proporción de patrimonio neto en la empresa emisora que le corresponde en propiedad de la tenedora como consecuencia de si participación proporcional en el patrimonio”* (GRECO, O. y GODOY, A. Diccionario Contable y Comercial. Buenos Aires - Argentina: Editorial “Valleta Ediciones SRL.”, 1999. Pág. 698)

Asimismo, respecto a la Valuación de Inversiones Permanentes, la Norma de Contabilidad N° 7 establece: *“1. 1 La valuación por parte de las empresas tenedoras de las inversiones permanentes en sociedades sobre las que se ejerza et control total (sociedades controladas o subsidiarias) o una influencia significativa en sus decisiones (sociedades vinculadas), así como el reconocimiento de los resultados producidos por tales inversiones, deben practicarse siguiendo el método del valor patrimonial proporcional que se describe en los párrafos 2 a 6 de este pronunciamiento”*.

En ese sentido, es claro que el ajuste contable efectuado se originó en un registro de ingreso menor declarado en la gestión 2012, que en función a la relación de inversiones permanentes registradas al 31 de diciembre de 2012 y el Valor de Acciones en Circulación a esa misma fecha, se obtuvieron rendimientos, que repercuten en la Gestión 2013 como Ingresos de gestiones anteriores conforme la relación de asientos contables por sector de 18 de marzo de 2013; por lo que dicho ajuste al no haber sido sujeto a la liquidación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en la gestión 2012, corresponde sea considerado en la Gestión 2013. Por lo que corresponde señalar que conforme los argumentos y alegatos del Sujeto Pasivo, en relación a que para dichos ingresos debe considerarse el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), no encontrándose sujetos al IUE, es menester aclarar, que dicho argumento no se encuentra respaldado con documentación que evidencie que el total de Ingresos obtenidos (rendimientos en otras entidades), fue considerado por las empresas emisoras a momento de la liquidación del IUE en la gestión 2012; por lo que no corresponde realizar mayor análisis al respecto.

Ingresos operativos diversos - compensación IT con el IUE

Al respecto, el Artículo 77 de la Ley N° 843 (TO) concordante con el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21532 Reglamento del Impuesto a las Transacciones (RIT), respecto a la compensación del IT con el IUE, señala que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, liquidado y pagado por periodos anuales; será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones en cada periodo mensual hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el impuesto sin deducción alguna; en caso de producirse un nuevo vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) quedase un saldo sin compensar correspondiente a la gestión anterior, el mismo se consolidará a favor del fisco, además señala que los saldos del IUE que por cualquier otra causa no resultaren compensados con el IT, en ningún caso darán derecho a reintegro o devolución, quedando consolidados a favor del fisco.

El Consejo Técnico Nacional en Auditoria y Contabilidad en el Pronunciamiento N° 41, señala el siguiente procedimiento contable en el registro y compensación del IT con el IUE.

A momento de la liquidación y pago del IUE			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber
Pasivo	IUE por pagar	XX	
Activo	Banco		XX
A momento de Generar la cuenta Regularizadora			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber
Activo	Impuesto a las Transacciones pagado por anticipado	XX	
Resultado	Ingresos Diferidos Tributario		XX
A momento de la compensación del IT con el IUE			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber
Pasivo	Impuesto a las Transacciones por pagar	XX	
Activo	Impuesto a las Transacciones pagado por anticipado		XX
A momento de Cerrar la cuenta Regularizadora, si existiese saldo			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber
Resultado	Ingresos Diferidos Tributarios	XX	
Activo	Impuesto a las Transacciones pagado por anticipado		XX

Siendo evidente de acuerdo al procedimiento señalado que el saldo no compensado hasta el vencimiento del próximo pago del IUE, se consolidan a favor del fisco, por lo que debe efectuarse el asiento contable con cargo a Ingreso Diferido Tributario contra el abono a Impuesto a las Transacciones pagados por anticipados, eliminándose de esta forma el IT pagado por anticipado.

De la revisión de antecedentes administrativos, se observa que de fojas 118 a 127 y 6441 a 6486 de antecedentes administrativos, - se encuentran documentos de respaldo de los ajustes efectuados, como ser Relación de asientos contables, Correos internos, Relación del Impuesto a las Transacciones; sin embargo, ninguno de estos documentos señalan cual el objeto de dichos ajustes

para debitar la cuenta "Pago Anticipo IT/IUE" y abonar a la cuenta "Ing. P/Compes IT A/Pgo. IUE", pues si bien la Instancia de Alzada señala que dicho ajuste se origina a que el saldo contable del "Anticipo del IT" difiere del saldo tributario, ya que en la contabilidad se encuentran plasmados los importes registrados en función al IT de la gestión anterior, importes registrados que resultaron ser insuficientes; y por lo cual se realizaron ajustes por Bs6.666.933.- con el fin de incrementar el anticipo, con cargo a la cuenta "Anticipo de IT" y con abono a la cuenta ingresos.

En ese marco, el argumento de la instancia de Alzada no se enmarca en la identificación de por qué el Contribuyente declaró dicho importe y por qué debe ser considerado como Ingreso No imponible. A eso se debe añadir que el Sujeto Pasivo no demostró ni señaló la contra cuenta con la que efectúa el ajuste de Ingresos o gastos no deducibles que merecen ser regulados y ajustados, para la correcta liquidación del Impuesto, esto en sentido que para la liquidación del IUE, partiendo de la utilidad contable, se deben realizar ajustes para llegar a la determinación de la base imponible conforme la Ley N° 843 (TO) y sus reglamentos, no teniendo evidencia que el importe observado de Bs6.666.933.- se constituya en un ingreso no imponible, siendo que corresponde solo a ajustes contables, por lo que corresponde revocar en este punto el argumento de la Instancia de Alzada y confirmar la observación de la Administración Tributaria.

Sobre los Gastos Deducibles

Se tiene que señalar que el Artículo 47 de la Ley N° 843 (TO), establece que la utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de: ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores - supervisores, las previsiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes. Así también, el Artículo 8 del Decreto Supremo N° 24951 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), señala como regla general, que dentro del concepto de gastos necesarios se consideran compren-

didados todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.

En ese sentido, es evidente que los gastos por servicios de seguridad observados, sí se encuentran vinculados a la actividad gravada por el Sujeto Pasivo, toda vez que dichos gastos, si bien son secundarios al fin del contrato suscrito entre la Policía Boliviana y el Banco BISA SA., tiene una relación directa para efecto del servicio de seguridad; toda vez que de acuerdo al detalle de dichos gastos corresponden al pago de refrigerios, transporte, bonos y horas extras para el personal de servicios de seguridad; es decir a los efectivos policiales, que efectúan dicha labor, lo que denota que dichos gastos se encuentran vinculados con la actividad gravada, conforme lo señalan los Artículos 7 y 8 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE); por lo que corresponde en este aspecto confirmar lo resuelto por la Instancia de Alzada.

Con relación al Premio al Periodista, Torneo de Golf, Bolivia Solidaria, Auspicio Sinfónica y Guardianes del Planeta, la instancia Jerárquica confirma lo resuelto por la Instancia de Alzada y mantener firme la observación de la Administración Tributaria, toda vez que los gastos considerados por el Sujeto Pasivo como Gastos de Responsabilidad Social Empresarial no cumplen lo establecido en el Artículo 8 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), al no ser evidente la vinculación con la actividad gravada del Sujeto Pasivo.

Con relación a los gastos por retenciones a proveedores Sujetos Pasivos del IVA con NIT, es evidente que los gastos por la compra de bienes y/o servicios a Personas Naturales obligadas a la emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, no pueden ser respaldadas con las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), toda vez que ello implica promover el incumplimiento de los Artículos 22 del Código Tributario Boliviano (CTB), 3, 4, 7 y 9 de la Ley N° 843 (TO), por lo que corresponde ratificar la observación plasmada en la Resolución Determinativa.

Sobre las diferencias de AITB del activo de acuerdo al balance tributario, la instancia Jerárquica, El Artículo 16 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), establece que para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes

de operaciones en moneda extranjera, moneda nacional con mantenimiento de valor, el Contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad N° 6, revisada y modificada por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad - CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, en fecha 8 de septiembre de 2007. Asimismo, considerando que pese a las disposiciones que la autoridad reguladora establece en la elaboración de Estados Financieros (Resultados Contables), que no deben ser ajustados para fines de control, no es menos cierto que regula la forma en que deben cumplir con la exigencia de los Artículos 16 y 38 del Decreto Supremo N° 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), en sentido de ajustar sus saldos contables a valores corrientes. Por tanto, siendo que el Sujeto Pasivo consignó y consolidó un importe incorrecto en el Anexo N° 7 que tuvo repercusión en la liquidación del IUE, respecto al cual no presentó descargos válidos que desvirtúen la incorrecta consignación de saldos a más de explicar los ajustes efectuados y su trascendencia, siendo que no se observó dicho tratamiento contable tributario, se confirma la observación de la Administración Tributaria.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En el presente caso, la controversia versa sobre la interpretación de cargos realizados por la Administración Tributaria sobre cargos por incobrabilidad y desvaloración de activos, servicios contratados, gastos de administración, gastos deducibles y rentas no gravadas del Banco BISA SA. En este sentido la Autoridad de General de Impugnación Tributaria, realizada una análisis global de las normas aplicables al caso, resolviendo revocar parcialmente la decisión de primera instancia modificando la interpretación y determinación del tributo omitido del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, y confirmado reparos que la los demás acápite que la Administración Tributaria realizó y que el tribunal inferior interpretó erróneamente.

INTERPRETACIÓN ERRÓNEA DEL CRITERIO DE FUENTE CON RELACIÓN A RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTERIOR POR RENDIMIENTOS DE RESERVAS DE ACTIVOS LÍQUIDOS EN MONEDA EXTRANJERA

Daney David Valdivia Coria

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria - AT) notificó el 2 de marzo de 2012 por medio de cédula al representante legal del Banco Mercantil Santa Cruz SA (BMSC) con el formulario 7504 correspondiente a la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00030, correspondiente a una "Fiscalización parcial", a objeto de revisar los hechos y/o elementos relativos al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondientes a las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables de la gestión fiscal 2008 (enero a diciembre 2008). Pidiendo al BMCS la presentación de los descargos detallados en los formularios 4003 Requerimientos Nos: a) 00097158 solicitando la presentación de la Declaración Jurada Form. 500 (IUE); Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros; Dictamen de Auditoria y Anexos Tributarios; Plan de Código de Cuentas Contables; Libros de Contabilidad (Mayor); cálculo del Patrimonio Neto para entidades financieras bancarias emitido por la ASFI, Libros Mayores en Digital, Estados Financieros presentados en la ASFI, composición de las rentas no gravadas y otros a requerimiento del fiscalizador durante el proceso de fiscalización y b) 00097314 de 25 de octubre de 2012, solicitando la presentación de Libro Mayor de la cuenta 541.15 Comisiones Tarjetas de Crédito y las .boletas de pago, en caso de haber sido canceladas, Mayores Contables de la contra cuenta (cuentas de gasto utilizadas) correspondiente a la previsión para cuentas incobrables y documentación de acuerdo a Anexo A adjunto del requerimiento emitido.

El banco, a través de notas: VPO/GO-090/2012, VPO/GCC/293/2012 y VPO/GC-C/308/2012, de fecha 8 de marzo de 2012, de 26 de octubre de 2012 y 1° de noviembre de 2012, respectivamente, pide prórroga para la presentación de los documentos solicitados por la AT. Dichas solicitudes fueron aceptadas mediante Autos Nos. 25-0032-2012, 25-1083-2012 y 25-1093-2012, de 9 de marzo, 30 de octubre de 2012 y 6 de noviembre de 2012 respectivamente emitidos por parte de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de la AT.

Una vez concluido el proceso de fiscalización en fecha 1° de marzo de 2013, la AT emite el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SFE/INF/05/2013, donde señala que producto del análisis de la documentación contable tributaria, diarios, mayores, estado de cuentas de las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables; proporcionados por el BMSC, el total observado asciende a Bs56.427.221.- y el impuesto determinado es Bs14.106.805 por la gestión 2008. Monto que resulta de los ajustes efectuados a las cuentas Rentas No Gravadas (Fondos RAL, Comisiones Tarjetas: de Crédito, Rendimiento Participación en Entidades Financieras - afines, Rendimientos

Inversiones en Entidades Financieras del Exterior y Otros Ingresos Operativos Diversos) y Provisiones para Cuentas Incobrables (Provisiones Genéricas) y establece una deuda tributaria por el IUE de la gestión 2008, por un total de 22.433.578 UFV equivalente a Bs40.712.682, determinación que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago

En fecha 15 de marzo de 2013, la AT a través de notificación personal al representante legal del BMSC entrega la VC N° 32-0007-2013, de 1 de marzo de 2013, donde establece sobre Base Cierta la deuda tributaria de por IUE de la gestión 2008, la suma total de 22.433.578 UFV equivalente a Bs40.712.682.-, monto que incluye tributo omitido, interés y la sanción por omisión de pago. En virtud a la norma la AT otorga el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos.

El BMSC en fecha 16 de abril de 2013, presenta descargos a la VC por medio de memorial, referentes a los conceptos observados, y solicitó día y hora para la exposición de descargos, audiencia que se realiza el 8 de mayo de 2013, en oficinas de la Gerencia Graco La Paz de la AT, conforme a nota cite: SIN/GGLP/NOT/0467/2013 de 7 de mayo de 2013. Asimismo, el 8 de mayo de mayo de 2013, el banco mediante memorial, presenta prueba de reciente ob-

tención y solicitó señalamiento para de juramento, que se realizó 13 de mayo de 2013 en virtud al Proveído N° 24-0556-2013

LA AT el 31 de mayo de 2013 emite el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/IA/0018/2013, donde señala que una vez realizada la valoración de los argumentos expuestos según memorial de descargos y memorial de prueba de reciente obtención presentado por el sujeto pasivo, y en vista a que los mismos desvirtúan parcialmente los reparos determinados en la VC N° 320007-2013, disminuyendo el importe de Bs69.787.- se establece un saldo a favor del fisco del impuesto determinado de Bs14.037.018, que al 31 de mayo de 2013, asciende a 21.035.457 UFV, importe que se conforma de tributo omitido, intereses y la sanción preliminar de la conducta; refiere además que el contribuyente realizó un pago parcial de la duda tributaria

Una vez evaluados los descargos presentados por el BMSC, el 16 de agosto de 2013, la AT notificó al representante legal del BMSC con la Resolución Determinativa N° 17-0464-2013, de 12 de agosto de 2013, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la deuda tributaria del contribuyente por la suma de 11.713.202 UFV equivalentes a Bs21.717.331.- por el IUE de la gestión 2008, monto que incluye el tributo omitido e intereses y la sanción por omisión de pago. Multa calificada con el monto igual al 100% sobre el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento. Además le comunica que si realiza el pago dentro de los 20 días siguientes a la notificación y antes de la interposición de recurso alguno (sea vía administrativa o judicial), podrá acogerse a la reducción de sanciones de acuerdo a lo previsto en el Numeral 2 del Artículo 156 de la Ley N° 2492 con la reducción del 60%.

En fecha 4 de septiembre de 2013 el banco por medio de la presentación de la boleta de pago Form. 1000 con N° de Orden 2940583276, efectúa el pago de Bs386.900.- por IUE omitido de la gestión 2008, más mantenimiento de valor, intereses y el 40% de sanción por omisión de pago, sobre ingresos por rendimientos en otras entidades.

En fecha 6 de septiembre de 2013, el Banco BMSC interpone un recurso de impugnación en vía administrativa (Recurso de Alzada), frente a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, contra la Resolución Determinativa N° 17-0464-2013 de 12 de agosto de 2013, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes de la AT expresando que: i) El adeudo determinado por la AT fue modificado a raíz de la aceptación de los descargos presentados y los

pagos efectuados el 24 de febrero de 2012 y el 31 de mayo de 2013, antes y después de la notificación con la Vista de Cargo, respectivamente, por concepto del IUE sobre comisiones de tarjetas, inversiones, IPBIVA y previsiones genéricas, más mantenimiento de valor, intereses, el último pago incluye el monto de Bs263.221 correspondiente al 20% de sanción por omisión de pago, que expresado en UFV's (TC 1.51573) equivale a 173.652.- UFV's. ii) sin embargo, al momento de la liquidación la AT únicamente consideró un importe de 143.299.- UFV's, razón por la que solicita que en instancia de Alzada se verifique si el cálculo fue correcto.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

Instancia Jerárquica confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 1196/2013, de 2 de diciembre de 2013, por lo que se revoca parcialmente la Resolución Determinativa No 17-0464-2013, de 12 de agosto de 2013, dejando sin efecto el reparo de 4.503.517 UFV por IUE de la gestión 2008, más intereses, correspondiente a rendimiento por fondos RAL-ME y rendimiento por participación en entidades financieras y afines, por lo que se determina la aplicación del 40% respecto a sanción por omisión de pago del IUE de la gestión 2008 conforme el Numeral 2 del Artículo 156 de la Ley No 2492, Código Tributario Boliviano

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

En instancia de Alzada, el sujeto pasivo arguye:

La deuda tributaria determinada por la AT fue modificado a raíz de la aceptación de los descargos presentados y los pagos efectuados el 24 de febrero de 2012 y el 31 de mayo de 2013 por el BMSC, antes y después de la notificación con la Vista de Cargo, por concepto del IUE sobre comisiones de tarjetas, inversiones, IPBIVA y previsiones genéricas, más mantenimiento de valor, intereses, el pago de 31 de mayo de 2013 incluye el monto de Bs263.221 correspondiente al 20% de sanción por omisión de pago, que expresado en UFV's (TC 1.51573) equivale a 173.652 UFV's. Sin embargo, la liquidación de la AT sólo consideró un importe de 143.299.- UFV's, razón por la que el Sujeto Pasivo solicita que en instancia de Alzada se verifique si el cálculo fue correcto. En fecha 4 de septiembre de 2013, después de la notificación con la Resolución Determinativa, que es impugnada por el SP y antes de la interposición del Re-

curso de Alzada se efectuó el pago de Bs893.478 que incluye tributo omitido, intereses y el 40% de sanción por omisión de pago (Bs189.896).

El BMSC indica que no está de acuerdo con el cargo establecido, pues la AT arguye que se habría sobrevaluado las rentas no gravadas por el procedimiento contable aplicado a las entidades financieras afines, desconociendo que el BMSC aplicó correctamente la norma de contabilidad N° 7 y lo establecido por la ASFI, realizando la valoración de las inversiones permanentes según el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) y no como de manera equivocada y equivocada pretendía la AT, que era sólo en función al resultado obtenido en la gestión fiscal de la subsidiaria o de la entidad emisora de acciones. A pesar de la discrepancia con la AT y estando en desacuerdo con el cargo, por razones estrictamente financieras, el BMSC realiza la cancelación del cargo.

En esta instancia (alzada) el BMSC indica que los conceptos cancelados corresponden a: comisiones por tarjetas de débito y crédito; IPBIVA, Previsión Genérica Voluntaria, en los tres casos más el 20% de sanción. Igualmente, el BMSC pagó el cargo por rendimiento de subsidiarias y el 40% de sanción, conforme las boletas de pago Form. 1000. Es por eso que solicitan que la instancia de Alzada se pronuncie respecto al pago efectuado, que comprende tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción, validando el mismo y considerando que se efectuó de acuerdo al artículo 156 del Código Tributario, referido a la reducción de sanciones. Por tanto, en razón a que la propia AT realizó la determinación del IUE tomando en cuenta conceptos específicos, en ese entendido el Banco concibe que es perfectamente admisible que solicite la reducción de sanciones por los conceptos específicos que fueron cancelados, independientemente de la existencia de otros conceptos que no son aceptados por el BMSC. En virtud a lo señalado, el Banco impugna los ingresos imponibles Fondos RAL moneda extranjera y la calificación de la conducta.

En ese sentido, en instancia de Alzada, el BMSC manifiesta que el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Graco La Paz de la AT realiza un entendimiento equívoco con relación a que los rendimientos por Fondos RAL-ME son pagados por el Banco Central de Bolivia (BCB), porque provienen del encaje legal (EL) y que en virtud a que el mismo es constituido en territorio nacional, por tanto los rendimientos estarían alcanzados por el IUE, cuando en realidad estos rendimientos son generados íntegramente en el extranjero y no son ingresos de fuente boliviana.

Asimismo, indica que el IUE, por mandato de la Ley 843, se basa en el principio de fuente, que establece que: *“sin importar la residencia o nacionalidad de los actores, la fuente de la utilidad se da de acuerdo a la ubicación de los bienes o la locación en la que fue prestado el servicio”*, es decir, considerando el principio de territorialidad. Por lo que la colocación de títulos valores en el extranjero, por disposición legal expresa, y su utilidad generada se considera de fuente extranjera, por tanto no estaría alcanzada por el IUE en Bolivia. Sin embargo, el BMSC indica que la AT dice que siendo que el BCB y el Banco Mercantil Santa Cruz son entidades situadas en Bolivia, la fuente de las utilidades es nacional. Aspecto que carece de relevancia alguna para la aplicación del principio de fuente, en razón a que la aplicación de este principio se refiere al lugar donde se generan los rendimientos, que en el caso impugnado en instancia administrativa es los Fondos RAL-ME invertidos en el exterior y que por tanto no estarían alcanzados por el IUE.

Asimismo, el BMSC en instancia de alzada afirma que los Fondos RAL-ME en títulos valores, constituido por el encaje legal de las entidades financieras, es invertido por el Banco Central de Bolivia (BCB) en títulos, valores y moneda, en entidades situadas en el extranjero. Al ser invertidas en el mercado externo, los rendimientos generados son de fuente extranjera y no de fuente nacional. Además que el depósito de encaje legal en las cuentas del BCB, no se realiza como un depósito irregular de conformidad con el artículo 862 del Código Civil, pues los bancos, en especial el Banco Mercantil Santa Cruz, en ningún momento pierden la propiedad del depósito. En otras palabras, el BCB nunca adquiere la propiedad de los depósitos del encaje legal. En este sentido, el BMSC considera que la AT sin fundamento alguno técnico y legal, sostiene equivocadamente que debido a que los Fondos RAL-ME provienen del encaje legal constituido en territorio nacional, los rendimientos resultantes estarían sujetos al IUE.

El BMSC señala que cada una de las instituciones financieras que componen el Fondo RAL-ME en proporción del encaje legal en títulos valores, suscriben contratos con el BCB que autorizan a éste llevar adelante inversiones por cuenta de cada entidad bancaria. En ese contexto, el BMSC suscribe en su momento contratos, mediante los cuales delegan al BCB la administración del Fondo RAL-ME y si bien el BCB actúa como mandatario, éste no lo hace de forma gratuita, sino a cambio de una comisión, la cual se refleja en el numeral 4.4.3 del contrato, demostrando de esta forma que los fondos nunca dejan de

ser de la entidad bancaria, pues contratan al BCB como intermediario y a su vez el BCB contrata a un fideicomitente que administra un fideicomiso a quien se paga una comisión que se cobra del propio rendimiento del encaje. Asimismo, en instancia de alzada aclara que el hecho que los ingresos por inversión de Fondos RAL-ME sean abonados por el BCB al BMSC dentro de territorio nacional, no significa que se hayan producido en Bolivia y por tanto estén alcanzados por el IUE.

Asimismo, indica que la nota emitida por el BCB es clara y categórica al señalar la operativa en la administración de los Fondos RAL-ME, concluyendo que los rendimientos obtenidos de la inversión en el mercado externo de los recursos del Fondo RAL son generados en el exterior, lo cual avala desde todo punto de vista lo aseverado por el Banco y desvirtúa el punto de vista de la AT, misma que viola el principio de legalidad, pues la interpretación del fisco estaría tergiversando el principio de fuente consagrado en el artículo 42 de la Ley 843. Adicionalmente, el BMSC indica que se debe considerar como precedente judicial la Sentencia N° 01/2010 de 13 de enero de 2010, emitida por la Juez Segundo en Materia Administrativa, así como el pronunciamiento de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA 0812/2013.

Con relación a la calificación de la conducta, el BMSC indica que el tipo contravencional de omisión de pago, previsto por el artículo 165 del Código Tributario conlleva elementos lindantes, como la acción u omisión que implique el no pago o el menor pago de la deuda tributaria; la no realización de retenciones, la obtención indebida de beneficios o valores fiscales. De donde expresa, que ninguno de ellos engrana a su caso, porque no se omitió algún pago del IUE, pues los rendimientos del Fondo RAL-ME son de fuente extranjera y que no se configuró la contravención mencionada, no siendo factible aplicar la sanción prevista en la norma.

Asimismo, el BMSC sostiene que la AT no sólo pretende aplicar la sanción sobre los conceptos que se mantienen incólumes en su Resolución Determinativa, sino que además aspira el cobro de la sanción por conceptos cancelados antes de la emisión de la misma y que es inadmisibles que se considere el pago de la sanción únicamente como un pago a cuenta, en razón a que el Banco canceló íntegramente las observaciones antes de la emisión del acto impugnado y antes de la impugnación en instancia de alzada, aplicando de manera correcta lo dispuesto en los numerales 1) y 2) del artículo 156 de la Ley 2492

(Código Tributario Boliviano - CTB). Al respecto, pide tomar en cuenta que la propia AT parte de una revisión específica de ciertos conceptos dentro de la determinación del IUE sin aplicar los artículos 36 y 47 de la Ley 843, rompiendo el sustento lógico del IUE y quebrantando *el debido proceso y el derecho a la defensa*. Por lo descrito, el BMSC en instancia de Alzada, considera válido que sólo pague determinados conceptos y de acuerdo al momento en el que se proceda a dichos pagos pueda beneficiarse de lo estipulado en el artículo 156 del CTB.

Una vez emitido el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1196/2013 de 2 de diciembre de 2013, que revoca parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-0464-2013 de 12 de agosto de 2013, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco Mercantil Santa Cruz S.A, y consecuentemente deja sin efecto el monto de 4.503.517 UFV's por IUE de la gestión fiscal 2008, más intereses, por rendimientos de Fondos RAL-ME y de inversiones en otras entidades financieras y afines, así como el monto de 4.933.416 UFV's por sanción por omisión de pago, y mantiene firme y subsistente la suma de 143.298 UFV's correspondiente al 40% de la sanción por omisión de pago por el IUE de la gestión fiscal 2008 pendiente de pago en aplicación del numeral 2 del artículo 156 de la Ley 2492.

Esta Resolución de Alzada es impugnada en instancia Jerárquica, por lo que el contribuyente en segunda instancia refuta algunos de sus argumentos de la AT y propugna los contenidos de la Resolución de Alzada, que dejó sin efecto la observación a los rendimientos de Fondos RAL-ME 4.933.416 UFV (debió decir 4.503.517 UFV), y mantiene firme la sanción por omisión de pago del 40%.

En ese sentido en instancia Jerárquica indica que la Administración Tributaria, aceptó descargos a la Vista de Cargo referente a los conceptos de inversiones del exterior, previsiones cíclicas, y pagó las observaciones por comisiones por tarjetas de crédito, del IPBI y previsiones genéricas. Quedando pendiente solamente los rendimientos de Fondos RAL-ME que son invertidos por intermedio del BCB en el exterior, y este último al haber sido revocado por instancia de Alzada, realizó el pago correspondiente a la sanción por omisión de pago del 40% establecido en la mencionada resolución.

En este sentido, la defensa del BMSC cita los Artículos 7 y 37 de la Ley N° 1670, que establece que el BCB puede establecer encajes legales de obliga-

torio cumplimiento por los Bancos y entidades de intermediación financiera, puede delegar la custodia de estos depósitos a la misma u otras entidades financieras de acuerdo a reglamento, y que el BCB tiene la calidad de depositario y custodio. Por lo que el BCB en ningún momento adquiere la propiedad del depósito, puesto que el mismo continúa en la cuenta de encaje, pero que a través del contrato SANO No 004/2002 el BMSC otorga al BCB la administración para que pueda invertir en el extranjero.

El BMSC, señala que el BCB, no asume ninguna responsabilidad, por la calidad de Administración de Fondo RAL-ME, dado que las responsabilidades, pérdidas, riesgos y demás contingencias emergentes de la emisión de la cartera de inversión del Fondo RAL están garantizadas con los recursos constituidos por concepto del encaje legal, y los rendimientos de las inversiones, son pagadas en el extranjero, puesto que son generados en el exterior, tal como certifica la nota emitida por el BCB, misma que fue presentada en primera instancia de la etapa de impugnación administrativa.

Asimismo, el BMSC manifiesta que la cuenta de EL es simplemente para resguardar los depósitos del público en un porcentaje para eventuales riesgos sistémicos y para que sean de utilización inmediata, pero que tiene que ser invertida, caso contrario el BMSC y el ahorrista estarían perdiendo. Además se señala que la cuenta de encaje legal no es la que está pagando un rendimiento, y que el BCB no es Banco comercial, sino el regulador de las operaciones que realizan los Bancos y responsable de la conducción de la Política Monetaria del país.

En instancia jerárquica, el BMSC señala que está de acuerdo con lo establecido por la AT con relación a que el Artículo 43 y 85 de la Ley N° 1488, señala que las entidades financieras no pueden realizar transacciones directas, ni contratos con los bancos del extranjero, y que las rentas, rendimientos emergentes de relaciones comerciales financieras con entidades financiera del exterior son canalizadas a través del BCB, y este ente regulador realiza el papel de intermediario, por lo que se le paga una comisión.

Además, el BMSC menciona que incluyó en el expediente la Sentencia N° 01/2010 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) y el Auto de Vista N° 0046/2011 de 25 de febrero de 2011, donde ambos señalan que los Fondos RAL son considerados de fuente extranjera, en sentido de no estarían alcanzados por el IUE que grava a fuente boliviana. Además, señala que el

Auto Supremo N°007/2014 de 5 de febrero de 2014 notificado al BMSC que ratifica el Auto de Vista y la sentencia, y confirma que los rendimientos obtenidos por Fondos RAL-ME son de fuente extranjera.

En ese entendido, el BMSC en instancia jerárquica solicita se confirme la Resolución de Recurso de Alzada en el entendido que el rendimiento generado por el Fondo RAL-ME no son utilidades que han sido generadas en territorio Boliviano.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

En instancia de alzada la AT señala que sólo de abocará a los puntos impugnados en el Recurso de Alzada referentes a los ingresos imposables por Fondos RAL-ME y a la calificación de conducta, conceptos inmersos en la Resolución Determinativa N° 17-0464-2013, de 12 de agosto 2013:

La AT señala con relación al encaje legal, que los artículos 7, 37 de la Ley 1670 del Banco Central de Bolivia, los artículos 26 y 84 de la Ley 1488 de Bancos y Entidades Financieras, artículo 3 de la Resolución de Directorio N° 180/97 modificada por la RD N° 080/2000, ordenada por la RD N° 088/2000, el artículo 23 de la Resolución de Directorio N° 048/2005 emitidos por el BCB, disponen la vigencia de un nuevo régimen de EL para las entidades de intermediación financiera autorizadas para su funcionamiento por la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras. Mismo que debe ser constituido por todas las entidades financieras, en efectivo y en títulos sobre los depósitos del público sea en moneda nacional, con mantenimiento de valor y moneda extranjera en cuentas corrientes, caja de ahorros, plazo fijo, etc., que constituyen pasivos de la entidad financiera, mismos que son de fuente boliviana.

En ese sentido, la AT considera que coincide con el hecho de que el BCB tiene la calidad de depositario y custodio del encaje legal, tiene la facultad de delegar su custodia y que los depósitos no constituyen depósitos irregulares definidos en el artículo 862 del Código Civil, es decir que tienen conocimiento de que los depósitos corresponden al encaje legal y que el BCB, legamente establecido en territorio boliviano, es el encargado de vigilar los mismos, el que invierte y distribuye depositando los rendimientos de las inversiones en las cuentas de las entidades bancarias, entre ellas del BMSC razón por la que indudablemente dichos ingresos son de fuente boliviana, sujetos al IUE, conforme el artículo 42 de la Ley 843 y artículo 4 del DS 24051.

Bajo ese razonamiento, en instancia de Alzada, la AT considera que el principio de fuente es aplicable a los ingresos obtenidos por los Fondos RAL-ME, en la medida en que están constituidos en el país. Por lo que tanto el capital, el ingreso y el bien utilizado económicamente es de fuente boliviana, porque tienen su origen en recursos del BMSC, que encaja al BCB por mandato de la Ley, y esta última coloca los capitales en el exterior, extremo sustentado con el artículo 4, inciso d) del DS 24051, pues concuerda con las utilidades del Fondo RAL-ME, las cuales son abonadas a la cuenta del contribuyente por el BCB.

Además, la AT menciona que el contrato de administración de estos fondos fue suscrito entre la firma del exterior y el Banco Central de Bolivia; en consecuencia los ingresos no son de fuente extranjera, toda vez que el contribuyente no recibe rendimientos directamente del exterior, tampoco tiene contratos con los administradores delegados, al contrario los rendimientos por los Fondos RAL-ME los obtiene a través del Banco Central de Bolivia.

Es así que, la nota emitida por el Banco Central de Bolivia, reitera que ésta entidad por efectos de los contratos suscritos con los Administradores Delegados, percibe ingresos en calidad de rendimientos, intereses, etc., emergentes de la inversión de los recursos de encaje legal. En efecto, el rendimiento y toda otra forma de utilidad obtenida de la inversión, orientada a la ganancia, es generada por el BCB para luego ser entregados al BMSC, por lo que los ingresos traspasados por el BCB son imposables a efectos de la determinación de la utilidad neta.

Asimismo, con relación a la calificación de la conducta, con carácter previo señala que la sanción es accesoria a la obligación principal.

Finalmente, la AT indica que el SP pretende beneficiarse con la reducción de sanciones por el pago parcial que hizo de algunos conceptos establecidos en la Resolución Determinativa, sin tomar en cuenta que el IUE se liquida por una gestión anual. Es decir por la gestión fiscal enero-diciembre 2008, considerando erradamente que al haber determinado la AT la deuda tributaria sobre varios conceptos, los pagos parciales de algunos conceptos que realizó en BMSC, le correspondería la reducción de la sanción. De acuerdo al artículo 156 de la Ley 2492, concordante con el artículo 12 del DS 27874 que modifica el artículo 38 del DS 27310, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones, considerando el momento en que se pagó la deuda tributaria que no

incluía la sanción; de lo que se infiere que para beneficiarse con la reducción de la sanción por omisión de pago, el contribuyente previamente debe cancelar la totalidad de la deuda tributaria actualizada a la fecha de pago, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción que le correspondía, hecho que no realizó el banco comercial y menciona que el contribuyente al cancelar en forma parcial los conceptos establecidos en el acto impugnado, de forma tácita dio su conformidad a la totalidad de los conceptos establecidos.

La AT impugna la Resolución de Alzada por considerar agraviados sus intereses, manifestando que en aplicación de los Artículos 7 y 37 de la Ley 180/1997 entra en vigencia del régimen de encaje legal para entidades de intermediación financiera autorizadas para su funcionamiento por la ASFI, y establece que el BCB podrá delegar custodia de éstos depósitos a otras entidades financieras de acuerdo a reglamento. En el presente caso el BMSC depositó dinero al BCB, con un contrato suscrito con una Administración Delegada en el exterior y envía el dinero para que sea invertido en una entidad financiera en el exterior.

La AT señala que por disposición de los Artículos 43 y 85 de la Ley N° 1488, las entidades financieras, no pueden realizar transacciones directas mediante contratos con entidades extranjeras y así obtener utilidades, peor aún disponer de los recursos de encaje legal, para obtener rendimientos e intereses de forma directa emergente de las relaciones comerciales con bancos del exterior.

La AT menciona en instancia jerárquica que los ingresos recibidos por el BMSC, son en territorio boliviano y son alcanzados por el IUE, en aplicación del principio de fuente establecido en la Ley 843. En ese sentido, considera que ha determinado correctamente los reparos alcanzados por el IUE, por lo que solicita se revoque parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, en razón a que verificó los pagos realizados por el BMSC, señalando que el único concepto objeto del Recurso Jerárquico es el redimiendo generado por la inversión en el exterior del Fondo RAL-ME.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, señala que en cuanto al criterio de la fuente o territorial, la doctrina tributaria, Montaña (2007), "... los principios que fundamentan la expresión de la potestad tributaria estatal

son básicamente dos, el principio de la nacionalidad, que denota una vinculación personal, y el principio de territorialidad, que muestra una vinculación real o material. Al respecto, casi la totalidad de países en vía de desarrollo han postulado y defendido el principio de la territorialidad, según el cual deben sufrir gravamen los contribuyentes cuyos ingresos se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de aquellos, llámese réditos, ganancias, rentas, etc.”

En este caso, el Artículo 36 de la Ley Ne 843 (TO) crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), que es aplicable a todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros (EEFF) al cierre de cada gestión anual. Además que según el Artículo 6 del Decreto Supremo N° 24051, se considera Utilidad Neta Imponible a la que resulte de los estados financieros de la empresa elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas.

Asimismo, se refiere al Artículo 42 de la Ley N° 843, donde se establece “... son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”. Al mismo tiempo, el Artículo 4 del Decreto Supremo N°24051, establece que son utilidades de fuente boliviana los: b) Intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país; los intereses de títulos públicos; el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país: ... y las demás utilidades que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país; y d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.

La AGIT establece que de la compulsión de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria inició el proceso de fiscalización al BMSC con la Orden de Fiscalización N° 00110FE00030, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y elementos correspondientes al IUE, referida a las Rentas no Gravadas y Previsiones para Cuentas Incobrables, de la gestión fis-

cal 2008. Una vez concluida la fiscalización, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGLP/DF/FE/INF/05/2013, con lo que procedió a la emisión de la Vista de Cargo No 32-0007-2013, donde observa rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, que influyen en la determinación del IUE correspondiente a la gestión 2008, y establece una deuda tributaria de 22.433.578UFV, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos correspondientes a la empresa.

La AGIT, de la revisión de los antecedentes establece que el 16 de abril de 2013, el sujeto pasivo presentó descargos, mismos que fueron evaluados en el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/IA/0018/2013, y se procedió a la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-0464-2013, de 12 de agosto de 2013, que establece una deuda tributaria, por el IUE de la gestión 2008, que alcanza a 11.713.202UFV equivalente a Bs21.717.331, deuda que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Prosiguiendo con la revisión, la AGIT evidencia que la AT, elaboró el Papel de Trabajo denominado “Rendimiento Inversiones de Disponibilidad Restringida”, donde observó la totalidad de la Cuenta 512.07 Rendimiento inversiones de disponibilidad restringida, compuesta por las cuentas 512.07.202 Fondo RAL-ME (Moneda Extranjera) y 512.07.302 Fondo RAL-CMV (con Mantenimiento de Valor). Indicando que el sujeto pasivo declaró como ingresos no gravados para la determinación del IUE, cuando la cuenta correspondía a ingresos gravados:

CÓDIGO	CUENTA	SALDO SEGÚN LIBRO MAYOR en Bs.	SALDO SEGÚN ANEXO 7 (Ingresos y Gastos computables para la determinación del IUE) en Bs.	DIFERENCIA en Bs.
512.07.202	FONDO RAL ME	25.749.999,32		
512.07.32	FONDO RAL CMV	6.873,66		
TOTALES		25.756.872,98	25.756.873	-0,02

El importe total de Bs 25.756.873 corresponde según la AT corresponde a los rendimientos obtenidos del Fondo RAL Extranjera, mismos que son administrados por el BCB y obtenidos por la colocación de capitales en el exterior

del país; es decir, el BMSC constituyó depósitos en efectivo y en títulos en la cuenta corriente y de encaje legal habilitadas por el BCB, sobre los pasivos en Nacional, Moneda Nacional con Mantenimiento de Valor y Moneda Extranjera de los depósitos del público, ingresos que contablemente el BMSC los registró como ingresos; sin embargo, la AT considera que para efectos de la determinación IUE, tienen que declararse como Ingresos Imponibles; por lo que determina un reparo cuyo monto es de Bs6.439.218 correspondiente al impuesto omitido.

En este sentido, según la Resolución Determinativa N° 17-0464-2013, la observación de la AT es sustentada con el argumento de que las utilidades o rendimientos obtenidos por los Fondos RAL-ME son de fuente boliviana en razón a que la entidad que gestiona y devenga los ingresos es el BCB, por lo que correspondía que esos ingresos sean declarados para efecto de la determinación IUE de la gestión 2008.

Con relación a este último punto, la AGIT indica que de acuerdo a Villegas, Carlos Gilberto (2005) la “regulación financiera” se rige por motivos de orden público: a) la protección depositantes, b) la estabilidad monetaria, c) necesidad de lograr un sistema financiero eficiente y competitivo, y d) la protección del consumidor”. Por lo que con relación a la protección de los depositantes, esta versa exclusivamente en la actividad de intermediación financiera, realizada por entidades bancarias, emergente del hecho de que el público comenzó a realizar “transacciones financieras a través de los bancos”, siendo que estos fondos constituyen una porción significativa de los fondos de los bancos, por lo que de acuerdo a la teoría monetaria es necesario garantizar el buen uso de esos capitales. Por otro lado, cuando se habla de un sistema eficiente, la idea central es proporcionar a los clientes un servicio de calidad y a precios competitivos, siendo uno de los propósitos de la regulación crear una estructura que aliente la eficiencia y competencia en el sistema financiero.

En ese sentido, se tiene que el Artículo 7 de la Ley No 1670, del Banco Central de Bolivia (BCB), prevé que este Ente establezca encajes legales de obligatorio cumplimiento por los Bancos y entidades de intermediación financiera. Al mismo tiempo, la Ley No 1488, de Bancos y Entidades Financieras (LBEF), en el Artículo 26 de esta norma, dispone que toda entidad financiera bancaria para cubrir eventuales pérdidas debe constituir un fondo denominado Reserva Legal hasta que éste alcance el 50% de su capital pagado, y que para formar dicha reserva, el Banco destinará, al menos, el 10% de sus utili-

dades líquidas anuales. Asimismo, las entidades financieras bancarias podrán formar otros fondos de reserva. A su vez, el Artículo 84, de la LBEF establece que si alguna entidad de intermediación financiera deja de constituir el encaje legal requerido, el Superintendente impondrá una multa del 2% de la deficiencia promedio, incurrida en el período de dos semanas, o un porcentaje equivalente al doble del promedio de su tasa activa de los 30 días precedentes al inicio de la deficiencia, dividida entre 26; la que sea mayor; si la deficiencia continúa, se impondrá el doble de la multa establecida anteriormente, por cada período sucesivo de dos semanas.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En el presente caso, la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales) mal interpreta la definición del principio de fuente, al intentar gravar utilidades generadas en el exterior producto de la inversión realizada de los fondos RAL-ME del Banco Mercantil Santa Cruz. Si bien la normativa tributaria establece que en la determinación de Impuesto a las Utilidades de las Empresas prevalece la aplicación del principio de fuente. La obtención de las rentas generadas en el mercado exterior, tal y como se describe en el presente caso, no están alcanzadas. Caso contrario, estarían alcanzadas si legislación boliviana estaría alcanzada por el principio de renta mundial o un criterio mixto que sí hubiera permitido el alcance de las mencionadas utilidades.

SERVICIOS DE CALIFICACIÓN DE RIESGO PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR Y EL CRITERIO DE DOMICILIO TRIBUTARIO

Daney David Valdivia Coria

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria - AT) el 10 de septiembre de 2010, se constituyeron en el domicilio de Moody's Latin América, Calificadora de Riesgo SA., ubicado en la Avenida Ballivian Esquina cale 15, Edificio Torre Ketal, piso 5, oficina 501, siendo atendidos por Sergio Pantoja; en el ejercicio de las amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, procedieron a labrar el Acta de Infracción N° 368, debido a que se constató que la empresa Moody's Latin America, Calificadora de Riesgo SA. Funciona en el domicilio señalado, sin contar con su NIT, toda vez que no se encuentra inscrito en el Padrón de Contribuyentes lo que incumplió el artículo 163 de la Ley 2492, hecho que se tipificado como contravención tributaria conforme el Capítulo II del Título IV de la Ley 2492, sancionando de acuerdo a la RND 10-0037-07, Anexo Consolidado "A", numeral 1, subnumeral 1.1., con la multa de 2.500.- UFV's y la sanción de Clausura, hasta que se regularice su inscripción en el Padrón de Contribuyentes de la Administración Tributaria; se otorgó el plazo de 20 días para que formule por escrito sus descargos, ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho y/o efectúe el pago correspondiente. Acta entregada a una Sergio Pantoja Navajas persona mayor de edad que se encontraba en el domicilio.

Mediante memorial presentado el 30 de septiembre de 2010, el representante legal de Moody's Latin America Calificadora de Riesgo SA, presentó descargos ante el Acta de Infracción N° 368, señalando que se dio cumplimiento a la normativa vigente en el Estado Plurinacional de Bolivia, entre la que no se encuentra la obligación de inscripción en registro tributario alguno,

ni la obligación de emitir factura en Bolivia, en virtud a que los servicios que presta los realiza en su totalidad en la República de Argentina, adjuntando al efecto Testimonio Poder N° 0626/2009, Nota Cite: ASFI/DSV/R-98186/2010 de 27 de septiembre de 2010, Certificación ASFI/DSV/321/2010, Resolución Administrativa SPVS-IV-N° 137 de 15 de febrero de 2002 y copia del contrato de Calificación de Riesgo con el Banco de la Nación Argentina.

En ese contexto, en el Informe CITE:SIN/GDLP/DF/VECP/INF/4040/2010 de 18 de octubre de 2010, rechaza la observación realizada al Acta de Infracción F-7521 N° 00000368, de conformidad a los artículos 70 y 163 de la Ley 2492, refiriendo además al Informe CITE:SIN/GNTJCC/DNTJ/NOT/181/2010 de 28 de junio de 2010 en la que señala: por lo establecido en el artículo 19 inciso f) del artículo 20 y artículo 23 de la Sección 4 del Reglamento para Entidades Calificadoras de Riesgos, aprobado mediante Resolución ASFI/N° 033/2010 de 15 de enero de 2010 de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI, las Entidades Calificadoras de Riesgo constituidas en el extranjero que operan en el país, se encuentran sometidas expresamente a las Leyes del Estado Plurinacional de Bolivia; por tanto sujetas a las obligaciones previstas en la normativa tributaria vigente, por consiguiente corresponde que estas empresas como obligación formal se registren en el Padrón Único de Contribuyentes y obtengan el NIT como personas jurídicas extranjeras, domiciliadas o no en el país, pero que realicen actividades gravadas dentro del territorio nacional sujetas a los impuestos establecidos en la Ley 843.

Entonces, por nota de 5 de octubre de 2010, el representante legal de Moody's Latin América Calificadora de Riesgo, solicitó señalamiento hora de audiencia entre los días 13 o 14 de octubre de 2010, en virtud a que el Presidente de Moody's Latin América Calificadora de Riesgo SA., se encontrará en Bolivia esos días.

La Resolución Sancionatoria N° 0002 de 4 de febrero 2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz de la Administración Tributaria, dispone sancionar al contribuyente Moody's Latin América Calificadora de Riesgo SA., con la multa de 2.500.- UFV's y clausura hasta que regularice su inscripción en el Régimen General. Acto administrativo notificado el 28 de mayo de 2014 de forma personal a la representante legal de la empresa Moody's Latin América Calificadora de Riesgo SA.

Es así que mediante nota presentada el 9 de junio de 2014, la empresa Moody's Latin América Calificadora de Riesgo SA, solicitó a la Gerencia Dis-

trital La Paz de la AT, copias simples y legalizadas del Informe Técnico que soporta sus conclusiones, expediente completo y papales de trabajo legalizados que respalden la decisión asumida en dicha resolución a fin de conocer el fundamento de las argumentaciones y conclusiones de la Administración Tributaria.

En ese sentido, considerando que la empresa cumplió con la normativa boliviana y considerando que los actos de la AT son totalmente vulneratorios a los interés de la empresa, en fecha 17 de junio de 2014 interpone recurso de alzada, solicitando la anulación o revocar la Resolución Sancionatoria N° 0002 de 4 de febrero 2011.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

En instancia de Alzada con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA-0674-2014, se determinó ANULAR obrados hasta el Acta de Infracción N° 368 de 10 de septiembre de 2010, con el propósito de que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, establezca de manera congruente y precisa la realización de actividades gravadas por Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo, para dar lugar a la exigencia del registro en el Padrón de Contribuyentes y la obtención de su NIT.

Sin embargo, a través del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1636-2014, se determina anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA-0674-2014 hasta la Resolución Sancionatoria N°18-00002-10 de 4 de febrero de 2011, con el propósito de que la Administración Tributaria emita un acto con la debida fundamentación de hecho y derecho, con el objetivo de que se especifique la actividad económica que realiza la empresa Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo, y valorando la documentación de descargo presentada por el Sujeto Pasivo, en el marco de lo dispuesto en el Numeral 7, Artículo 68 del Código Tributario Boliviano (Ley 2492) e inciso h) del caso 3, del Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio RND N°10-0037-07.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La posición del contribuyente se puede resumir en los siguientes puntos:

Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo SA., representada por María Claudia Paz Argandoña, interpuso Recurso de Alzada contra

la Resolución Sancionatoria N° 0002 de 4 de febrero 2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (de ahora en adelante que se denominará Administración Tributaria - AT), expresó:

Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo SA. es una entidad calificadora de riesgo constituida en el extranjero, sociedades extranjeras que se rigen según las regulaciones del país de origen y únicamente para efectos de funcionamiento, validez y formalidad para su participación en el mercado de valores boliviano, deben contar con la correspondiente autorización de la ASFI, como entidad calificadora de riesgo constituida en el extranjero encontrarse inscrita en el Registro de Mercado de Valores (RMV) de la ASFI. Con el propósito de prestar servicios debiendo presentar al efecto, una serie de requisitos que se encuentran enunciados en la sección 4 de la Resolución ASFI/N°33/2010, dentro de los cuales en ningún momento se solicitó a las entidades calificadoras de riesgo constituidas en el extranjero la presentación del NIT a diferencia de la entidades calificadoras de riesgo constituidas en Bolivia, en el entendido, de que el servicio de calificación de riesgo se lo realiza de manera única y exclusiva desde el extranjero, en el caso de Moody's desde Argentina.

Respecto a Moody's Argentina, de acuerdo a la regulación boliviana, la ASFI es el único y exclusivo órgano regulador boliviano con facultades para fiscalizar, en relación a las calificaciones de riesgo que emita desde la República de la Argentina, en cumplimiento a lo prescrito por la Ley del Mercado de Valores. En ese sentido, no existe otra autoridad estatal en Bolivia que tenga jurisdicción y competencia sobre la empresa que representa, para regular, controlar, fiscalizar y valorar sus aspectos societarios, regulatorios y tributarios, los cuales pertenecen a las autoridades competentes de la República de Argentina.

En el marco de la normativa boliviana, esta calificadora presta servicios de calificación de riesgo directa y exclusivamente desde sus oficinas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, República de Argentina. Estos servicios son prestados entre otros a sociedades comerciales bolivianas que de acuerdo a la Ley del Mercado de Valores requieren contar con una calificación de riesgo. Bajo este contexto y en cumplimiento del artículo 20 del Reglamento para Entidades Calificadoras de Riesgo, aprobado por la ASFI, mediante Resolución ASFI/N° 033/2010 de 15 de enero de 2010, se designó un representante legal permanente en el Estado Plurinacional de Bolivia y se estableció de forma per-

manente un domicilio legal sólo para fines regulatorios y el fin de constituirse en un punto de encuentro y contacto entre Moody's Argentina, ASFI y la Bolsa Boliviana de Valores, para recepcionar todas aquellas notificaciones emanadas de la ASFI y BBV. Por tanto, ni su domicilio ni representante tienen fines comerciales, de negocio, de prestación de servicios de calificación de riesgo ni representan un nexo con ningún cliente boliviano.

En ese sentido, sólo el representante legal de la empresa en Bolivia, se limita a la recepción de notificaciones y la interacción como los reguladores, por lo que su rol es el de un servicio independiente tal como lo refleja el contrato firmado entre las partes, además, de que la reglamentación citada por la ASFI, requiere que un miembro del Comité de Calificación de las calificadoras de riesgo extranjeras radique en Bolivia.

Si bien el artículo 23 del Reglamento para Entidades Calificadoras de Riesgo emitido por la ASFI, menciona que las calificadoras de riesgo extranjeras que operen en el país se sujetarán a lo dispuesto en la Sección 4 del Reglamento y a todo lo que les resulte aplicable del mismo, así como a las obligaciones contempladas en la normativa tributaria y toda la normativa vigente en Bolivia. Este artículo no requiere que Moody's Argentina obtenga un número de NIT o pague impuestos en Bolivia como prerrequisito a la calificación de emisores o valores bolivianos.

La empresa Moody's Argentina a la que representa, cuenta en sus oficinas de la ciudad Autónoma de Buenos Aires, República de Argentina, con un equipo de analistas de bancos, de compañías de seguros, de financiamientos estructurados, de empresas, de fondos comunes de inversión y de gobiernos sub-soberanos, equipo de analistas que provee calificaciones en la República de Argentina para uso doméstico tanto en el estado Plurinacional de Bolivia como en la República Oriental del Uruguay. Bajo este entendido, el procedimiento de calificación para realizar en Bolivia es designar un analista de su oficina de Buenos Aires Argentina, quien se encargará de preparar la calificación e inicia el servicio preparando un cuestionario que le envía a la entidad calificada, solicitando determinada documentación financiera a dicha entidad, recabado información no sólo del emisor sino de otras fuentes públicas, comunicación que se la envía vía medios electrónicos o correo regular y el contacto es vía telefónica; y, una vez recopilada toda la información se realiza el trabajo analítico de toda la información, que permite la preparación de un proyecto de informe de calificación, el que es sometido a los miembros del Consejo de Cali-

ficación para su consideración y discusión, procedimiento que es desarrollado en su totalidad en Argentina.

Todos estos elementos fueron explicados in extenso en el memorial de descargos presentados el 30 de septiembre de 2010, en respuesta al Acta de Infracción N° 368 emitida por la AT en fecha 10 de septiembre de 2010; sin embargo, la AT no valoró estos descargos, siendo la consecuencia la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 0002, sin el sustento técnico correspondiente. Además, habiendo transcurrido más de 3 años desde la presentación de descargos al SIN hasta la notificación de la Resolución Sancionatoria, se vieron en la necesidad de presentar Recurso de Alzada.

La empresa señala que la obligación de registro en el Padrón de Contribuyentes en Bolivia surgiría en caso de que se hubieran cumplido determinadas condiciones descritas en la normativa vigente, situación que no se cumplió; la AT señaló que la empresa Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo (Bolivia) incumplió el artículo 163 de la Ley 2492, respecto de la omisión de inscripción en los registros tributarios; sin embargo, para poder realizar una observación como ésta, previamente debe verificar si Moody's Argentina es realmente contribuyente obligado a obtener su registro. En este contexto, también añade la empresa que para la existencia de un sujeto pasivo debe existir previamente una obligación tributaria que recaiga sobre éste, entendiéndose que una obligación tributaria nace en el cumplimiento de un hecho imponible determinado por ley (hecho generador), que en el caso de las normas bolivianas, las obligaciones tributarias están normadas para cada uno de sus impuestos en el texto ordenado vigente de la Ley 843 (Tov), del que se extrae que el IVA e IT se basa en el concepto de territorialidad, alcanzados únicamente los servicios prestados en el territorio nacional, por consiguiente reitera que la empresa Moody's Argentina no presta servicios dentro del territorio boliviano, por ello, no se le pueden atribuir obligaciones tributarias ni pretender calificarlo como sujeto pasivo. Para poder calificar a Moody's Argentina como un contribuyente, primero se debe evaluar si tiene la calidad de sujeto pasivo, lo que no es cierto, por lo que no existen obligaciones tributarias que deba honrar en Bolivia; además que en su calidad de sujeto pasivo bajo el régimen tributario argentino, se encuentra obligada a emitir la factura fiscal correspondiente en la República de Argentina. Consecuentemente, la AT no verificó si Moody's Argentina tiene la calidad de sujeto pasivo y/o contribuyente en Bolivia, simplemente

concluyó que incumplió con el registro en el padrón, por tanto con la obligación establecida por el Código Tributario.

De hecho, el hecho de contar con la inscripción en el RMV de la ASFI en Bolivia y que ésta haya establecido como uno de sus requisitos identificar un domicilio legal en el país a efectos regulatorios, no se puede calificar ni suponer como una prestación de servicios dentro de Bolivia, ni se puede entender como un establecimiento permanente a efectos tributarios, pues este domicilio no significa lugar de negocios o generación de ingresos gravables en Bolivia, sede permanente de comercio ni de relacionamiento con los clientes, conceptos que fueron obviados por la Administración Tributaria, independientemente de no haber analizado el funcionamiento de una Entidad Calificadora de Riesgo constituida en el extranjero y como resultado la AT llegó a una conclusión desproporcional e ilegal al determinar una sanción sobre una realidad jurídica comercial opuesta a lo que ocurre con una sociedad comercial regular que es constituida bajo el alcance de las Leyes del Estado Plurinacional de Bolivia y que su giro de negocio se encuentra en el exterior.

De esa forma, la AT hizo alusión al incumplimiento de los artículos 70 y 163 del Código Tributario Boliviano (Ley 2492); sin embargo, en ningún momento menciona la forma como se determinó y verificó la calidad de sujeto pasivo de la empresa a la alcanzada por los tributos de carácter boliviano. Es por esa razón que la empresa solicitó copia del expediente, dado que no es comprensible el fundamento técnico, vulnerando con ello los derechos de una entidad constituida en el extranjero sustentando su observación y sanción en meros supuestos de que un simple domicilio legal significa la existencia de un establecimiento permanente o la supuesta prestación de servicios dentro del territorio nacional, más aún la sanción establecida por la AT incluyen la clausura, sanción que excede la lógica al no existir de manera objetiva y evidente un negocio a clausurar, toda vez que el negocio de prestar servicios de calificación de riesgo funciona única y exclusivamente desde y en Argentina.

El Acta de Infracción fue notificada a Moody's Argentina el 10 de septiembre de 2010 y la notificación de la Resolución Sancionatoria sucedió el 28 de mayo de 2014, existiendo una dilación excesiva de los plazos que de manera amplia y superabundantemente superó los 20 días precisos y exactos que la Ley 2492, confiere para que se emita y notifique la Resolución Sancionatoria, debiendo considerar que los términos y plazos para la tramitación de los pro-

cedimientos administrativos se entienden como máximos y son obligatorios para los entes públicos administrativos, que el caso administran el cumplimiento tributario, por ningún motivo o causal.

Por otro lado, la empresa alegó que la AT perdió competencia para emitir la Resolución Sancionatoria en aplicación del artículo 59 de la Ley 2492, precepto legal que establece que el término para ejecutar sanciones prescribe a los dos años, por consiguiente la pretendida sanción prescribió más allá de que la misma en realidad no debería existir, pues el tiempo en el que el SIN notificó la Resolución Sancionatoria excede los 3 años y 8 meses.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (AT), representada por Cristina Elisa Ortíz Herrera, respondió negativamente con los siguientes fundamentos:

El recurrente se encuentra bajo los alcances de las Leyes Tributarias, toda vez que se encuentra asentada en territorio boliviano, beneficiándose de montos de dinero al realizar servicios dentro de Bolivia sin emitir facturas o notas fiscales, por lo que debió registrar su actividad ante el Servicio de Impuestos Nacionales en razón del numeral 2 del artículo 70 de la Ley 2492, omisión que data de años atrás; empero, se benefició económicamente al no emitir factura o nota fiscal alguna, pues obtuvo utilidades de fuente boliviana.

La AT indica que la empresa no consideró que de acuerdo a los artículos 19, 20 inciso f) y 23 Sección 4 del Reglamento para Entidades Calificadoras de Riesgos, aprobado mediante Resolución ASFI/N° 033/2010 de 15 de enero de 2010 de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI, las Entidades Calificadoras de Riesgo constituidas en el extranjero que operan en el país, se encuentran sometidas expresamente a las Leyes de Bolivia y en el entendido de que la empresa recurrente presentó declaración jurada por la que se sujeta a las Leyes de Bolivia, debió cumplir con todas las obligaciones tributarias previstas en el ordenamiento jurídico tributario, entre las que se encuentra primordialmente el registrarse como contribuyente en el Padrón de Contribuyentes y obtener el NIT como persona jurídica extranjera, que realiza actividades gravadas dentro del territorio nacional sujeta a los impuestos establecidos en la Ley 843. Además que si el contribuyente considera que no le corresponde a inscripción o se creyere

exento debió realizar la solicitud de exención como la normativa tributaria le faculta.

La AT indica que si bien operan desde Argentina, aspecto no se comprobó, los clientes que tienen son personas jurídicas situadas en territorio boliviano y estos no reciben por el servicio ninguna factura o nota fiscal, evidenciándose que existe un beneficio económico por parte de Moody's Argentina, lo que implica, que existen ingresos de fuente boliviana debiendo tomar en cuenta que si bien esta empresa extranjera, tiene o no domicilio en el país no es relevante, lo esencial es que realiza actividades gravadas dentro del territorio nacional sujeta a los impuestos plasmados en la Ley 843, debiendo al efecto considerar también el artículo 37 de la Ley 2492, normativa de carácter imperativo y no opcional, pues toda persona natural o jurídica pública o privada nacional o extranjera debe poseer un domicilio dentro del territorio nacional y no existe persona de derecho en Bolivia que no posea un domicilio tributario, pues ello implicaría, su inexistencia o finalmente la ilegalidad en cuanto a su funcionamiento.

Asimismo, la AT desvirtuó las aseveraciones realizadas por el contribuyente, mediante el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/VECP/INF/4040/2010, que rechaza la observación realizada al Acta de Infracción, por lo que corresponde que esta empresa como obligación formal se registre en el Padrón de Contribuyentes y obtenga el NIT como personas jurídicas extranjeras, domiciliadas o no en el país, pero que realicen actividades gravadas dentro del territorio nacional, sujetas a los impuestos establecidos en la Ley 843.

Asimismo, la AT señala que actuó respetando el derecho a la defensa y la garantía del debido proceso del contribuyente ya que conforme a los antecedentes administrativos, se muestra como se procedió a la notificación de la mencionada Resolución Sancionatoria para que asuma defensa conforme a la normativa jurídica vigente, demostrando con ello que la empresa recurrente no estuvo en estado de indefensión, es decir, que no existe el más mínimo indicio de vulneración al derecho a la defensa ni al debido proceso, respetando el principio de seguridad jurídica.

En este entendido, la AT señala que no existe extinción para ejercer la acción por contravenciones tributarias, más que por las causales establecidas en el artículo 159 de la Ley 2492, además que el incumplimiento del plazo para dictar la resolución, es un plazo referencial y su incumplimiento no es

causal de nulidad. Es así que conforme a los fundamentos expuestos, solicita confirmar la Resolución Sancionatoria N° 0002 de 4 de febrero 2011.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

En instancia de Alzada, se advierte que el procedimiento sancionatorio empleado por la Administración Tributaria, reflejado en el Acta de Infracción N° 368 y la Resolución Sancionatoria N° 0002 de 4 de febrero 2011 no definen de forma clara que actividad gravada que se realiza en el domicilio de la Av. Bustamante, calle 15, de la zona de Calacoto, en el Edificio de la Torre Ketal, piso 5, oficina 501, de Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo, lo que supone una falta de sustento y elementos esenciales que motiven jurídicamente el acto administrativo impugnado, aspectos que afectan al requisito esencial de debida fundamentación establecido en el artículo 99 de la Ley 2492 y 17 de la RND 10-0037-07; ocasionando con ello la nulidad de pleno derecho del Acta de Infracción y de la Resolución Sancionatoria impugnada; bajo el contexto señalado, corresponde anular obrados hasta el Acta de Infracción N° 368 de 10 de septiembre de 2010, debiendo la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales establecer de forma precisa y definitiva la existencia del o las conductas gravadas que ameriten que Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo se registre en el Padrón de Contribuyentes y obtenga su NIT.

En instancia Jerárquica, se razona en sentido que, siendo que un acto es anulable cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados y al haberse evidenciado que Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo SA., presentó memorial al que adjuntó documentación de descargo que no fue considerada, al momento de emitir la Resolución Sancionatoria por la Administración Tributaria, que no realizó la valoración de la prueba presentada, y siendo que ésta omisión no constituye un simple formalismo, sino una vulneración a la garantía del debido proceso consagrado en la Constitución Política del Estado, y a tener una Resolución debidamente fundamentada, conforme establece el inciso e), Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA); en virtud de lo dispuesto en el Artículo 36, Parágrafo 11 de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente en materia tributaria, por mandato del Artículo 74, Numeral 1 de la Ley No. 2492 (CTB), correspondió a instancia Jerárquica, anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0674/2014, de 15 de septiembre de 2014, con reposi-

ción de obrados hasta el vicio más antiguo, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00002-10, de 4 de febrero de 2011, con el propósito de que la citada Administración Tributaria, emita un acto con la debida fundamentación de hecho y de derecho, especificando la actividad económica que realiza la empresa Moody's Latin América Agente de Calificación de Riesgo SA., y valorando la documentación de descargo presentada por el Sujeto Pasivo, en cumplimiento del Numeral 7, Artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB) e Inciso h), del Caso 3), del Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° RND 10-0037-07,

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En el caso de la calificadora de riesgo Moody's Latin America Agente de Calificación de Riesgo SA, esta tiene su sede principal para prestar servicios en Latinoamérica en la ciudad de Buenos Aires, Argentina, por lo que para ofrecer servicios de aquellos sectores que así lo requieren, cumpliendo con el marco regulatorio establecido por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero instaló y contrató un representante de Bolivia, para que pueda servir de nexo para los trabajos a realizarse con relación a la calificación de riesgo. En ese entendido, la Administración Tributaria entendió que los servicios de calificación de riesgo se prestaban en Bolivia y que existía por tanto evasión fiscal por dos conductas: primero por no establecer domicilio fiscal permanente en Bolivia que implica estar alcanzado con los tributos respectivos, y porque el servicio prestado no se estaba emitiendo la respectiva factura o documento fiscal.

Sin embargo, el caso es anulado, en razón a que la AT no valoró correctamente los descargos presentados por la empresa y aplica de manera correcta el principio de realidad económica, en sentido de que el servicio prestado se origina en el exterior y que sólo el flujo del salida de dinero por la contraprestación de servicios estaría alcanzado por los tributos correspondientes.

APLICACIÓN DE LA DECISIÓN 40 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

Daney David Valdivia Coria

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el año 2003 la empresa Trans. American Airlines Trans. AM SA. TACA-PERU, interpone un incumplimiento a la Decisión 40 ante la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), por lo que el 21 de noviembre de 2003, el Viceministerio de Política Tributaria (VPT) dependiente del Ministerio de Hacienda envía copias de las notas VREI-DGIN-DIS-426/2003 y VREI-DGIN-DIS-430/2003 del Viceministerio de Relaciones Económicas Internacionales (VREI) del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, dirigido al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), denominada en adelante Administración Tributaria (AT), en las que comunica que la CAN ha decidido iniciar investigaciones ante un posible incumplimiento por parte de Bolivia, por no utilizar lo dispuesto por la Decisión 40 de la CAS. Denuncia que se encontró en el marco de los principios de aplicación inmediata y efecto directo contenidos en los Artículos 2 y 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en el sentido de que sus Decisiones pasan a formar parte de la Economía Jurídica de los países miembros y son de aplicación preferente respecto de la normativa nacional o normativa interna de los países.

Ante la denuncia por parte de TACA y las comunicaciones por parte de VREI, en fecha 3 de diciembre de 2003, la AT emite el Informe CITE:GNTJC/DTJ/Inf. N° 091/2003, que concluye que al existir pronunciamientos del VREI a través de notas VREI-DGIN-DIS-426/2003 y VREI-DGIN-DIS-430/2003, La AT indica que la Decisión 40 está vigente de acuerdo al tratado que firmó Bolivia al momento de creación de Tribunal de Justicia, y que esta se aplica de acuerdo a los Principios de aplicación inmediata y efecto directo. Sin embargo agrega, que se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el Artículo 5 de la Ley

Nº 2492, Código Tributario Boliviano (CTB), al establecer que en la prelación normativa entre la Fuentes del Derecho Tributario, los Convenios y Tratados Internacionales tienen prelación respecto al CTB y las Leyes; por tanto, considerando la solicitud de la Empresa Trans American Airlines SA. TACA-PERU, la AT debe emitir Resolución Administrativa eximiendo a la Empresa con relación a la aplicación de los Artículos 51 de la Ley Nº 843 (TO) y 42 del Decreto Supremo Nº 24051, reconociendo la vigencia de la Decisión 40 de la CAN.

Conocido este pronunciamiento, en fecha 28 de enero de 2004, la Empresa Trans. American Airlines Trans. AM SA. TACA-PERU, solicita a la AT dicte Resolución que establezca el tratamiento determinado por la Decisión 40, y reitera su pedido, que se ordene la devolución de retenciones indebidamente efectuadas en gestiones anteriores. En respuesta a esta solicitud, el 4 de marzo de 2004, la AT notifica personalmente al representante de TACA-PERU, Jorge Valle Vargas, con la Resolución Administrativa Nº 15-5-001-04, que declara a la Empresa Trans. American Airlines Trans. AM SA. TACA-PERU, exenta de los impuestos IUE, IUE Beneficiarios del Exterior (IUE-BE) e IUE Actividades Parcialmente Desarrolladas (APD), de conformidad a lo establecido en el Artículo 8, Anexo 1, Capítulo II de la Decisión 40 de la CAN, en el marco de lo establecido sobre las fuentes de Derecho Tributario del CTB.

Conocido la RA Nº15-5-001-04, TACA-PERU en fecha 12 de mayo de 2004, a través de memorial dirigido a la AT, solicita Acción de Repetición, por haber realizado pagos formalizados que consideraban indebidos desde la gestión 2001 hasta parte del año 2003, en aplicación a lo establecido en el Artículo 8, Anexo 1, Capítulo 11 de la Decisión 40, y en virtud a la prelación de las normas establecidas en el Artículo 5, Parágrafo II de la Ley Nº 2492 (CTB).

Posteriormente, en fecha 22 de julio de 2004, TACA-PERU, por medio de su representante legal presenta un memorial a Gerencia GRACO La Paz de la AT, donde manifiesta que una vez conocido la Resolución Administrativa Nº 15-5-001-04 que dictamina su exención del IUE, conforme establece la Decisión 40 de la (CA), esa repartición instruyó el registro de la exención realizada, siendo que ésta sólo corresponde a Asociaciones, Fundaciones o Instituciones no lucrativas; sin embargo, una vez concluido ese trámite y emitido el pronunciamiento por parte de la AT, TACA-PERU solicita proseguir la continuación de la Acción de Repetición, reiterando a la AT que el beneficio no depende de

la fecha de la Resolución Administrativa, si no que el beneficio es acreditable a la empresa desde la vigencia de la Decisión 40, es decir, desde el momento que el Estado Boliviano la reconoció.

En respuesta a la solicitud de la empresa, en fecha 14 de enero de 2005, por medio de la nota CITE: GNTJC/DTJ/Of. N° 477/2004 de la Gerencia Nacional Técnico Jurídico y de Cobranza Coactiva de la AT respondió a la solicitud enviada por la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO La Paz de la AT, indicando que el beneficio solicitado por la empresa TACA-PERU, tiene validez a partir del reconocimiento formal por el SIN.

Posteriormente, el 15 de marzo de 2005, la AT notifica a la empresa con la Resolución Administrativa N° 15-7-003-05, de 7 de marzo de 2005, donde se dispone que no corresponde la valoración de los Principios de “aplicación inmediata” y “efecto directo” argüidos por empresa con relación a la exención del IUE. Además que el contribuyente se habría empadronado y dado de alta en este impuesto sin que medie presión alguna, asimismo, indican que la empresa no habría cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 8 de la RND N° 10- 0003-04, de 16 de enero de 2004. Es decir, que la empresa no presentó la documentación y cuantificación de lo indebidamente pagado, por lo que corresponde el rechazo de la solicitud de pagos indebidos o en exceso en el IUE-BE (F-54-1 Beneficiarios al Exterior) e IUE (F-55-1 Actividades Parcialmente desarrolladas en el País).

En conocimiento de la respuesta por parte de la AT, la empresa en el marco del derecho a la defensa interpone recurso de alzada (impugnación en vía administrativa) que da nacimiento al pronunciamiento del Recurso de Alzada STR//LPZ//RA/ 0115/2005 de fecha 29 de julio de 2005, que dispone la anulación de obrados hasta que la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO La Paz de la AT, proveyendo el memorial de 12 de mayo de 2004, de interposición de Acción de Repetición, para que la AT requiera a TACA-PERU la presentación de la documentación señalada en el Artículo 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0003-04, que reglamenta al Artículo 122 de la Ley N° 2492 (CTB), bajo conminatoria de declarar mediante Resolución por desistida la solicitud de repetición, conforme el Artículo 43 de la Ley N° 2341 (LPA).

El Recurso de Alzada STR//LPZ//RA/ 0115/2005 es impugnado en Recurso Jerárquico por la empresa TACA-PERU, donde la Superintenden-

cia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria, emite el Recurso Jerárquico STG-RJ/0162/2005 que resuelve confirmar el Recurso de Alzada STR//LPZ//RA/ 0115/2005. Una vez firme la RJ emitida por la Superintendencia Tributaria General, en fecha 15 de marzo de 2006, la AT emite la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 en cumplimiento a la RJ STG-RJ/0162/2005, resolviendo rechazar la solicitud de pagos indebidos o en exceso por el IUE (Actividades Parcialmente Realizadas), en razón a que los pagos que efectuó la empresa fue en su calidad de Sujeto Pasivo del impuesto, en estricta observancia por lo dispuesto en los Artículos 37 del Decreto Supremo N° 24051; 121 y siguientes de la Ley N° 2492 (CTB); 16 del Decreto Supremo N° 2731 O (RCTB) y; 8 y 10 de la RND N° 10-0003-04, de 16 de enero de 2004.

Una vez conocido la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, misma que no colma las expectativas de la empresa TACA-PERU, éste acto es impugnado por la empresa a través de la vía administrativa y nuevamente en fecha 8 de septiembre de 2006, la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, emite la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006, que resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, de 15 de marzo de 2006, disponiendo procedente la repetición a favor de la empresa y que tenía que ser ejecutada por la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO La Paz de la AT, por un monto de Bs2.563.838.-, más mantenimiento de valor e intereses que debieron ser liquidados a partir de los treinta (30) días siguientes al 12 de mayo de 2004, a favor de TACA-PERU, por pago indebido del IUE, efectuado desde el 16 de enero de 2001 al 16 de julio de 2002, en aplicación de los Artículos 299, 301 y 60 de la Ley N° 1340 (antiguo Código Tributario Boliviano - CTb), y mantuvo el rechazo de la repetición del IUE correspondiente a noviembre de 2000 pagado el 18 de diciembre del mismo año, en cumplimiento del Artículo 302 de la citada Ley N° 1340 (CTb).

El Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006 fue impugnado por la AT en recurso jerárquico, que da surgimiento a el Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007 donde se resuelve revocar totalmente la Resolución de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006, por tanto, la RJ declaró firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, que rechazó la solicitud de Repetición interpuesta por TACA-PERU.

Una vez notificado el Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007 a ambos sujetos, la empresa TACA interpone contencioso administrativo contra la RJ

del año 2007, que es resuelta años después en sentencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) en fecha 19 de diciembre de 2013, Sentencia N° 619/2013, que resuelve declarar la nulidad de la citada Resolución Jerárquica, STG-RJ/0009/2007, disponiendo se emita una decisión congruente, expresa, positiva y precisa sobre las cuestiones planteadas. Es decir se emita una nueva RJ.

Notificada la sentencia del TSJ, en fecha El 23 de junio de 2014, la AT, solicita se promueva una Acción de Inconstitucionalidad concreta contra el Decreto Supremo N° 10343, de 7 de julio de 1972, que ratificó la Decisión 40, expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Este recurso fue puesto en conocimiento del Tribunal Constitucional Plurinacional, que tuvo como resultado la SCP N° 0083/2015, de 22 de septiembre de 2015, donde se declara la constitucionalidad del citado Decreto Supremo, en razón a que no se puede poner en duda la fe del Estado.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia del caso de centra en la aplicación preferente de la Decisión del Acuerdo de Cartagena, ahora Comunidad Andina de Naciones, donde se busca evitar la doble imposición sobre la renta de empresas de países miembros firmantes del acuerdo.

En ese sentido, cuando la empresa Trans. American Airlines Trans. AM SA. TACA-PERU inicia operaciones en Bolivia en noviembre de 2000, esta se inscribe bajo la normativa boliviana, inscribiéndose en los registros de la Administración Tributaria como sujeto alcanzado por Impuesto a las Utilidades (IUE), IUE beneficiarios del exterior (IUE-BE) e IUE actividades parcialmente realizadas en el país.

Sin embargo, en el año 2003 TACA-PERU, interpone queja por incumplimiento de Bolivia ante la CAN de la Decisión 40 y en enero de 2004 solicita pronunciamiento a la AT con relación a la aplicación de la Decisión 40 y exención de los tributos a los que se había inscrito como sujeto pasivo al iniciar operaciones en Bolivia.

Controversia que pasa por la emisión de una primera Resolución Administrativa por parte de la AT que resuelve rechazar la solicitud de acción de repetición, que da paso a la impugnación de la misma y emisión del Recurso de Alzada STR//LPZ//RA/ 0115/2005 que es confirmada por la Resolución

Jerárquica STG-RJ/0162/2005 que anula obrados hasta que la AT solicite la documentación pertinente a TACA-PERU y evalúe la misma en el marco de la normativa aplicable al caso.

Es así que la AT emite la segunda resolución administrativa en cumplimiento a la Resolución Jerárquica STG-RJ/0162/2005, Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, de 15 de marzo de 2006, es impugnada por la empresa al rechazar la solicitud de acción de repetición que paso a la emisión de la STR/LPZ/RA 0280/2006 que resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, de 15 de marzo de 2006, disponiendo procedente la repetición a favor de la empresa y que tenía que ser ejecutada por la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO La Paz de la AT, por un monto de Bs2.563.838. Resolución en vía administrativa de primera instancia que es impugnada por la AT en instancia jerárquica y que revoca el recurso de alzada y mantiene firme los resuelto por la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 emitida por la AT a través de la emisión de Resolución Jerárquica STG-RJ/0009/2007.

Esta última es llevada a proceso contencioso administrativo frente al Tribunal Supremo de Justicia de Bolivia en el mismo año y en el año 2013 este alto tribunal emite la Sentencia N° 619/2013 que resuelve declarar la nulidad de la Resolución Jerárquica, STG-RJ/0009/2007, disponiendo se emita una decisión congruente y fundamentada conforme lo solicitado por las partes.

Una vez que es radicado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y puesto en conocimiento a las partes, la AT interpone recurso de inconstitucionalidad concreta contra el Decreto Supremo N° 10343, de 7 de julio de 1972, que ratificó la Decisión 40, que por medio de la SCP N° 0083/2015 es ratificada su vigencia. Entonces conocido la misma se da paso a la emisión de Resolución Jerárquica RJ-AGIT 0074/2016 que da cumplimiento a lo dispuesto por el TSJ y en marco de lo dispuesto por el TCP.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

TACA-PERU, a través de su representante expuso los siguientes argumentos:

Señaló que el fallo de la instancia de Alzada, STR/LPZ/RA 0280/2006, se ajusta a derecho, además de consignar correctamente el espíritu de la De-

cisión 40, cuya finalidad es evitar la doble imposición entre los países del grupo andino; asimismo manifiesta que existe aplicación preferente de dicha Decisión con respecto a la normativa nacional, tener efecto directo e aplicación inmediata.

En este sentido, indica que tratándose de la devolución del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que TACA-PERU realizó el pago desde diciembre de 2000 hasta julio de 2002, la norma aplicable con relación al “derecho” a la repetición de pago indebido, de acuerdo a los artículos 33 y 81 de la Constitución Política del Estado, es la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992 que instituye el derecho, por lo que la Ley 843 modificada por la Ley 1606 que crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) bajo el principio jurisdiccional de fuente y el “Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros” de la Comunidad Andina, aprobado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena. Además, con relación al “procedimiento”, al haber sido iniciado mediante memorial de 12 de mayo de 2004, la ley aplicable es 2492 de 2 de agosto de 2003.

Es así que, en la parte material o sustantiva del tributo, la Decisión 40 de la Comunidad Andina, en su artículo 8 establece que los beneficios que obtuvieren las empresas de: transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, estarán sujetos al impuesto a la renta (utilidades) en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas. Principio jurisdiccional de imposición que es de aplicación entre los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que también se mantiene con en la Decisión 578 de 4 de mayo de 2004.

El contribuyente señala que la Resolución de Alzada, STR/LPZ/RA 0280/2006, indica que el citado Convenio “excluye” del objeto del impuesto que grava a la renta a los ingresos generados en el territorio nacional de los Países Miembros en el que no tengan su domicilio, con el objeto de evitar doble tributación. Así, también menciona que esta exclusión no debe ser confundida con la exención. Por exclusión, se entiende que el supuesto fáctico se encuentra fuera del objeto gravado y, por tanto, no se perfecciona el hecho generador del impuesto ni nace la obligación tributaria. En cambio, la exención tiene el supuesto fáctico donde se encuentra dentro del objeto gravado y, por tanto, se perfecciona el hecho generador y nace la obligación tributaria; sin embargo, la citada obligación tributaria, por disposición expresa de la ley, se halla eximida de su cumplimiento.

Por lo mencionado, la empresa indica que el IUE pagado sin ser sujeto pasivo del impuesto durante las gestiones 2001 y 2002, se constituye en pago indebido o erróneo, independientemente a la exención concedida por la administración tributaria fundada en la Decisión 40 de la CAN, antes Acuerdo de Cartagena, que no declara ninguna exención sino la exclusión (o no sujeción) de los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte del impuesto a la renta de los Países Miembros en que tales empresas de transporte no estuvieran domiciliadas.

Por tanto, el pago indebido del IUE efectuado desde diciembre de 2000 hasta julio de 2002 por TACA-Perú, según las declaraciones juradas cursantes en el expediente administrativo de conformidad al artículo 299 de la Ley 1340, aplicable en cuanto al derecho, ocasiona la acción de repetición a favor de la empresa recurrente, quedando la AT obligada a su devolución.

Asimismo, TACA-Perú indica que mediante el memorial de 12 de mayo de 2004, solicitó la repetición de los pagos efectuados en las gestiones 2001, 2002 y parte de la gestión 2003. Por lo que a través de la declaración jurada "Solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso", con números de Orden 100001692 y 100001693, presentadas el 16 de febrero de 2006 ante la AT, realizó su solicitud de devolución del IUE de los periodos noviembre de 2000 a junio de 2002, pagados efectivamente desde diciembre de 2000 hasta julio de 2002. Y que la devolución del IUE del periodo noviembre de 2000, pagado el 18 de diciembre del mismo año no está comprendida en la interposición de la acción de repetición mediante memorial de 12 de mayo de 2004 al estar caducada a la fecha de su solicitud, que data del 16 de febrero de 2006. Este razonamiento en aplicación del artículo 302 de la Ley 1340, por lo que sólo correspondía repetir los pagos indebidos efectuados desde enero de 2001 hasta julio de 2002, por el IUE de los periodos diciembre de 2000 a junio de 2002 por un importe de Bs2.563.838 más mantenimiento de valor e intereses a ser liquidados a partir de los 30 días siguientes al 12 de mayo de 2004, en cumplimiento del artículo 60 de la Ley 1340.

Por tanto, la citada doctrina referida al hecho generador del tributo, señalando que la Resolución de Alzada muestra una fundamentación doctrinal aplicable al caso, en el sentido que señala que existe exclusión del objeto de la obligación tributaria. Fundamento basado en la doctrina respectiva que surge como esencia de lo establecido en la Decisión 40, que precisamente excluye del objeto de la obligación tributaria a las rentas

generadas en el otro Estado (Bolivia), por lo que solicita se confirme la Resolución de Alzada

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración Tributaria con relación a la acción de repetición, en relación a lo dispuesto en el Recurso de Alzada, STR/LPZ/RA 0280/2006, le causa perjuicio por interpretar erróneamente la Decisión 40, al determinar que se excluye del objeto del impuesto que grava la renta a los ingresos generados en el territorio nacional del País Miembro en el que no tenga domicilio la Empresa que solicita su aplicación; sin considerar que, antes que el contribuyente se diera cuenta de que es parte del Convenio para evitar la doble tributación internacional, el hecho generador ya se había configurado con la inscripción en el IUE, cuando la empresa se inscribió bajo tales obligaciones tributarias. Por lo que, este caso no puede referirse a la exclusión de objeto, correspondiendo que en observancia a lo establecido en el Artículo 8, Anexo 1, Capítulo II de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, otorgar la exención del impuesto, aspecto que dio lugar a la emisión de la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04, la cual resuelve otorgar la exención a TACA-PERU del IUE, IUE-BE e IUE actividades parcialmente realizadas en el país.

En este sentido, la AT indica que el contribuyente si se encuentra exento del pago del IUE desde la emisión de la Resolución de Exención, por lo que no corresponde la devolución de impuestos a partir del inicio de sus actividades en Bolivia, es decir desde el 24 de octubre de 2000, y si bien en la gestión 2002, solicitó aplicar la Decisión 40 de la (CA), debió acreditar a través de la documentación correspondiente que su domicilio estaba constituido en el Perú, hecho que ocurrió recién el 2004, conforme Requerimiento DTJCC/ATJ-GRACO N° 036-04, de 6 de febrero de 2004. Demostrándose de esta manera que la fecha a partir de la cual el contribuyente se encuentra exento del IUE, es desde la gestión 2004. Es decir desde el momento en el que acredita el domicilio correspondiente, con la documentación correspondiente, conforme corresponde a derecho. En ese sentido, la AT considera que no procede la Acción de Repetición solicitada por períodos anteriores en los cuales no existía certeza de su domicilio, en razón a que la AT no contaba con los elementos suficientes para establecer que la empresa estaba amparada en la Decisión 40. Además, la AT agrega que la exención se computa a partir de

la formalización ante la Administración Tributaria, según los Numerales 1 y 2 de la Resolución Administrativa N° 05-0017-00 y Artículo 20, Parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB).

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, en su Recurso Jerárquico AGIT RJ 0074/2016, señala que la naturaleza de la Acción de Repetición es la equidad, pues “exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro”.

Asimismo, bajo el principio de *tempus regis actum*, la AGIT indica que en la legislación nacional, bajo el antiguo código tributario, Ley N° 1340 (CTb), Artículo 299, define que la Acción de Repetición puede ser invocada por los contribuyentes (responsables - representantes de sujetos pasivos) para reclamar la restitución de pagos indebidos al Fisco por concepto de tributos, intereses o multas pecuniarias, en concordancia el Artículo 121 de la Ley N° 2492 (CTB), donde se define que la Acción de Repetición es aquel instituto que los Sujetos Pasivos y/o directos interesados pueden utilizar para reclamar a la AT la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario. Al mismo tiempo, el Artículo 122 de la Ley 2492 establece el procedimiento de la Acción de Repetición, señalando que esta solicitud tiene que estar acompañada de la documentación que la respalde dicha solicitud, y cuando proceda la repetición, la AT se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, dictando la respectiva resolución administrativa que acepte o rechace la solicitud, y que cuando se niegue la acción, el contribuyente tiene expedita la vía de impugnación. Además, el Artículo 124 la misma norma, establece que la solicitud de Acción de Repetición prescribirá a los 3 años a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso.

En ese marco, la AGIT indica que el Artículo 8 de la Decisión 40, busca evitar la doble tributación entre los Países Miembros, estableciendo que los beneficios que obtuvieren las Empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, solo estarán sujetos a obligación tributaria en el País miembro en que dichas Empresas estuvieren domiciliadas. El Artículo 20, Anexo 11, Inciso b), de la citada decisión, determina que será aplicable: “... para las rentas de Empresas, durante el ejercicio económico que hubiere empezado después de la ratificación del presente Convenio”.

Por lo que, la AGIT establece que la empresa en cuestión, que pertenece al rubro de transporte aéreo, se adecua a lo establecido en el Artículo 8 de la Decisión 40, que aprueba el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros, indicando que los beneficios que obtengan dichas Empresas, solo estarán sujetos a obligación tributaria en el País miembro en que estuvieren domiciliadas. Por tanto, dicha Empresa no está sujeta a las obligaciones tributarias del IUE e IUE-BE en Bolivia, al no encontrarse domiciliada en Bolivia, pues por imperio de la Ley y prelación normativa, debe cumplir con las obligaciones tributarias vigentes en el país donde tiene su domicilio. Asimismo, tampoco puede entenderse que dicha exención tributaria tenga efectos a partir de la emisión de la Resolución Administrativa de Exención otorgada por la Administración Tributaria, sino es aplicable a partir del Convenio de doble imposición que establece tal beneficio y cuya constitucionalidad está reconocida en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0083/2015, de 22 de septiembre de 2015, emitida por el Tribunal Constitucional Plurinacional.

La AGIT establece que si bien TACA-PERU se inscribió en la gestión 2000 como sujeto alcanzado al mencionado impuesto, efectuando pagos por concepto del IUE, estos fueron pagos indebidos porque se adecúan a estipulado en el Artículo 121 de la Ley N° 2492 (CTB), por ser pagos obligaciones que están fuera el alcance de la normativa tributaria boliviana.

Es así que, la autoridad administrativa, establece que TACA-PERU no se encontraba obligada a efectuar los pagos correspondientes al IUE e IUE-BE, por ser pagos indebidos, en el marco de las fuentes de derecho tributario establecidas en las Leyes 1340 y 2492, en sentido que por mandato del Convenio Internacional no estaba obligada a los mismos al no encontrarse domiciliada en el país, además que la citada Decisión no puede ser desconocida por la AT para las gestiones anteriores a la solicitud de la exención y otorgada a través de una resolución administrativa por parte de la AT, pues reitera que dicha Empresa se encuentra exonerada sin necesidad de formalización alguna.

Por lo expuesto, la RJ-AGIT 0074/2016 de 25 de enero de 2016, confirma la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006, de 8 de septiembre de 2006 y ordena a la Administración Tributaria previa verificación de la documentación pertinente, otorgar la repetición de los pagos indebidos por el IUE efectuados desde enero de 2001 hasta junio de 2002, conforme establecen los Artículos 121 y 122 de la Ley N° 2492 (CTB); excluyendo de la re-

petición los pagos efectuados por el período de noviembre de 2000, al no estar comprendido en la interposición de la Acción de Repetición, así como los pagos efectuados en la gestión 2003, debido a que no existe prueba alguna de que se haya efectuado pagos para tal período. Además que revoca parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, de 15 de marzo de 2006.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El caso versa en la aplicación de oficio o a solicitud de parte con relación a lo estipulado en la Decisión 40 de la CAN. En este sentido, la empresa TACA al llegar a Bolivia no fue asesorada bien y realiza su inscripción en los correspondientes registros frente a la Administración Tributaria. Sin embargo, luego solicita acción de repetición en el entendido que por medio de la aplicación de la mencionada Decisión, TACA tiene que tributar en su país de origen (Perú). Sin embargo, la AT desconoce la petición realizada por la empresa en el entendido que no la solicitó desde el inicio y que la solicitud de la acción de repetición tiene un tiempo de perención, además de que transcurrido el tiempo, como hubo cambio en la Constitución Política del Estado en Bolivia, la Decisión 40, tendría que ser ratificado. Sin embargo, hecho el pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional Plurinacional, este indica que los Convenios y Tratados firmados por parte del (ahora) Estado Boliviano, no pueden ser desconocidos por las autoridades administrativas, puesto que se estaría poniendo en duda la fé del Estado. En ese marco, la Autoridad de Impugnación Tributaria resuelve otorgar la acción de repetición, ordenando a la AT valorar los descargos presentados por la empresa.

CONDICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA PERSONA JURÍDICA NO DOMICILIADA QUE REALIZA OPERACIONES EN EL PAÍS

RTF N° 10351-1-2017

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ Mediante Carta N° 140023443397-01 SUNAT y Requerimientos N° 0222140010518, 0222140011804 y 0222140014429, la Administración efectuó al contribuyente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio de 1999, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0240050 y la Resolución de Multa N° 024-002-0209586, valores que han sido materia de impugnación porque el contribuyente consideró que no le corresponde la calificación de establecimiento permanente en el país de una persona jurídica no domiciliada.

En conclusión, habida cuenta de la Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0260140116672/SUNAT de 28.NOV.2014, emitida por la Intendencia Lima de la SUNAT, que declaró infundada la Reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0240050, emitida por Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio de 1999 y la Resolución de Multa N° 024-002-0209586, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo N° 177 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si al contribuyente le corresponde la calidad de establecimiento permanente por haber ejercido

un poder otorgado por una empresa no domiciliada para la venta habitual de inmuebles.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ Sostiene que se le atribuye la calidad de establecimiento permanente por haber ejercido de manera habitual el poder que le otorgó la empresa no domiciliada (...) para vender dos inmuebles específicos, lo que no considera correcto, en primer lugar, porque la habitualidad no puede generarse por la venta de dichos inmuebles, sino como consecuencia de ventas anteriores, y en segundo lugar, porque el poder otorgado no contempló el cumplimiento de obligaciones tributarias sino solo contractuales que de ninguna manera pueden derivar en su responsabilidad como deudor tributario y, menos aún, como contribuyente del Impuesto.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La Administración señala que por Escritura Pública de 17.FEB.1998 la empresa no domiciliada (...) otorgó poder al contribuyente para que en su nombre y representación celebre cualquier tipo de contrato respecto de los inmuebles que dicha empresa tenía en el país, por lo que al haber efectuado la venta de dichos inmuebles en ejercicio habitual del poder conferido, de conformidad con el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente se constituyó en un establecimiento permanente generándose su obligación de tributar el Impuesto a la Renta por la venta de los referidos inmuebles.
- ❖ Según se indica en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0240050 la Administración efectuó reparo al contribuyente por Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 1999, respecto de las rentas del Establecimiento Permanente de la empresa no domiciliada inmobiliaria (...) generadas por la venta de inmuebles ubicados en el país de propiedad de la referida empresa, en virtud del ejercicio habitual del poder que ésta última otorgó al contribuyente para que en su representación efectuara la venta de los inmuebles; a tal efecto, fundamentó el reparo en el inciso h) del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3° de su Reglamento.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNA FISCAL

- ❖ Sobre el particular, el inciso e) del artículo 7° de la LIR aprobada por Decreto Legislativo N° 774 establece que se consideran domiciliadas en el país las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso, la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.
- ❖ Según el inciso a) del Artículo 3° del Reglamento de la citada Ley aprobada por Decreto Supremo N° 122-94-EF 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, por lo que en tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto anteriormente, constituyen establecimientos permanente 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, y 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.
- ❖ Por su parte, el Artículo 14 de la LIR establece que son contribuyentes del Impuesto, entre otros, las personas jurídicas, considerándose por tales, según el inciso h) del mismo artículo, las sucursales, agencias, o cualquier otro establecimiento permanente en el país, de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.
- ❖ De las normas citadas se tiene que uno de los contribuyentes del Impuesto a la Renta en calidad de personas jurídicas son los estableci-

mientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, pero solamente tributarán en cuanto a la renta de fuente peruana que obtengan éstas últimas.

- ❖ Como se aprecia, la legislación del Impuesto a la Renta considera en ciertos casos que cuando entidades del exterior desarrollan actividades empresariales en el país, a través de un lugar fijo de negocios o a través de personas destacadas para tal efecto, se configurará en el país, respecto de tales entidades un centro de imputación de derechos y obligaciones para propósitos tributarios, denominados establecimientos permanentes, con lo cual se busca que las rentas de fuente peruana que produzcan estas entidades del exterior por las actividades empresariales que desarrollan en el país sean gravadas con el Impuesto a la Renta.
- ❖ En ese sentido, una vez que se verifique alguno de los supuestos señalados por la norma reglamentaria surgirá respecto de la entidad del exterior un establecimiento permanente que tendrá que tributar como contribuyente del Impuesto a la Renta por aquellas actividades que hayan generado rentas de fuente peruana.
- ❖ De lo actuado en la fiscalización se aprecia que la administración verificó que, en el ejercicio acotado, el contribuyente, ejerciendo la representación que le fue conferida por la empresa no domiciliada (...), vendió inmuebles que ésta última tenía en propiedad en el país, por lo que determinó la configuración del establecimiento permanente de la empresa no domiciliada, habida cuenta que el contribuyente habría tenido y ejercido habitualmente el poder que la referida empresa le otorgó para que en su representación vendiera los inmuebles conforme con el supuesto señalado en el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3° del Reglamento de la LIR.
- ❖ Debe indicarse que la Norma citada describe un supuesto que establece en qué condiciones se considera que la entidad del exterior tiene un establecimiento permanente en el país por las actividades que en su nombre lleva a cabo la persona que lo representa en el país; en consecuencia, el establecimiento permanente de la empresa no domiciliada constituye el contribuyente domiciliado por sus rentas de fuente peruana.

- ❖ La Administración inició la fiscalización del contribuyente como persona natural por las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 1999. En el devenir de dicho procedimiento, constató hechos que habrían generado rentas de fuente peruana para un contribuyente distinto; específicamente, el establecimiento permanente de la empresa no domiciliada inmobiliaria (...), que se habría configurado por el ejercicio del poder que le fue conferido al contribuyente para vender los inmuebles (numeral 2 del inciso a) del Artículo 3° del Reglamento de la LIR).
- ❖ En ese sentido, las rentas de fuente peruana que se habrían originado por la venta de los inmuebles, no correspondía que sean consideradas en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría del contribuyente como persona natural, toda vez que se trata de un contribuyente distinto del establecimiento permanente de la empresa no domiciliada.
- ❖ Debe anotarse que si bien en el curso de la fiscalización iniciada al contribuyente, la Administración podía detectar, como en efecto sucedió, la existencia de rentas por las cuales correspondía que tributara un contribuyente distinto como lo es el establecimiento permanente, la administración podía, en ejercicio de su facultad de fiscalización, iniciarle un procedimiento de fiscalización, teniendo en cuenta los hechos constatados y emitir la Resolución de Determinación correspondiente.
- ❖ Asimismo, en el supuesto que la administración considerara que correspondía al contribuyente cumplir las obligaciones tributarias sustanciales del establecimiento permanente que se habría generado por los actos que efectuó en representación de la empresa no domiciliada, *tendría que haberla calificado como responsable tributario*, de ser el caso, es decir, como aquel que, sin tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación tributaria atribuida a este, (Artículo 9° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y su T.U.O. aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF), textos legales vigentes cuando ocurrieron los hechos que habrían generado las obligaciones tributarias omitidas.
- ❖ Por lo expuesto, procede levantar el reparo efectuado al contribuyente y, en consecuencia, revocar la apelada en este extremo, dejando sin efecto la Resolución de Determinación N° 024-003-0240050.

- ❖ La Resolución de Multa N° 024-002-0209586 fue girada como consecuencia de la fiscalización llevada a cabo por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 177 del Código Tributario.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ En lo que respecta al tratamiento y concepto de establecimientos permanentes (EP), teniendo en cuenta su modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424 (vigente desde el 01.ENE.2019), debemos señalar complementariamente lo siguiente:
- ❖ Para considerar como EP las operaciones habituales de una empresa no domiciliada en el Perú, se debe considerar lo siguiente (Informe N° 054-2013-SUNAT):
- ❖ Un EP en el país de una empresa no domiciliada, respecto a sus rentas de fuente peruana, tiene tratamiento de domiciliado y se encuentra obligado a inscribirse en el RUC, por ser contribuyente y/o responsable de tributos que administra la SUNAT. Ello, sin perjuicio de la calificación de “responsable tributario” que según el Tribunal Fiscal debió efectuar la SUNAT.
- ❖ Si la empresa no domiciliada únicamente obtiene rentas que están sujetas a retención (no habituales), no está obligada a inscribirse en el RUC.
- ❖ El EP de una empresa no domiciliada que realiza actividades económicas en el país debe emitir (por habitualidad) comprobantes de pago de acuerdo con la Ley Marco de Comprobantes de Pago y el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- ❖ Si la empresa no domiciliada únicamente obtiene rentas que están sujetas a retención, por lo que no está obligada a inscribirse en el RUC, no corresponde que emita comprobantes de pago de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago. Sin embargo, los documentos que emita deben consignar por lo menos su nombre, denominación o razón social, la fecha y monto de la operación para que se le considere gasto por la empresa domiciliada compradora o usuaria.

- ❖ Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo precedente, no es lo mismo que un grupo económico no domiciliado constituya una persona jurídica no domiciliada bajo los alcances de nuestra Ley General de Sociedades - Ley N° 26887 (LGS), caso en el cual se trataría de una sociedad cuyo capital social es mayoritariamente no domiciliado. De acuerdo con la señalada norma, se denomina sucursal a todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla en lugar distinto a su domicilio determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social, por lo que carece de personería jurídica independiente de su principal.
- ❖ De acuerdo con el Artículo 403 de la LGS, la constitución de una sucursal en el país por parte de una sociedad extranjera (denominada establecimiento permanente para efectos tributarios) se efectuará mediante Escritura Pública, en la que se debe indicar el capital asignado para el giro de sus actividades en el país. No se trata de capital social porque no representa ningún tipo de acciones, dado que su capital social se encuentra a nombre de la sociedad extranjera.

OMISIÓN DE VENTAS GRAVADAS DERIVADAS DE UNA TRANSFERENCIA DE BIENES POR DACIÓN EN PAGO DE PRÉSTAMO

RTF N° 00927-1-2007

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ Mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento 3611 N° 00124720, la Administración solicitó al contribuyente que explicara sobre el destino de las mercaderías retiradas de sus inventarios, así como la cancelación de sus cuentas por pagar de los asientos contables N°s. 60, 67 y 74 correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre del 2001 y que remitiera la relación de mercaderías salientes, así como su valorización.

En conclusión, habida cuenta de la apelación interpuesta contra la resolución de oficina zonal N° 175040000062 que declara infundada la reclamación interpuesta contra las resoluciones de determinación N°s. 172030000411 a 172030000420 y las Resoluciones de Multas N° 172020001516 a 172020001520 giradas por Impuesto a la Renta de 2001, Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre del 2001 y enero a junio del 2002 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del Artículo 175 y en los numerales 1 y 2 del Artículo 178 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha dispuesto lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si la entrega de mercadería a acreedores a efectos de cancelar deudas pendientes de pago,

constituye una operación gravada que incidió en la determinación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del 2001, así como si las Resoluciones de Multa que se derivan de omitir declarar dicha operación se encuentran arregladas a Ley.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ Sostiene que la Administración en el procedimiento de fiscalización cometió una serie de errores, ya que no tomó en cuenta el Escrito presentado el 05.DIC.2002.
- ❖ Asimismo, indica que la acción de retirar mercaderías para efectuar el pago de un préstamo, no se debe considerar como una venta que constituya actividad habitual.
- ❖ Señala que en cualquier estado del procedimiento puede declararse la nulidad de los actos, que la entidad acotadora tuvo un plazo de 6 meses para resolver la reclamación, sin embargo, esta fue resuelta en 31 meses, que son nulas las resoluciones que omiten pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por los contribuyentes en sus recursos, así como las Resoluciones referidas a la determinación sobre base presunta de ventas no registradas, cuando no existan pruebas que justifiquen la presunción de ocultamiento de ventas, y que fundamenta su alegato en las resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 282-5-96, 819-2-97, 3691-1-95.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La administración señala que se efectuaron reparos a la base imponible del IGV de los períodos acotados por concepto de: (i) Ventas omitidas correspondientes a transferencias de mercaderías como pago de préstamos, y (ii) diferencias entre el débito fiscal declarado y el registrado contablemente, así como las observaciones a la renta neta del Impuesto a la Renta del 2001, a consecuencia que se verificaron: (i) Diferencias de la utilidad según lo registrado en los libros contables y aquella consignada en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta, y (ii) Diferencias entre el valor asignado a la transferencia de mercaderías como pago de préstamos por S/. 327,672 y el costo asignado a dichos bienes que asciende a la suma de S/. 313,779.

- ❖ Asimismo, señala que se determinaron infracciones por no llevar el Registro de Ventas con arreglo a ley; así como por declarar cifras y datos falsos en los períodos en los cuales se observaron inconsistencias en el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.
- ❖ Refiere también que el contribuyente realiza actividad empresarial, quedando comprobada su habitualidad y que de acuerdo a nuestro ordenamiento tributario la dación en pago de mercadería se considera venta gravada, por lo que concluye que los reparos por concepto de ventas omitidas, que inciden tanto en el IGV como en el Impuesto a la Renta, se encuentran arregladas a Ley.
- ❖ Igualmente, indica respecto a los demás reparos y Resoluciones de Multa impugnadas, que estos han sido determinados de acuerdo a Ley.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ En el caso planteado, la materia de controversia radica en determinar si la entrega de mercadería a acreedores a efecto de cancelar deudas pendientes de pago, constituye una operación gravada que incidió en la determinación del IGV e Impuesto a la Renta del 2001, así como si las resoluciones de multa que se derivan de omitir declarar dicha operación se encuentran arregladas a ley.
- ❖ El Artículo 9° del TUO de la Ley del IGV aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, prevé que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otras, las personas naturales y las personas jurídicas que realicen actividad empresarial y que efectúen, entre otras operaciones, ventas en el país de bienes afectos en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.
- ❖ Indica el citado artículo que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones.
- ❖ Respecto a la incidencia en el Impuesto a la Renta, cabe señalar que el inciso f) del Artículo 14 del TUO de la LIR aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que son contribuyentes del impuesto,

entre otras, las personas jurídicas, y que para efectos de dicha Ley se considerarán personas jurídicas a las empresas unipersonales.

- ❖ El inciso c) del Artículo 3° del mencionado dispositivo indica que constituye renta gravada los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.
- ❖ El último párrafo del citado Artículo 3° precisa que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.
- ❖ Asimismo, el inciso a) del Artículo 5° de la citada Ley, señala que se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.
- ❖ El Artículo 28 de la Norma en mención refiere que son rentas de tercera categoría las derivadas de comercio, industria o minería, entre otras, así como las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley.
- ❖ De acuerdo a las normas glosadas, la transmisión de propiedad de bienes, para cancelar obligaciones pendientes de pago, esto es la entrega de bienes en dación en pago, es un acto de transferencia de propiedad a título oneroso, ya que con la referida entrega precisamente se obtiene la cancelación de deudas por lo que debe ser considerada una operación de venta en los términos de la LIR, no requiriéndose determinar la habitualidad en la realización de dichas operaciones, dado que quien las ha realizado es un sujeto que se dedica a la actividad empresarial.
- ❖ En virtud de lo expuesto procede confirmar el reparo de ventas omitidas que incidió en la determinación del IGV de octubre a diciembre del 2001 y en el Impuesto a la Renta del 2001, así como las Resoluciones de Multa que se sustentan en dichas acotaciones.
- ❖ Los Artículos 1265 y 1266 del Código Civil regulan la dación en pago, indicando al respecto que éste queda efectuado cuando el acreedor recibe como cancelación total o parcial una prestación diferente a la que debía cumplirse y si se determina la cantidad por la cual el acreedor recibe el bien en pago, sus relaciones con el deudor se regulan por las reglas de la compra-venta.

- ❖ De acuerdo a los dispositivos glosados, las personas naturales o jurídicas que realicen actividad empresarial son sujetos del IGV, no resultando necesario en estos casos verificar si son o no habituales en la realización de operaciones gravadas con el impuesto, siendo las normas sobre habitualidad únicamente aplicables respecto a sujetos que no realicen actividad empresarial, tal como sería el caso de organismos no gubernamentales.
- ❖ Asimismo, la Ley del IGV considera que existe venta afecta en aquellos casos que se transmitan bienes afectos a título de propiedad a favor de un acreedor, a efecto que, con esta prestación distinta a la originalmente pactada, se dé por cancelado total o parcialmente una obligación pendiente de pago.
- ❖ Del comprobante de información registrada de la recurrente, se advierte que esta se dedica a la venta minorista de diversos productos, constituyendo una persona natural con negocio.
- ❖ Mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento 3611 N° 00124720, la administración solicitó a la recurrente que explicara sobre el destino de las mercaderías retiradas de sus inventarios, así como la cancelación de sus cuentas por pagar de los asientos contables N°s. 60, 67 y 74 correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre del 2001, y que remitiera la relación de mercaderías salientes, así como su valorización.
- ❖ En respuesta del citado documento, el contribuyente en el escrito del 05.DIC.2002, indica que los préstamos de los meses de marzo, julio y noviembre del 2001 fueron pagados con mercaderías en los meses de octubre a diciembre del 2001, adjuntando asimismo el listado de las mercaderías entregadas como pago de diversas deudas.
- ❖ De acuerdo a la información revisada, en el período acotado el contribuyente realizaba actividad empresarial, habiendo transferido en los meses de octubre a diciembre del 2001 mercaderías de su negocio a favor de sus acreedores, con el objeto de cancelar los préstamos contraídos con aquellos, por lo que las referidas operaciones constituyen ventas gravadas con el IGV conforme a lo expuesto en los considerandos anteriores.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Concordamos con el Tribunal Fiscal cuando señala que la transferencia de bienes por dación en pago por préstamos efectuados al contribuyente, es una venta gravada con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, la misma que debe efectuarse a valor de mercado para efectos tributarios, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo N° 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

VALOR DE MERCADO DE EXISTENCIAS PARA EFECTOS TRIBUTARIOS EN VENTA DE CAJAS DE CERVEZA

– numeral 1 del artículo 32 ° de la
Ley del Impuesto a la Renta

RTF N° 05578 – 5 – 2014

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ Del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 192 – 003 – 0000556, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, se verifica que la Administración reparó la base imponible por ajustes al valor de mercado por S/. 63,589.00.
- ❖ Las Resoluciones de Determinación N° 192 – 003 – 0000544 a 192 – 003 – 0000554 fueron giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre y noviembre a diciembre de 2003, así como la Resolución de Determinación N° 192 – 003 – 0000555 por octubre de 2003 (saldo a favor), al haber formulado un reparo a la base imponible por ajustes al valor de mercado.
- ❖ En el requerimiento N° 1922050000112, notificado el 18 de noviembre del 2005, la administración solicitó al contribuyente que sustentara el reparo de adición a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, al haber determinado que los valores de venta de la caja de 12 botellas de 620 ml. de cerveza Cristal consignado en las boletas de venta que se detallan en el Anexo N° 1 del requerimiento, no eran fehacientes, debido a que era menor al valor consignado en las facturas emitidas respecto al mismo bien y en las mismas condiciones.

En conclusión, habida cuenta de la Apelación interpuesta contra la Resolución de Oficina Zonal n° 195 - 014 - 0000296 emitida el 18 de julio del 2007, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación n° 192 - 003 - 0000544 a 192 - 003 - 0000556 y Resoluciones de multa N° 192 002 - 0000671 a 192 - 002 - 0000683, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre del 2003, Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo n° 178 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha dispuesto lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si el valor consignado en las facturas de venta de cerveza ha sido establecido correctamente de acuerdo al valor de mercado señalado para el rubro de existencias al que se refiere el numeral 1 del artículo N° 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ El contribuyente sostiene que la diferencia de precios acotada se debe al mayor costo y/o gasto asumido en el reparto de mercadería que se realiza en el domicilio de sus clientes, tales como la depreciación del vehículo de reparto, combustible, sueldo del chofer, manipuleo de las mercaderías, entre otras circunstancias normales de este tipo de negocios, y que todos esos desembolsos forman parte del valor de venta.
- ❖ Indica que para determinar el valor de venta la Administración ha tomado como referencia las facturas que registran un mayor valor, sin tener en cuenta que también existen facturas que consignan uno menor debido a que la operación se realizaba en su establecimiento.
- ❖ Manifiesta que para el caso de las ventas que realizaba en su propio establecimiento no había necesidad de incurrir en los costos y/o gastos de distribución anteriormente descritos.
- ❖ Asimismo, refiere que la Resolución de Determinación N° 192 - 003 - 0000556 es nula, toda vez que se sustenta en los artículos 19° - A y 19° - B del Decreto Supremo N° 122 - 94 - EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017 - 2003 - EF, los cuales no le resultan aplicables.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ Por su parte, la Administración señala que en la fiscalización ha determinado el valor de mercado tomando como referencia las operaciones de venta fehacientes de iguales bienes realizadas por el contribuyente con terceros, contando para ello con valores del mismo mes de las operaciones.
- ❖ Expresa que el contribuyente no ha acreditado con documentación sustentatoria algún hecho que pudiera determinar la fehaciencia del valor de las operaciones reparadas. Agrega que si bien parte de las disposiciones que sustentan la Resolución de Determinación N° 192 - 003 - 0000556, no tienen estrecha vinculación con los reparos formulados, otras disposiciones si amparan los reparos realizados, por lo que no se ha incurrido en la causal de nulidad invocada.
- ❖ En el presente caso, la administración efectuó los siguientes reparos:
 - j) reparo como adición a la base imponible del IGV al haberse determinado valores de venta no fehacientes inferiores al valor de mercado, en los meses de enero a diciembre del 2003; j*i*) Adición a la renta neta del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2003, por ajuste del valor de venta no fehaciente a valor de mercado; j*ii*) Adición a la base imponible del IGV de abril y setiembre a diciembre de 2003, por diferencias de ingresos entre los Registros de Ventas , Libro Mayor y declaraciones Juradas; j*iv*) Reparos a la deducción como crédito fiscal del IGV por los periodos de noviembre y diciembre de 2003 por compras vinculadas a gastos personales y familiares y j*v*) Reparos como adición a la renta neta del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2003, por gastos personales y familiares; todos los cuales originaron la emisión de las resoluciones de Determinación N° 192 - 003 - 0000544 a 192 - 003 - 0000556 y resoluciones de Multa N° 192 - 002 - 0000671 a 192 - 002 - 0000683, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, impuesto a la renta por el ejercicio 2003 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ El contribuyente limita su cuestionamiento al reparo por subvaluación para efectos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las

Ventas y las sanciones respectivas, por lo que solo se emite pronunciamiento por ello y sus correspondientes sanciones.

- ❖ En cuanto a lo manifestado en el sentido que la Resolución de Determinación N° 192 - 003 - 0000556 es nula, toda vez que se sustenta en los artículos 19° - A y 19° - B del Decreto Supremo N° 122 - 94 - EF, modificado por Decreto Supremo N° 017 - 2003 - EF, los cuales no les resultan aplicables, es de precisar que se aprecia que la Administración incurrió en un error material que no genera la nulidad del valor, pues si bien en la referida Resolución de Determinación citó el Decreto Supremo n° 017 - 2003 - EF, también consignó como base legal el Decreto Supremo N° 045 - 2001 - EF, norma que modificó el reglamento de la LIR, el cual si era aplicable al periodo materia de controversia , por lo que no se ampara dicho cuestionamiento.
- ❖ Mediante escrito presentado el 24 de noviembre del 2005 el contribuyente señala que el mayor valor de venta de cerveza consignado en las citadas facturas se debe a que las ventas se efectuaron en el domicilio de los clientes, lo que implicaba mayores gastos operativos, cuyos desembolsos formaban parte del valor de venta.
- ❖ En el punto 1.2 del Anexo N° 1 del resultado del requerimiento N° 19220050000112, cerrado el 13. DIC.2005, la administración indicó que en una transacción comercial normal es cierto que los valores de venta de un mismo producto pueden ser diferentes, considerando si estas fueron realizadas en el domicilio fiscal del contribuyente (depósito), o en los domicilios de los clientes, por el costo del transporte o si son vendidos a otros contribuyentes para que estos los vuelvan a vender o si son vendidos a últimos consumidores. En ese sentido, precisa que la relación de comprobantes de pago notificados al contribuyente por los que se efectuaron ajustes al valor de venta por subvaluación, correspondían al mismo producto y las ventas efectuadas son las hechas en el depósito del contribuyente (toda vez que en los comprobantes de pago no mencionan el domicilio del cliente donde se efectuó la venta), razón por la cual, en la carta de sustentación de reparos del Requerimiento N° 1922050000112, aquel no menciona la serie y número del comprobante de pago (facturas y boletas de venta) que podrían ser de diferentes domicilios; solo se menciona en forma ambigua que los valores de venta son diferentes según el lugar donde

se realizó la venta (en el depósito del contribuyente o en el domicilio de los clientes) por lo que mantuvo el reparo.

- ❖ El artículo 32° del texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054 - 99- EF, sustituido por Ley N° 27356, señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título (oneroso o gratuito), así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto , será el de mercado; si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.
- ❖ El numeral 1 del citado artículo, sustituido por la Ley N° 27356, establece que se considera valor de mercado para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros o, en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares.
- ❖ El penúltimo párrafo de la norma, antes que fuera derogada el Decreto Legislativo N° 1116, señalaba que lo dispuesto en el referido artículo también sería de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.
- ❖ Del texto de la norma en cuestión queda claro que esta impone una obligación a los contribuyentes, quienes son los llamados por Ley a determinar en un primer momento la obligación tributaria y a cumplir con lo que ella dispone, ciñéndose a los parámetros que establece, es decir, a determinar su obligación tributaria tomando en cuenta el valor de mercado fijado objetivamente por la citada disposición, lo que involucra afirmar que claramente recoge un valor que debe ser considerado por los contribuyentes para determinar su renta bruta, por lo que corresponde acreditar a cada uno de ellos , cuando así le sea solicitado, que determinó el valor de venta de sus bienes aplicando el valor de mercado, posibilitándole simultáneamente acreditar cuál es ese “valor normal” al que deben ajustarse sus operaciones, tomando en cuenta las condiciones especiales que pudieran haber incidido en su formación.

- ❖ Por su parte, el artículo 42° del TUO del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055 - 99 - EF, sustituido por el artículo 20 ° de la Ley N° 27039, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1116, dispone que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el Reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario, precisando que el valor de una operación no es fehaciente cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago, se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones: a) Que sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario; b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad; y, c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.
- ❖ El citado artículo agrega que se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo esta, no especifique naturaleza, cantidades o precios.
- ❖ El inciso a) del numeral 6 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 029 - 94 - EF, sustituido por Decreto Supremo N° 064 - 2000 - EF, prevé que para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refiere el primer párrafo de artículo 42° de la Ley, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, y a falta de valor de mercado, el valor de venta se determinará de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la administración.
- ❖ En ese sentido cabe señalar que cuando el artículo 14° de la Ley del IGV dispone que se entiende por valor de venta del bien, la suma total que queda obligado a pagar el adquiriente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción, base imponible del citado impuesto según el artículo 13° de la citada norma, precisando que se entenderá que esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o contratos de

construcción , incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquel y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación, no formando parte de él, entre otros, los descuentos que consten en el comprobante de pago, en tanto resulten normales en el comercio y siempre que no constituyan retiro de bienes. De otro lado, el artículo 42° de la misma Ley dispone que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el Reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario, resulta claro que para efectos del IGV, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1116 , el valor de venta de un bien podía ser fijado libremente por las partes y solo cuando se acreditase que este no era fehaciente o no estaba determinado podría ser estimado por la Administración.

- ❖ En virtud de lo expuesto, se puede afirmar que, en el curso de un procedimiento de fiscalización, a fin de verificar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración estará facultada a solicitar a los contribuyentes que acrediten que el valor usado en la totalidad de sus operaciones o en algunas de ellas identificadas específicamente, se ajustan al valor de mercado, pudiendo hacer una genérica solicitud, limitada temporalmente por uno o más periodos tributarios, sin que necesariamente tenga que oponer algún valor de mercado, situación en la que el contribuyente tendrá la obligación de acreditar el tipo de operaciones que realiza y las condiciones específicas de cada una, para así demostrar que en efecto se ajustan a lo dispuesto en la citada norma, es decir para las existencias, el que normalmente utiliza en las operaciones onerosas que realiza con terceros, o, en su defecto, en caso que no existiesen, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares, o el de tasación.
- ❖ En efecto, en esta etapa el contribuyente estará obligado a entregar información suficiente sobre las operaciones del periodo bajo cuestionamiento, identificando la forma como se determinó el valor de estas y acreditando que se ajustaron al valor de mercado, para lo que tendrá que, en caso que contase con operaciones con varios

clientes, ordenar todas ellas, agrupándolas, tomando en consideración todas las circunstancias comerciales que rodeó cada transacción y comparando todos los valores agrupados por circunstancias y categorías, demostrando que se ajustaron al o los valores de mercado que existiesen.

- ❖ Asimismo, podemos afirmar que cualquier ajuste vinculado a operaciones que también son afectas al Impuesto General a las Ventas y que implicaron incrementos en sus bases imponibles se aplicarán directamente a este último tributo.
- ❖ Por su parte, si se tratase de verificar y acreditar únicamente si un valor de venta califica como no fehaciente, para efectos del IGV, aun cuando la carga de la prueba de ello recayese sobre la administración, los contribuyentes o terceros, en virtud a las obligaciones impuestas por el Código Tributario, en base a su deber de colaboración y las obligaciones dispuestas por el artículo 87° del Código Tributario, tendrán que proporcionar toda la documentación e información que se requiera para acreditar que el valor usado en sus operaciones es o no fehaciente.
- ❖ En efecto, a fin de verificar si un valor de venta es fehaciente, la Administración estará siempre facultada a solicitar a los contribuyente que acrediten que para determinar la base imponible del IGV utilizaron los valores a que se refieren los artículos 13° y 14° de la Ley del citado impuesto, así como toda la documentación e información necesaria para determinar su fehaciencia, incluyendo información sobre política de precios, tipos de clientes, fechas, tipos de transacciones, entre otras, así como toda otra relacionada a las diferencias que existan en transacciones aparentemente similares.
- ❖ Consecuencia de lo expuesto es que aun cuando el valor a que hace referencia la Ley del IGV, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1116, a diferencia del fijado en la Ley del Impuesto a la renta es básicamente subjetivo, es decir, fijado libremente por las partes, es estimable por la Administración cuando este califique como no fehaciente, por lo que en caso el contribuyente no cuente con la documentación e información necesarias que está obligado a proporcionar, aquel puede estimarse según los parámetros fijados por la Ley del Impuesto a la Renta.

- ❖ Ahora bien, con la finalidad de establecer que corresponde a cada parte acreditar, resulta importante recalcar que, si bien es razonable pensar que, ante una multiplicidad de circunstancias económicas disímiles, el valor de venta de un bien no es siempre el mismo, ello no siempre es así; es más, y aún más importante, ni siquiera cuando estas disímiles circunstancias entren en juego y afecten el valor de transferencia de un bien, nunca se presentarán exactamente las mismas, y, aun cuando se presentasen, no siempre lo harán en la misma magnitud en todos los casos.
- ❖ En efecto, aun cuando múltiples circunstancias pueden afectar el valor de venta de un bien y por ende “su valor de mercado”, la decisión final de cuáles lo alterarán y en qué magnitud, *recae exclusiva y excluyentemente en el vendedor*, por lo que, si éste no lo acredita oportunamente, no habrá forma de saber si alguna específica condición afectó el valor de venta de sus bienes ni su exacta magnitud en un momento determinado. Solo cuando un contribuyente acredite que, en efecto, tomó la decisión de afectar el valor de mercado de sus existencias por una multiplicidad de disímiles factores utilizándolos para determinar su obligación tributaria, podemos concluir que existirán múltiples valores de mercado para un mismo bien según se puedan agrupar un número de operaciones pactadas y/o ejecutadas en condiciones iguales o similares, por lo que el contribuyente tendrá que detallar y acreditar cómo es que determinó el valor de todas sus operaciones, agrupándolas, tomando en cuenta las singulares condiciones en que pactó cada una de ellas, condiciones que él definió y que determinaron su valor.
- ❖ En este punto resulta fundamental precisar que no existen variables determinantes del valor de venta de un bien sin que el transferente identifique y acredite cuáles fueron éstas. Si un contribuyente no acredita qué bienes vende y cuál es su política de precios en cada operación, no habrá forma que la administración, ni nadie, conozca de ellas, y por ende, que sean tomadas en cuenta en la determinación de sus obligaciones tributarias. Si el contribuyente no acredita las variables que afectan sus ventas, no existirán elementos reales para asumir que, en efecto, ellas existen, por lo que no tendría sentido exigir a la administración que las identifique y acredite, lo cual se aplica en

igual medida para el Impuesto a la Renta y para el Impuesto General a las Ventas. Carece de sustento pensar que en todos los casos las ventas por volumen, con pronto pago u otras condiciones de mercado, afectan siempre el valor de venta de las existencias y, por ende, correspondería a la administración identificar a ciegas cuáles de esas variables en específico afectaron el valor de ciertas operaciones.

- ❖ Lo expuesto comparte el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 00725-1-2001, 03851-4-2002, 07226-3-2002, 02312-5-2004, 03080-5-2006 y 08754-3-2007, en el sentido que corresponde al contribuyente acreditar cuáles son las condiciones en que comercializa sus bienes.
- ❖ En efecto, si bien en relación al valor normal de las operaciones, cuando la norma señala que el valor de mercado para las existencias es el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, o en su defecto, el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares, debemos entender, en primer lugar, que la normalidad a que hace referencia, involucra valores usados por los contribuyentes, con sus propios clientes, con mayor frecuencia, en operaciones realizadas bajo las mismas circunstancias económicas, es decir, descartando aquellas que correspondan a valores no usados con mayor frecuencia o en condiciones distintas y, en segundo lugar, que cualquier valor que se obtenga de operaciones entre terceros, involucra a cualquiera que corresponda a la misma unidad de medida del mismo bien materia de la operación sujeta a análisis, siendo en que ambos casos la identificación de una serie de valores normales que tomen en cuenta esas variables o de la operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares a la del contribuyente, dependerá de que la administración cuente con la información y documentación necesaria, la cual debe ser básicamente proporcionada por el propio contribuyente. *Será imposible identificar valores normales o una operación entre terceros independientes, en condiciones iguales y similares, sin que el contribuyente acredite cuáles fueron las condiciones en que transó las propias.*
- ❖ Eso quiere decir que, si el contribuyente no presenta información necesaria para la labor de la administración, el valor normal de una operación podría ser válidamente cualquiera, identificándose única-

mente el bien materia de venta y una unidad de medida, o el mayor número de bienes enajenados, independiente del número de condiciones a que corresponda. Solo cuando se requiriese información y esta fuese íntegramente entregada, contándose con el detalle de las condiciones en que cada transacción se produjo y la documentación que lo acredita, la administración, al oponer uno o varios valores de mercado, sea que hubiera sido obtenido de las propias operaciones del contribuyente o de una operación entre terceros independientes, tendrá la obligación de detallar las condiciones en que dichas transacciones se produjeron, listando todas en el lapso que haya elegido verificar, contrastando las que haya decidido observar con él o los valores que opone en condiciones iguales o similares, para posibilitar que aquellos puedan ser utilizados como base para el ajuste correspondiente y entender acreditado que la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta se hizo tomando en cuenta él o los valores de mercado respectivos. Si no se contase con la información necesaria para identificar un bien y el valor de venta de éste, la determinación sobre base cierta no podría ser realizada, correspondiendo en estos casos realizarse una determinación sobre base presunta.

- ❖ Solo si la administración contase con la información requerida al contribuyente para demostrar su valor de mercado, se le podría obligar que detalle las condiciones específicas de cada operación, identificando aquellas operaciones que considere no se hubieran transado a valor de mercado, solicitando que se justifique la diferencia. Así las cosas, en contraposición a la administración, corresponderá al contribuyente presentar todos los medios de prueba a su alcance para demostrar lo contrario.
- ❖ Del análisis de todo lo expuesto, queda claro que la labor del contribuyente es la de brindar la información detallada que permita identificar el o los valores de mercado de sus existencias, presentando las pruebas que lo acrediten. El contribuyente tiene la permanente obligación de proveer a la administración de los elementos para que pueda verificar la determinación efectuada y, de corresponder, practicar una de oficio.
- ❖ En el presente caso, mediante Requerimiento N° 1921050000076, notificado el 19.OCT.2005 conforme a Ley, la Administración solicitó al contribuyente diversa documentación relacionada a sus operaciones.

- ❖ Con la información obtenida, la administración determinó “cuatro valores de mercado unitarios” por caja de 12 botellas de cerveza de 620 ml. de cerveza Cristal, entre los meses de enero a diciembre de 2003. Tomando en cuenta la cantidad de cajas transadas en cada uno, notificó al contribuyente el Requerimiento N° 1922050000112, solicitándole, entre otros, que sustente por qué las operaciones a que se referían las facturas detalladas en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1922050000112 no se ajustaban a dichos valores.
- ❖ En el caso bajo revisión, la administración sustentó la determinación realizada por el Impuesto a la Renta en lo que señala el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta y la acotación al Impuesto General a las Ventas en lo que dispone esa norma y el Artículo 42 de la Ley del IGV.
- ❖ Del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1922050000112, se aprecia que la administración consideró como valor de mercado diversos valores por la venta de cajas de 12 botellas de 620 ml. de cerveza Cristal, contenidos en las facturas de venta emitidos por el contribuyente, entre enero y diciembre de 2003, los cuales fueron comparados con los valores registrados en las boletas de ventas emitidas en los referidos períodos.
- ❖ En respuesta, el contribuyente presentó un Escrito de descargo el 24.NOV.2005, señalando que de acuerdo a la oferta y demanda y las condiciones de entrega los valores de venta nunca son iguales, precisando que la mayor cantidad de ventas que realizó las hacía en su local al consumidor final, siendo el precio de venta menor que si se llevaban al domicilio del cliente, los que en su mayoría eran negocios que solicitaban facturas, añadiendo que la administración solo había considerado las facturas que tienen mayores montos, pero no las que contienen los menores, sin presentar pruebas de sus afirmaciones.
- ❖ En los puntos 1.3 y 2.3 del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 1922050000112, la Administración señala que mantiene el reparo como adición a la base imponible del Impuesto a la Renta del 2003 e IGV de enero a diciembre del mismo año, al haberse determinado que el valor de venta del bien (caja de 12 botellas de cerveza Cristal de 620 ml.) consignado en las boletas de venta que se detallan en el Anexo N° 01 no se ajustaban al valor de mercado y no eran fehacientes, porque sus valores eran inferiores a las operaciones con terceros,

consignadas en facturas emitidas por el propio contribuyente, por lo que lo ajustó de oficio tomando como referencia éstos.

- ❖ Por su parte en el Informe N° 153-2007-SUNAT/2R-1004 de 18.JUL.2007 que sustenta la apelada se señala que:

“Del análisis del procedimiento empleado en la auditoría se tiene que la administración ha determinado el valor usual de mercado tomando como referencia las operaciones de venta fehacientes de iguales bienes realizados con terceros contando para ello con valores del mismo mes de las operaciones.

De otra parte, en las circunstancias establecidas no se puede pretender utilizar como elemento de comparación a las mismas transacciones investigadas (realizadas con Boletas de venta), toda vez que la finalidad de las reglas sobre valor de mercado es proporcionarle a la administración elementos para determinar si las operaciones de los contribuyentes se ajustan al mercado”.

- ❖ La copia de las facturas emitidas por el contribuyente entre enero y diciembre del 2003 consignan un menor valor que las facturas consideradas por la Administración para determinar los valores de mercado. De la revisión de estas facturas se aprecia que fueron emitidas a personas naturales y jurídicas por las ventas de cajas de cerveza en las que a nivel de muestra se tiene la siguiente información:
 - Factura 001 N° 003198 de 06.ENE.2003, emitida a Multiservicios San Vicente EIRL por la venta de 60 cajas de cerveza, consigna un valor de venta por caja de S/. 30.51, el cual resulta menor a S/. 31.36 considerado por la Administración como “valor de mercado” comparable con las ventas sustentadas en boletas en esa fecha, según el Anexo N° 01 Requerimiento N° 1922050000112.
 - Factura 002 N° 003269 de 30.MAY.2003 emitida a José Luis Parda- vé Romero por la venta de 200 cajas de cerveza, consigna un valor de venta por caja de S/. 29.66, el cual resulta menor a S/. 31.36 considerado por la administración como valor de mercado comparable con las ventas sustentadas en boletas en esa fecha según Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1922050000112.
 - Factura 001 N° 003399 de 30.SET.2003 emitida a Gilberto Peña Ramírez por la venta de 20 cajas de cerveza, consigna un valor de

S/. 28.57 por caja, valor que resulta menor a S/. 29.41 considerado por la administración como valor de mercado comparable con las ventas sustentadas en boletas en esa fecha, según Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1922050000112.

- Factura 002 N° 003364 de 28.NOV.2003 emitida a Arturo Taipe Rojas por la venta de 50 cajas de cervezas consigna un valor de S/. 28.57 por caja, valor que resulta menor a S/. 29.41 considerado por la Administración como valor de mercado comparable con las ventas sustentadas con boletas en esa fecha, según Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1922050000112.

❖ De lo expuesto se puede establecer que si bien en base a la información proporcionada por el contribuyente en la fiscalización, la Administración identificó diversas operaciones de venta de cajas de 12 botellas de cerveza Cristal de 620 ml. sustentadas en boletas de venta emitidas entre enero y diciembre de 2003 y contrastó los valores de venta unitarios de cada caja contenido en ellas con los valores de diversas facturas emitidas por el propio contribuyente también entre enero y diciembre de 2003, considerando estos últimos como los valores de mercado al que debieron ajustarse; tomando en cuenta que la norma del Impuesto a la Renta prescribe, entre otros, que el valor de mercado es aquel que “normalmente” se obtiene de operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, es decir, al valor usado por el contribuyente, con sus propios clientes, con mayor frecuencia, entendiendo este como el que corresponda al mayor número de bienes enajenados, independiente del número de operaciones en el que se utilizó, en operaciones realizadas bajo las mismas circunstancias económicas, descartándose aquellas que correspondan a valores no usados con mayor frecuencia o en condiciones distintas y que no está acreditado que el contribuyente hubiese proporcionado la información y documentación necesaria para acreditar todas y cada una de las condiciones y características en que cada transacción o grupo de transacciones se produjeron, según lo que alegó, constandingo por el contrario que se limitó a entregar la información y/o documentación suficiente para que pudiese determinarse únicamente en relación a cada caja de 12 botellas de cerveza Cristal de 620 ml. cual fue el valor utilizado, con sus propios clientes, con mayor frecuencia, enten-

diendo este como el aplicado en el mayor número de unidades enajenadas, independiente del número de operaciones en que se aplicó, sin tomar en cuenta ninguna circunstancia o condición económica en específico, correspondía que la administración utilizara y acreditara haber utilizado este.

- ❖ No obstante, no se incluye la documentación que permite acreditar que la administración, con la finalidad de sustentar la presente acotación, hubiera utilizado el valor de mercado que correspondía, en los términos expuestos, a fin de realizar el ajuste correspondiente, pese a contar con la información necesaria, *por lo que el reparo no está debidamente sustentado.*
- ❖ Sin perjuicio de lo expuesto cabe precisar, que si bien el contribuyente señala que la Administración habría elegido como valores de mercado únicamente los mayores correspondientes a algunas de sus operaciones en los períodos bajo estudio, tampoco ha presentado pruebas que lo acredite, como sería un listado de todas y cada una de sus operaciones, ni la documentación sustentatoria respectiva, no habiendo tampoco presentado prueba alguna que determine las condiciones específicas en que se pactó cada transacción para determinar que eran comparables, no bastando que lo hubiera alegado, por lo que tampoco estaría acreditado que el valor que usó en cada transacción se ajustó al valor de mercado. En efecto, del análisis de la documentación, no es posible determinar cuáles fueron las condiciones en que cada una de las operaciones bajo análisis, ni las que se utilizaron como comparables, se llevaron a cabo, habida cuenta que pese a que corresponde al contribuyente presentar la documentación que las acredite, este no adjuntó documentación alguna que hubiese permitido verificar las circunstancias que rodearon la comercialización de cada uno de los referidos bienes.
- ❖ Estando a lo expuesto, toda vez que la administración determinó el valor de mercado en la venta de cajas por 12 botellas de 620 ml. de cerveza Crista, sin tener en cuenta las normas del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y la jurisprudencia antes citada, *no está acreditado que el reparo por subvaluación de venta de bienes se encuentra arreglado a Ley, correspondiendo revocar la apelada en este extremo y levantar dicho reparo.*

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ El Artículo N° 32 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de prestación a cualquier título (oneroso o gratuito) el valor asignado de los bienes, servicios y demás prestaciones para efectos del impuesto será el de mercado.
- ❖ De otro lado, tratándose de operaciones entre domiciliadas, si el valor asignado - entiéndase por el contribuyente - difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente. De corresponder, tratándose de ajustes al valor de mercado de la empresa domiciliada transferente y de la empresa domiciliada adquirente, el efecto neto de la operación debería ser cero; vale decir, sin implicancias tributarias, exceptuándose aquellos casos de venta de bienes exonerados o inafectos o que alguna de las empresas tenga pérdidas acumuladas, en cuyo caso debiera efectuarse un análisis más exhaustivo.
- ❖ Según el numeral 1 del Artículo N° 32 de la LIR, el valor de mercado de existencias es el que se obtiene por las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, para lo cual debe contar con una política de precios y descuentos aplicable en base a los más adecuados controles internos administrativo-contables que ejecute la empresa. En defecto de lo señalado, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares (en este caso debería corresponder a una fiscalización de la SUNAT). Caso contrario se efectuará una tasación.
- ❖ Cabe señalar al respecto, que las condiciones iguales y similares, no existen entre dos empresas que compiten entre ellas, porque cada una tiene una distinta organización y sus activos pueden ser modernos o antiguos, aspectos que necesariamente variarán los correspondientes valores de mercado.

**EFFECTOS TRIBUTARIOS DEL DEVENGADO
DERIVADO DE INGRESOS DECLARADOS EN
EJERCICIO QUE NO LES CORRESPONDE**
y aplicación de tasa adicional del impuesto a
los dividendos por disposición indirecta de renta
no susceptible de posterior control tributario

RTF 09586 – 9 – 2012

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ Como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado al contribuyente por los periodos de enero a diciembre de 2004, a los que se refiere la Orden de Fiscalización N° 050021142273 y los requerimientos N°s 0221050004844, 022050003928, 02220600012665, la administración determinó la existencia de reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta *por ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados por el contribuyente en tal ejercicio*, por gastos de alquileres sin causalidad y gastos sustentados en documentos no válidos para efectos tributarios. Asimismo, determinó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (impuesto a los dividendos) del 4.1% por los reparos por ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados, por gastos por alquileres sin causalidad y por gastos sustentados en documentos no válidos para efectos tributarios; así como infracciones y sanciones relacionadas.
- ❖ Como consecuencia de lo mencionado, emitió las Resoluciones de Determinación N° 022 – 003 – 0003584 a 022 – 003 – 0003597 por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y por la tasa adicional del

4.1% del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de rentas del ejercicio 2004 y las Resoluciones de multa N° 022 - 002 - 0004085 a 022 - 002 - 0004097 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, incluyendo adicionalmente lo siguiente:

- **Gastos por alquileres sin causalidad:** De acuerdo con el anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 022 - 003 - 0003596 la Administración reparó el Impuesto a la renta del ejercicio 2004, por gastos por alquileres cuya causalidad no fue sustentada por el contribuyente al amparo de lo previsto por el artículo 37° de la LIR y el punto 6 al resultado del requerimiento n° 0222060000917.
- **Gastos sustentados en comprobantes de pago no válidos para efectos tributarios:** Según se constata en el anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 022 - 003 - 0003596, la Administración formuló reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por gastos sustentados en comprobantes de pago no válidos en base a lo previsto en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago - Resolución N° 007 - 99/SUNAT y el punto 5 del resultado del Requerimiento N° 0222060000917.
- **Tasa adicional del Impuesto a la Renta del 4.1%:** Mediante la Resolución de Determinación N° 022 - 003 - 0003597, la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% por los reparos por ingresos devengados no considerados por el contribuyente en el ejercicio correspondiente, gastos por alquileres sin causalidad y gastos sustentados en documentos no válidos para efectos tributarios.
- Al respecto, el inciso g) del artículo 24 - A° de la LIR, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, dispone que para efecto del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva resulte renta gravable de la tercera categoría, *en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados* y que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula por el artículo 55° de dicha Ley. Es así que el artículo 55° de la citada Ley, modificada por Decreto Legislativo N° 945, establece que las per-

sonas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional de 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24 - A.

- ❖ En conclusión, habida cuenta de la Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 025015000737/SUNAT de 10 de junio de 2009 emitida por la Intendencia Regional Lima de la SUNAT en el extremo que declaró infundada la Reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 022 - 003 - 0003597 y 022 - 003 - 0003596, giradas por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta por disposición indirecta de rentas del ejercicio 2004 y las Resoluciones de multa correspondientes, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar la validez del reparo formulado por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por ingresos devengados en el anotado ejercicio y no considerados por el contribuyente en la determinación del tributo; el reparo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos por alquileres cuya causalidad no fue sustentada por el contribuyente según lo previsto en el artículo 37° de la LIR; el reparo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos sustentados en comprobantes de pago no válidos según lo previsto por el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago - Resolución N° 007 - 99/SUNAT y, finalmente, la aplicación de la tasa adicional por reparos a los ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados por el contribuyente en dicho ejercicio, gastos por alquileres sin causalidad y gastos sustentados en documentos no válidos para efectos tributarios.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ En cuanto al reparo por ingresos devengados no considerados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por servicios prestados a la Municipalidad de Lima y a la Municipalidad distrital de Ate, el contribuyente señala que la Administración ha reparado siete facturas, de las cuales dos corresponden a octubre de 2004, dos a noviembre de 2004 y tres a diciembre de 2004. Tales facturas fueron declaradas en los meses de enero, febrero y marzo de 2005, periodo en que se efectuó el pago a cuenta del Impuesto a la renta de las facturas observadas. Ello se acredita con su registro de Ventas de tales perio-

dos y con los contratos que fueron exhibidos. Dichos contratos tienen cláusulas específicas que determinan que para validar los servicios y establecer el monto devengado, las aludidas Municipalidades deben otorgar en forma previa la conformidad del servicio, lo que se sustenta en los contratos y las normas que rigen a la administración pública. Pone como ejemplo la Resolución Directoral N° 003 - 2005 - EF/77.15 - Directiva de tesorería para el año 2005 que en el artículo 10° señala que “El pago del gasto por devengado debidamente formalizado al 31 de diciembre de 2004 se atiende hasta el 31.MAR.2005 ... y que... se formaliza cuando el área responsable en la Unidad Ejecutora otorga su conformidad.

- ❖ Agrega que el criterio de ingreso devengado establece que para efecto del reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que generó los ingresos y que además estos se hayan ganado, lo que en el caso del contribuyente se cumplía cuando la Municipalidad otorgaba la conformidad del servicio, lo que sucedió respecto a las facturas observadas en el ejercicio 2005 (cita la NIC N° 18 y la RTF N° 2198 - 5 - 2005).
- ❖ Sostiene respecto a los reparos por alquileres cuya causalidad no ha sido demostrada y gastos sustentados en comprobantes de pago no válidos, que ha acreditado la existencia de un arrendamiento con el respectivo contrato y el pago del impuesto correspondiente, que se trata de un local utilizado en sus operaciones y que no existe dispositivo que exija que para la validez de un gasto de arrendamiento el establecimiento debe estar declarado ante la Administración, lo que infringe el principio a la libertad de actuar establecido por la Constitución según el cual nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda. Asimismo, señala que los otros reparos carecen de sustento.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ La Administración formuló reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por ingresos devengados en el anotado ejercicio y no considerados por el contribuyente en la determinación del mencionado tributo, aludiendo como sustento el inciso a) del artículo 57° de la LIR y el punto 2 del resultado del Requerimiento N° 0222060000917.

- ❖ La administración reparó el Impuesto a la renta del ejercicio 2004 por gastos por alquileres cuya causalidad no fue sustentada por el contribuyente, según lo previsto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- ❖ La Administración formuló reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos sustentados en comprobantes de pago no válidos, en base a lo prescrito por el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago – Resolución N° 007- 99/SUNAT.
- ❖ La Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% por los reparos por ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados por el contribuyente en tal ejercicio, gastos por alquileres sin causalidad y gastos sustentados en documentos no válidos para efectos tributarios.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados por el contribuyente en tal ejercicio.

- ❖ De acuerdo al inciso a) del artículo 57° de la LIR vigente para el ejercicio 2004, las rentas de tercera categoría (empresas) se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Al respecto, el ejercicio gravable comienza el 01 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable.
- ❖ El Tribunal en su RTF N° 02198 – 5 – 2005 ha señalado que, según el criterio de lo devengado, para efecto del reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan ganado (conclusión del servicio), es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.
- ❖ Mediante el punto 2 del anexo N° 1 al Requerimiento N° 0222060000917, la Administración observó que por los servicios prestados en diciembre 2004 para la Municipalidad de Lima y en los meses de octubre a diciembre de 2004 para la Municipalidad Distrital de Ate, el contribuyente no había emitido la correspondiente facturación por los

ingresos devengados en el citado ejercicio 2004. El contribuyente exhibió por tales servicios facturas emitidas y registradas en los meses de enero a marzo del 2005. Debido a ello la Administración solicitó que sustente con la base legal respectiva y documentación fehaciente, el motivo por el cual no incluyó tales ingresos en el ejercicio 2004.

- ❖ Con escrito de 28 de febrero del 2006, el contribuyente señaló que la situación observada por la administración se produjo por los serios problemas de pago que tuvo que afrontar y que la llevaron a no facturar, no obstante que no pudo suspender el servicio de recolección y transporte de basura, por tratarse de un servicio para la comunidad.
- ❖ En el resultado del mismo requerimiento, la Administración dejó constancia que el contribuyente no sustentó de manera fehaciente el motivo por el cual no reconoció ni incluyó en la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 los ingresos devengados en los meses de octubre a diciembre de 2004 por sus servicios a las citadas Municipalidades.
- ❖ Cabe señalar que el contribuyente se comprometió a prestar servicios de recolección y transporte de residuos sólidos a la Municipalidad de Lima y a la Municipalidad Distrital de Ate desde el 5 de agosto del 2003 al 4 de agosto de 2005, en forma diaria de lunes a domingo y en horario diurno y vespertino. Conforme se aprecia del escrito presentado el 28 de febrero de 2006, el contribuyente no ha acreditado elemento alguno que permita determinar que, al cierre de los periodos objeto de reparo no se hubiere satisfecho todas las condiciones necesarias para tener el derecho a tales ingresos y, por ende, que sean ingresos devengados en tales periodos. Por el contrario, según las facturas emitidas y registradas en los meses de enero a marzo del 2005 exhibidas durante la fiscalización, se corrobora que los servicios fueron efectivamente prestados durante el ejercicio 2004, materia de reparo.
- ❖ De otro lado, si bien de acuerdo a la cláusula quinta del contrato de servicios la Dirección de Servicios Públicos Locales debería dar su conformidad para el pago respectivo por la Unidad de Tesorería, tal situación constituye parte del procedimiento pactado por las partes para efecto del pago y no un elemento que, en el presente caso, influya en la determinación del criterio de lo devengado.

- ❖ Asimismo, la Directiva de Tesorería para el año fiscal 2005 establece que se encuentra referida al pago de los conceptos devengados en el ejercicio 2004, indicando que esta se atenderá hasta marzo del 2005. Por tanto, tal alegato no desvirtúa sino corrobora que los ingresos observados por la Administración se devengaron en el ejercicio 2004, no obstante haber sido pagados en el ejercicio 2005.
- ❖ En tal sentido, procede mantener el reparo formulado.

Gastos por alquileres sin causalidad

- ❖ El artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha Ley. La tercera disposición final de la Ley n° 27356 señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley, estos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.
- ❖ Las citadas normas recogen el denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones que realiza cada contribuyente.
- ❖ En diversas RTF, tales como la 07707 - 4 - 2004, 08318 - 3 - 2004 y 00692 - 5 - 2005, se ha establecido que para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso y que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio.
- ❖ Mediante escrito de 28 de febrero de 2006 el contribuyente señaló que el arrendamiento corresponde a un inmueble ubicado en el Distrito de Santa Anita, local anexo que, si bien no era un punto de emisión

de comprobantes, se destinaba a labores de carácter administrativo de custodia y resguardo de las unidades de la empresa que prestaban el servicio a EMAPE. Adjuntó un contrato de arrendamiento de 21.OCT.2003 suscrito con Walter Santibañez Cotera y copia del formulario de pago del Impuesto a la Renta de primera categoría de 31.OCT.2003. La administración dejó constancia que el contribuyente no sustentó fehacientemente que en el citado local se hayan realizado operaciones conducentes a generar renta gravada.

- ❖ De la revisión de los asientos contables N° 142 y 236 registrados en el Libro Diario se aprecia que el contribuyente en el ejercicio 2004 registró gastos por alquileres por un importe de S/.23,520.00, objeto del reparo en la cuenta 63 - Servicios prestados por terceros. Sin embargo, no adjunta medio probatorio que acredite que el referido inmueble fue utilizado en la generación de renta gravada, como por ejemplo alguna documentación emitida en el referido local o dirigida al personal destacado en dicho local u otro que permita determinar que el inmueble se destinó al giro del negocio, no siendo suficiente un contrato de arrendamiento o acreditación del pago por tal concepto.
- ❖ De otro lado, de la revisión del Comprobante de Información Registrada del contribuyente, se observa que el inmueble en cuestión no se encuentra registrado en los establecimientos anexos ni en los históricos de domicilios de la recurrente.

Gastos no sustentados en comprobantes de pago no válidos para efectos tributarios

- ❖ El inciso J) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- ❖ Conforme con el Artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, los comprobantes de pago deben contener como información mínima pre impresa el número de RUC del emisor. De acuerdo al numeral 2.3 del literal c) del punto 2 del citado artículo 8°, constituye, asimismo, uno de los requisitos mínimos con que deben contar

los recibos por honorarios, el tener la numeración pre impresa (serie y número correlativo).

- ❖ Las RTF N°s. 9559-4-2001 y 00703-4-2003, señalan que el hecho que el número de RUC no sea válido no puede llevar automáticamente a desconocer el comprobante de pago. Por contrario, faculta la administración a solicitar al contribuyente que sustente la fehaciencia de la operación.
- ❖ Mediante el punto 5 del anexo N° 1 al requerimiento N° 0222060000917, la administración requirió al contribuyente el sustento documentario del gasto por servicios registrados en el mes de diciembre 2004, incluidos en el asiento N° 299 de su Libro Diario. Al respecto, la recurrente presentó copia de los recibos por honorarios observados por la administración. Precisó que los mismos fueron recibidos en el ejercicio 2004 y pagados en el ejercicio 2005. Asimismo, se efectuó su registro en el ejercicio 2004, siendo deducidos en dicho ejercicio conforme al criterio de lo devengado.

Tasa adicional del Impuesto a la Renta del 4.1%

- ❖ De acuerdo con lo señalado en diversas RTF, tales como la 05525-4-2008, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del IR deben ser cuantificados para aplicar la tasa adicional del 4.1%.

La referida tasa adicional solo se aplica respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, porque se trata de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta no obstante no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la Ley, entre otros, siempre que se acredite su destino. Debe tenerse en cuenta que la tasa adicional del 4.1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas por aquellas sumas que fueran susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, y que no hubieran sufrido la retención del 4.1%, que de acuerdo con lo dispuesto por el Art. 73° - A de la Ley del IR debían efectuar las personas jurídicas que acordaran la distribución de utilidades, sumas que califican como

disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina “dividendos presuntos”.

- ❖ Conforme con lo antes señalado, la administración aplicó la tasa adicional del 4.1% por los reparos por ingresos devengados en el ejercicio 2004 no incluidos por el contribuyente en tal ejercicio, gastos por alquileres sin causalidad y gastos sustentados en documentos no válidos para efectos tributarios.
- ❖ Por lo expuesto, tratándose del reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2004, no considerados por el contribuyente en tal ejercicio, no se puede afirmar que los importes reparados constituyan un desembolso cuyo destino no se puede acreditar fehacientemente, de modo que puedan calificar como una disposición indirecta de una renta no susceptible de control tributario. Por el contrario, ello corresponde a una incorrecta práctica en la determinación del IR por parte del contribuyente, la que resulta verificable en su contabilidad. Debido a lo mencionado corresponde levantar el reparo formulado en este extremo.
- ❖ Por lo mencionado, procede revocar la resolución de intendencia N° 0250150000737/SUNAT y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 022-003-0003597, tratándose de los reparos por ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados por el contribuyente en tal ejercicio y la aplicación de la tasa adicional del 4.1% para efectos del IR.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ Lo señalado por el Tribunal Fiscal relacionado con el tratamiento del devengado para efectos tributarios – con el que estamos de acuerdo -, se confirma con la modificación del artículo N° 57 de la LIR, aprobada por el Decreto legislativo N° 1425 – Determinación legal del concepto del devengado para efectos tributarios (vigente desde 01.ENE.2019). la mencionada modificación señala que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a condición suspensiva con independencia de la oportunidad en que se cobre y aun cuando no se hubieran fijado los términos precisos para su pago.
- ❖ En el caso planteado el contribuyente está demostrando que, en el ejercicio 2004 se produjeron los hechos sustanciales referidos a la culminación del servicio, siendo la aprobación de la municipalidad un hecho admi-

nistrativo únicamente necesario para la autorización del pago. En consecuencia, habida cuenta que el servicio se encontraba cumplido en el ejercicio 2004, también debió haberse devengado en ese mismo ejercicio.

- ❖ Tratándose de los gastos por alquileres, no se demostró que sirvieran para genera la renta o para mantener la fuente productora, en consecuencia, no eran normales ni fehacientes.
- ❖ En lo que se refiere a “gastos sustentados en comprobantes de pago no válidos para efectos tributarios”, debería también considerarse lo señalado por la Ley del IGV sobre comprobantes “no fehacientes”. Según la mencionada norma, dichos comprobantes “no fehacientes” pueden ser sustentados con su pago a través del sistema financiero, tomando en consideración los alcances y limitaciones establecidos por la Ley N° 28194 sobre el ITF.
- ❖ Tratándose de los ingresos devengados en el ejercicio 2004 no considerados por el contribuyente en tal ejercicio, sin perjuicio de la opinión del Tribunal Fiscal que no los considera una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, sino una “incorrecta práctica” en la determinación del IR por parte del contribuyente, la que resulta verificable en su contabilidad, cabe mencionar adicionalmente lo siguiente: “De acuerdo a lo señalado por el inciso g) del artículo N° 24 A de la LIR, *también se considera dividendo sujeto a la tasa adicional, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, a toda suma que se determine como ingreso no declarado en el ejercicio materia de fiscalización.*”

**DONACIONES COMO ACTOS DE LIBERALIDAD A LAS
COMUNIDADES CERCANAS A LAS LOCALIDADES**
donde se ubican empresas mineras o petroleras. Actual
modalidad de gasto social o responsabilidad social empresarial

RTF N° 016591-3-2010

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

- ❖ Como consecuencia de la fiscalización iniciada al contribuyente respecto al Impuesto a la Renta (IR) por los períodos de enero 2002 a diciembre de 2003, se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0011710 por el IR del ejercicio 2003. En dicho valor se aprecia el detalle de los gastos cuya deducción fue reparada por la Administración al considerar que no se acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y que más bien se trataría de liberalidades. De la revisión del cuadro contenido en el citado anexo y de lo actuado en la fiscalización, se observa que los gastos reparados corresponden a bienes y servicios que fueron adquiridos o contratados a fin de ser otorgados o prestados a las comunidades nativas próximas a los yacimientos del contribuyente, especialmente el lote 88.
- ❖ El Art. 37° del TUO de la Ley del IR, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso, dispone que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley. La tercera disposición final de la Ley N° 27356, respecto al principio de causalidad, señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Art. 37 de la Ley del

IR, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

- ❖ Las citadas normas recogen el denominado “principio de causalidad”, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla. Esta noción debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad y atendiendo a la naturaleza de las operaciones que realiza cada contribuyente.
- ❖ De acuerdo con lo dispuesto por las RTF N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa. No obstante, ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.
- ❖ En conclusión, habida cuenta de la apelación interpuesta contra la resolución de intendencia N° 0150140007848 de 28.NOV.2008, emitida por la Intendencia de principales contribuyentes nacionales de la SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación contra la Resolución de determinación N° 012-003-0011710 sobre IR del ejercicio 2003 y la Resolución de multa N° 012-002-0011201, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si en las entregas efectuadas a los pobladores de las comunidades nativas, consistentes en medicinas, juguetes, gasolina, canastas, ropa, etc., existe relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta en la empresa.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ Sostiene el contribuyente que tiene derecho a deducir como gasto las entregas de bienes efectuadas a los pobladores de comunidades nativas, mal llamadas donaciones por la Administración, ya que estas se originan a consecuencia de las responsabilidades asumidas con su entorno social. De no cumplir con ellas se podrían generar situaciones de conflicto, alterando el normal desarrollo de sus operaciones.
- ❖ Precisa que, según la Administración no ha presentado pruebas que sustenten la causalidad del gasto. Considera que no es un tema de falta de pruebas, sino que la Administración no comparte su criterio. No está en discusión que las entregas de bienes se realizaron, sino que para la Administración tales entregas constituyen liberalidades. Se remite a la definición de liberalidad dada por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 02675 - 5 - 2007. En su caso, la entrega de bienes no se realizó por motivos altruistas o de caridad. Asimismo, considera ilógica la exigencia de la Administración de que solicite certificación policial de los hechos que pudieran acontecer en sus yacimientos o plantas ya que en los lugares donde opera no hay presencia de la fuerza pública. Debido a ello, se contratan servicios de vigilancia y seguridad.
- ❖ En cuanto a lo señalado por la Administración de que no existe obligación legal o contractual que sustente el gasto realizado, manifiesta que dicho órgano tiene una visión del principio de causalidad bastante restrictiva, no acorde con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (RTF N°814 - 2 - 98). Agrega que la adopción de medidas de apoyo a las comunidades nativas evita situaciones que significarían paralizar sus operaciones, cuyas pérdidas económicas serían muy superiores a los egresos que involucra seguir con esa política.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ En la fiscalización al contribuyente se repararon una serie de gastos en los rubros de i) Acciones cívicas y ii) Donaciones. Con relación a las denominadas “acciones cívicas” menciona que corresponden a las entregas efectuadas a los pobladores de las comunidades andinas, ya sea de medicinas, juguetes, gasolina, canastas, ropa, etc. El contribuyente no ha demostrado la existencia de relación de causalidad ya que no presentó pruebas que acrediten la vinculación de tales dona-

ciones con el giro del negocio. Si bien el contribuyente argumentó que se efectuaron los gastos para evitar que los pobladores entorpezcan la realización de sus operaciones en las instalaciones petroleras, ello no ha sido probado con documentos, tales como, denuncias policiales o pedidos de intervención fiscal. Indica que aun cuando el contribuyente hubiera acreditado el riesgo en la continuidad de sus operaciones, no se aprecia la existencia de obligación legal o contractual con respecto a las comunidades nativas. Al respecto, cita las RTF N° 01932 - 5 - 2004 y 01424 - 5 - 2005.

- ❖ En atención a lo expuesto, concluye que los citados gastos son liberalidades. Asimismo, menciona, que todo apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tiene la calidad de voluntario, por lo tanto, no condicionado por una deducción tributaria, pues de ser así, se perdería el valor social y no se podría enmarcar tal actividad con lo que en doctrina se conoce como “responsabilidad social”.
- ❖ Finalmente, menciona que la Resolución de multa impugnada fue emitida al haberse detectado diferencias entre lo consignado por el contribuyente en su declaración Jurada del año 2003 y los reparos realizados por la Administración.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

- ❖ La RTF N° 2675 - 5 - 2007 define liberalidad en el sentido de “el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en que uno distribuya generosamente sus bienes sin esperar recompensa, por tanto, son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”. Es pertinente señalar que, en un caso similar la RTF N° 01424 - 5 - 2005 señaló que era razonable que las empresas que, por ejemplo, se dedicaban a actividades mineras, adquirieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas como parte de sus programas de responsabilidad social y protección del ambiente. Por tanto, las adquisiciones que realizara para tal fin se encontraban vinculadas al giro del negocio.
- ❖ A lo largo de la fiscalización y del procedimiento contencioso tributario, el contribuyente ha señalado que la entrega de bienes o la prestación de servicios a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que realiza sus operaciones están vinculadas con

el giro del negocio. Ello se realizó como parte de programas de responsabilidad social que respondieron a un interés directo de la empresa, no altruista, de cuidar el cabal desarrollo de sus operaciones ante cualquier contingencia que le pudieran ocasionar los miembros de las comunidades beneficiadas, como en tal efecto, se habrían realizado en algunas oportunidades posteriores. Cabe indicar que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones, es decir, no niega que los bienes hayan sido entregados y los servicios prestados a los miembros de las comunidades nativas, sino que sostiene que ello fue realizado como una liberalidad por parte del contribuyente.

- ❖ Teniendo en cuenta los criterios del Tribunal Fiscal, se tiene que contrariamente a lo sostenido por la Administración, el principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en el todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas sino con el mantenimiento de la fuente. Esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.
- ❖ El Tribunal Fiscal considera que los gastos efectuados por el contribuyente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta. Por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones. La posibilidad de que se realizara la toma de sus instalaciones siempre estuvo patente, tal es así que en periodos posteriores ello se produjo, habiendo intervenido representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil para solucionar el conflicto.
- ❖ Asimismo, a diferencia de otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal citados por la Administración, en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales. Ello evidencia el interés del contribuyente de efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos.

- ❖ De acuerdo con lo expuesto, en el caso revisado está acreditada la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente, por lo que se revocó la apelada y se dejó sin efecto el reparo, debiendo la Administración volver a liquidar las resoluciones impugnadas.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Solo cabe señalar como comentario final que el conflicto de la empresa minera que explota el yacimiento denominado “Tía María” con su población adyacente, tal vez no hubiera sucedido de haberse tomado muy en cuenta un tratamiento de “gasto social” para los pueblos cercanos a donde funcione la empresa. Ello resulta válido tanto para las empresas petroleras como mineras e incluso madereras.

En el presente año 2019, ya es imposible que exista un gobierno corporativo que no incluya entre sus obligaciones fundamentales la “responsabilidad social empresarial”, tema que viene siendo permanentemente regulado mediante la directa intervención del Ministerio del Ambiente.

Actualmente los proyectos mineros deben someterse a procesos de “consulta previa” con las comunidades cercanas en cada una de sus diversas fases, tales como, exploración, explotación, construcción de planta de beneficio o transporte.

El retorno de lo invertido por una empresa y el éxito de sus operaciones puede no concretarse si no se satisfacen las necesidades de sus grupos de interés o stake holders, los mismos que pueden ser internos (caso de trabajadores, clientes, acreedores, etc.) o externos como las comunidades y el Gobierno Central. El carácter voluntario de la responsabilidad social corporativa surge precisamente por el compromiso de las empresas de ampliar sus actividades de manera responsable no solo respecto de sus grupos de interés internos, sino también y principalmente de sus grupos de interés externos, caso de las comunidades cercanas.

GASTOS POR SERVICIOS DE MARKETING GLOBAL PRESTADOS POR EMPRESA VINCULADA QUE NO CUMPLEN CON EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

RTF N° 07732 - 4 - 2017

Adolfo Santa Cruz Miranda

1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Mediante Carta N° 080011247490 - 01/SUNAT y Requerimiento N° 0122080000094, notificados el 28 de enero del 2008, la Administración inició al contribuyente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, como consecuencia del cual efectuó reparos al citado tributo y ejercicio por gastos por servicio de marketing prestados por DEVANLAY S.A. (FRANCIA) por no cumplir con el principio de causalidad. En base al citado reparo, además determinó la aplicación de la tasa adicional del 4.1% al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. Al respecto, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012 - 003 - 0016231, 012 - 003 - 0016232 y la resolución de Multa N° 012 - 002 - 0014369 girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo N° 178 del Código Tributario.

En conclusión, habida cuenta de la Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008204/SUNAT de 30 de abril de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes de la SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012 -003 - 0016231 y 012 - 003 - 0016232 emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y por la tasa adicional del 4.1% al Impuesto a la renta del ejercicio 2005; así como la Resolución de Multa N° 012 - 002 - 0014369 girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo N° 178 del Código tributario, el tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en este caso se centra en determinar si el reparo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos por servicios de marketing prestados por DEVANLAY S.A. FRANCIA por no cumplir con el principio de causalidad y la tasa adicional del 4.1% al citado tributo y ejercicio, así como la resolución de multa impugnada, se encuentran conforme a Ley.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

- ❖ Sostiene que los servicios de marketing que le prestó DEVANLAY FRANCIA cumplen con los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad del principio de causalidad. Asimismo, se ha exhibido la documentación sustentatoria que acredita la utilización del servicio de marketing reparado.
- ❖ Sobre los dividendos presuntos indica que con la documentación presentada ha cumplido con acreditar la utilización del servicio de marketing prestado por DEVANLAY FRANCIA, no pudiendo considerarse dicho gasto como no susceptible de posterior control tributario.
- ❖ Asimismo, señala que al no encontrarse conforme a Ley el reparo por servicios de marketing, no puede imputarse la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo N° 178 del Código Tributario.
- ❖ Mediante la RTF N° 18285 - 1 - 2011 el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento sobre los servicios de marketing efectuados por DEVANLAY FRANCIA correspondientes al ejercicio 2003 considerando que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad. Agrega que no se encuentra obligada a presentar información que corresponde a operaciones de terceros, invocando la RTF N° 986 - 2 - 2009 y que carece de sustento sostener que el incremento de las ventas puede ser atribuido solo al prestigio de la marca LACOSTE. Adicionalmente señaló que la operación celebrada entre la casa matriz y el contribuyente se encontraba dirigida a incrementar las ventas de la marca que produce, mas no ha tenido la intención de obtener algún beneficio.
- ❖ Finalmente afirma que cumplió con presentar la documentación solicitada en el procedimiento de fiscalización, siendo que las operaciones fueron efectuadas a valor de mercado.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- ❖ Por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado al contribuyente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, determinó reparos al citado tributo por gastos por servicios de marketing prestados por DEVANLAY FRANCIA que no cumplen con el principio de causalidad. Además, determinó que al no ser el gasto reparado susceptible de posterior control tributario existen dividendos presuntos. Sustentándose en los reparos formulados, se incurrió en la infracción tipificada en el numeral del artículo N° 178 del Código Tributario.
- ❖ Precisa que la efectiva prestación de los servicios de marketing pudo ser acreditada por el contribuyente con la presentación de informes, encuestas de mercado, bocetos, entre otros elaboradas por su proveedor DEVANLAY FRANCIA. No resulta suficiente considerar el incremento en sus niveles de venta, el número de estilos de las prendas vendidas y otras coordinaciones técnicas realizadas con DEVANLAY FRANCIA respecto a la fabricación y/o producción de prendas de vestir. Ello solo acreditaría el cumplimiento parcial de las obligaciones del proveedor en el extremo relacionado a la selección de modelos LACOSTE, envío de diseños y elaboración de proyecciones de prendas de vestir, más no por las demás obligaciones convenidas por el servicio.
- ❖ Anota respecto al incumplimiento del principio de causalidad, que no se encuentra acreditada la necesidad del servicio de marketing, toda vez que al tener DEVANLAY FRANCIA la licencia internacional para el uso exclusivo de la marca LACOSTE, el servicio deducido es una actividad de exclusiva responsabilidad de esta empresa que la beneficia directamente, al ser distribuidora de dichos productos, por lo que obtiene sus ganancias en función al número de prendas vendidas. Agrega que el contribuyente no se relaciona directamente con ningún consumidor final de los productos LACOSTE y el servicio de marketing no resultaba necesario para la fabricación de las prendas de vestir. El servicio no resulta normal en la medida que el contribuyente no participa directamente en los mercados en los que el servicio se lleva a cabo. No resulta razonable que el contribuyente asuma el íntegro de los gastos de marketing al no beneficiarse directamente

del servicio. Según el Dictamen de los auditores independientes efectuado a DEVANLAY FRANCIA se considera como grupos de gastos para la ejecución del contrato de marketing, conceptos de creación, desarrollo, marketing, calidad y gastos indirectos sobre el total de producción de prendas. Ello evidencia que el servicio facturado no está destinado únicamente al contribuyente, sino que beneficia directamente a los distribuidores. Señala que el gasto resulta proporcional a los ingresos del contribuyente en tanto representa el 12% de los mismos; sin embargo, al no resultar necesario, normal y razonable, no cumple con el principio de causalidad.

- ❖ Es así que, los servicios de marketing materia del reparo no guardan una relación directa ni resultan necesarios para la fabricación de prendas de vestir LACOSTE a cargo del contribuyente. Ella solo se limitaba a elaborar las prendas de acuerdo con las especificaciones técnicas proporcionadas por DEVANLAY FRANCIA. Al respecto, la Administración concluye que en el presente caso no se cumple con el criterio de necesidad, uno de los requisitos del principio de causalidad.
- ❖ La realidad económica permite tener convicción que el mercado peruano no absorbe los ingresos por la venta de las prendas de vestir. Por ello, la Administración considera que no se puede asumir costos derivados de servicios de marketing y, por consiguiente, no se cumple con el principio de causalidad. Al ser el contribuyente solo el fabricante de las prendas de vestir no resulta necesario que el gasto de marketing sea deducible para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta. El atribuir los gastos de marketing al contribuyente es una estrategia fiscal del grupo DEVANLAY y no se aporta documentación clara que sustente la necesidad de dicho gasto.
- ❖ Señala que el gasto de marketing que pretende deducir el contribuyente no resulta necesario. Para ello cita jurisprudencia comparada de Chile y España. Considera que el grupo DEVANLAY pretende efectuar una recolocación de gastos de marketing en el contribuyente para disminuir su base imponible tributaria, situación que beneficiaría a nivel global al grupo DEVANLAY y perjudicaría al fisco peruano.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Gastos por servicios de marketing prestados por DEVENLAY S.A. (FRANCIA) que no cumplen con el principio de causalidad

- ❖ En el anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012 - 003 0016231 se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos por servicios de marketing prestados por DEVENLAY S.A. (FRANCIA) por no cumplir con el principio de causalidad, invocando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los resultados de los Requerimientos N° 0122080000268, 0122080000538, 0122080000787, 0122080001123 y 0122080001322. Al respecto, señaló que *“de la evaluación a la documentación de sustento a los servicios de marketing prestados por su vinculada DEVENLAY FRANCIA, considera que dichos servicios no cumplen con el principio de causalidad dispuesto por el artículo 37° de la LIR”*. Sostuvo que el servicio no le era necesario al contribuyente al no relacionarse con los consumidores finales de sus productos sino con los distribuidores a los que factura el 99.24% de sus exportaciones. Ello evidencia la falta de racionalidad y proporcionalidad del gasto, porque al ser una empresa dedicada a la producción y exportación de prendas, no le resulta normal que asuma dicho gasto en tanto no se vincula directamente a la obtención de mayores rentas, siéndole si de importancia a DEVENLAY FRANCIA al ser la licenciataria internacional de la marca de los productos comercializados por el contribuyente, *quien se beneficia del servicio conjuntamente con las empresas distribuidoras*. No basta con mencionar que el servicio de marketing es solo de interés para la empresa, sino de probarlo con la documentación que acredite la utilización del servicio.
- ❖ Teniendo en cuenta que el contribuyente no presentó la documentación que acreditara la necesidad y utilización del servicio de marketing prestado por DEVENLAY FRANCIA, se determinó que dichos gastos no son necesarios para producir y mantener la fuente dado que no cumplen con los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad en función a la naturaleza de las operaciones que realiza la empresa. Por ese motivo, se procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005 en el

gasto correspondiente a los servicios de marketing por un importe de S/.30'531,365.44, según los invoice N° 00509779, 0510092, 00510360 y 00510762 emitidos por un total de US\$9'174,228.67.

- ❖ En respuesta a un Requerimiento de la Administración, el contribuyente presentó el Contrato por servicios de Marketing celebrado con DEVANLAY S.A. FRANCIA en el ejercicio 2005, indicando que el gasto por dichos servicios cumple con el principio de causalidad. Asimismo, la Administración solicitó al contribuyente que explique con documentación sustentatoria la organización de la distribución internacional del Grupo DEVANLAY a nivel mundial, sus actividades, funciones y los mercados de las distribuidoras subsidiarias, sublicencias, manufactureras y/o distribuidoras que hacen joint ventures, indicando en que rubro se ubicaba el contribuyente, debiendo también presentar los documentos que sustenten los servicios de marketing. El contribuyente cumplió con presentar el organigrama del grupo y un informe elaborado por una empresa consultora respecto a la producción, distribución y ventas de las prendas que manufacturó durante el ejercicio 2005, que detalla las funciones que le corresponden, así como de las empresas vinculadas en dichas operaciones. También presentó un Dictamen de auditores independientes de 11 de abril de 2006, que describe los costos en los que incurrió DEVANLAY FRANCIA a efectos de prestarle al contribuyente el servicio de marketing. En cuanto a la publicidad realizada en los mercados internacionales como parte del servicio de marketing, el contribuyente adjuntó folletos en los que se muestran las prendas. Los comerciales y avisos publicitarios utilizados durante el ejercicio 2005 fueron solicitados a DEVANLAY FRANCIA, porque ellos son los que realizan directamente el servicio.
- ❖ Asimismo, la Administración solicitó que se sustenten los motivos por los cuales dentro de los gastos tomados en cuenta por DEVANLAY FRANCIA consideran gastos por concepto de creación, desarrollo, calidad y gastos indirectos como parte de los costos por servicios de marketing prestados al contribuyente, teniendo en cuenta que los gastos por marketing propiamente dichos ascienden a euros 3'366,491. Precisa además que los conceptos de creación, desarrollo, calidad y gastos indirectos vinculados a los mismos, se incluyen dentro del tra-

tamiento de asesoría técnica o en su defecto de regalías, según lo indicado en el artículo 4 -A del Reglamento de la LIR. En su respuesta el contribuyente indicó que el servicio que DEVANLAY FRANCIA le presta es únicamente de su interés puesto que los distribuidores que comercializan las prendas en otros países no requieren de la información solicitada por la Administración. Es así que, por las consideraciones expuestas asumió el íntegro de los gastos correspondientes a los servicios de marketing, al ser beneficiaria directa de la prestación de dichos servicios. El hecho que los distribuidores de cada país compren sus prendas y luego no tengan una adecuada rotación del producto o que las prendas que comercialicen los distribuidores no estén de acuerdo con la tendencia de la moda, o con la temporada, origina perder presencia en el mercado, lo que no le resulta beneficioso.

- ❖ Respecto al precio de venta de los productos, el contribuyente señaló que este se encuentra conformado por los costos totales en los que se incurre más un margen de utilidad mínimo sobre dichos costos, consistente en un porcentaje del costo del producto. Precisa que dicho margen se fija en una reunión de las áreas de desarrollo, finanzas, compras y la gerencia. Detalló el proceso a través del cual se obtiene el precio final, así como los factores determinantes para ello. Finalmente indica que las ventas a sus clientes son exportaciones que se realizan de manera directa y a valor FOB Callao, para lo cual adjuntó ejemplos de DUAS de exportación emitidas, facturas a nombre del cliente y demás documentos relacionados a la exportación.
- ❖ Como resultado de su revisión la administración indicó que no se revelaba la necesidad de contar con la prestación del servicio de marketing, toda vez que el contribuyente no se relacionaba con ningún consumidor final de sus productos en los mercados americano, europeo, asiático u otro mercado, sino tan solo con un mayoritario comprador que según lo manifestado por el propio contribuyente posee la calidad de distribuidor y que es su vinculada, ya sea DEVANLAY US Inc. en EE.UU. con 95.19% o DEVANLAY S.A. (Francia) con 4.05%, siendo esta última la que brinda el servicio de marketing y es su principal accionista.
- ❖ Asimismo, señaló que el contribuyente ha informado que asumió el íntegro de los gastos correspondientes a los servicios de marketing

al ser la beneficiaria directa de la prestación de dichos servicios, y que los distribuidores de cada país no tienen interés en los resultados obtenidos por la aplicación de los servicios de marketing que se brindan, no obstante ser empresas vinculadas a las que se les factura el 99.24% del total de las exportaciones, situación que demuestra la falta de racionalidad y proporcionalidad del mismo.

- ❖ La realidad económica de las operaciones que realiza el contribuyente, es la producción y exportación de prendas de la marca LACOSTE mayoritariamente a sus clientes vinculados DEVANLAY S.A. (Francia) y DEVANLAY US Inc. EE.UU., siendo estos distribuidores mayoristas de dichas prendas en los diferentes mercados, de ahí que el contribuyente no participa en los mercados directamente como tal. En tal sentido, los servicios prestados podrían ser calificados como asesoría técnica por la transferencia y aplicación del conocimiento obtenido por DEVANLAY S.A. (Francia), o en otro extremo, como regalías por la comercialización de las prendas de vestir LACOSTE. Cabe señalar que el contrato de servicios de marketing indica que tiene los derechos de exclusividad para fabricar las prendas de vestir LACOSTE en el territorio peruano, más no menciona los derechos de comercialización de la marca LACOSTE, que indudablemente tienen un alto valor comercial y que podría estar siendo incluido en la figura de los servicios de marketing. Añade que, en ambos casos, sea como asistencia técnica o como regalías, el servicio estaría gravado con IR, a diferencia de los servicios de marketing que no se considera como asistencia técnica, de acuerdo con el Artículo 4 - A, inciso c) numeral ii) del Reglamento de la LIR.
- ❖ En tal sentido considera que la asunción de gastos por campañas de marketing de productos cuya venta al consumidor final se realiza por una tercera persona, no resulta normal al giro del negocio del contribuyente, pues la causa de dichas campañas en las que se incluyen los productos manufacturados por ésta no se encuentra vinculado directamente con la obtención de mayores rentas por parte del contribuyente ni al mantenimiento de la fuente al no constituir servicios que se hayan dirigido individualmente a ésta.
- ❖ Con sustento en lo señalado, la administración procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por

el gasto por servicios de marketing por la suma de S/. 30'531,365.44, relacionado a los invoice N° 00509779, 00510092, 00510360 y 00510762 por un total de US\$9'174,228.67, en virtud a que no cumple con el principio de causalidad establecido en el Artículo 37° de la Ley del IR.

- ❖ Mediante el anexo N° 1 al resultado del Requerimiento N° 0122080001322, la Administración señaló que el motivo fundamental por el que se debió presentar sustento de los servicios de marketing prestados por DEVANLAY FRANCIA es que la comercialización de las mercaderías del contribuyente, en su mayoría (99.24%) las realiza a sus vinculadas Devanlay US Inc. (EE.UU.) y Devanlay S.A. (Francia), razón por la cual dicho servicio debe ser acreditado como de utilización en el país. Como se ha comprobado en la inspección, si el desarrollo y fabricación de las prendas se realiza en el país, el servicio de Marketing prestado por la vinculada Devanlay S.A. (Francia), no justifica su utilización por el contribuyente, al llevarse a cabo en el exterior. Añade que al no tener la documentación que acredite el servicio, se puede presumir, salvo prueba en contrario, que el servicio de marketing es necesario para los distribuidores vinculados que soliciten los pedidos al contribuyente, dado que ellos necesitan conocer las necesidades del consumidor final, las tendencias, el nivel de calidad del producto y el servicio de atención para obtener los beneficios esperados. En ese sentido, concluyó que debe mantenerse el reparo por causalidad.
- ❖ Conforme ha sido detallado en los considerandos anteriores, se aprecia que la Administración reparó los gastos por servicio de marketing prestado por DEVANLAY S. A. FRANCIA, sosteniendo que no cumplían con el principio de causalidad, al no resultar necesarios para generar la renta gravada y/o mantener la fuente, toda vez que no se acreditó el cumplimiento de los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.
- ❖ Debido a lo mencionado, la materia en controversia se circunscribe a determinar si los gastos de marketing reparados por la Administración, cumplen con el principio de causalidad recogido por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo, aprobado por Decreto Supremo N° 179 - 2004 -EF dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos

necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por Ley.

- ❖ El citado artículo 37° de la LIR recoge el principio de causalidad definido en las RTF N° 657 - 97, 710 - 2 - 99, 1154 - 2 - 2000 y 8634 - 2 - 2001, como la “ *la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha erogación de manera directa ; no obstante ello el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterio adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros*”.
- ❖ En ese sentido, el “principio de causalidad”, es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente. Respecto al principio de causalidad, la tercera disposición final de la Ley N° 27356 señala, con carácter de precisión, que este principio requiere que los gastos sean normales con relación a la actividad que genera la renta gravada y razonables en cuanto a los ingresos del contribuyente.
- ❖ De acuerdo con el criterio establecido en las RTF N° 02607 - 5 - 2003 y 08318 - 3 - 2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. En ese orden de ideas, para que el gasto sea deducible, se requiere que exista una relación de causalidad entre este y la renta generada, la que deberá ser evaluada y acreditada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad.
- ❖ En el presente caso, de acuerdo con el registro de constitución del contribuyente y el Informe de Planeamiento elaborado por la Administración, su objeto social es la fabricación y comercialización de prendas de vestir para el mercado local y de exportación. *Asimismo,*

DEVANLAY S.A. FRANCIA es su principal accionista, con una participación en su capital del 99.99%.

- ❖ Conforme al documento de organización y operaciones, el contribuyente se encarga del desarrollo, diseño y manufactura de las prendas de vestir de la marca LACOSTE para su venta a mercados del exterior a través de distribuidores. DEVANLAY S.A. FRANCIA posee las licencias para el diseño y manufactura de productos en el mercado mundial y DEVANLAY US INC. es una empresa ubicada en Estados Unidos que distribuye tales prendas.
- ❖ En el “Convenio de servicios de marketing” de 01.JUL.2004, se aprecia que DEVANLAY S.A. FRANCIA y el contribuyente celebraron un contrato para que aquella le preste servicios de marketing, fijando como contraprestación trimestral el equivalente de US\$ 1.90 por cada prenda de vestir LACOSTE que venda el contribuyente. El citado contrato señala que DEVANLAY FRANCIA le ha otorgado a su subsidiaria peruana el derecho de exclusividad para fabricar las prendas de vestir LACOSTE en el territorio peruano, no estando autorizada para su comercialización en el mercado nacional. La empresa domiciliada actualmente vende la totalidad de su producción exclusivamente a DEVANLAY FRANCIA y a DEVANLAY ESTADOS UNIDOS.
- ❖ El artículo III del referido contrato señala que el alcance de los servicios de marketing son: a) Desarrollar un análisis continuo de los principales mercados internacionales para la comercialización de las prendas de vestir LACOSTE que comercializa el contribuyente, b) Seleccionar los modelos LACOSTE que tengan mayor aceptación en los mercados del mundo para que el contribuyente maximice sus ingresos, c) Campañas de publicidad que favorezcan la introducción de las prendas de vestir LACOSTE, comercializadas por el contribuyente en los mercados americano, europeo, asiático u otros mercados expresamente establecidos por las partes, d) Realizar todo tipo de actividades razonables para promover la introducción de las prendas de vestir LACOSTE en el mercado mundial , e) Preparar estadísticas y/o proyecciones de venta de las prendas de vestir LACOSTE que el contribuyente comercialice en los mercados internacionales que DEVANLAY FRANCIA recomiende. Asimismo, se precisa que los servicios de marketing se prestarán en los mercados americano, europeo

y asiático y en cualquier otro mercado que acuerden las partes y que no se prestarán servicios en el Perú.

- ❖ También señalo el contribuyente, que, como parte de los servicios contratados DEVANLAY FRANCIA prepara una muestra de colección con los prototipos de prendas de vestir que le envía, realizando una convención y desfiles de modas en Francia o Estados Unidos para la exhibición a los posibles compradores, presentando una proyección de ventas que es remitida al contribuyente.
- ❖ Asimismo, el contribuyente presentó los invoices N° 00509779, 00510092, 00510360 y 00510762, emitidos el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre y 31 de diciembre del 2005 por DEVANLAY FRANCIA por los importes de US\$ 2'220,233.00, US\$ 1' 981,148.81, US\$ 2'710,252.00 y US\$2'262,594.86 a favor del contribuyente, consignando como glosa "invoicing of marketing services -proportional (Perú)", que constituyen las facturas emitidas por su proveedor por el servicio contratado, los cuales fueron reparadas por la Administración.
- ❖ De los actuados se aprecia que DEVANLAY FRANCIA tiene los derechos de exclusividad a nivel internacional para utilizar la marca LACOSTE en relación a la fabricación, marketing y distribución, habiéndole otorgado al contribuyente el derecho a la fabricación de prendas de vestir con dicha marca para su comercialización en el mercado extranjero (objeto social y actividad principal del contribuyente), efectuando dichas ventas a quienes las distribuyen a nivel internacional.
- ❖ Debido a lo mencionado, se puede advertir que la demanda de las prendas de vestir de la marca LACOSTE repercutirá en los ingresos del contribuyente, al dedicarse a la exportación de las prendas que confecciona siendo que a mayor demanda sus ingresos pueden verse incrementados y, por el contrario, a menor demanda verse reducidos. Los requerimientos de mercadería que le efectúe su distribuidor dependerán de la demanda que tengan los productos manufacturados por el contribuyente. En tal sentido, al contribuyente le resulta de interés mantener una demanda constante o creciente por las prendas de vestir que produce, por lo que incurrió en gastos de marketing.
- ❖ Al respecto, se ha definido el marketing como la función de negocios que identifica las necesidades y deseos de los clientes; determina los mercados meta que mejor pueden servir a la organización y diseña los

productos, servicios y programas apropiados para servir a esos mercados. Esta disciplina es mucho más que una simple función aislada de los negocios; es una filosofía que guía toda la organización. La meta del marketing es crear de forma rentable una satisfacción de los clientes al forjar relaciones cargadas de valor con los clientes importantes.

- ❖ Conforme a lo indicado por La RTF N° 21889 - 11 - 2012, el marketing es un sistema completo de actividades que incluye un conjunto de procesos mediante los cuales se identifica las necesidades o deseos de los consumidores para luego satisfacerlos de la mejor manera posible al promover el intercambio de productos y/o servicios con ellos, a cambio de una utilidad o beneficio para la empresa, siendo la publicidad una de sus herramientas.
- ❖ Del contenido del contrato de servicios con DAVENLAY FRANCIA, que sustenta las facturas reparadas, se aprecia que sus prestaciones corresponden a los servicios de marketing, al encontrarse destinadas a identificar las necesidades o deseos de los clientes, habiendo utilizado entre otras herramientas a las campañas publicitarias. Carece de sustento lo señalado por la Administración de que parte de sus prestaciones corresponderían a servicios de asistencia técnica o regalías.
- ❖ Asimismo, en cuanto a la deducción de los gastos de marketing, publicidad y mercadeo, por parte de los diversos agentes de la cadena de producción o comercialización la RTF N° 02342 - 5 - 2003 señala *"(...) que si bien la actividad publicitaria no sucede en la etapa de venta a las tiendas minoristas, sino que se da en la etapa de post venta, el contribuyente está asegurándose que los productos que ella distribuye (como distribuidora oficial) se vendan a los consumidores finales para de esa manera, aumentar sus propias transacciones con las tiendas minoristas, por lo que la causalidad del gasto por concepto de avisos publicitarios con el ingreso a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra acreditada"*.
- ❖ En este orden de ideas, toda vez que el incremento de las ventas en el mercado norteamericano de las prendas de vestir de la marca LA-COSTE benefician al contribuyente, en tanto deberá incrementar su producción y exportación para satisfacer la demanda, el gasto de marketing incurrido guarda relación con la generación de renta en tanto

satisface el principio de causalidad. Debe señalarse como antecedente la RTF N° 18285 - 1 - 2011. Dicha RTF fue emitida al contribuyente por similar reparo efectuado por la Administración por el ejercicio 2003 en donde se concluyó que el gasto de marketing cumplió con el principio de causalidad.

- ❖ Conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, DEVANLAY FRANCIA tiene los derechos de exclusividad a nivel internacional para utilizar la marca LACOSTE, incluyendo las actividades de marketing de las prendas de vestir con dicha marca. Dicha empresa le otorgó al contribuyente el derecho a la fabricación de las mencionadas prendas para su venta posterior a las empresas distribuidoras no domiciliadas DEVANLAY US INC. (EE.UU.) y DEVANLAY S.A. FRANCIA. Vale decir que, el contribuyente se encarga de la fabricación y exportación mientras que las empresas distribuidoras no domiciliadas se encargan de la comercialización a nivel mayorista de dichas prendas. Al respecto, se aprecia que las demandas por las prendas de vestir de la marca LACOSTE tiene incidencia en los ingresos del contribuyente y de las distribuidoras no domiciliadas. *La mayor venta o menor venta de las prendas de vestir de la marca LACOSTE determinarán un incremento o reducción en sus ingresos, por lo que el gasto por los servicios de marketing beneficia directamente a las empresas distribuidoras no domiciliadas, así como al contribuyente.* Al respecto, la Administración cuestionó al contribuyente la deducción del total de los gastos de marketing por las prendas que fabrica. De otro lado, el contribuyente indicó en su escrito de 27 de agosto de 2008 que se encuentra acreditado que DEVANLAY FRANCIA le cobra en función a las prendas que vende, por lo que resulta imposible que asuma gastos de otras empresas, si no hay una venta efectiva.
- ❖ En el “Dictamen de auditores independientes KPMG” de 11 de abril del 2006, se verificó en la contabilidad de DEVANLAY FRANCIA la asignación del monto total de los costos incurridos en la prestación del servicio de marketing brindado al contribuyente ascendente a Euros 22’806,991.67. En la determinación del monto a facturar se asignó a dicho costo un 5% como ganancia por el servicio. El monto a facturar ascendente a Euros 23’947,341.25 se dividió entre las 16’480,553 de prendas de vestir, que constituían la producción anual mundial de prendas

de vestir de la marca LACOSTE en dicho ejercicio. Ese así que, por el servicio de marketing el importe por prenda ascendía a euros 1.45 o US\$1.90, lo que sería la base para determinar el monto total del servicio de acuerdo al número de prendas vendidas por el contribuyente.

- ❖ Por lo señalado, se puede apreciar que los gastos por marketing de la producción anual de prendas que fabrica el contribuyente son asumidos por este en su totalidad. El cálculo que se efectúa para determinar el valor de dicho servicio tiene en cuenta el total de la producción mundial, por lo que constituye un gasto incurrido en el ejercicio para obtener los ingresos por las ventas de dicha producción anual. Por lo mencionado, carece de sustento lo indicado, en el sentido de que no habría tal gasto sino se efectuara una venta efectiva, habiéndose acreditado con los documentos presentados, que el contribuyente asume el total de gastos por marketing necesarios para la venta de los productos que fabrica.
- ❖ En la revisión no se aprecia que el contribuyente haya presentado documento alguno que establezca la suscripción de acuerdos de reparto de costos con las empresas no domiciliadas encargadas de la distribución de las prendas de vestir a efectos de dividir entre ellas el desembolso por el servicio de marketing; por contrario, se encuentra acreditado que el contribuyente asumió el total de dicho gasto. *En ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto de que la Administración vuelva a liquidar el monto que corresponde deducir al contribuyente por el gasto correspondiente a los servicios de marketing, efectuando la asignación en base a un criterio de razonable relación entre dicho gasto y el beneficio recibido por el contribuyente en el ejercicio acotado. Para tal efecto, se tomará en cuenta la suma de las ventas declaradas por el contribuyente y de las consignadas en los estados financieros que reflejen el monto obtenido por las ventas de prendas por parte de las empresas distribuidoras no domiciliadas en el ejercicio 2005, determinando la participación porcentual del contribuyente en dicho total, asignándole este porcentaje al total del gasto para efecto de su deducción.*
- ❖ Por otro lado, la Administración señaló que no resultaba razonable que el contribuyente asumiera el gasto correspondiente a los servi-

cios de marketing, al no beneficiarse directamente del mismo ni que se destinaran exclusivamente a los productos que fabrica. Tal como se señaló en los considerandos de la RTF N° 18285 - 1 - 2011 emitida al contribuyente, el mencionado servicio le resultaba causal, dado que a través de este incrementaba sus ventas y con ello sus ingresos, advirtiéndose que el contrato se relacionaba con la prestación de servicios de marketing que lo beneficiaban, por lo que carece de sustento la afirmación de la Administración.

- ❖ Respecto a lo sostenido por la Administración en cuanto a que el gasto no resulta causal por no acreditarse la necesidad y normalidad del mismo. Por contrario, según lo señalado en los considerandos anteriores, este gasto resulta deducible habiéndose acreditado la necesidad y normalidad del mismo. En el caso de gastos de marketing, publicidad o mercadeo este gasto es deducible para el contribuyente al obtener sus ingresos con el incremento de las ventas de sus prendas de vestir, que es el fin por el cual se contrató el mencionado servicio.
- ❖ Al respecto, contrario a lo señalado por la Administración, la RTF N° 01275-2-2004 resulta aplicable en el presente caso, porque concluye que son deducibles los gastos de publicidad, no solo a la empresa que obtenía sus ingresos en las ventas de los productos sobre los que recaía el servicio, sino aquella otra que también obtuviera un beneficio directo relacionado con las ventas. En el presente caso, se advierte una situación similar por lo que dicha RTF resulta aplicable.
- ❖ Respecto a lo que alega la Administración sobre que la realidad económica permite tener convicción que el mercado peruano no absorbe los ingresos por la venta de las prendas de vestir y que por ello considera que no se puede asumir costos derivados de servicios de marketing, por lo que no se cumple el principio de causalidad, ello no constituye un fundamento legal que permita amparar el reparo.
- ❖ Según la Administración, al ser el contribuyente solo el fabricante de prendas, no resulta necesario que el gasto de marketing sea deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, Es de mencionar que, según lo establecido en los considerandos anteriores, el contribuyente sustentó la causalidad del gasto de marketing conforme a Ley. Debido a ello, lo alegado por la Administración carece de sustento.

- ❖ En referencia a lo alegado por la Administración de que la atribución al contribuyente de los gastos de marketing es una estrategia fiscal del grupo DAVENLAY y que no se ha presentado documentación clara que sustente su necesidad, cabe señalar que la fiscalización en el presente caso se refiere a las operaciones del contribuyente y no a las operaciones de DEVANLAY FRANCIA, no siendo su obligación proporcionar información adicional, cuando la causalidad de los gastos de marketing se encuentra debidamente acreditada.
- ❖ Finalmente, en relación a lo señalado por la Administración respecto a que el gasto de marketing que se pretende deducir no resulta necesario según la jurisprudencia comparada, considerando que el grupo DEVANLAY pretende efectuar una recolocación de gastos de marketing en el contribuyente para disminuir su base imponible tributaria, situación que beneficiaría al grupo DEVANLAY, perjudicando al fisco peruano, cabe señalar lo siguiente: *La citada jurisprudencia se refiere a casos en los cuales se ha acreditado la intencionalidad del contribuyente de disminuir su base imponible tributaria a través de recolocación de gastos, situación que no se presenta en el caso revisado, máxime cuando tal circunstancia no ha sido cuestionada por la administración en la Resolución de Determinación impugnada, sino la causalidad de tales gastos.*
- ❖ En cuanto a la resolución de multa N° 012 - 002 - 0014369 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo N° 178 del Código Tributario, estando a que se ha dispuesto que la Administración determine el monto deducible por gastos de marketing, reparo contenido en la Resolución de Determinación N° 012 - 003 - 0016231 en que se sustenta la Resolución de multa impugnada, procede revocar la resolución apelada y estar a lo que se determine en dicho calculo.

Tasa adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005

- ❖ Según se advierte en los anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 012 - 003 - 0016232, la administración determinó que correspondía aplicar el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por servicios de marketing prestados por DEVANLAY S.A. FRANCIA por S/. 30'531,365.00 que no cumplen con el principio de causalidad, también determinó la retención del 4.1% por dividendos

presuntos en aplicación a lo establecido por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

- ❖ Cabe señalar que, el inciso g) del artículo 24-A de la LIR, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta Ley.
- ❖ El artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24° - A de las Ley, constituyen gastos que significan “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de accionistas participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.
- ❖ De lo expuesto, se tiene que la Administración determinó que el importe de S/.30'531,365.00 reparado por servicios de marketing prestados por DEVANLAY S.A. FRANCIA que no cumplen con el principio de causalidad constituían dividendos presuntos, por lo que dicho monto se encontraba sujeto a la tasa de retención de 4.1%. Sin embargo, atendiendo a que en esta instancia se ha dispuesto que la Administración determine el monto deducible por gastos de servicio de marketing, reparo en el cual se sustenta la determinación de dividendos presuntos efectuada por la Administración, se debe emitir similar pronunciamiento en este extremo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y estar a lo que se determine en dicho cálculo.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

- ❖ Si bien es cierto el servicio de marketing proporcionado por DEVANLAY S.A. (FRANCIA) a su empresa vinculada domiciliada en el Perú se reconoce como causal bajo el criterio de que a mayor venta global de prendas de vestir se generan mayores ingresos para la subsidiaria del

Perú; no es menos cierto que, si se toma en consideración los límites referidos para reconocer la normalidad y razonabilidad del gasto, el análisis determina que este solo sería causal en parte. Así lo establece el Tribunal Fiscal cuando señala que la Administración proceda a determinar el monto deducible, así como el porcentaje que corresponda a dicho gasto para la empresa domiciliada contribuyente.

- ❖ Así las cosas, en tanto causal – por lo menos en parte – al gasto por servicio de marketing a la empresa domiciliada, no podría aplicársele lo señalado por el inciso g) del artículo 24°-A de la LIR, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en el porcentaje que se considere un gasto causal.
- ❖ Es de mencionar, adicionalmente, que la jurisprudencia y, en su caso la casuística aplicadas al tema, señalan como “disposición indirecta de renta” las siguientes: Comisiones confidenciales, gastos reservados, entregas a rendir cuenta sin indicar a favor de quien se hizo la entrega, gastos sin sustento documentario, comprobante falso o no fidedigno, impuestos de los accionistas asumidos por la empresa, retiro de bienes a favor del accionista asumidos por la empresa, entre otros.
- ❖ Siendo DEVANLAY un grupo económico multinacional, la empresa domiciliada en el Perú es una subsidiaria de dicho grupo, siendo su principal accionista DEVANLAY FRANCIA. Según lo señalan el artículo N° 32 A de la LIR y el artículo N° 24 de su Reglamento, tratándose de empresas vinculadas, cabe comentar adicionalmente lo siguiente:
- ❖ Para el tratamiento de precios de transferencia entre partes vinculadas, a efectos de determinar el “precio de plena competencia” o “arm’s length principle”, será pertinente detraer cualquier costo o gasto complementario que hubiera sido necesario realizar, tal como transporte al punto de entrega del bien.
- ❖ Para una adecuada determinación y revisión de sus valores de mercado, la empresa debe contar con una “política de precios y descuentos” aprobada formalmente por su Directorio que incorpore el procesamiento de todas sus operaciones de venta, así como las características de las mismas.
- ❖ Para efectos del valor de mercado, se debe considerar que un “consumidor final” y un “cliente intermedio” no son comparables. Tratándose de productos “iguales o similares”, el comparable de cada

uno de ellos es su equivalente; es decir, consumidor final con otro consumidor final y cliente intermedio con otro cliente intermedio.

- ❖ Como señala el Tribunal Fiscal, el contribuyente es el responsable del negocio, por tanto, es el que fija las condiciones de venta de sus productos. A la Administración le corresponde verificar y, en su caso reparar el adecuado cumplimiento por el contribuyente del control del valor de mercado de sus operaciones.
- ❖ En un grupo económico multinacional, es posible que parte del giro de sus operaciones se efectúe por subsidiarias constituidas en distintos países y que estas vendan su producción total (caso de DEVANLAY PERÚ) a sus vinculadas y no a terceros independientes. En esas circunstancias, para el tratamiento de precios de transferencia, corresponderá a la Administración efectuar el comparable con los precios de terceros independientes que vendan un producto igual o similar.

LA CORTE SUPREMA INDICÓ QUE EL CRITERIO SEÑALADO PREVIAMENTE POR LA SENTENCIA DE CASACIÓN 4392-2013-LIMA

**no se aplica a las multas por omisiones
a los pagos a cuenta**

Casación N° 12482-2019-LIMA.
Sentencia de la Corte Suprema

Max José Alvarez Remar^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Con fecha 17 de abril de 2019, la recurrente interpuso recurso de casación, contra la Resolución N° 16, emitida por la instancia superior, que confirmó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda; en el proceso contencioso administrativo seguido por la recurrente contra la Sunat y el Tribunal Fiscal.

A manera de introducción, debemos mencionar que la recurrente solicitó la devolución de pagos indebidos y/o en exceso por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario por los importes de S/. 1 971,00 y S/. 2 129,00, que habrían sido generados como consecuencia de la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2012, como consecuencia de la declaración rectificatoria correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, las que dio lugar a la modificación del cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2012.

(*) Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Ex funcionario de SUNAT. Ex Asesor del Tribunal Fiscal. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional de la USMP.

Mediante la Resolución de Intendencia N° 012-180-0011110/SUNAT, la Administración Tributaria declaró improcedente la mencionada solicitud, la que al ser reclamada fue declarada infundada a través de la Resolución de Intendencia N° 0150140012971.

La recurrente presentó la apelación materia de grado, la cual fue resuelta por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 05812-5-2017, confirmando lo resuelto por la Administración Tributaria.

Posteriormente, la recurrente presentó demanda contencioso administrativa contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, lo que fue declarado infundado en primera instancia y confirmado por la Sala Superior, con fecha 17 de abril de 2019, la recurrente interpuso recurso de casación, la cual fue declarada improcedente, mediante Casación 12489-2019-LIMA, materia de análisis.

DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que la recurrente sostiene que la Sala Superior ha desconocido que para determinar los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de 2012, los contribuyentes deberán aplicar sobre los ingresos netos devengados en cada mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto a la renta calculado correspondiente al ejercicio gravable precedente al anterior, entre el total de ingresos netos del mismo ejercicio, razón por la cual no es posible imponer sanciones por modificaciones posteriores del citado coeficiente producto de una declaración jurada rectificatoria y/o una redeterminación de la autoridad tributaria, situación que demuestra que los pagos realizados en virtud de las multas emitidas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y relativas a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2012 deben ser devueltos.

Agrega que emitir una resolución de multa cuando el contribuyente ha declarado los pagos a cuenta de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, teniendo en cuenta el “impuesto calculado” que se tiene como cierto al momento de liquidar y pagar esta obligación tributaria, no resulta conforme a ley; mas aún si se considera que el contribuyente no tiene como saber que en el futuro el impuesto utilizado para obtener el coeficiente de los pagos a cuenta sería modificado.

Asimismo, señala que los argumentos de la Sala Superior no están referidos de forma alguna a desvirtuar la vulneración del principio de legalidad

que la recurrente ha venido sosteniendo desde la interposición de la demanda, sino que se limita a indicar que la Sentencia de Casación N° 4392-2013 no es aplicable al caso; no obstante lo mencionado, la sala le negó la devolución de la multa relativa al pago a cuenta de enero y febrero de 2012, al considerar que no le era aplicable dicha sentencia.

Añade que la Sala Superior pretende extender el impuesto previsto en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de validar el cobro de multas por supuesta omisión a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de 2012, ello con base en un coeficiente calculado tomando en cuenta la redeterminación del impuesto a la renta del ejercicio precedente al anterior, situación que evidentemente trasgrede lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual establece expresamente que via interpretación no pueden extenderse las disposiciones tributarias.

Alega que la Sentencia de Casación N° 4392-2013, ha indicado que el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta se determina en función al impuesto calculado, lo que la recurrente habría cumplido, por lo cual no habría cometido la infracción imputada por la Administración Tributaria. Agrega que la citada sentencia ha indicado que el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta se determina en base al impuesto calculado al momento del abono, por lo que postula no sería pertinente el pago de intereses moratorios y/o sanciones por una modificación realizada con posterioridad al momento del cumplimiento de la misma, situación que destaca la anotada sentencia y que pone en evidencia el propio literal a) del artículo 85 de la Ley de la Ley del Impuesto a la Renta, razón por la cual ir en contra de lo indicado en ella implicaría una abierta vulneración al principio de legalidad.

POSICIÓN DE LOS DEMANDADOS

La Administración Tributaria señaló que como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, determinó menor saldo a favor que el declarado. Posteriormente, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2012, incrementando los importes declarados originalmente, siendo que la recurrente pagó el importe de las

multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario asociadas a tales pagos a cuenta.

Asimismo, refiere que la recurrente solicitó la devolución de los pagos de las anotadas multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sin embargo, de la verificación de las declaraciones juradas originales y rectificatorias, reportes de pago y documentación presentada por la recurrente, determinó la no existencia de pagos indebidos y/o en exceso, no siendo de aplicación la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

Por su parte, el Tribunal Fiscal señaló que los importes pagados por la recurrente no constituyen pagos indebidos pasibles de devolución, por cuanto las multas se originan a consecuencia de las omisiones determinadas por la propia recurrente al presentar sus declaraciones juradas rectificatorias por los pagos a cuenta de enero y febrero de 2012, a lo que agregó que conforme al criterio de observancia obligatoria establecido en la Resolución N° 12988-1-2009 de 1 de octubre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA

La Corte Suprema señaló que la Sala Superior ha observado que la pretensión de la recurrente es la devolución de las multas pagadas por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario. En ese orden de ideas, estableció que la Sentencia de Casación N° 4392-2013, está referida a la aplicación de intereses moratorios por omisión referencial de los pagos a cuenta y no a la aplicación de sanciones por incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, no evidenciándose con ello vulneración alguna al principio de legalidad ni a la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

Asimismo, indicó que la sentencia de vista ha determinado que conforme al artículo 165 del TUO del Código Tributario, la infracción se determina en forma objetiva y fue sancionada administrativamente con penas pecuniarias, habiéndose acreditado la referida infracción, y establecido la procedencia de las resoluciones de multa, el colegiado superior concluye que el pago efec-

tuado por la recurrente por las multas no constituye un pago indebido y/o en exceso, desestimando cada uno de los agravios invocados por la apelante. Fundamentos que la casacionista no ha logrado desvirtuar, según detalla la Corte Suprema.

En ese sentido, la Corte Suprema estableció que la argumentación expresada en el recurso de casación no cumplió los requisitos de procedencia establecidos en los incisos 2 y 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, referidos a la descripción de forma clara y precisa de la infracción normativa, así como la demostración de la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, en tanto los argumentos expresados por la recurrente para sustentar el recurso de casación en realidad no guardan relación con la aplicación del derecho objetivo al caso concreto, sino mas bien con la apreciación de los hechos llevados a cabo por la instancia de mérito, pretendiendo con ellos reiniciar ante esta Suprema Sala el debate en relación a los hechos involucrados en el proceso, ya que mientras la Sala Superior ha concluido que los actuados del expediente administrativo acreditan la infracción a la empresa demandante, la recurrente reitera que no ha cometido la infracción.

COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

No estamos de acuerdo con lo resuelto por la Corte Suprema que declaró improcedente el recurso de casación, argumentando que la recurrente no cumplió con los requisitos de procedencia establecidos en los incisos 2 y 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, referidos a la descripción de forma clara y precisa de la infracción normativa, así como la demostración de la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada.

Al respecto, consideramos que la recurrente al señalar que conforme al artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero de 2012, los contribuyentes deberán aplicar sobre los ingresos netos devengados en cada mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto a la renta calculado correspondiente al ejercicio gravable precedente al anterior, entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, razón por la cual no es posible imponer sanciones por modificaciones posteriores del citado coeficiente producto de una declaración jurada rectificatoria y/o una redeterminación por parte de la Adminis-

tración Tributaria, por lo que los pagos realizados por las multas emitidas en virtud del artículo 178° numeral 1 del TUO del Código Tributario, deben ser devueltos; se estaría demostrando en forma clara y precisa la infracción normativa.

Asimismo, al indicar que las multas fueron impuestas tomando como base de cálculo el impuesto rectificado y no el impuesto calculado, conforme lo establece el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta se estaría demostrando la infracción normativa en que incurrió la Sala Superior, por lo que consideramos que no correspondía que se declarará improcedente el recurso de casación presentado por la recurrente por incumplir normas de carácter adjetivo, sino que el colegiado debió emitir un pronunciamiento respecto del fondo de la controversia.

Como antecedente debemos señalar que en el mes de octubre de 2015, se publicó la Sentencia de Casación 4392-2013-LIMA, donde la Corte Suprema, señaló que no se produce un incumplimiento de la obligación tributaria relacionados con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siempre que estos se determinen de acuerdo con los elementos existentes al momento del pago, por lo que no existiría incumplimiento ni correspondería el pago de intereses producto de una rectificación posterior, sea llevada a cabo por el propio contribuyente o por la Administración Tributaria.

En ese orden de ideas, consideramos, siguiendo la línea jurisprudencial de la Corte Suprema en la Sentencia de Casación 4392-2015-LIMA, si no nos encontramos frente a un incumplimiento por parte del contribuyente ni procede el cobro de intereses moratorios, tampoco correspondería que se apliquen multas producto de una rectificación posterior.

Luego de publicada la Sentencia de Casación 4392-2015-LIMA, con fecha 23 de junio de 2017, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución de Observancia Obligatoria 05359-3-2017, donde estableció un criterio totalmente distinto al fijado por la Corte Suprema y señaló lo siguiente: “Corresponde la aplicación de intereses y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”.

En ese sentido, discrepamos con la posición del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema en la sentencia de casación, materia de análisis, porque si bien las multas se aplican de manera objetiva, consideramos que el criterio fijado por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación 4392-2013-LIMA, debería aplicarse en el caso de las multas, porque como señalamos anteriormente, se realizó el pago utilizando los coeficientes e ingresos obtenidos con la información disponible en ese momento, de lo contrario, como señala el profesor Juan Garret⁽¹⁾, al confirmar que es posible la aplicación de multas en estos casos, se contraviene el criterio que los pagos a cuenta cuando son declarados y pagados oportunamente se consideran como abonos realizados correctamente (por lo que no generan intereses moratorios si es que son modificados posteriormente por el contribuyente o la Administración Tributaria). En consecuencia, si se aplica la multa del artículo 178 numeral 1 del TUO del Código Tributario, se estaría reconociendo implícitamente que el contribuyente realizó el pago con un coeficiente erróneo.

En ese sentido, esperamos la Corte Suprema pueda en futuras sentencias corregir esta diferencia de criterios, para dar una mayor predictibilidad y seguridad jurídica a los contribuyentes, debido a que los casos de multas impuestas por las infracciones contempladas en el artículo 178 numeral 1 del TUO del Código Tributario, por rectificatoria de los pagos a cuenta del impuesto a la renta son bastante recurrentes.

(1) Juan Garret en el artículo "Comentarios a la Sentencia de Casación 12482-2019-LIMA, vinculada con las multas por supuestas omisiones de pagos a cuenta del impuesto a la renta", publicado por la Universidad de Lima.

¿OBSERVACIONES RECOGIDAS POR EL CONTRIBUYENTE MEDIANTE UNA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA, PUEDEN SER MATERIA DE CONTROVERSIA?

Resolución del Tribunal Fiscal 03708-2-2019, que constituye
Jurisprudencia de Observancia Obligatoria

Max José Alvarez Remar^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta N° 160051438100-01-SUNAT y Requerimiento N° 0521160000252, respecto del costo de ventas y gastos, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por operaciones no reales, también aplicó la Tasa Adicional de 4,1%, entre otros, al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario sobre la base de dicho reparo, además, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Qué asimismo, la Administración observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750622494, en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la de-

(*) Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Ex funcionario de SUNAT. Ex Asesor del Tribunal Fiscal. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional de la USMP.

terminación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria presentada.

Mediante apelación parcial interpuesta por la recurrente, contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002932/SUNAT, emitida el 31 de mayo de 2018 por la Intendencia Regional Arequipa de la SUNAT, que declaró infundada la demanda contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0016711 a 052-003-0016723 y la Resolución de Multa N° 052-002-0007129 emitidas por el Impuesto a la Renta de 2014, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que la recurrente sostiene que mediante el Resultado del Requerimiento N° 0522160000812, no correspondía que se formularan reparos por operaciones no reales que no habían sido previamente señalados en anteriores requerimientos, asimismo, que la Administración no recibió sus descargos al resultado de dicho requerimiento, tal como se aprecia en la respuesta a su solicitud de prórroga, así como tampoco ha considerado la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización respecto de las adquisiciones a sus proveedores, lo que vulnera su derecho de defensa.

Que agrega que mediante escrito ampliatorio cumplió con responder y presentar lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0522160000812, sin que este se hiciera mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores, no obstante, mediante su resultado, por primera vez y única vez le comunicaron los reparos, lo que vulnera su derecho a la defensa y al debido proceso, mas aún si no se emitió ningún otro requerimiento lo que le permitiera contradecir los argumentos consignados en dicho resultado y levantar las observaciones.

Que refiere que, si bien en el cruce de información los transportistas señalaron que no prestaron servicios de transporte a los proveedores, ello no se encuentra sustentado documentariamente, invocando el criterio señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07849-5-2016, 12795-3-2012. 06440-5-2005, entre otras.

Por su parte, la Administración indica que como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por operaciones no reales, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Asimismo, la Administración indica que observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 N° 0750622494, en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución la Resolución de Determinación N° 052-003-00161718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria.

3. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Respecto a lo alegado por la recurrente que en el Requerimiento N° 0522160000812 no se hizo mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores y que mediante su resultado, por primera y única vez, le comunicaron sobre el reparo por operaciones no reales, el Tribunal determinó que no resulta atendible, debido a que mediante el citado requerimiento la Administración le solicitó explícitamente que sustentara contable, tributaria y documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza y cuantía de cada operación económica anotada en el Registro de Compras, dejándose constancia en su resultado que no acreditó su realidad, por lo que se encontraba arreglado a ley que, basándose en dicho resultado, al emitirse los valores cuestionados se repara su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta de 2014.

Con relación a la prórroga para la presentación de la documentación contenida en el Requerimiento N° 0522160000812, el Tribunal Fiscal señaló que la recurrente solicitó una prórroga de 5 días hábiles adicionales al plazo indica-

do en el aludido requerimiento, cuyo vencimiento fue el 7 de octubre de 2016, esto es, cuando había vencido el plazo para solicitar prórrogas establecido en el artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, sin que se apreciase que se adjuntara a dicha solicitud documentación sustentatoria alguna o se presentasen descargos a la observación efectuada, en ese sentido, no advirtieron vulneración al debido procedimiento y derecho de defensa.

Con referencia a los reparos por operaciones no reales, el Tribunal Fiscal indicó entre otros, que la Administración efectuó cruces de información con los supuestos proveedores así como con las empresas transportistas y/o propietarios de los vehículos que se consignaban en las Guías de Remisión – Remitente, no obstante, los primeros no sustentaron haber efectuado ventas a la recurrente, debido a que no acreditaron con documentación alguna la realización de las operaciones observadas y no tenían capacidad económica ni operativa para llevarlas a cabo y que los segundos manifestaron que no prestaron los servicios de transporte a los supuestos proveedores.

En ese sentido, el Tribunal determinó que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones a que se refieren las facturas observadas, pese a que fue requerida expresamente por la Administración y dado que debía mantener al menos un mínimo indispensable de elementos de prueba que acredite que los comprobantes de pago que sustentaban su derecho correspondían a operaciones reales, lo que no se pudo verificar en el presente caso, por lo que desestimo la apelada en este extremo.

Respecto a lo indicado por la recurrente, que no se le puede imputar responsabilidad por el incumplimiento de sus proveedores respecto de sus obligaciones tributarias durante los cruces de información y que el hecho que estos no contaran con activos fijos y personal no implica que no tuvieran la capacidad económica ni operativa para desarrollar sus actividades, observándose incluso que existían las direcciones consignadas en las facturas y que nadie negó que vivieran en dichas direcciones, el Tribunal Fiscal señaló que no resulta atendible, debido a que se advierte que la actuación de la Administración no se sustentó únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información sino básicamente en que la recurrente, a quien le correspondía la carga de la prueba, no acreditó la realidad de las operaciones a que se referían las facturas observadas, por lo que en aún en el supuesto que los proveedores contaran con capacidad económica u operativa no se encontraría acreditada la fehaciencia de las operaciones observadas.

Asimismo señaló el Tribunal Fiscal que tampoco es de aplicación lo expuesto en las Resoluciones N° 12795-3-2012, 6440-5-2005 y 05352-2-2006, al versar sobre la imputación de responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones por parte de los proveedores, en tanto, que en el presente caso, la determinación del reparo analizado no se sustentó únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información a los supuestos proveedores, sino que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones reparadas.

Sobre los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria, en el curso de un procedimiento de fiscalización, en el que la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido consideradas en todo o en parte por el deudor tributario en dicha rectificatoria y por las que la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación coincidente, en todo o en parte, con lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, para determinar si las mencionadas observaciones que fueron aceptadas por el deudor tributario al presentar su declaración jurada rectificatoria, constituían reparos efectuados por la Administración, el Tribunal Fiscal llevo el tema a conocimiento de la Sala Plena y mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23 de 12 de julio de 2019, se adoptó el siguiente criterio:

“Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia”.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal citó a Talledo Mazú⁽¹⁾, quien explica que la determinación efectuada por el deudor tributario “es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídico tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal” A ello agrega que “es un acto de reconocimiento (...)”.

(1) Talledo Mazú Cesar, “La determinación como acto tributario”

Es mas bien la admisión de una situación jurídica, y, al mismo tiempo, el señalamiento de su contenido. La pretensión fundamental del acto es manifestar una realidad jurídica. Esa es su esencia. El resultado pretendido por el acto es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos por el señalados". Asimismo, en relación a sus efectos, indica que: "En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme...". En tal sentido, indica que: "Tales efectos se mantienen solo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme...". En ese sentido, indica que: "Tales efectos se mantienen solo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme de la Administración (Código artículo 61°) o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (Código artículo 88°).

En ese sentido, el Tribunal Fiscal señaló que en el primer caso la modificación proviene de un acto voluntario formal que, como se ha mencionado no responde a un acuerdo entre el deudor tributario y la Administración, incluso si esta se presenta en el ámbito de una fiscalización, por lo que aquél es responsable por su presentación y contenido, así como de los efectos que produce. Al respecto, precisó que los efectos de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine igual o mayor obligación, no son distintos según el ámbito en el que se presente. En ese orden de ideas, ya sea que ésta se presente antes o durante un procedimiento de fiscalización, el efecto será el mismo, puesto que el artículo 88 del Código Tributario no ha hecho diferencias sobre el particular, de lo contrario, se crearía un tipo de declaración rectificatoria que, pese a sufrir efectos conforme con el citado artículo 88, no alteraría la determinación realizada por el deudor tributario.

En el segundo caso, la modificación de la determinación del deudor tributario es fruto de la verificación o fiscalización que realiza la Administración Tributaria, la que se ejecuta a partir de lo declarado por aquél y es plasmada en un acto administrativo, esto es, la resolución de determinación. Al respecto, dicha labor fiscalizadora se ejerce considerando la última declaración jurada presentada que surtió efectos y los posibles reparos se efectuarán a partir de aquella.

En ese sentido, señaló el Tribunal Fiscal cuando finaliza la fiscalización con la notificación de una resolución de determinación puede que no exista

discrepancia entre lo determinado por el administrado y lo determinado por la Administración, siendo que la coincidencia pueda deberse a que durante el trámite del procedimiento el administrado ha presentado declaraciones juradas rectificatorias que han surtido efectos, mediante las que ha considerado observaciones que la Administración detectó.

En ese orden de ideas, puede ocurrir que finalizada la fiscalización su resultado coincida con lo determinado y declarado por el administrado, ya sea porque desde un inicio lo declarado es conforme a ley o porque en el trámite de la fiscalización el administrado rectificó su declaración antes de la notificación de la resolución de determinación.

El Tribunal precisó que estos dos supuestos tienen en común la concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración, por lo que la resolución de determinación reflejará dicha concordancia y tendrá como única finalidad poner fin al procedimiento de fiscalización. Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta.

Asimismo, refirió el Tribunal Fiscal que en el transcurso del procedimiento de fiscalización, a través de los requerimientos que notifica la Administración, el deudor tributario puede analizar las observaciones que está efectúa a la determinación plasmada en su declaración y si a partir de ello concluye que su declaración fue incorrecta y que las observaciones tienen sustento, puede proceder a rectificar lo declarado mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, recogiendo en su propia determinación las observaciones efectuadas por la Administración, haciéndolas suyas, declaración que, como ya se ha indicado, es un acto voluntario y formal, la cual además, se presume cierta y tiene carácter de jurada.

En ese sentido, precisó el Tribunal, si el resultado de la fiscalización es comparado con la última declaración del deudor tributario que surtió efectos y es coincidente con ésta, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los

términos del numeral 6 del artículo 77° del Código Tributario. Cabe destacar que dicha situación es igual a la que se produciría si la Administración, en el curso del procedimiento de fiscalización no efectuase observación alguna por estar conforme con lo determinado y declarado originalmente por el administrado. En efecto, ambos casos tienen en común la concordancia entre lo determinado por la Administración y la última declaración determinativa presentada por el administrado que surtió efectos, por lo que la resolución de determinación que se emita tendrá como único propósito poner fin al procedimiento de fiscalización.

Por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por este, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como “reparos”, dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración.

En ese orden de ideas, el Tribunal acotó que lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que, existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir a los actos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135° del Código Tributario, lo es, sino que al contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo.

Por consiguiente, el Tribunal concluyó que si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación

considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En la presente resolución el Tribunal Fiscal confirmó el criterio que ha venido desarrollando estos últimos años, respecto a que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten la fehaciencia de sus operaciones, lo que no sucedió en el presente caso, por lo que estamos de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal al confirmar el reparo de la Administración Tributaria por operaciones no reales del Impuesto a la Renta de 2014.

Al momento de evaluar la deducción de una liquidación de compra, por no estar debidamente sustentada; al haber la recurrente presentado una declaración jurada rectificatoria donde recoge estas observaciones efectuadas por la Administración, la controversia consiste en determinar si estas observaciones consideradas por la recurrente al momento de presentar su declaración jurada rectificatoria constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, son susceptibles de evaluarse en un procedimiento contencioso tributario.

En ese sentido, en estos últimos años, las salas especializadas del Tribunal tuvieron distintos criterios, por un lado mediante las Resoluciones N° 4987-3-2018 y 5427-9-2018, entre otras, el Tribunal Fiscal señaló que dichas observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia en el procedimiento contencioso tributario, aun cuando en el valor emitido se detallan cuáles fueron las observaciones, por otro lado, a través de las Resoluciones N° 08304-1-2017 y 02125-1-2018, entre otras, el Tribunal indicó que aún cuando el deudor tributario haya considerado y recogido las observaciones que se hicieron en el procedimiento de fiscalización, presentando una declaración jurada rectificatoria, dichos puntos rectificadas han sido recogidos en la resolución de determinación como parte del fundamento de su emisión, la cual es un acto administrativo que contiene el resultado de la labor de la Administración destinado a constatar si lo declarado por el deudor tributario es conforme a ley, por lo que no existe impedimento para cuestionar dichas observaciones, considerando que la finalidad del procedimiento de fiscalización es establecer la correcta determinación de

la obligación tributaria y que posteriormente, en el procedimiento contencioso tributario, corresponde evaluar los actos administrativos emitidos por la Administración que contienen dicha determinación, salvaguardo los derechos del deudor tributario.

En consecuencia, la presente resolución recogió el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23 de 12 de julio de 2019, que adoptó el primer criterio anteriormente mencionado según el cual: “Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Respecto a este aspecto de la resolución del Tribunal Fiscal, consideramos que la mayoría de vocales no ha considerado que una vez culminado el procedimiento de fiscalización tributaria y emitida la resolución de determinación, la Administración Tributaria hace suya la declaración presentada por la recurrente y la concretiza en una resolución de determinación, sería lo que un sector de la doctrina nacional y extranjera conoce como la “determinación por homologación⁽²⁾” dicho acto administrativo a nuestro entender si sería reclamable, de lo contrario vía interpretación, sin sustento legal alguno, el Tribunal Fiscal, se estarían limitando derechos del contribuyente como el derecho a poder rectificar su declaración, a poder presentar en forma extemporánea algún medio probatorio de descargo, limitando de esta manera su derecho de defensa, a ofrecer pruebas, en consecuencia, se estaría afectando su derecho a un debido procedimiento, contemplando en la Ley de Procedimiento Administrativo General y en nuestro texto Constitucional.

(2) Al respecto el doctor Jorge Bravo Cucci lo ha mencionado en su programa Gnosis Tributaria, así como un sector de la doctrina brasilera como el artículo ¿Qué se entiende por lanzamiento de homologación? de la dra. Camila Andrade, así como el libro escrito por el doctor Jose Souto Maior Borges “Lancamento Tributario” y el escrito por el doctor Alberto Xavier “Do Lancamento Teoria Geral Do Ato do Procedimento e Do Processo Tributario”, entre otros.

Esperemos esta situación pueda ser corregida mas adelante, por instancias judiciales, a efectos que no se vean afectados los derechos de los administrados en un futuro.

LEY GENERAL DE MINERÍA

Gastos de desarrollo en el Impuesto a la Renta

RTF N° 06230-3-2016

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

En la industria minera, las erogaciones *por desbroce*, es decir, los gastos por la remoción de material estéril o desperdicio del terreno, pueden ser realizadas para *futura extracción* de minerales, en cuyo caso constituyen un *gasto de desarrollo*, o pueden ser efectuados para *la extracción del mineral*, en cuyo caso son un *costo de producción*. En el primer supuesto, se puede optar por el tratamiento de *gasto conforme con la Ley del Impuesto a la Renta o de acuerdo con la Ley General de Minería*, sin embargo, en el presente caso *la recurrente no acreditó que el desbroce efectuado fuera para la futura extracción de mineral, por lo que, constituyendo desbroce para la extracción de mineral, correspondía que los desembolsos efectuados recibieran el tratamiento de costo de producción.*

HECHOS

Con Carta N° 040051097760-01-SUNAT y Requerimiento N° 00194968 notificados el 15 de julio de 2004, la Administración dio inicio al procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre del mismo año a *Minera S.A*⁽¹⁾.

Mediante Requerimiento N° 00168654 y su resultado, la Administración señala que la recurrente explota el yacimiento minero bajo el método de cielo o tajo abierto, que consiste en labores de superficie, y que en la etapa de explotación -como se encuentra la recurrente- es posible que se presenten nuevos

(1) Razón social ficticia.

gastos de exploración o desarrollo, sin embargo, las labores de minado realizadas en el caso de la recurrente no implicaron las labores de minado para llegar a un nuevo yacimiento, sino que correspondieron a un proceso de minado ya en etapa de explotación del mineral, por lo que los desembolsos realizados fueron necesarios para lograr la producción y beneficio del referido mineral, correspondiendo que sean asignados a la producción, es decir, a productos que aún no fueron vendidos, y que deben ser deducidos vía costo de ventas.

Añade que en las minas de producción a tajo abierto puede ser necesario realizar trabajos de exploración y desarrollo para encontrar nuevas reservas y mantener o alargar de esta forma la vida útil de la mina e ir desarrollando yacimientos para su posterior explotación, y que esta actividad se realiza simultáneamente a la extracción y suele comportar la realización de perforaciones, voladuras experimentales, ensayos, etc., lo que no ha ocurrido en el presente caso, por lo que no es aplicable el artículo 75° de la Ley General de Minería que establece que los gastos de desarrollo pueden deducirse en un ejercicio o amortizarse en tres ejercicios a opción del contribuyente.

En tal sentido, señaló que en el inventario en proceso al 31 de diciembre de 2003 el costo de las unidades en proceso sólo consideró un costo de US\$ 9,113 (en millones), no absorbiendo el costo restante de US\$ 22,499 (en millones) que la recurrente relaciona con el material estéril volado, considerado pérdida o desperdicio y que ha sido deducido como gasto a pesar que estas erogaciones fueron realizadas en etapa de explotación, no encontrándose acreditada su vinculación con nuevas vetas o yacimientos.

Como resultado del procedimiento de fiscalización se emitió la Resolución de Determinación N° 052-003-0003053, en la que la Administración reparó la determinación de productos en proceso, señalando como base legal, entre otros, el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con el valor emitido, la Administración formuló el reparo por Determinación de productos en proceso, siendo que la recurrente presentó reclamación contra el valor indicado, siendo resuelto con Resolución de Intendencia N° 055-014-0001044/SUNAT emitida el 30 de junio de 2008 por la Intendencia Regional Arequipa, que la declaró infundada, siendo ello apelado ante el Tribunal Fiscal.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente señala que el desembolso para el minado de material estéril o “costos de desbroce” fue deducido como gasto del ejercicio, en aplicación del artículo 75° de la Ley General de Minería, pues califica como gasto de desarrollo, es decir, actividades que tienen por finalidad preparar al yacimiento minero o hacer posible en éste el acceso para la futura explotación del mineral, siendo actividades que pueden llevarse a cabo con anterioridad o simultáneamente a la etapa de producción; por lo que con cada ampliación del tajo y con cada excavación que no se encuentra destinada a extraer mineral sino a acceder a una zona mineralizada ubicada más abajo, no se está produciendo mineral, sino desarrollando la mina.

Añade que para evaluar si el desmonte desbrozado está asociado a la remoción del mineral y por tanto a la producción, adopta una práctica aceptada como es la determinación de la proporción existente entre el mineral extraído y el material estéril, fórmula conocida como “*stripping ratio*”, y que los resultados de esta fórmula arrojaron para el ejercicio 2003 que el 28.80% del costo total del desbroce estuvo asociado al mineral extraído, por lo que incluyó dicha proporción en el costo de los inventarios, en tanto que la diferencia de 71.20% tuvo como finalidad preparar al yacimiento minero o hacer posible el acceso para la explotación del mineral en el futuro, por lo que constituyeron gastos de desarrollo; y que las normas del Impuesto a la Renta según el régimen estabilizado no contaban con una definición de “costo de producción”.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración señala que la recurrente explota el yacimiento minero bajo el método de cielo o tajo abierto y que en la etapa de explotación en que se encuentra la recurrente, las actividades de minado realizadas no implicaron labores de minado para llegar a un nuevo yacimiento, por lo que los desembolsos realizados fueron necesarios para lograr la producción y beneficio del mineral, correspondiendo que sean asignados a la producción, es decir, a productos que aún no fueron vendidos, y que debían ser deducidos vía costo de ventas, no siendo aplicable el artículo 75° de la Ley General de Minería que establece que los gastos de desarrollo pueden deducirse en un ejercicio o amortizarse en tres ejercicios a opción del contribuyente.

MATERIA CONTROVERTIDA

La recurrente -estando en el ejercicio 2003 dentro de la etapa de producción o explotación- efectúa desembolsos por concepto de minado⁽²⁾ conocidos en la industria minera como “costos de desbroce”, observándose que calcula la proporción existente entre el mineral extraído y el material estéril, obteniendo en el ejercicio 2003 un 28.80% de desbroce asociado al mineral extraído, incluyendo dicha proporción en el costo, en tanto que el 71.20% se asoció a desbroce que tuvo como finalidad preparar al yacimiento minero o hacer posible el acceso para la explotación del mineral en el futuro, por lo que le asignó el carácter de gastos de desarrollo, por lo que deduce estas en el ejercicio en que se incurren.

Por lo tanto, la materia controvertida implica determinar si los desembolsos de desbroce que la recurrente relaciona con la extracción de material estéril o desperdicio para la futura explotación de mineral, califican como “gastos de desarrollo”, y conforme con el artículo 75° de la Ley General de Minería, permiten deducirse en el ejercicio en que se incurren, o si es que corresponde que sean incluidos en el costo de producción.

NORMAS APLICABLES

El artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta según texto aprobado por Decreto Legislativo N° 774⁽³⁾ ⁽⁴⁾, prescribe que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables, a efectos de la determinación

(2) *Minado*: Acción y efecto de minar. *Minar*: Abrir caminos o galerías por debajo de tierra. Hacer minas cavando la tierra y poniendo artificios explosivos para derribar muros, edificios, etc. Fuente: Diccionario de la Real Academia Española. Disponible en <http://dle.rae.es/?id=PHmSi3C> y <http://dle.rae.es/?id=PHrBeX3> (Fecha de vista: 01/06/2016).

(3) Vigente desde el 1 de enero de 1994.

(4) Aplicable debido a que la recurrente contaba con un “Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión” celebrado con el Estado Peruano.

del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones admitidas. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, *producción* o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

El inciso o) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los gastos de exploración, preparación y *desarrollo* en que incurran los titulares de actividades mineras, *se deducirán en el ejercicio en que se incurran*, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

La Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, establece que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, *explotación*, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

El artículo 8º de la Ley General de Minería dispone que la exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales; *la explotación es la actividad de extracción de los minerales* contenidos en un yacimiento; y *el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación* del mineral contenido en un yacimiento.

El segundo párrafo del artículo 75º de la referida ley indica que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de 2 (dos) adicionales.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal señala que los “gastos de desarrollo” son -por regla- aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce),

las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.

Añade que es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral, para extender la vida útil de la mina o ampliar su producción más allá de lo originalmente proyectado y/o que las labores de desbroce dentro del proceso de extracción de mineral, adicionalmente sirvan para mejorar los accesos a los cuerpos mineralizados susceptibles de explotación en períodos futuros, situaciones que deberán ser acreditadas por el contribuyente en cada caso en particular.

Precisa que la recurrente reconoce que en el período fiscalizado (2003) se encontraba en fase de producción, sin embargo, no acredita que los costos de desbroce hayan sido realizados como desarrollo para nuevas reservas de mineral, por lo que concluye que los costos de desbroce materia de análisis forman parte de las labores de extracción propias de la etapa de explotación de la mina, por lo que no resulta aplicable el tratamiento tributario especial para “gastos de desarrollo” previsto en el artículo 75° de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Agrega que habiéndose establecido que el artículo 75° de la Ley General de Minería no es aplicable al caso de autos, procede determinar si los costos de desbroce deben ser incluidos en el costo de producción, precisando que comprende todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien, e incluye también otros gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta, criterio sostenido en las Resoluciones N° 04335-9-2014 y 11969-3-2014.

Concluye que en el presente caso la recurrente utiliza el método de explotación de minería a tajo abierto, por lo que las actividades de desbroce son ejecutadas regularmente como parte del proceso de explotación normal del yacimiento minero, con la finalidad de extraer los minerales que serán objeto de venta, tal como queda corroborado con los reportes de producción de enero a diciembre del año 2003 elaborados por la minera, en los que se muestra una cantidad de material estéril o desperdicio obtenido permanentemente

durante todo el ejercicio; siendo evidente que constituyen operaciones necesarias para colocar las existencias en su ubicación y condición actuales para su venta, por lo que corresponde que la totalidad de los costos de desbroce sean incluidos en el costo de las existencias, manteniendo el reparo efectuado por la Administración.

COMENTARIO

Dentro de la clasificación típica de las etapas de la industria minera, la primera es la etapa de exploración, continúa con la *etapa de desarrollo y preparación*, para luego seguir con la etapa de *extracción o producción*. Para efectos del presente caso, cabe precisar que los gastos realizados en la etapa de desarrollo tienen un tratamiento tributario diferenciado en las normas especiales de minería.

En las minas de tajo abierto, tipo *anfiteatro*, se realizan labores de *minado y remoción de tierra* (extracción de suelo como parte de la excavación o también llamado *desencape*) para llegar al mineral, y estas operaciones se conocen como *desbroce o stripping*.

En la presente resolución se analiza si las erogaciones de la recurrente por concepto de desbroce constituyen *gastos de desarrollo*, en cuyo caso le correspondería un tratamiento tributario especial de deducción inmediata, *como gasto*, tal como hizo la recurrente; y si no constituyeran gastos de desarrollo, no le correspondería la deducción inmediata, tal como sostiene la Administración.

Sobre el particular, el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los *plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería* y sus normas complementarias y reglamentarias, mientras que el segundo párrafo del artículo 75° de la referida ley de minería establece que los *gastos de desarrollo* y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, *podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran* o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de 2 (dos) adicionales.

En el ejercicio fiscalizado la recurrente se encontraba en la etapa de producción o explotación, sin embargo, a pesar que esta etapa es posterior a la de

desarrollo, ello no era obstáculo para que pudieran existir “*actividades específicas de desarrollo*”, pues el desarrollo también puede ser definido como el conjunto de operaciones necesarias para ampliar la explotación o para extender la vida útil de la mina⁽⁵⁾, es decir, en etapa de explotación podrían existir erogaciones que se consideren gastos de desarrollo si su función es extender la vida útil de la mina, como cuando se realizan labores para descubrir nuevas vetas y poder explotar mineral adicional en el futuro.

En el presente caso, la recurrente efectúa desembolsos por concepto de minado⁽⁶⁾ conocidos en la industria minera como “*costos de desbroce*”, los cuales clasificó en:

- a) Minado para extraer *mineral explotable*: erogaciones que la recurrente incluyó en el *costo de los productos en proceso*, y por lo tanto *deducibles con ocasión de la comercialización de los productos terminados*⁽⁷⁾. Este costo no fue observado por la Administración.
- b) Minado para extraer *material estéril* o desperdicio: erogaciones consideradas “*gastos de desarrollo*”, por lo que fueron *deducidos en el ejercicio en que se incurrieron*, conforme con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el artículo 75° de la Ley General de Minería, y que constituyen *objeto de reparo* por parte de la Administración.

A este respecto debe puntualizarse que el desembolso por la labor de minado para la extracción de material estéril realizada por la recurrente podría constituir un *gasto de desarrollo*, si se considerara que esta labor es *anterior a la extracción del mineral y constituyera un trabajo previo para una futura extracción*. Si fuera una labor propia del proceso de extracción de mineral, sería un *desembolso en etapa de explotación*.

Como puede observarse, la recurrente considera que parte de los desembolsos incurridos para el minado habrían servido para la *producción futura*,

(5) BELAÚNDE MOREYRA, Martín; “Derecho Minero y Concesión”; Cuarta edición, Editorial San Marcos, 2012, página 66.

(6) *Minado*: Acción y efecto de minar. *Minar*: Abrir caminos o galerías por debajo de tierra. Hacer minas cavando la tierra y poniendo artificios explosivos para derribar muros, edificios, etc.

(7) Por aplicación del principio de asociación de ingresos y costos.

mientras que la Administración sostiene que éstos corresponden a un proceso de *explotación habitual* del yacimiento bajo el método del tajo abierto, por lo que encontrándose la recurrente en *etapa de explotación*, y para acreditar que los referidos desembolsos se trataban de gastos de desarrollo, debía acreditar que los desembolsos observados estaban destinados a labores de desbroce para extender la vida útil de la mina, y por lo tanto, destinados a obtener una extracción futura de mineral.

No obstante, la recurrente no acreditó ello, por lo que considerando que la recurrente se encontraba en fase de producción, las erogaciones por desbroce materia de análisis debían formar parte de las labores de extracción propias de la etapa de explotación de la mina, por lo que no resultaba aplicable el tratamiento tributario especial para "*gastos de desarrollo*" previsto en el artículo 75° de la Ley General de Minería, concordado con el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, a estos desembolsos les corresponderían el tratamiento de *costo y no el de gasto*; sobre el particular, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC)⁽⁸⁾ 2 - Existencias, señala en su párrafo 7 lo siguiente:

"El costo de existencias debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales."

Por lo tanto, el *costo de producción* comprende todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien, e incluye también otros gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta.

(8) Cabe señalar que conforme con la precisión efectuada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 , en el Perú los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprenden las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas mediante resoluciones de dicho Consejo; y que por excepción y en aquellas circunstancias que determinados procedimientos operativos contables no estén normados por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), supletoriamente se podrán emplear los principios de contabilidad aplicados en los Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP)..

Por ello, estando a que en el caso analizado las actividades de desbroce fueron ejecutadas como parte del proceso de explotación del yacimiento minero con la finalidad de extraer los minerales que serían objeto de venta, y constituyeron operaciones necesarias para colocar las existencias en su ubicación y condición para su venta, correspondía que la totalidad de los costos de desbroce fueran incluidos en el costo de existencias, por lo que estamos de acuerdo con el reparo realizado.

**IMPUESTO A LAS
TRANSACCIONES FINANCIERAS
Clasificación de los impuestos**

RTF 07433-9-2018

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

El Impuesto a las Transacciones Financieras grava principalmente operaciones de movimiento de dinero en efectivo y fondos que son realizadas a través del sistema financiero nacional, incidiendo en un flujo monetario y no en la riqueza en sí misma, manifestada en un ingreso o en un determinado bien, por lo que no se evidencia que grave directamente la riqueza de un sujeto, como en el caso de los impuestos patrimoniales; en tal sentido, el Impuesto a las Transacciones Financieras no es un impuesto al patrimonio.

HECHOS

El 28 de diciembre de 2009 la recurrente solicitó la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso efectuados por concepto de Impuesto a las Transacciones Financieras de los ejercicios 2005 a 2008, por los importes de S/ 116 342,46, S/ 165 135,56, S/ 178 908,50 y S/ 255 152,82.

Dichas solicitudes fueron declaradas improcedentes mediante las Resoluciones de Intendencia N° 012-180-0001481/SUNAT, 012-180-0001480/SUNAT, 012-180-0001479/SUNAT y 012-180-0001478/ SUNAT de 22 de marzo de 2010 al considerar que el Impuesto a las Transacciones Financieras no es un impuesto que grava el patrimonio, y que por lo tanto no resulta aplicable el “Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la

República de Chile para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio”⁽¹⁾⁽²⁾.

La recurrente interpuso recurso de reclamación contra las citadas resoluciones de intendencia el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140009373 de 30 de noviembre de 2010, la que es objeto de apelación.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente sostiene que califica como residente de la República de Chile, siendo un establecimiento permanente en el Perú, y que por efecto del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile que dispone que se aplica a los impuestos sobre el patrimonio exigibles en ambos países, debe devolverse los montos pagados indebidamente por Impuesto a las Transacciones Financieras.

Agrega que el referido impuesto es un tributo que afecta la manifestación de la riqueza reflejada en el patrimonio, considerando que es un impuesto directo y no trasladable, que grava la riqueza misma bajo su expresión dineraria.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración reconoce que la recurrente es residente en Chile para efectos del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile, y que como establecimiento permanente, es beneficiaria de dicho convenio, sin embargo, no procede la devolución solicitada considerando que el Impuesto a las Transacciones Financieras no es un impuesto sobre el patrimo-

(1) De acuerdo con el artículo 1 del CDI con Chile, dicho convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los estados contratantes, cualquiera sea el sistema de exacción. Asimismo, el artículo 2 de dicho convenio se señala que se consideran impuestos sobre la renta y el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

(2) En adelante CDI con Chile.

nio, pues se aplica sobre las operaciones financieras sin ser relevante que el dinero constituya patrimonio del contribuyente, agregando que todo tributo tiene contenido patrimonial, lo que no implica que todo tributo constituya un impuesto patrimonial.

MATERIA CONTROVERTIDA

La materia de controversia consiste en definir si el Impuesto a las Transacciones Financieras es un impuesto patrimonial como sustenta la recurrente y de ser ese el caso, si el carácter de impuesto patrimonial del referido impuesto se encuentra previsto en el ámbito de aplicación del CDI con Chile, a efectos de determinar la procedencia de las solicitudes de devolución de la recurrente por los pagos indebidos o en exceso efectuados durante los ejercicios 2005 a 2008.

NORMAS APLICABLES

El artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, establece que dicho impuesto grava las operaciones en moneda nacional o extranjera que se detallan a continuación:

- a) *La acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero, excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma empresa del Sistema Financiero o entre sus cuentas mantenidas en diferentes empresas del Sistema Financiero, en moneda nacional o extranjera.*
- b) *Los pagos a una empresa del Sistema Financiero, en los que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso anterior, cualquiera sea la denominación que se les otorgue, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica.*
- c) *La adquisición de cheques de gerencia, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros, creados o por crearse, en los que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso a).*
- d) *La entrega al mandante o comitente del dinero recaudado o cobrado en su nombre, así como las operaciones de pago o entrega de dinero a favor de terceros realizadas con cargo a dichos montos, efectuadas por una empresa*

del Sistema Financiero sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a), cualquiera sea la denominación que se les otorgue, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica.

- e) *Los giros o envíos de dinero efectuados a través de:*
- 1. Una empresa del Sistema Financiero, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a).*
 - 2. Una empresa de Transferencia de Fondos u otra persona o entidad generadora de renta de tercera categoría. También está gravada la entrega al beneficiario del dinero girado o enviado.*
- f) *La entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una empresa del Sistema Financiero, aun cuando se empleen cuentas abiertas en empresas bancarias o financieras no domiciliadas. En este supuesto se presume, sin admitir prueba en contrario, que por cada entrega o recepción de fondos existe una acreditación y un débito, debiendo el organizador del sistema de pagos abonar el impuesto correspondiente a cada una de las citadas operaciones.*
- g) *Los pagos, en un ejercicio gravable, de más del 15% de las obligaciones de la persona o entidad generadora de rentas de tercera categoría sin utilizar dinero en efectivo o Medios de Pago. En estos casos se aplicará el doble de la alícuota prevista en el artículo 10 sobre los montos cancelados que excedan el porcentaje anteriormente señalado. No están comprendidas las compensaciones de primas y siniestros que las empresas de seguros hacen con las empresas coaseguradoras y reaseguradoras ni a los pagos de siniestros en bienes para reposición de activos.*
- h) *Las siguientes operaciones efectuadas por las empresas del Sistema Financiero, por cuenta propia, en las que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo:*
- 1. Los pagos por adquisición de activos, excepto los efectuados para la adquisición de activos para ser entregados en arrendamiento financiero y los pagos para la adquisición de instrumentos financieros.*
 - 2. Las donaciones y cualquier pago que constituya gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, excepto los gastos financieros.*

- i) *Los pagos que las empresas del Sistema Financiero efectúen a establecimientos afiliados a tarjetas de crédito, débito o de minoristas, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo.*
- j) *La entrega de fondos al cliente o al deudor de la empresa del Sistema Financiero, o al tercero que aquéllos designen, con cargo a colocaciones otorgadas por dicha empresa, incluyendo la efectuada con cargo a una tarjeta de crédito, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo⁽³⁾.*

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal señala que a efecto de analizar la naturaleza del Impuesto a las Transacciones Financieras, debe tenerse en cuenta que los impuestos se fundamentan en la capacidad económica⁽⁴⁾ y ⁽⁵⁾ para contribuir de los ciudadanos, el que es conocido como Principio de Capacidad Contributiva, por el cual los sujetos deben tributar en menor o mayor medida de acuerdo con tal capacidad⁽⁶⁾,

-
- (3) Inciso sustituido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 975, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del día siguiente, cuyo texto anterior señalaba: *“La entrega de fondos al deudor o al tercero que éste designe, con cargo a colocaciones otorgadas por una empresa del Sistema Financiero, incluyendo la efectuada con cargo a una tarjeta de crédito, sin utilizar las cuotas a que se refiere el inciso a) del presente artículo.”*
 - (4) Con respecto a la importancia de la capacidad económica, en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC se señaló: *“(...) siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva (...).”*
 - (5) Sobre la capacidad económica, José Ferrero Lapatza señala: *“El legislador intentará normalmente establecer impuestos, sobre quienes puedan pagarlos, sobre quienes tengan capacidad económica para soportarlos”* en: Curso de Derecho Financiero Español. Volumen I Derecho Financiero, página 200. Marcial Pons Madrid - Barcelona 2003.
 - (6) Similar sentido en la Resolución de este Tribunal N° 08990-8-2017, que señaló que los principios constitucionales recogidos explícitamente en el artículo 74 de nuestra Carta Magna son reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales; sin embargo, especial atención merece el principio de capacidad contributiva que si bien no se encuentra expresamente consagrado en el referido artículo, su fundamento y rango constitucional es implícito, toda vez que constituye la base para la determinación de la cantidad individual

siendo que esta capacidad puede ser verificada en las siguientes manifestaciones de riqueza⁽⁷⁾ y ⁽⁸⁾:

- Riqueza adquirida, es decir, flujos de entrada⁽⁹⁾ al patrimonio, manifestación que origina el diseño de impuestos como los impuestos a las ganancias o utilidades⁽¹⁰⁾.
- Riqueza poseída, vale decir, patrimonio acumulado, lo que origina los denominados impuestos patrimoniales⁽¹¹⁾.
- Consumo, es decir, flujos de salida del patrimonio, que origina el diseño de la imposición al consumo, tales como los impuestos a la circulación de bienes, entre ellos el impuesto al valor agregado, o como los impuestos específicos o selectivos⁽¹²⁾.

Indica respecto de los *impuestos a la riqueza adquirida*:

con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público.

- (7) José Ferrero Lapatza considera: “ (...) Podemos distinguir y clasificar los impuestos según graven la renta, el patrimonio o el gasto o utilización de las rentas (...)” en: Curso de Derecho Financiero Español. Volumen I Derecho Financiero, página 200. Marcial Pons Madrid – Barcelona 2003.
- (8) En la citada Resolución de este Tribunal N° 08990-8-2017, se indicó que con respecto al principio de capacidad contributiva, las cargas tributarias se imponen en atención a las *manifestaciones de riqueza, como son la renta, el patrimonio y el consumo*.
- (9) Fernando de Vicente de la Casa, citando a García Añoveros, sobre los tributos y la capacidad contributiva refiere a la renta o ingreso como *flujo de entrada* y el gasto, consumo o inversión como *flujo de salida*; en: Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. Crónica Tributaria número 144/2012 (149-175), página 153. https://www.economistas.es/contenido/real/cronicatributaria/144/144_Vicente.pdf.
- (10) Como el Impuesto a la Renta, Texto Único Ordenado de la ley aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.
- (11) Como el Impuesto a la Propiedad Predial contenido en el Decreto Legislativo N° 776, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF.
- (12) Como el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, respectivamente, contenidos en la ley cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF.

Tales como los impuestos a la renta o utilidades, se aplican sobre un flujo de ingresos en un periodo de tiempo⁽¹³⁾, al que se realizan deducciones⁽¹⁴⁾ que permitan hallar la utilidad a ser gravada, de tal manera que estos impuestos tienen la naturaleza de ser periódicos, y conforme con la legislación comparada, de periodicidad anual.

Asimismo, los impuestos a la renta constituyen los impuestos que mejor calzan con el principio de capacidad contributiva pues la hipótesis de incidencia tributaria afecta directamente la capacidad económica del sujeto manifestada en la utilidad obtenida, por lo que sólo en el caso que el sujeto tenga utilidades, se pagará un impuesto, y conforme sean estas mayores, se pagará mayor impuesto⁽¹⁵⁾. Por esta estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, estos impuestos son considerados impuestos directos pues afectan directamente y de forma inmediata⁽¹⁶⁾ la riqueza del sujeto.

Con relación a los *impuestos a la riqueza poseída*⁽¹⁷⁾ expone:

También llamados impuestos patrimoniales, se caracterizan por gravar el patrimonio acumulado y no los flujos patrimoniales, como si lo hacen los impuestos a las ganancias o al consumo, respectivamente.

(13) En la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto incide sobre la renta obtenida en el ejercicio gravable, que conforme con su artículo 57, inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre de cada año.

(14) Como las contenidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

(15) La tasa del impuesto sea fijada en un porcentaje único o con una escala progresiva, siempre producirá un mayor pago de impuesto en el sujeto que posea rentas afectas.

(16) José Ferrero Lapatza indica: “Los impuestos que recaen sobre la renta y el patrimonio son (...) impuestos directos, ya que gravan la riqueza en sí misma, directa e inmediatamente considerada” en: Curso de Derecho Financiero Español. Ibid, Loc. Cit. página 200.

(17) Referencia a la denominación “riqueza poseída”, con respecto a los impuestos al patrimonio; en: Nuevas propuestas para la tributación de la riqueza en Europa. Diputación Foral de Gipuzkoa, Departamento de Hacienda y Finanzas; <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2723083/Nuevas%2Bpropuestas%2Btributaci%C3%B3n%2Bde%2Bla%2Briqueza%2Ben%2BEuropa.pdf/fbd0b17a-5295-6726-af06-aaa65c308640>.

Por ello, los impuestos patrimoniales son aplicados al sujeto que detenta la propiedad de un bien cuantificable económicamente⁽¹⁸⁾ en un momento determinado, como sucede con los impuestos inmobiliarios, vehiculares, a las joyas, obras de arte, y otros; apreciándose directa relación con el principio de capacidad contributiva, por lo que estos impuestos son considerados también impuestos directos al afectar directamente la riqueza del individuo.

Sobre los *impuestos al consumo*, señala:

A diferencia de lo expuesto en el caso de los impuestos patrimoniales, los *impuestos al consumo* gravan el consumo de bienes o de servicios, a través de los flujos de salida de patrimonio, no siendo relevante como criterio de imposición, la propiedad o titularidad del bien o servicio consumido en determinado momento, sino la manifestación de riqueza observada en un *consumo*.

En estos impuestos la hipótesis de incidencia tributaria no afecta directamente la capacidad económica del sujeto⁽¹⁹⁾, pues a dos sujetos con diferente capacidad económica les corresponderá un mismo impuesto en una transacción similar⁽²⁰⁾, y solo se apreciaría la capacidad económica del individuo de manera mediata⁽²¹⁾, es decir, en la medida que la cantidad de consumos en un

(18) Con respecto a los impuestos patrimoniales, en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 10324-2006-AI/TC se señaló: “(...) los impuestos al patrimonio son los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad (...)”.

(19) José Ferrero Lapatzta expresa: “Los impuestos indirectos gravan, tienen por objeto precisamente manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o consumo de la riqueza” en: Curso de Derecho Financiero Español. Ibid, Loc. Cit. página 200.

(20) Se debe notar que ello es particularmente aplicable para el contribuyente “de hecho” o “incidido económico”, es decir, el consumidor final.

(21) Héctor B. Villegas, refiriéndose a la diferencia entre impuestos directos e indirectos, expresa: “La aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza por circunstancias o situaciones objetivas (...) a) la exteriorización puede ser inmediata cuando existen circunstancias o situaciones objetivas que revelen en forma bastante aproximada, un determinado nivel de riqueza (...) son los directos (...) b) en otros casos la exteriorización es mediata (...) indirectos” en: Curso de Derecho y Tributario. Tomo Único 5ª edición, página 78. Depalma – Buenos Aires 1995.

período de este individuo fuera mayor o menor a la de otro⁽²²⁾. Es por ello que estos impuestos son considerados impuestos indirectos o ciegos.

En relación con la *patrimonialidad del Impuesto a las Transacciones Financieras* concluye:

El Impuesto a las Transacciones Financieras grava principalmente operaciones de movimiento de dinero en efectivo y fondos que son realizadas a través del sistema financiero nacional⁽²³⁾, así como otros movimientos que se realizan fuera de dicho sistema, observándose que el objeto de la hipótesis de incidencia es una transacción, como parte de un flujo monetario, y no la riqueza manifestada en un determinado bien propiedad del sujeto y susceptible de estimación económica (patrimonio acumulado), lo que sí sucede con los impuestos patrimoniales, como en los casos del Impuesto Predial, el Impuesto al Patrimonio Vehicular, o los impuestos a los activos empresariales.

(22) Héctor B. Villegas, refiriéndose a los denominados impuestos indirectos, afirma: *“Es lógico pensar que a mayor gasto (especialmente en bienes y servicios suntuarios o al menos superfluos), mayor nivel de riqueza (...)”* en: Curso de Derecho y Tributario. *Ibid*, páginas 77 y 78.

(23) El artículo 14 de la norma citada, indica que en los supuestos del artículo 9, la obligación tributaria nace:

- a) Al efectuar la acreditación o débito en las cuentas, a que se refiere el inciso a) del artículo 9.
- b) Al efectuar el pago, en el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 9.
- c) Al adquirir los documentos a que se refiere el inciso c) del artículo 9.
- d) Al entregar el dinero recaudado o cobrado, en el supuesto previsto en el inciso d) del artículo 9.
- e) Al ordenar el giro o envío de dinero, en el supuesto previsto en el numeral 1 del inciso e) del artículo 9.
- f) Al ordenar el giro o envío de dinero y al entregar al beneficiario el dinero girado o enviado, en el supuesto previsto en el numeral 2 del inciso e) del artículo 9.
- g) Al entregar o recibir los fondos propios o de terceros, a que se refiere el inciso f) del artículo 9.
- h) Al cierre del ejercicio, en el supuesto a que se refiere el inciso g) del artículo 9.
- i) Al efectuar o poner a disposición el pago o donación, en los supuestos a que se refieren los incisos h) e i) del artículo 9.
- j) Al recibirse los fondos a que se refiere el inciso j) del artículo 9.

Asimismo, en el Impuesto a las Transacciones Financieras no se verifica que, conforme a lo señalado en considerandos anteriores, se grave directamente la riqueza del sujeto, como en el caso de los impuestos patrimoniales, debiendo tenerse en cuenta, que en los impuestos al consumo, cuya naturaleza es de impuesto indirecto⁽²⁴⁾, si bien el gravamen incide en la manifestación de riqueza verificada en un “desembolso de patrimonio”, sin embargo, no por ello estos impuestos tienen la naturaleza de impuestos patrimoniales.

En tal sentido, el Tribunal señaló que el Impuesto a las Transacciones Financieras no es un impuesto al patrimonio, y por ello ya no resultaba relevante analizar si resultaban aplicables las disposiciones establecidas en el CDI con Chile, por lo que concluyó que los importes materia de las solicitudes de devolución no constituyen pagos indebidos y/o en exceso, y en consecuencia, mantuvo su improcedencia, confirmando la resolución apelada.

COMENTARIO

En efecto, tal como se señala en la resolución bajo comentario, el objeto del Impuesto a las Transacciones Financieras es gravar fundamentalmente operaciones de movimiento de fondos realizadas en el sistema financiero nacional, observándose que el objeto de la hipótesis de incidencia no es la riqueza adquirida o un patrimonio acumulado específico sino una transacción o flujo monetario, es decir, no se grava el ingreso o la propiedad en sí mismas, sino determinada circulación monetaria o financiera.

Cabe incidir que en el Impuesto a las Transacciones Financieras no se grava el patrimonio, sino un flujo de un patrimonio como en el caso de los impuestos al consumo, en los que se fija un porcentaje o tasa fija sobre el precio del bien o servicio y si bien el gravamen incide en la manifestación de riqueza verificada en un “desembolso de patrimonio”, sin embargo, no por ello estos impuestos tienen la naturaleza de impuestos patrimoniales.

(24) Pasquale Pistone señala que los impuestos a las transacciones financieras que se han adoptado en países como Colombia y Argentina -debiendo anotar que ellos son similares al impuesto adoptado en el Perú- se caracterizan por ser impuestos indirectos. En: *“Impuestos a las transacciones financieras: perspectivas y problemáticas”* - Ámbito Jurídico, <https://www.ambitojuridico.com/noticias/analisis/financiero-cambiaro-y-seguros/impuestos-las-transacciones-financieras>.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en el diseño del Impuesto a las Transacciones Financieras no se verifica que sea un criterio relevante la capacidad contributiva del sujeto, por lo que no puede ser considerado un impuesto directo que grave de manera inmediata la riqueza, sino por el contrario, tiene las características de un impuesto ciego, como en la imposición al consumo, por lo que consideramos que el referido impuesto constituye asimismo un impuesto indirecto.

Queremos anotar que en efecto, conforme se señala en la resolución del Tribunal Fiscal, es una opinión aceptada en la doctrina aquella por la cual los tributos se clasifican en función de la riqueza adquirida, poseída o el consumo, y ello nos lleva a también a puntualizar que esta clasificación tiene como uno de sus sustentos, un diseño de los impuestos coherente con el principio de capacidad contributiva, pues para aportar al Estado como contribuyente es un requisito indispensable tener la capacidad económica para ello, de modo que quien tiene la capacidad económica debe contribuir, y quien no la tiene, no tiene capacidad contributiva, y no puede ni debe aportar como contribuyente.

Sobre este punto, resaltar que no escapan a este principio de capacidad contributiva, inherente al diseño de los impuestos, las más recientes formas de tributación, consideradas como tributación con fines extra fiscales, así por ejemplo, la tributación medio ambiental, pues en los casos en que esta es diseñada como un impuesto⁽²⁵⁾ como -por citar un ejemplo- en el caso del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, aplicado en Ecuador⁽²⁶⁾, este se calcula sobre una base objetiva de riqueza, que en este caso es la propiedad de un vehículo de determinadas características⁽²⁷⁾ y con una tarifa que no puede exceder de cierto valor del vehículo⁽²⁸⁾. De igual modo sucede con el Impuesto a

(25) Y no como una tasa o contribución.

(26) Creado por la Ley del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, publicada en el R.O.583 de 24 de noviembre de 2011, y administrada por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador - SRI.

(27) De al menos 1500 cc de cilindrada y con tramos mayores a mayor antigüedad del vehículo.

(28) En ningún caso el valor del impuesto a pagar será mayor al valor correspondiente al 40% del avalúo del vehículo, en el año al que corresponda el pago del referido impuesto.

las Transacciones Financieras, el que es aplicado sobre una base objetiva como es el valor del dinero o fondo objeto de transacción.

En suma, somos de la opinión que aun en los casos de los impuestos con fines extra fiscales, como es el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras, estamos técnica y efectivamente ante casos de impuestos diseñados conforme con el básico principio de capacidad contributiva, pues se manifiestan precisamente con un gravamen aplicado sobre cierta riqueza objetiva, siendo que en el particular caso del impuesto a las transacciones objeto de análisis, nos encontramos ante un impuesto indirecto, tal como hemos señalado precedentemente, y que a mayor abundamiento, afecta el consumo de servicios financieros⁽²⁹⁾.

(29) Lo que no es desnaturalizado por el hecho que por excepción se graven circunstancias como las del uso de efectivo sin bancarizar, como se establece en el inciso g) del artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

INGRESOS GRAVADOS
Plusvalía mercantil negativa. Badwill
en el Impuesto a la Renta

RTF N° 08217-9-2018

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

El ingreso por la Plusvalía Mercantil Negativa - Badwill no representa un ingreso para efectos del Impuesto a la Renta, y por lo tanto este concepto no se encuentra gravado con el impuesto, conforme con las normas del impuesto, y en concordancia con las teorías de renta que lo sustentan.

HECHOS

Mediante Requerimiento N° 0122140001465 la Administración solicitó a la recurrente explicar el motivo por el que efectuó la deducción vía declaración jurada del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, del monto ascendente a S/ 6 982 969,00 consignando en el Casillero 105 - Badwill.

La recurrente presentó escrito en el que indicó que el monto corresponde a la diferencia entre el monto pagado por el 100% del capital social de la empresa *Adquirida S.A.*⁽¹⁾ y el valor de las acciones de la anotada empresa, de mayor valor que el monto pagado, registrando en su contabilidad dicha diferencia y afectando por lo tanto a resultados, conforme a lo señalado por las normas contables, sin embargo, no consideró dicho monto como un ingreso para efectos tributarios pues la Plusvalía Mercantil Negativa - *Badwill* no califica como supuesto gravado con dicho impuesto, por lo que procedió a deducir dicho concepto en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

(1) Nombre ficticio.

Que en el resultado del requerimiento la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que siendo el capital social de la empresa adquirida mayor al importe pagado por la recurrente para su adquisición, verificó una ganancia (*Badwill*) que se encuentra incluida en el estado de resultados de la recurrente y que conforme con la Ley del Impuesto a la Renta, dicho concepto se encuentra gravado bajo la teoría de Flujo de Riqueza, por lo que el ingreso obtenido fue deducido indebidamente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió resoluciones de determinación⁽²⁾ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de julio de 2012, y resoluciones de multa⁽³⁾ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente indica que los ingresos por concepto de Plusvalía Mercantil Negativa - *Badwill* constituyen una ganancia no realizada, siendo que el hecho que dicha plusvalía deba ser considerada contablemente, no enerva lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, la que solo grava dichas ganancias cuando estas se realizan, siendo que antes de ello no existe hecho imponible, agregando que la Ley del Impuesto a la Renta grava las ganancias realizadas al disponer de bienes y no con motivo de adquirirlos y que en todo caso, de estar gravado dicho concepto, solo podría estarlo en cabeza del vendedor de las acciones vía ajuste al valor de sus ingresos en aplicación del artículo 32º de la anotada ley.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración señala que efectuó el reparo por ingresos obtenidos por concepto de Plusvalía Mercantil Negativa - *Badwill* que se encuentran afectos al citado impuesto, al considerar que conforme con el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho concepto se encuentra gravado bajo la

(2) Resoluciones de Determinación N° 012-003-0055657 y 012-003-0055664.

(3) Resoluciones de Multa N° 012-002-0025352 y 012-002-0025353.

teoría de Flujo de Riqueza, dado que este hace referencia a toda ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros que actúan en igualdad de condiciones, calificándolo como un ingreso eventual, por lo que este ingreso fue deducido indebidamente vía declaración jurada.

MATERIA CONTROVERTIDA

La controversia se centra en determinar si la Plusvalía Mercantil Negativa - *Badwill*, que constituye un ingreso para efectos contables, resulta gravada con el Impuesto a la Renta, es decir, determinar si dicho concepto se encuentra dentro del ámbito de aplicación del citado impuesto.

NORMAS APLICABLES

Que de acuerdo con el artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 945⁽⁴⁾, el impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (criterio de la renta producto), así como otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

Que conforme al penúltimo párrafo del artículo 3º de la citada norma, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros (criterio de flujo de riqueza)

Que según el inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF⁽⁵⁾ y modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3º de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones; en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un

(4) Publicado el 23 de diciembre de 2003.

(5) Publicado el 4 de julio de 2004.

particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal señala que la Plusvalía Mercantil Negativa - *Badwill* no se encuentra en el supuesto de renta producto reconocido por nuestra legislación pues no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos.

En cuanto a la teoría del flujo de riqueza, cuya aplicación alega la Administración, precisa que esta comprende además de los ingresos que provienen de la teoría de la renta producto, las ganancias de capital realizadas, los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales y los ingresos a título gratuito.

Sobre el particular, indicó que los ingresos derivados del *Badwill* no constituyen ganancias de capital realizadas, por cuanto no provienen de la enajenación de valores, sino que por el contrario, se producen por efecto de su adquisición y que dichos ingresos no constituyen ganancia efectivamente realizada, la que solo se produciría de venderse las acciones a un mayor valor al de su adquisición.

Agregó que la adquisición de acciones que origina el *Badwill* no proviene de un acto accidental u ocasional que se suscite por una habilitación transitoria de una fuente productora, por tanto, no califica como un ingreso por actividades accidentales.

Asimismo, indicó que la adquisición de acciones que origina el *Badwill* tampoco depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, ya que proviene de una operación realizada en aplicación de la autonomía de la voluntad de la empresa, por lo que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, el *Badwill* no constituye un ingreso eventual.

Además, la adquisición de acciones que origina el *Badwill* no implica una transmisión gratuita como una donación, legado o herencia, debiéndose precisar que este constituye un resultado contable generado por efecto de la citada adquisición de acciones a un menor valor al del patrimonio de la empresa emisora medida contablemente.

Asimismo, con respecto del criterio de consumo más incremento patrimonial que incluye los supuestos de rentas obtenidas por variaciones patri-

moniales⁽⁶⁾, o autoconsumos⁽⁷⁾, el Tribunal señaló que en nuestra legislación solo se encontrarán gravadas estas variaciones si se encuentran imputadas expresamente en ella, conforme lo señala el inciso d) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no sucede en el caso del *Badwill*.

Finalmente precisó que el supuesto de adquisición de bienes (acciones) a título oneroso, que habría generado una plusvalía para el adquirente de tales bienes (la recurrente) por haberlos adquirido a un valor menor a su valor patrimonial, no se encuentra incluido en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, y que no existe en la norma tributaria disposición alguna que establezca de forma expresa que la citada plusvalía devenida de una adquisición de acciones, constituya un supuesto que deba gravarse con el Impuesto a la Renta en cabeza del adquirente de tales acciones, por lo que el Tribunal levantó el reparo realizado.

COMENTARIOS

Cabe reproducir algunas de las citas realizadas por el Tribunal Fiscal, las que didácticamente sirven para sustentar su posición:

Respecto al criterio de *“renta producto”*, Roque García Mullín⁽⁸⁾ señala que este es *“el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación”* y que el criterio de *“flujo de riqueza”*⁽⁹⁾ es más amplio que el anterior pues considera renta la totalidad de los enriquecimientos provenientes de terceros, es decir *“(…) al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado”* y continúa indicando que *“(…) este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni*

(6) Como los supuestos de incremento patrimonial no justificado contenidos en el artículo 92 de la Ley del Impuesto a la Renta.

(7) Como en los casos de la renta ficta o la renta mínima presunta, previstas en el artículo 23 de la ley del Impuesto a la Renta.

(8) GARCÍA MULLÍN, Roque. Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) – Organización de Estados Americanos: Buenos Aires - 1978, p. 15.

(9) Ibidem., pág. 17.

importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos (...)", como son los siguientes⁽¹⁰⁾:

- Ganancias de capital realizadas, originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto la realización de esos bienes no sea el objeto de una actividad lucrativa habitual⁽¹¹⁾;
- Ingresos por actividades accidentales, originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin⁽¹²⁾;
- Ingresos eventuales, cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. No hay periodicidad ni habilitación racional de fuente, de modo que no podrían caber en el concepto de renta producto;
- Ingresos a título gratuito, que comprende tanto las transmisiones gratuitas por acto entre vivos (regalos, donaciones) como las transmisiones por causa de muerte (legados, herencias).

En relación con la adquisición de bienes a título oneroso, César Talledo Mazú⁽¹³⁾, sostiene que de la sistemática de la Ley del Impuesto a la Renta fluye una restricción consistente en que: "...ninguna adquisición de bienes a título oneroso da lugar a la obtención de una ganancia gravada". Sobre dicha restricción señala que la misma: "...fluye no expresa, pero sí claramente, de las diversas dis-

(10) Ibidem., pág. 18.

(11) A decir de Roque García Mullín, "(...) esos resultados no podrían ser considerados renta producto, puesto que la fuente productora de ellos (el bien vendido), agota al producirlos la posibilidad de proporcionar nuevas ganancias de capital al mismo beneficiario". Loc. cit.

(12) Roque García Mullín da como ejemplo, el caso de "(...) una persona de profesión abogado, acerca a dos clientes para hacer un negocio, y así obtiene una comisión; su profesión habitual no es la de comisionista, ni las comisiones provienen de una fuente durable y permanente, en el criterio de renta producto. Otro caso, el automovilista que encuentra a alguien en el camino y le cobra por llevarlo a destino". - Ibidem., pág. 34.

(13) Talledo Mazú, César. Comentarios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6906-1-2008 y 1003-4-2008. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 47, octubre 2008, pág. 13.

posiciones que señalan únicamente a los actos de disposición de bienes como generadores de rentas gravadas (...), así como de aquellas que regulan diversos aspectos de la imposición de las rentas generadas por esos actos (...). En contraste, no existen reglas que expresamente regulen la afectación de las ganancias obtenidas al adquirir bienes a título oneroso en sus distintos aspectos (...). Continúa señalando que: "Se aprecia la existencia de un vacío normativo que evidencia la ausencia de toda voluntad de imposición de las ganancias provenientes de la adquisición de bienes". Asimismo concluye que: "...si bien una interpretación literal de la regla del segundo párrafo del art. 3 de la LIR, hace pensar que está gravada la ganancia obtenida por una empresa al adquirir bienes a título oneroso, su interpretación sistemática lleva a la conclusión contraria (...) esa restricción podría dejar de aplicarse en un determinado supuesto si así lo contempla una norma expresa, siendo de notar que esta no existe en el texto vigente de la LIR".

En efecto, conforme la última cita realizada, estamos de acuerdo en que en nuestra legislación del impuesto a la renta, no existen normas que graven las ganancias patrimoniales que se pudieran obtener al adquirir bienes a título oneroso, como sí lo están las adquisiciones a título gratuito por mandato expreso del inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que en el acápite de operaciones con terceros grava estas operaciones en caso de empresas, es decir, en el caso de sujetos generadores de rentas de tercera categoría⁽¹⁴⁾.

Por ello, y conforme con la categorización de la cita -líneas arriba- de García Mullín, que es consistente con nuestras normas del Impuesto a la Renta, es posible afirmar que las *ganancias por adquisición* de bienes a título oneroso no se encuentran contenidas en las teoría de renta adoptadas por la legislación:

Fuente o renta producto, que exige una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, y cuyos ingresos provengan del capital o del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores, conforme lo establece el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Flujo de riqueza, que en nuestra legislación comprende i) ganancias de capital originadas por la enajenación de bienes patrimoniales que no son objeto de la actividad lucrativa habitual, como la venta de activos fijos empresa-

(14) No gravadas estas operaciones de adquisición a título gratuito, como herencias, donaciones o legados, en el caso de personas naturales.

riales, o ii) ingresos por actividades accidentales, originados por una habilitación transitoria de una fuente productora, como los ingresos excepcionales por transportar bienes en una empresa que no se dedica a tal rubro, o iii) ingresos eventuales, que dependen de un factor aleatorio, como los premios de lotería, o como hemos señalado anteriormente iv) Ingresos a título gratuito, que comprende tanto las transmisiones gratuitas *inter vivos* (regalos, donaciones) como las transmisiones *mortis causa* (legados, herencias).

Consumo más incremento patrimonial que en nuestra legislación solo se encontrarán gravadas si se encuentran imputadas expresamente en ella, conforme lo señala el inciso d) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, como en el caso de la renta ficta o la renta mínima presunta, casos en los que se imputan ingresos al contribuyente aun cuando estos no han sido obtenidos o han sido obtenidos en monto inferior al imputado, circunstancias previstas en el artículo 23º de la ley del Impuesto a la Renta

En consecuencia, por las consideraciones antes anotadas, la adquisición de acciones que origina el *Badwill* no constituye un ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, conforme con las normas que sustentan nuestra legislación.

CATEGORIZACIÓN DE RENTAS

Obligaciones de no hacer en el Impuesto a la Renta e IGV

RTF N° 11927-3-2017

Jorge Sarmiento Díaz

SUMILLA

El pacto de no competencia por el cual la persona natural se compromete a no adquirir acciones, participaciones o similares de una empresa que realice un determinado negocio, la obliga a no ejercer actividades que le generarían ingresos considerados como rentas de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta, sea por dividendos o por las ganancias por enajenación de acciones, participaciones y similares, previstas como ganancias de capital en las normas del referido impuesto; en tal sentido, al no constituir dichos ingresos rentas de tercera categoría, esta retribución no se entiende que constituya una operación de prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas.

HECHOS

La Administración inició a la recurrente, persona natural, un procedimiento de fiscalización parcial⁽¹⁾ por el Impuesto General a las Ventas de setiembre 2015.

Mediante Requerimientos N° 0222150033477, 0222160000930 y sus respectivos resultados, la Administración señaló que el 10 de setiembre de 2015 la empresa Adquirente No Domiciliada SAB de C.V.⁽²⁾ adquirió el 53,1596% de

(1) Se indicó como elemento del tributo a fiscalizar: Débito fiscal de ventas y prestaciones de servicios; y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar: Operaciones de ventas y prestaciones de servicios.

(2) Nombre ficticio.

las acciones representativas de Corporación Familiar S.A.⁽³⁾, y que en el contrato de compraventa de acciones se pactó un acuerdo de no competencia por el que la recurrente, persona natural, en su calidad de vendedora, junto con otros vendedores, se obligaba a no intervenir como accionista en cualquier negocio en el Perú que compita con la no domiciliada, a cambio de una contraprestación en efectivo; precisando que el referido acuerdo calificaba como una obligación de no hacer, y que la retribución obtenida constituía renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que dicho ingreso se encontraba gravado con el Impuesto General a las Ventas al provenir de la prestación de un servicio gravado con el citado impuesto, por lo que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre 2015.

Como resultado del referido procedimiento, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 respecto al ingreso percibido por el acuerdo de no competencia, emitiéndose la Resolución de Determinación N° 024-003-0369316; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N° 024-002-0261861, vinculada con la no presentación de la declaración del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015.

POSICIÓN DE LA RECURRENTE

La recurrente sostiene que el ingreso derivado de la cláusula de no competencia estipulada en el contrato de compraventa de acciones celebrado con la empresa Adquirente No Domiciliada SAB de C.V., no constituye renta de tercera categoría, por lo que tal ingreso no se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, agregando que esta cláusula tiene por objeto impedir que sea titular de acciones o participaciones, así como que se relacione como socia, accionista o equivalente en el negocio restringido, lo que generaría en todo caso rentas de segunda categoría.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración señala que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015, pues el pago recibido por la obli-

(3) Nombre ficticio.

gación de no hacer, derivada de la cláusula de no competencia pactada con la empresa no domiciliada, limita la capacidad empresarial de la recurrente para generar rentas de tercera categoría, por ser conocedora del negocio, en tal sentido, de acuerdo con las normas del Impuesto General a las Ventas, la operación constituye una prestación que implica un no hacer y que por lo tanto representa una prestación de servicios gravada.

Agrega que la recurrente vendió acciones a la empresa no domiciliada, conjuntamente con otros accionistas familiares, quienes en conjunto tenían la mayoría del accionariado y ejercían un grupo de control que califica como una empresa familiar -aunque el término no se encuentre como tal en la normatividad societaria- por lo que la enajenación en bloque constituye la transferencia de una empresa, cuyos ingresos constituyen renta de tercera categoría, y como consecuencia, el ingreso derivado de la cláusula de no competencia, por ser parte esencial del contrato, también constituye renta de tercera categoría.

MATERIA CONTROVERTIDA

La materia controvertida consiste en determinar si el ingreso obtenido derivado de una cláusula de no competencia pactada por una persona natural, dentro de un contrato de transferencia de acciones por el cual la recurrente transfirió sus acciones en una empresa -y que conjuntamente con sus familiares transfirieron la mayoría de acciones de la citada empresa-, constituye renta de segunda o tercera categoría, y si como consecuencia esta operación se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas como una prestación de servicios.

NORMAS APLICABLES

El inciso b) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF⁽⁴⁾, señala que son operaciones gravadas, la prestación o utilización de servicios en el país.

Según el inciso c) del artículo 3º de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116⁽⁵⁾, constituye servicio toda prestación que una

(4) Publicado el 15 de abril de 1999.

(5) Publicado el 7 de julio de 2012.

persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

El artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁽⁶⁾, establece que se encuentran gravadas con dicho impuesto: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, b) Las ganancias de capital, c) Otros ingresos que provengan de terceros establecidos por dicha ley, d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la misma ley.

El artículo 2° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120⁽⁷⁾, dispone que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa. Siendo que, en el inciso a) del citado artículo señala que entre las operaciones que generan ganancias de capital, se encuentran la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.

Los incisos f), i) y j) del artículo 24° de la referida ley indican que son rentas de segunda categoría, las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente; los

(6) Publicado el 8 de diciembre de 2004.

(7) Publicado el 18 julio 2012, vigente a partir del 1 de enero de 2013.

dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A de la misma ley; y las ganancias de capital.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal analiza el Contrato de Compraventa de Acciones, celebrado el 10 de setiembre de 2015 entre la recurrente y otros accionistas⁽⁸⁾ de la Corporación Familiar S.A. a favor de la empresa Adquirente No Domiciliada S.A.B. de C.V., en el que se aprecia que los accionistas transfirieron a la citada empresa sus acciones representativas del 53.1596% del capital social de la Corporación Familiar S.A., citando la cláusula que contiene el acuerdo de no competencia:

“Cláusula 5.02. No Competencia. (a) Cada uno de los Vendedores se obliga en forma individual, durante el Periodo Restringido⁽⁹⁾, a no Controlar⁽¹⁰⁾, ni ser titular (y causar que ninguna de sus Afiliadas⁽¹¹⁾ controle ni sea titular) de acciones o cualquier participación en, y a no relacionarse (y causar que ninguna de sus Afiliadas se relacione) como socio, accio-

-
- (8) Además de la recurrente participan como vendedores sus hijos.
- (9) En la Sección I – Definiciones se establece que “Período Restringido”: “Significa el período que comienza en la Fecha de Cierre y finaliza (i) el décimo aniversario de la fecha de cierre, o (ii) en caso que, antes de la fecha referida en el apartado (i) anterior ocurriera un Cambio de Control en la Compradora, en la fecha que fuera posterior entre (A) el quinto aniversario de la Fecha de Cierre, y (B) la fecha en la cual dicho Cambio de Control tuviere lugar”.
- (10) En la Sección I – Definiciones se establece que “Control” significa i) la facultad de ejercer más del 50% de los derechos de voto en la asamblea de accionistas o de socios de cualquier otra persona, y ii) cuando no se cuente con la facultad de ejercer más del 50% de los derechos de voto en la asamblea de accionistas o de socios de cualquier otra persona, la facultad de designar o remover a la mayoría de los miembros de directorio (u órgano equivalente) de dicha persona, o a su socio gerente, entre otros supuestos.
- (11) En la Sección I – Definiciones se establece que “Afiliada” significa i) cualquier persona que directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios (en caso de personas naturales incluye familiares directos), controle, sea controlada, o se encuentre sujeta a control común, ii) Familiares directos.

nista o equivalente con, en forma directa o indirecta, cualquier Persona⁽¹²⁾ domiciliada en el Perú que participe (ya sea en forma directa o indirecta) en cualquier Negocio Restringido⁽¹³⁾ en cualquier parte del Perú, sin el previo consentimiento por escrito de la Compradora (...)”.

En su análisis, el Tribunal disgrega los alcances de esta cláusula que limita a la recurrente del siguiente modo:

- No controlar a cualquier persona que participe directa o indirectamente en un negocio restringido, es decir -conforme con la definición de control-, no tener la facultad de ejercer más del 50% del derecho de voto o la facultad de designar o remover a la mayoría de los miembros de directorio, entre otros supuestos, circunstancias que se materializarían con la titularidad de acciones u otras participaciones en el capital social de empresas que participasen en un negocio restringido.
- No ser titular de acciones o cualquier participación, ni estar relacionado en calidad de socio, accionista o equivalente, con cualquier persona que participe directa o indirectamente en un negocio restringido, es decir, no tener la titularidad de acciones u otras participaciones que le den la calidad de socio, accionista u otro en una empresa que participe de un negocio restringido.
- No causar que ninguna de sus afiliadas controle o sea titular o se relacione -en los términos señalados precedentemente- con empresas que participasen en un negocio restringido, es decir, que la recurrente no incumpla, por medio de interpósita persona, las limitaciones pactadas.

El Tribunal expone que por el pacto de no competencia, la recurrente se comprometió a una obligación de no hacer en favor de la empresa Adquirente No Domiciliado S.A.B. de C.V., advirtiéndose que ello obliga a la recurrente

(12) En la Sección I – Definiciones se establece que “Persona” significa cualquier persona natural o jurídica, joint venture, sucesión indivisa, fideicomiso, asociación, organización, sindicato o Entidad Gubernamental.

(13) En la Sección I – Definiciones se establece que “Negocio Restringido” significa los negocios de elaboración, embotellamiento, distribución y/o venta, según fuera aplicable, de bebidas no alcohólicas, aguas gasificadas, pulpas y/o néctares de frutas, y/o snacks empaquetados producidos industrialmente, entre otros.

a que por sí mismo o por interpósita persona no controle, sea titular o se relacione con una empresa que participe en un negocio que califique como competencia de la Corporación Familiar S.A. en el Perú, precisando que esta obligación limita a la recurrente a no ejercer actividades que la conviertan en titular de acciones u otras participaciones que le den la calidad de socio, accionista u otro título similar, en una empresa que participe de un negocio restringido por el citado acuerdo.

Por ello, el colegiado concluyó que la realización de las actividades *limitadas* podrían generar a la recurrente rentas por dividendos, las que según el inciso i) del artículo 24° del Impuesto a la Renta, constituyen rentas de segunda categoría, y que incluso podrían generar rentas por enajenación de acciones y similares, previstas como ganancias de capital por el artículo 2° de la ley del citado impuesto, las que constituyen también rentas de segunda categoría, conforme con el inciso j) del anotado artículo 24° de la misma ley, por lo que el pacto de no competencia obliga a la recurrente a no ejercer actividades que generarían rentas de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta, y como consecuencia la operación descrita no se encuentra gravada como un servicio para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues esta última norma dispone en su artículo 3° que constituye servicio toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta; por lo que el Tribunal Fiscal levantó el reparo realizado.

COMENTARIO

En el presente caso, la Administración sostiene que la recurrente y sus familiares conjuntamente vendieron la mayoría de acciones de la empresa en la que eran accionistas, por lo que la enajenación en bloque constituye la transferencia de una empresa familiar, cuyos ingresos constituyen renta de tercera categoría; señalando que dentro del contrato de transferencia de acciones, la recurrente⁽¹⁴⁾ celebró un pacto de no competencia que implica una obligación de no hacer⁽¹⁵⁾ y que esta obligación limita su capacidad empresarial y la

(14) Y los otros transferentes.

(15) Las obligaciones de no hacer implican el abstenerse de realizar determinados actos o permitir ciertos actos del acreedor o de terceros.

consiguiente generación de rentas de tercera categoría. Como consecuencia, el ingreso por el pacto de no competencia se encontraría gravado con el Impuesto General a las Ventas, al retribuir una operación que califica como una prestación de servicios.

Sobre el particular, consideramos que la Administración presenta dos argumentos centrales:

1. Existe una transferencia en bloque de la mayoría de acciones de una empresa por parte de varias personas naturales, entre ellas la recurrente, por lo que ello implica la generación de rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta. Como consecuencia el ingreso por el pacto de no competencia también constituye rentas de tercera categoría.
2. La obligación de no hacer contenida en el pacto de no competencia limita la capacidad de la recurrente de obtener rentas de tercera categoría.

Respecto del primer argumento, debe señalarse que, tal como lo señala el Tribunal, la transferencia de acciones por parte de varias personas naturales, socios comunes en una persona jurídica, no califica en las normas del Impuesto a la Renta como una forma de obtención de rentas de tercera categoría, debiendo precisarse que en las normas del impuesto solo está previsto para el caso de la asociación de hecho de profesionales y similares⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾, que el ejercicio conjunto de las actividades de personas naturales⁽¹⁸⁾, generen rentas de tercera categoría⁽¹⁹⁾.

Asimismo, teniendo en cuenta el tratamiento individual de cada persona natural que debe darse a esta operación, es pertinente mencionar, al igual que lo hace el colegiado, la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1112⁽²⁰⁾, que establece que la renta de fuente peruana generada

(16) Similares, como las asociaciones de hecho con sujetos cuyas actividades están relacionadas con las artes, ciencias u oficios.

(17) Previstos en el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta.

(18) No constituidas como una persona jurídica.

(19) Inciso f) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

(20) Publicado el 29 de junio de 2012, vigente a partir del 1 de enero de 2013.

por la enajenación de valores mobiliarios⁽²¹⁾, como acciones y participaciones, efectuada por una persona natural⁽²²⁾, en todos los casos es renta de segunda categoría.

Respecto del segundo argumento en el sentido que el pacto de no competencia limita la capacidad de la recurrente de obtener rentas de tercera categoría, debe indicarse que según lo que se aprecia de la cláusula respectiva, la recurrente debía abstenerse de participar, por sí mismo o por interpósita persona, en calidad de socio, accionista, titular de participaciones u otro título similar, en una empresa que participase de un negocio restringido por el citado acuerdo; observándose que tal como lo señala el Tribunal Fiscal, la realización de las actividades sujetas a limitación podrían generar a la recurrente rentas por el rendimiento de estos títulos, es decir, dividendos; o rentas de capital por la enajenación de estas acciones y similares, siendo que ambas constituyen rentas de segunda categoría.

Cabe señalar, tal como lo hizo el colegiado, que la persona jurídica es un ente separado y con existencia distinta a la de sus miembros o personas naturales⁽²³⁾ que las integran, por lo que deben diferenciarse: i) las rentas de capital, calificadas como de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que obtendría la recurrente por su participación en una entidad empresarial, ii) las rentas de negocios que pudiera obtener tal entidad empresarial, las que serían calificadas como de la tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, el ingreso de la recurrente por el pacto de no competencia constituye renta de segunda categoría, y por lo tanto no existe operación gravada como un servicio para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que señala que constituye servicio toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría.

(21) Bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de la ley.

(22) También aplicable en caso de una sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal.

(23) Podrían asimismo ser otras personas jurídicas.

V

CAPÍTULO

Jurisprudencia sobre
delitos tributarios

EL RÉGIMEN DE LA PROBATION Y LA NUEVA LEY 27.430/17 TÍTULO IX

Autos: “Eliarco S.R.L. y otros s/ Recurso de Casación”.
Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4. 24/9/2020

Graciela Manonellas

1. HECHOS

El hecho consistió en la presunta evasión del pago \$1.959.586 IVA/2013 a la que se encontraría obligada Eliarco S.R.L.

2. CONTROVERSIA

Esta se basó en determinar si el artículo 76 bis del Código Penal, con la modificación efectuada por el artículo 19 de la Ley 26.735/11, que estableció la no aplicación del régimen de la probation a los delitos tributarios y aduaneros, resultaba ser de aplicación también para la nueva Ley Penal Tributaria 27.430/17, Título IX.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Al llegar los autos por apelación a la Cámara de Casación, la defensa sostuvo que el fallo omitió dar respuesta a su argumento defensorista a saber: que la ley 27.430/17 no prevé la prohibición de la aplicación del instituto de la suspensión del juicio a prueba para los delitos tributarios, por ello es más benigna y posterior al hecho.

Además, enfatizó el carácter vinculante del dictamen favorable de la fiscal de grado respecto de la procedencia de la salida alternativa.

En igual sentido consideró que el Tribunal se apartó del precedente “Acosta, Alejandro Esteban” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 23/4/08, que había admitido la prisión preventiva para los delitos tributarios.

Se vulneró el principio de igualdad, pues no se advertían razones para justificar una distinción entre quienes cometen delitos aduaneros o tributarios y otros que cometen delitos contra el patrimonio con escalas más gravosas y sí pueden tener el régimen de la probation.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El Organismo Recaudador se opuso, porque consideró que el artículo 76 bis del Código Penal, resultaba ser el que debía prevalecer (por haber prohibido la probation para delitos tributarios y aduaneros).

5. POSICIÓN DEL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA

El Juez de grado consideró que la suspensión del juicio a prueba constituye una excepción al principio de persecución pública contenido en el art. 71 del Código Penal. Se trata de un supuesto que responde al principio de oportunidad reglado y en consecuencia, no puede escapar el control de legalidad del Tribunal. Por ello el dictamen del Fiscal se encuentra sujeto al control del órgano judicial.

6. POSICIÓN DEL EL TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 1

1. Rechazar el planteo de la Fiscal que había considerado que no resultaba aplicable el último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal (con la modificación efectuada por el artículo 19 de la ley 26.735)
2. No hacer lugar al planteo de inconstitucionalidad del artículo 19 de la ley 26.735 (que reformó el último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal)
3. No hacer lugar a la suspensión del juicio a prueba solicitada por los imputados.

7. CÁMARA DE CASACIÓN:

La decisión de los legisladores, al momento de sancionar la norma cuestionada, tuvo el inequívoco propósito de prohibir en forma expresa la suspensión del juicio a prueba para estos delitos.

La defensa omitió considerar que la ley penal tributaria cuenta con una vía alternativa al juicio y era la regularización en forma espontánea, para evitar el proceso penal. Por ello no se vulnera el principio constitucional de igualdad.

Se consideró que la restricción del último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal no se vió modificado por la nueva norma, que solo proyectó sus efectos respecto del régimen penal tributario.

La defensa no rebate las consideraciones efectuadas en punto al particular tratamiento dispensado por el legislador al régimen penal tributario, a tenor del principio de especialidad, y no efectúa ningún examen en relación con las salidas alternativas de estos delitos, tanto los de orden general (artículo 76 bis ley vigente al momento del hecho) o bien de carácter excepcional mediante el régimen de regularización de la ley 27.260/16.

La derogación de la ley 24.769 no importó la suspensión de la regla tenida en el último párrafo del art. 76 bis, pues esta última fue incorporada a la parte general del Código Penal por el artículo 19 de la ley 26.735, resultando entonces una regulación diferenciada de la ley 24.769.

8. OPINIÓN DE LA AUTORA

No se comparte la decisión de la Cámara de Casación por considerar que el artículo 76 bis al decir: "...Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones." resulta ser de aplicación para la ley 24.769 que fue derogada. En el presente hay una nueva ley penal tributaria que es la 27.430/17.

Se debe aplicar la teoría del "lenguaje y la acción humana" y respetar la letra de la ley y más en materia penal.

EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Autos: "PRAXAIR Argentina S.R.L. s/ Inf. Ley 24.769".
Cámara Federal de San Martín, Sala II,
Secretaría Penal 2. 23/9/2020.

Graciela Manonellas

1. HECHOS

La firma Praxair fue sobreseída del delito de evasión respecto del Impuesto sobre Bienes Personales en los periodos comprendidos entre los años 2008 a 2011.

Ello porque las participaciones en el capital accionario de la empresa PRAXAIR Argentina S.A. pasaron a ser titularidad de sociedades "conducto españolas", con un régimen especial en ese país y aplicar el convenio para evitar la doble imposición suscripta con el Reino de España.

2. CONTROVERSIA

La controversia se basó en determinar la licitud o no en cuanto a la aplicación del convenio con España.

La ley 24.258/93 establece en su artículo 22, inc. 4º que: "El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo pueden someterse a imposición en el estado contratante del que su titular sea residente", en el caso, solo España era la que podía gravar en ese impuesto.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

En las indagatorias los imputados manifestaron que las declaraciones juradas fueron presentadas en tiempo y forma, los traspasos accionarios fueron debidamente comunicados a la AFIP y uno de los imputados solicitó un peritaje contable de la empresa con el objeto de aclarar la situación.

Dicho peritaje concluyó diciendo que los ajustes se encontraban debidamente calculados e ingresados, que la contribuyente presentó las declaraciones juradas y que registró en sus asientos contables y societarios la tenencia accionaria o participación en su capital societario. Además, cumplió con la obligación de informar a la AFIP respecto de la participación que las sociedades extranjeras poseían en su capital.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El Fiscal de Grado y la querrela (AFIP) apelaron el fallo de primera instancia.

La querrela basó su apelación en las declaraciones engañosas del pago del impuesto sobre bienes personales, en el ejercicio 2008 por \$1.260.724, en el ejercicio 2009 por \$1.396.475, en el ejercicio 2010 por \$1.625.518 y en el ejercicio 2011 por \$1.814.102.

Se mencionó en primer lugar la interposición de las sociedades españolas PRAXAIR Sudamérica S.L. y PRAXAIR Holding Latinoamérica S.L. para sacar provecho del beneficio del convenio para evitar la doble imposición de tributos suscriptos con el Reino de España (Ley 24.258), abstrayéndose el contribuyente nacional de cumplir con las obligaciones fiscales sobre los bienes personales por las acciones y participaciones de los períodos descriptos.

El Organismo Recaudador señaló que a partir del 14/11/2002, la sociedad española PRAXAIR Sudamérica S.L., adquirió el 99,9% de PRAXAIR Argentina S.A., permaneciendo el restante 0,01% a la firma WHITE MARTIN and WHITE MARTIN COMERCIO E SERVICIO DE PORTUGAL. Esta situación societaria perduró hasta abril del año 2009, donde PRAXAIR Sudamérica S.L. y su par nacional fueron absorbidas por PRAXAIR HOLDING Latinoamérica S.L. quien también se encontraba radicada en el Reino de España.

A raíz de ello, PRAXAIR Argentina S.R.L. solicitó la exención total o parcial de la fuente tributaria, por aplicar el convenio suscripto con España.

La AFIP estableció que hasta el año 2009 la sociedad argentina se hallaba registrada bajo la sociedad WHITE Martin -Portugal- y PRAXAIR Holding Latinoamérica S.L., que hasta esa fecha perteneció a PRAXAIR Canadá Inc.,

que no resultaba ser beneficiaria del convenio. Por eso según la AFIP, la casa matriz radicada en EE.UU., interpuso sedes en España.

Dicho análisis fue realizado bajo la órbita del principio de la realidad económica establecido en los artículos 1 y 2 de la ley 11.683, estableciendo que PRAXAIR Argentina S.R.L. acondicionó sus operaciones y estructura societaria para minimizar su carga impositiva y sortear las obligaciones tributarias, amparándose abusivamente de los beneficios fiscales del convenio establecido en la Ley 24.258.

5. POSICIÓN DEL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA

El Juez de Primera Instancia luego de efectuada la investigación y ante la contundencia del peritaje contable que coincidió con todos los argumentos de la defensa, dictó sobreseimiento.

6. POSICIÓN DE LA CÁMARA FEDERAL DE SAN MARTIN

La Cámara considero que al tratarse de una empresa multinacional, en la cual las decisiones de política global que se hayan tomado o no, para la elusión de impuestos, era ajena a los representantes locales que registraron e informaron debidamente los cambios establecidos por la casa matriz.

La responsabilidad del carácter sustituto pretendido por la AFIP carece de sustento. En materia penal no es posible establecer la responsabilidad por un hecho ajeno.

El planteo de la querrela sobre el abuso de la firma PRAXAIR Argentina S.R.L., sostenido en el principio de la realidad económica de los artículos 1 y 2 de la ley 11.683, no es eficaz a los fines de su aplicación en el plano delictual previsto en la ley 24.769.

Los investigados no realizaron un ocultamiento malicioso o ardidoso propio del delito de evasión tributaria.

Además, la AFIP no tuvo que hacer ningún esfuerzo para detectar lo que estaba ocurriendo ya que lo advierte gracias a la documentación aportada por la contribuyente.

Nunca puede haber ardid cuando se lleva una contabilidad conforme a derecho.

Por ello se confirmó la resolución apelada.

7. OPINIÓN DE LA AUTORA

Al existir un convenio con el Reino de España (Ley 24.258) deben primar sus cláusulas.

De ninguna manera puede considerarse delito el elegir la forma menos gravosa en cuanto al pago de impuestos, ello siempre que se respeten las normas correspondientes.

LA DURACIÓN DE LA PRISIÓN PREVENTIVA

Autos: “LIPORACI, Marcelo Fabián y otros s/ Asociación Ilícita Fiscal”.
Tribunal Oral Criminal Federal de Rosario N°3. Agosto/2020

Graciela Manonellas

1. HECHOS

Se trataba de una asociación ilícita compleja, con numerosas personas, algunas a no habían sido individualizadas, entre las que había asesores técnicos y contables con experiencia para realizar una sofisticada elaboración previa.

Los imputados solicitaron la morigeración de la prisión preventiva, la que no fue concedida.

La instrucción de la causa requirió de una investigación compleja y técnica, que insumió un tiempo considerable, como también, una gran cantidad de recursos humanos y tecnológicos. El monto de la maniobra fue de \$247.315,951.

2. CONTROVERSIA

La misma se baso en saber si la prisión preventiva debe durar dos años o más y en este caso, qué fundamentos legales existen para prorrogarla.

3. POSICIÓN DE LOS IMPUTADOS

Ellos consideraron que debía otorgárseles por lo menos prisión domiciliaria, dado que ya había pasado el lapso de dos años. Los imputados habían pedido en sucesivos planteos la morigeración de la modalidad de la detención, hasta llegar a pedir la prisión domiciliaria por efecto de la pandemia de COVID-19.

4. POSICIÓN DEL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA

El Juzgado de Primera Instancia no estuvo de acuerdo y elevó los autos al Tribunal Oral para juzgar las conductas tipificadas en el artículo 15 inc. a) de la ley 24.769, con la agravante establecida en su última parte por considerar a los imputados como organizadores de una asociación ilícita, con excepción de uno de ellos.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL ORAL CRIMINAL FEDERAL DE ROSARIO N° 3

El Tribunal Oral comenzó haciendo un recuento de todo lo hecho en primera instancia y así estableció que las prisiones preventivas que venían cumpliendo se habían prorrogado varias veces (Ley 24.390).

El artículo 1 Ley 24.390/94 (modificada por Ley 25.430/01) establece que la Prisión Preventiva no podrá ser superior a 2 años, salvo que por la cantidad de los delitos o la complejidad de la causa hayan impedido cumplir con ese plazo entonces se podría prorrogar por un año más.

Ahora bien, consideró que esos plazos no son automáticos sino que se deben valorar con las pautas del artículo 319 del Código Procesal Penal de la Nación para establecer si la detención ha dejado de ser razonable.

También, debe ser analizado por lo dispuesto por la Comisión Bicameral de Implementación del Código Procesal Penal Federal del Congreso de la Nación mediante la resolución N° 2/19 de fecha 13 de Noviembre (Boletín Oficial 19/11/2019) en donde se dispuso la implementación de los arts. 19, 21, 22, 31, 34, 54, 80, 81, 210, 221 y 222 a partir del 3° día hábil posterior a la fecha de publicación de esa resolución en el Boletín Oficial (2/11/19) para todos los tribunales con competencia en materia penal de todas la jurisdicciones federales del territorio nacional.

En base a ello el Tribunal entendió que deben conjugarse las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación (Ley 23.984/91) con el Código Procesal Penal Federal (Ley 27.063/19), bajo los preceptos de peligro de fuga y entorpecimiento de la investigación.

Los medios económicos, materiales y profesionales hacen presumir que en libertad podrían evadir las acciones de la justicia.

Con relación a uno de ellos se admitió la prisión domiciliaria en razón del delicado estado de salud de su madre y ante la imposibilidad de que sea asistida por otra persona; ello en razones de índole humanitaria.

El Tribunal Oral además manifestó que por efecto de la pandemia se habían suspendido los plazos en varias oportunidades, como así también las audiencias y juicios orales.

Por todo lo expuesto se dispuso la ampliación de las cautelares ordenadas oportunamente por el plazo de seis meses a partir del vencimiento, en fecha 6/10/20.

La resolución fue notificada al Presidente de la Cámara Nacional de Casación Penal (artículo 1° Ley 24.390) y oficiar al Presidente del Consejo de la Magistratura (artículo 9 Ley 24.390).

6. OPINIÓN DE LA AUTORA

No es correcto someter a una persona a prisión preventiva indefinidamente sin que se realice un juicio que declare su culpabilidad o inocencia.

Coincidimos en que cuando hay un peligro de fuga o entorpecimiento de la investigación, será necesaria una prisión preventiva, pero en estos casos se deben agilizar los procesos por lo expuesto en el párrafo anterior.

LA INTERVENCIÓN NECESARIA EN EL HECHO DELICTIVO

Autos: “BAE Negocios S.A. s/ Inf. Ley 24.769”.
Juzgado Nacional Penal Económico. 7 Sec. 13.
Cámara Nacional Penal Económico Sala “B”.

Graciela Manonellas

1. HECHOS

El Juez de primera instancia había sobreseído a R.O.F. por la apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social (20/4/2015) retenidos a los empleados de BAE Negocios S.A., toda vez que estableció que al momento de los hechos aquel ya no intervenía en la administración de la sociedad.

La Querella apeló por considerar que sí tenía vinculación como administrador de la sociedad dado que continuaba con la clave fiscal y dada la envergadura de la sociedad, no era lógico que no hubiera solicitado la baja.

De las constancias del expediente surgía que R.O.F. había integrado el directorio de BAE Negocios S.A. en calidad de director titular hasta el 15/2/2008 y en calidad de director suplente desde aquella fecha hasta su renuncia en el año 2010.

2. CONTROVERSIA

Se basó en determinar si R.O.F. tenía intervención en los hechos, dado que si bien había renunciado en el año 2010, continuó con clave fiscal, no dándole de baja cuando renunció.

3. POSICIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES

La defensa del imputado R.O.F. se basó en sostener que la renuncia de su defendido produjo en el año 2010 y la utilización de la clave fue en

el año 2014 y además se determinó que no fue utilizada por R.O.F. sino por G.E.C.

4. POSICIÓN DEL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA

El Juez de primera instancia había sobreseído a R.O.F. por la apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social (20/4/2015) retenidos a los empleados de BAE Negocios S.A., toda vez que estableció que al momento de los hechos ya no intervenía en la administración de la sociedad.

No obstante, dictó auto de procesamiento de los otros integrantes por considerarlos coautores del delito tipificado en el art. 9 de la Ley 24.769.

5. POSICIÓN DE LA CÁMARA EN LO PENAL ECONÓMICO

Llegados los autos a la Cámara, esta determinó que R.O.F. fue habilitado ante el organismo recaudador como administrador de relaciones de clave fiscal de BAE el 15/1/2008 cuando era director de la sociedad. No obstante, la clave fue utilizada entre los meses de Marzo a Noviembre de 2014.

Consideró que era necesario analizar las siguientes normas: 1) El artículo 4º del Código Penal que establece que sus disposiciones generales se aplicarán a todos los delitos previstos por las leyes especiales en cuanto estas no dispusieran lo contrario. 2) El artículo 45 del Código Penal que habla de: "... los que tomasen parte en la ejecución del hecho...".

Vale decir que el principio de la autoría se sustenta en la intervención de una persona en la ejecución del hecho delictivo.

Aquél principio del artículo 45 del Código Penal también fue receptado por el artículo 14 de la Ley 24.769, al establecer que la norma no se limita a aplicar penas a las personas que se enumeran en ella, sino que menciona "... que hubiesen intervenido en el hecho punible...". Es decir que resulta necesario que la persona imputada haya intervenido en el hecho punible.

Por ello, de la circunstancia que R.O.F. haya integrado el directorio de BAE hasta el año 2010, no es posible deducir que aquél haya tenido algún tipo de intervención en la dirección de la sociedad al momento de los hechos investigados (es decir cuatro años después de su renuncia); más aún teniendo en cuenta que las modificaciones en la integración del órgano directivo de BAE fueron inscriptas en la Inspección General de Justicia. Tampoco que se haya utilizado la clave fiscal de R.O.F. como administrador de relaciones de BAE.

Además, las declaraciones juradas de aportes de la seguridad social de los empleados de BAE por los períodos investigados no fueron presentadas utilizando la clave fiscal atribuida a R.O.F., sino a G.E.C.

Por ello ante la inexistencia de elementos suficientes que corroboren la querrela, afirman que en el caso, se verifica el estado de certeza para que proceda la resolución prevista en el artículo 336 del Código Procesal Penal de la Nación, es así que se confirmó la resolución recurrida en cuanto dispuso el sobreseimiento.

6. OPINIÓN DE LA AUTORA

Con buen criterio la Cámara analizo el principio necesario de que haya intervención en el hecho para endilgar autoría.

Sea el carácter que se tenga en una empresa (Director, gerente, miembro del consejo de vigilancia, etc.) ello no basta para someter a la persona a un proceso.

La denuncia o querrela debe basarse en pruebas valederas antes de ser presentadas ante el Órgano Judicial.

DETERMINACIÓN FISCAL DE LA DEUDA Y OBLIGACIÓN EVADIDA

Autos: “Avalos, Juan Carlos – Soifer, Claudio Eduardo –
Emprendimientos Kasan S.A. – Soifer, Claudio Roberto s/ Inf. Ley 24.769”.

Juzgado Nacional Penal Económico N° 9, Sec. 17.

Cámara Nacional Penal Económico Sala B. 12/8/2020.

Graciela Manonellas

1. HECHOS

La denuncia fue hecha por la Administradora del consorcio de propietarios del edificio ubicado en Malvinas Argentinas 443/557, con fecha 10/2/2016, contra Emprendimientos Kasan S.A. (empresa constructora del inmueble) y sus responsables por la presunta infracción a la ley 24.769 en la que habían incurrido al haber omitido declarar la totalidad de los ingresos obtenidos, dado que las ventas de las unidades funcionales fueron escrituradas a precios muy inferiores a los que realmente fueron vendidas.

2. CONTROVERSIA

En los autos de la referencia el juzgado de Primera Instancia dispuso el rechazo del pedido de extinción de la acción penal tributaria por pago (artículo 16 Ley 27.430/17 Título IX). Este se fundó en que sólo se había abonado la suma que resultó de la pericia contable realizada en el juzgado y no la cuantía establecida en la determinación de oficio practicada por el Organismo Recaudador y que diera lugar a la denuncia.

Por ello la controversia se basó en determinar qué monto debe tomarse en cuenta.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Dentro de los 30 días de la Declaración Jurada Ampliatoria los imputados abonaron el monto de la pericia oficial realizada en primera instancia y en la cual coincidieron tanto el perito oficial como el de parte.

Una vez cancelada la obligación los defensores solicitaron la extinción de la acción penal, la cual como se expresó no fue concedida.

4. POSICIÓN DEL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA

En el primer llamado a indagatoria se les hizo saber la obligación evadida por ganancias 2015 por un monto superior a cuatro millones. Luego, dictó Falta de Mérito, y a posteriori la AFIP presentó la resolución determinativa de oficio por pesos \$7.414.911,43 (14/8/18). Es decir que al momento de la indagatoria, al imputado se le reclamo un monto distinto al que surgió de la determinación de oficio.

Después de haberse efectuado la pericia contable (4/12/2018), en la cual, como se dijo, coincidió tanto la perito oficial como la perito de parte, el monto resultó ser \$1.796.555,60 y en esa oportunidad la defensa solicitó una declaración indagatoria ampliatoria, con fecha 12/3/2019, para tomar conocimiento del monto real, y con fecha 25/3/2019 los imputados expresan su voluntad de ejercer la opción del artículo 16 de la ley 24.769.

Con fecha 10/4/2019 el "a quo" dictó el procesamiento sin Prisión Preventiva por evasión de la suma que surgió de la pericia contable, es decir por otro monto distinto al que se le hizo saber en la primera indagatoria.

5. POSICIÓN DE LA CÁMARA EN LO PENAL ECONÓMICO

Llegados los autos a la Cámara -en virtud de la apelación deducida- se resolvió, con fecha 12/8/20:

- **En el primer voto de la Dra. Carolina Robiglio**, fue confirmado el fallo del Juez de Primera Instancia considerando que no era de aplicación el art. 16 de la Ley Penal Tributaria toda vez que no se había rectificado la declaración jurada y tampoco se había abonado el monto resultante de la determinación de oficio, por lo tanto no se daba la cancelación total de la pretensión del organismo.

Tampoco podría aplicarse el régimen del artículo 16 de la anterior ley 24.769, por no darse el requisito de la espontaneidad que la misma establecía para gozar del beneficio.

- **El segundo voto del Dr. Juan Carlos Bonzón** concuerda con el anterior agregando que no se cumplimentó el requisito de "cancelar"

la deuda hasta los 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notificó fehacientemente la imputación penal que se le formula, dado que entre la primera declaración indagatoria donde se les hizo saber que el monto era de cuatro millones de pesos por evasión de ganancias 2015 y el pago que fue realizado el 25/4/2019 por \$1.796.555,60., transcurrió más tiempo. Por lo tanto entre ambas fechas transcurrió con exceso el plazo de 30 días hábiles.

– **El tercer voto del Dr. Roberto Hornos** fue en disidencia por los siguientes fundamentos:

- En cuanto al primero de ellos estableció: “... este Tribunal ha establecido que la determinación administrativa de la deuda tributaria practicada por los organismos administrativos competentes no es una condición de procedibilidad en el proceso penal, y tampoco es obligatoria, ni es vinculante para los jueces encargados de la instrucción de las causas en las cuales se investigan delitos de evasión tributaria tipificados por la ley 24.769...”

Por ello la **determinación fiscal de la deuda** no es equivalente al significado normativo del concepto “**obligación evadida**” contenido en la disposición legal.

En el artículo 14 de la ley 23.771 y 16 de la ley 24.769 se exigía la aceptación y la cancelación de la determinación administrativa. Por su parte el artículo 16 del Régimen contemplado por la nueva ley 27.430/17 –al igual que el texto del artículo 16 reformado por la ley 26.735- hace referencia a que deben aceptarse y cancelarse las “**obligaciones evadidas**”.

- En cuanto al segundo fundamento manifestó: en la primera indagatoria, el Juez hizo referencia a la presunta evasión por un monto superior a cuatro millones. Luego que se presentara en la causa el informe pericial por \$1.796.55,60, la defensa pidió que se recibiera nuevamente la declaración indagatoria para que tome conocimiento de “...la conformación de la imputación y sus alcances...”.

El Juez fijó audiencia en carácter de ampliación.

En sus descargos refirieron su voluntad de hacer uso del beneficio del artículo 16 (ley 27.430).

Con fecha 10/4/2019 el Juez dictó auto de procesamiento por la probable intervención de los nombrados en el hecho presunto de evasión tributaria por la suma de \$1.796.555,60.

El 24/4/2019 se presentó declaración rectificativa N°1 de ganancias/2015 exteriorizando dicho monto y el 25/4/2019 se canceló la suma y sus intereses. Con fecha 29/4/2019 se dedujo la excepción de falta de acción por extinción de la acción penal por pago.

El Juez la rechazó por considerar que no se verificaba la aceptación y cancelación en forma incondicional y total.

En base a lo descripto, el “a quo” omitió referirse al cambio de criterio sobre la cuantía por la cual procesó.

- En tercer fundamento se basó en establecer que cuando la fórmula de la norma que dice “... al acto procesal por el que se notifique fehacientemente la imputación penal que se formula...” deja librado al criterio del intérprete la determinación de cuál es ese acto. Dicha falta de precisión, habilita un espacio en el que pueden surgir distintas interpretaciones. En el Código Procesal Penal de la Nación no hay un acto autónomo de notificación fehaciente de la imputación penal, por lo tanto puede ser evaluado con diferentes criterios por el intérprete.

Por ello quienes deban interpretar y aplicar la norma, deben extremar los esfuerzos para la exégesis legal.

El diccionario dice con relación a la palabra fehaciente “que hace fe y crédito”, términos coincidentes con las definiciones de la palabra fehaciente establecidos por el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, que son “que hace fe en juicio/digno de crédito verdadero”.

En principio, podría decirse que ese acto es la declaración indagatoria, pero también podría ocurrir que al imputado se lo notifique de la imputación contenida en el requerimiento fiscal de instrucción, o se le imponga del llamado a prestar la declaración indagatoria con descripción del hecho que motiva la convocatoria, lo que podría conducir a conclusiones diferentes.

En el presente caso, el acto procesal por el que se notificó fehacientemente la imputación lo constituye el acto de procesamiento donde se detalló los antecedentes, las estimaciones y los cálculos realizados

por el estudio pericial contable y aquellos realizados por el Fisco para dictar la resolución determinativa de la deuda tributaria y concluyó que la suma evadida había ascendido a \$1.796.555,60 y no a las referidas en otros momentos anteriores al proceso. Acá recién tuvieron conocimiento fehaciente e inequívoco.

Analizando las fechas se concluye que fue dentro del plazo de 30 días.

- Finalmente consideró como una omisión de la sentencia, lo siguiente: no haber adjuntado en las actuaciones los informes que permitían establecer si los imputados hicieron uso con anterioridad del beneficio, tampoco si existe conformidad de todos los imputados, ni qué pasó con las resoluciones que hubiese dictado el Tribunal Fiscal de la Nación.

Este voto consideró que la resolución no se ajustó a derecho por lo que correspondía revocarla.

No obstante quedo en minoría.

6. OPINIÓN DE LA AUTORA

No se está de acuerdo con la sentencia porque la determinación fiscal de la deuda expuesta en las leyes anteriores no es equivalente al significado normativo del concepto “obligación evadida” contenido en la disposición legal vigente.

El texto del artículo 16 reformado por la ley 26.735/11 hace referencia a que deben aceptarse y cancelarse las “obligaciones evadidas” y esta resultó ser la que surgió de la pericia oficial en la cual coincidieron tanto el perito oficial como el de los imputados.

El Juez la rechazó por considerar que no se verificaba la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de la determinación de oficio. Pero omitió referirse al cambio de criterio sobre la cuantía por la cual procesó.

En el presente caso, el acto procesal por el que se notificó fehacientemente la imputación lo constituye el acto de procesamiento donde se detallaron las conclusiones a que llegó la pericia oficial.

LA LEY ESPECIAL Y LA GENERAL

Autos: “Marítima Maruba S.A. y otros/Inf. Ley 24.769”.
Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2. 7/7/2020

Graciela Manonellas

1. HECHOS

En los autos de la referencia se imputó a Gustavo Alberto Rodríguez Vázquez, en carácter personal, y a la firma Marítima Maruba S.A., representada por Rodríguez Vázquez en calidad de presidente, el delito previsto en el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria 27.430/17 en calidad de autor (artículo 45 Código Penal), por la presunta apropiación indebida de tributos en relación a los aportes con destino al Régimen Nacional de Seguridad Social y al de Obras Sociales, por los periodos Junio/2018 y Julio/2018 por las sumas de \$7.526.078,06 y \$5.341.709,74 respectivamente.

2. CONTROVERSIA

Se basó en determinar si en los presentes autos correspondía aplicar la extinción de la acción penal en los términos del artículo 59 inc. 6° del Código Penal (por Ley 27.147) o si por el contrario debe primar el artículo 16 de la Ley Penal Tributaria que consagra un régimen extintivo propio.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Formulado el auto de elevación a juicio y arribados los autos al Tribunal Oral, el defensor particular solicitó la extinción de la acción penal en los términos del artículo 59 inc. 6° del Código Penal (ley 27.147) manifestando que la obligación se había satisfecho.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2

El Tribunal consideró lo siguiente:

- Toda vez que el artículo 59 inc. 6 del Código Penal dispone que la acción penal se extinguirá por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes, la pregunta que cabe formular es si resulta operativa toda vez que no se reglamentó dicha causal en las leyes procesales. Se aclara que en el Nuevo Código Procesal Penal Federal (vigente en las provincias de Salta y Jujuy y prevista su aplicación en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el año 2025) solo se establece como causal de disponibilidad de la acción penal la conciliación, no se contempla la reglamentación del citado artículo 59 inc. 6° del Código Penal.

Una norma es operativa cuando no necesita reglamentación, mientras que una norma es programática cuando sí necesita de otras normas para su operatividad. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso (Fallos 320:2948).

La circunstancia de que el artículo remita a una reglamentación aún no sancionada no priva al mismo de su naturaleza operativa (en coincidencia con el Fiscal de Juicio).

La Corte ya tenía dicho que toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y el referido artículo consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio.

La propia Constitución Nacional en su artículo 14 establece que todos los habitantes gozan de los derechos “conforme las leyes que reglamentan su ejercicio” y no por ello tales derechos dejan de ser directamente operativos.

El Dr. Bidart Campos, al analizar las normas del Pacto de San José de Costa Rica y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Económicos, sostenía que aún cuando una norma usara la fórmula “toda persona tiene derecho a” pero intercalaba las expresiones “conforme la ley” o “en las condiciones que establezca la ley”, ello no le quitaba su carácter de operativa.

Los términos “conciliación” o “reparación integral del perjuicio” son extraños a toda la normativa penal pues aluden más a instituciones procesales civiles (por ej. artículo 36 inc. 2 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

No obstante en el Código Penal hay otras figuras que aluden a la reparación al estado anterior a la comisión del delito e indemnización de los daños y perjuicios causados por el mismo (artículos 11 inc.1º; 29; 30; y 76 bis 3º párrafo).

Ahora bien por vía de principio no resulta aplicable la reparación integral del perjuicio como causal extintiva de la acción penal respecto a aquellos delitos por los cuales existe compromiso internacional de prevenir, investigar y juzgar (por ej.: tráfico ilícito de estupefacientes, genocidio, torturas o tratos inhumanos, lavado de activos, violencia de género corrupción en la administración pública, conductas que afecten los derechos de los niños, actos de terrorismo).

- Otro aspecto que cabe decidir es si existe algún impedimento en la Ley Penal Tributaria para la aplicación del artículo 59 inc. 6º del Código Penal. Sería el caso de que en el Régimen Penal Tributario existe su propia causal de salida anticipada del proceso (artículo 16 ley 24.769 vigente en su oportunidad o 1º párrafo del artículo 279 del Nuevo Régimen Penal Tributario) y que por ello mismo su especialidad priva sobre la generalidad del artículo 59 inc. 6º del Código Penal.
- En primer lugar en el artículo 59 no se establece restricción alguna en cuanto a su aplicación (tampoco lo hace el Anteproyecto del Código Penal de 2018 en su artículo 59 inc. 7).
- En segundo lugar se vincula con el argumento de que al tener la ley especial un régimen propio de extinción de la acción penal, el mismo priva sobre el general del artículo 59 inc. 6 del Código Penal.

En base a ello cuando el artículo 4 del Código Penal alude a que sus disposiciones se aplicarán a los delitos de las leyes especiales en cuanto a éstas no dispongan lo contrario, se está refiriendo a normas que se opongan a su régimen general, por ej.: las disposiciones vinculadas con la pena de la tentativa en el delito de contrabando (artículo 872

del Código Aduanero) privan sobre las normas generales de los artículos 44 y siguientes del Código Penal.

En el caso de la ley 24.769/96 aplicable al caso no existe un criterio concreto que impida la aplicación del régimen general del Código Penal (por su parte la ley 23.771/90, establecía un régimen de exención y excarcelación distinto al régimen general del Código Procesal Penal de la Nación, es decir se oponía al mismo con sus propias normas).

Con relación a la suspensión del juicio a prueba, el legislador cuando modifica el artículos 76 bis del Código Penal por la ley N° 27.435/18 estableció expresamente que tal instituto no era de aplicación a los delitos de la ley N° 24.769, poniendo fin así a la doctrina anterior y opuesta de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en “NANUT” del 7/10/08 y “CANGIASSO” del 16/12/14 donde la Corte había dicho que se aplicaba). Es decir que fue necesaria una modificación expresa para hacer inaplicable a los delitos tributarios el régimen general del Código Penal respecto a la suspensión del juicio a prueba.

En el caso que nos ocupa no existe esa norma especial que vede la aplicación del artículo 59 inc. 6° del Código Penal a tales supuestos y el Tribunal no puede pretorianamente crear una restricción al margen de la ley.

Así se puede concluir que una reparación integral del perjuicio para los delitos fiscales abarca como mínimo la satisfacción incondicional de las obligaciones tributarias lesionadas, la renuncia posterior a toda acción y derecho y el pago de costas y gastos causídicos.

Siendo que la AFIP había manifestado que las obligaciones se encontraban canceladas, los interesados manifestaros su voluntad de desistir y renunciar a toda acción y derecho al respecto, haciéndose cargo de las costas causídicas y por lo tanto ha reparado el perjuicio económico en forma integral, se resolvió tener por extinguida la acción penal.

5. OPINIÓN DE LA AUTORA:

No coincido con la resolución del presente fallo pues entiendo que cuando existe una ley especial esta es la que debe primar sobre la general y máxime

como en el caso de la Ley Penal Tributaria que establece determinados requisitos, que no están en la norma general para dar la extinción de la acción penal.

Uno de esos requisitos es que su utilización lo será por única vez, mientras que la norma general no lo establece, es decir que puede utilizarse sin límites. Obviamente como argumento defensorista es lógico, pero considero que el Organismo Recaudador no estará de acuerdo.

LAS EXCEPCIONES DE PREVIO Y ESPECIAL PRONUNCIAMIENTO

Autos: "N N y otros s/ Evasión Tributaria Simple".
Cámara de Apelaciones en lo Penal Correccional y de Faltas, Sala III.
Incidente de apelación en autos: "Guido, Guidi y otros s/ Evasión Tributaria Simple". 24/8/2020

Graciela Manonellas

1. HECHOS

En cuanto a los hechos, se endilgó mediante requerimiento de elevación juicio a Guido Guidi, Fernando Guidi, Renata Guidi y a la firma "Guido Guidi S.A." haber evadido mediante las presentaciones de declaraciones juradas engañosas, el pago del impuesto a los ingresos brutos de la ciudad (ejercicios 2012 y 2013) por las sumas de \$1.768.177,30 y \$3.033.646,83 respectivamente.

La empresa era una concesionaria de autos.

2. CONTROVERSIA

Se basó en determinar si las excepciones de previo y especial pronunciamiento que interpuso la defensa eran validas para evitar el requerimiento de elevación a juicio.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La Defensa no estuvo de acuerdo con la elevación a juicio, por considerar que la etapa de instrucción no había culminado pues había pruebas sin producir.

Es así que planteó diversas excepciones de previo y especial pronunciamiento, las que fueron reproducidas en la audiencia de debate celebrada el 10/6/20.

4. POSICIÓN DEL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA

El Magistrado de Grado, Dr. Alejandro Buján, dictó resolución rechazando las excepciones por considerar que las mismas no eran de aplicación, fundamentos que luego la Cámara los sostuvo en extensa explicación.

5. POSICIÓN DE LA CÁMARA DE APELACIONES EN LO PENAL CORRECCIONAL Y DE FALTAS

La Cámara hizo un análisis de las excepciones manifestando:

- **Excepción de Prescripción:**

La defensa manifestó que la acción se consuma cuando ocurre la última declaración jurada mensual del período 2012 y ello ocurre en el mes de enero de 2013. Como el llamado a prestar declaración en los términos del artículo 161 del Código Procesal Penal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tuvo lugar el 5/6/2019, la acción penal tributaria de ingresos brutos había fenecido antes de ese llamado.

Además -dice la defensa-, si se tiene en cuenta la declaración jurada anual, ello implicaría un cambio en la imputación.

La Cámara no considera que hubo un cambio en la imputación dado que el Fiscal fue claro en exponer que: "... se le imputa a Guido Guidi S.A. ... había evadido mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, el pago del impuesto sobre los ingresos brutos de esta ciudad, correspondiente a los **ejercicios anuales** de 2012 y 2013...".

En los mismos términos fue expuesta la conducta en el requerimiento de juicio.

En cuanto al momento de consumación, también el Fiscal de Grado manifestó que es **el día establecido para el vencimiento de la presentación de la declaración jurada final del tributo en cuestión** y se había consumado el día 28/6/2013.

La Cámara consideró que la acción típica del artículo 1 de la ley 24.769 se consuma el día de vencimiento del plazo para realizar la presentación de la Declaración Jurada del tributo que se trate.

El artículo 234 del Código Fiscal (Texto Ordenado 2020) es claro al exponer que "el período fiscal para la determinación del gravamen es el año calendario salvo expresa disposición en contrario de este código".

En el fallo “MORRONE, R.A. s/ Inf. Ley 23.771 del 19/8/1999” la Corte ya había sostenido que “cuando la ley penal tributaria se refiere a la evasión durante un ejercicio o período fiscal” debe entenderse que es anual.

En el caso tratado, el plazo para realizar la declaración jurada final ocurrió el 28/6/2013, a partir de ahí comienza el plazo de prescripción (artículo 63 Código Penal) y atento los 6 años de pena máxima, aquel recién se alcanzó el 29/6/2019.

Toda vez que el día 5/6/2019 se llevó a cabo la audiencia (artículo 161 Código Procesal Penal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), se interrumpió por el artículo 67 inc. 6 del Código Penal, por lo tanto no le asiste razón a la defensa.

- **Excepciones previstas en el artículo 195 inc. c) del Código Procesal Penal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:**

Estas son: “...manifiesto defecto en la pretensión por atipicidad, inexistencia del hecho o falta de participación criminal del/la imputado/a respecto de la conducta descripta en el decreto de determinación del hecho o en el requerimiento de juicio”.

- **Excepción de inexistencia del hecho:**

La defensa consideró que las deudas tributarias por las cuales se inició la causa no habían sido verificadas por la AGIP en el concurso preventivo de la firma “Guido Guidi S.A.”.

La Cámara consideró que esto es irrelevante ya que lo que se persigue es la investigación de un delito y no el cobro de las supuestas acreencias en favor del Estado.

Ya el Fiscal de grado había dicho que en “... estos actuados, la AGIP es denunciante, no es demandante...”.

- **Excepción de atipicidad:**

La Defensa consideró que el hecho endilgado resultaría atípico dado que se trata de diferencias entre las declaraciones juradas presentadas por la firma y los cálculos realizados por la AGIP, y que no se verifica de ninguna manera la voluntad de engañar.

La defensa no ofreció pruebas contundentes.

El Ministerio Público Fiscal consideró que el régimen de la ley 27.430/17 en su artículo 1° segundo párrafo señala: “para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior (en el caso, \$400.000 por la fecha de los hechos) se considerará para cada jurisdicción en que se hubiera cometido la evasión”.

Más allá de todo esto, la Cámara consideró que no corresponde al Tribunal, en la etapa en que se encuentra el caso, efectuar un análisis de elementos de hecho y prueba que a todas luces pertenece a la etapa de debate.

• **Excepción de falta de participación de Fernando y Renata Guidi:**

La defensa sostuvo que ambos imputados no habían participado en la confección de las declaraciones juradas, que quien ejerció la presidencia de la sociedad en los períodos fiscales 2012 y 2013 fue Guido Guidi y no Fernando y Renata que solo eran directores de la empresa.

El Fiscal expuso en su requerimiento de juicio que tanto Guido, como Fernando y Renata se encontraban a cargo de la administración de la firma, en su calidad de presidente, vicepresidente y director titular, respectivamente, es decir que los tres formaban parte del Directorio.

Todos los miembros del Directorio ejercen responsabilidad sobre las actividades que se realizan en nombre de la persona jurídica.

La propia ley penal tributaria en su artículo 14 establece que: “Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiesen sido ejecutados en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal... la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubieran intervenido en el hecho punible ...”.

El Tribunal resolvió confirmar los puntos dispositivos de la resolución del a quo, que no hizo lugar a las excepciones deducidas.

6. OPINIÓN DE LA AUTORA

En cuanto al tema de la falta de verificación de la deuda en el concurso, se opina, que ello no es necesario en el juicio penal.

En cuanto al momento de consumación se coincide que es el día establecido para el vencimiento de la presentación de la declaración jurada final del tributo en cuestión. Ya la Corte lo había sostenido en el Fallo “MORRONE”, ya citado.

En cuanto a la falta de tipicidad al no haber pruebas contundentes, no puede ser considerada. Más allá de que es correcto que a la Cámara no le corresponde efectuar un análisis de elementos de hecho y prueba que deben tratarse en la Etapa de Debate.

En cuanto a la falta de participación se concuerda en que todos los miembros del Directorio ejercen responsabilidad sobre las actividades que se realizan en nombre de la persona jurídica, pero ello siempre que se verifique la intervención.

LA FALTA DE PAGO POR DIFICULTADES ECONÓMICAS

Autos: “Desup S.A. y otros s/ Inf. Ley 24.769”.
Juzgado Nacional Penal Económico N° 1 Sec. 1.
Cámara Nacional Penal Económico Sala “A”. 7/2/2020.

Graciela Manonellas

1. HECHOS

El hecho consistió en el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, (artículo 9 Ley 24.769) por parte de la sociedad y por parte de S.B.S. en su carácter de administrador de hecho y R.O.F. en su carácter de presidente de la sociedad anónima.

Al haber retenido y no ingresado el importe de las retenciones dentro del plazo legal -10 días- (importe descontado de los haberes del personal) fueron procesados.

2. CONTROVERSIA

Esta se baso en determinar si los procesamientos son válidos toda vez que no se tuvo en cuenta que la firma se adhirió a planes de facilidades de pago, por dación en pago de espacios publicitarios, previstos por el Decreto N° 852/2014.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Las defensas apelan los procesamientos considerando que son inválidos por encontrarse viciados de nulidad por carecer de fundamentación. Establecen que no se tuvo en cuenta la adhesión a planes de facilidades de pago para determinar la situación económica de la empresa invocando haber regularizado la deuda denunciada a través del régimen de dación en pago en espacios publicitarios previstos por el Decreto N° 852/2014.

Además, la defensa de S.B.S. se basa en que no ostentaba ningún cargo de dirección o administración de la sociedad, sino que se desempeñaba como director creativo.

4. POSICIÓN DEL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA

El Juez de Primera Instancia dictó auto de procesamiento por considerar que se retuvo dinero ajeno y en cuanto al hecho consistente en la grave situación económica, al no haberse podido probar, no se hizo lugar.

5. POSICIÓN DE LA CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO

El primer voto correspondió al Dr. Juan Carlos Bonzón quien señaló:

- El dinero retenido al tratarse de fondos ajenos no depende de la solvencia de quien los retuvo indebidamente.
- Por el artículo 14 de la ley 24.769 se establece que son responsables los directores, gerentes, síndicos, miembros del Consejo de Vigilancia, administradores, mandatarios representantes o autorizados que hubieran intervenido en el hecho punible y si bien el solo desempeño de determinado cargo no es comprobación suficiente de esa intervención, en el caso existen indicios suficientes para estimar que los imputados habrían tenido intervención en los hechos.
- En el caso de R.O.F. era el presidente del directorio al momento de los hechos y, en ese carácter suscribió los recibos de sueldo.

En el caso de S.B.S. aún cuando no integraba el directorio de la sociedad, igual corresponde atribuirle responsabilidad en los hechos, pues de los indicios señalados por el Juez de primera instancia, había tenido el manejo de los negocios de la empresa y la ley penal tributaria contempla el caso de quienes administran una persona de existencia ideal sin que exista un acto válido que les confiera la representación del ente (artículo 14 ley 24.769).

Además se tomaron testimoniales a diversos trabajadores y lo señalaron como responsable por las tareas que cumplía en la firma.

- Las posibles dificultades financieras de la firma no justifican, la retención de aportes pertenecientes a terceros; no son el medio apropiado para afrontar una emergencia.
- En cuanto al alcance del Decreto N°852/2014, no cabe entender que esa norma haya desinclinado los hechos incurridos en tanto se establece un plan a fin de cancelar obligaciones incumplidas mediante la dación en pago de espacios publicitarios.
- Con relación al embargo resulta ajustado de acuerdo al artículo 518 del C.P.P.N.

Las objeciones por el monto podrán sustanciarse de acuerdo a la ley procesal civil, conforme lo previsto en los arts. 520 Código Procesal Penal de la Nación y 203 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Los dos votos restantes en conjunto fueron de los Dres. Roberto E. Hornos y Carolina L.I. Robiglio, quienes expresaron:

- El postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. Solo procede tal declaración cuando resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que lo invoca.

Para que se la considere con vicios de fundamentación, debe mostrar omisiones sustanciales de motivación, o resultar autocontradictoria, o arbitraria por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basadas en apreciaciones meramente dogmáticas.

Los Jueces no están obligados a tratar todos los elementos de prueba ni todos los argumentos ofrecidos como descargo por el imputado, sino sólo los que estimen pertinentes para comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (artículo 193 Código Procesal Penal de la Nación).

- Las retenciones practicadas fueron incluidas en planes de pago que se encontraban caducos y/o anulados.
- La situación económica crítica no fue tal dado que en los años 2012 y 2013 la persona jurídica tenía acreditaciones bancarias por \$25.016.557 y \$41.714.461; montos superiores a los que debió haber ingresado al Fisco.

- Los empleados fueron contestes en afirmar que los sueldos eran percibidos en el transcurso del mes correspondiente, en algunas oportunidades en efectivo y generalmente mediante una transferencia bancaria. Por ello la sociedad también contaba con fondos no bancarizados o depositados en otras cuentas bancarias que no serían “cuentas sueldo”.

Los agentes de retención y los de percepción manejan en cumplimiento de un mandato legal, fondos que no le son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detruido el impuesto al efectuarles un pago o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien.

- No hay contradicción entre el reconocimiento del ente recaudador de la adhesión al régimen de la dación en pago de espacios publicitarios por parte de Desup S.A. en los términos del Decreto N°852/2014 y la denuncia que el mismo organismo efectuara.

Por dicho decreto no se prevé la extinción de la acción penal en los casos en los cuales se hayan cancelado deudas impositivas, aduaneras y/o previsionales. Únicamente se dispone la suspensión de todas las actuaciones judiciales, extrajudiciales y administrativas tendientes al cobro de las deudas a las que se refiere el decreto, con excepción de las acciones a interponer con el fin de evitar la caducidad o prescripción de los derechos del Estado Nacional.

El objeto de la causa no se refiere al cobro de una deuda, sino que se trata de una causa en la que se investiga la posible comisión de delitos, el acogimiento o no al régimen previsto por dicha normativa no podría producir la extinción de la acción penal.

- R.O.F. se desempeñaba como presidente del directorio de la sociedad y había actuado en representación de ella. Figuraba como apoderado y autorizado a operar en las cuentas bancarias de la sociedad. Asimismo firmaba los recibos de haberes de los empleados.

Si bien S.B.S. no ocupaba cargo en la empresa, no se exime de responsabilidad penal, pues dicha responsabilidad y la pena de prisión no alcanza exclusivamente a los directores y a los gerentes de las personas jurídicas, en tanto se verifique intervención en los hechos.

El nombrado tomaba decisiones y emitía órdenes vinculadas con la dirección y la administración de la sociedad, en consecuencia la deci-

sión de no ingresar los aportes retenidos, no había escapado al ámbito de competencia de él.

- Tanto R.O.F. y S.B.S. tuvieron el conocimiento sobre las obligaciones de la sociedad, como agente de retención y a pesar de contar con la capacidad para cumplir con la conducta debida, optaron por omitirla y atender otras obligaciones comerciales o de otro tipo de la sociedad.

Ambos votos terminan diciendo que el auto de procesamiento resultó ajustado a derecho y los montos de los embargos no fueron desproporcionados.

Por ello se confirmó la resolución por unanimidad.

6. OPINIÓN DE LA AUTORA

Resultó evidente que la situación económica crítica no fue tal dado que existieron pruebas de que en los años 2012 y 2013 la persona jurídica tenía acreditaciones bancarias por \$25.016.557 y \$41.714.461; montos superiores a los que debió haber ingresado al Fisco.

Es importante señalar que los agentes de retención y los de percepción manejan en cumplimiento de un mandato legal, fondos que no le son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien.

El Decreto N° 852/2014 no prevé la extinción de la acción penal en los casos en los cuales se hayan cancelado deudas impositivas, aduaneras y/o previsionales. Solo establece la suspensión de todas las actuaciones judiciales, extrajudiciales y administrativas tendientes al cobro de las deudas a las que se refiere el decreto. Es correcto no efectuar interpretaciones que el Decreto no dice.

EL PRINCIPIO DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA

CAUSA: “M. y A.C.” s/ Ley 24.769.
Cámara Nacional Apelaciones Penal Económico,
Sala “A”. 21/3/2019.

Graciela Manonellas

1. HECHOS

Los hechos en el presente fallo consistieron en analizar si las modificaciones del Nuevo Régimen Penal Tributario, específicamente las relacionadas con la elevación de los montos a partir de los cuales comienzan a ser punibles la gran mayoría de los delitos tributarios, resultan aplicables a los hechos ocurridos con anterioridad a la sanción de la ley 27.430/17, por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna.

Algunos pocos jueces consideraron que ese principio no resultaba aplicable en estos casos, en tanto la elevación de los montos “mínimos” modificaron las condiciones de punibilidad y no las de tipicidad.

2. CONTROVERSIA

La controversia se basó en que la mayoría de los juzgados consideraron que frente al aumento de los montos en la ley penal tributaria debía aplicarse el artículo 2 del Código Penal, que establece el principio de ley penal más benigna.

En el año 2012 el entonces procurador Dr. Esteban Righi se opuso a la aplicación retroactiva de la ley por considerar que solo se trataba de una actualización y no de un cambio en la valoración social (Procuración General de la Nación N°5/2012).

Esto fue recogido por el Procurador Dr. Casal en la Procuración General de la Nación N°18/18 y también por el Dr. Juan Carlos Bonzón, vocal de la Cámara Penal Económico, Sala “A”. Pero en el presente fallo el Dr. Bonzón

resolvió adecuar su opinión a la de los restantes camaristas, en miras de no demorar los juicios.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente basó su defensa en pedir la extinción de la acción penal por aplicación del principio de la ley penal más benigna.

Todo ello en base a que la ley 27.430/17 había elevado los montos de la derogada ley 24.769 y por lo tanto resulta ser la más benigna.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Como es sabido la Administración debe seguir lo ordenado por el Procurador General de la Nación por lo tanto también se opuso a la aplicación del principio de la ley penal más benigna.

5. POSICIÓN DEL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA

El Sr. Juez de Primera Instancia consideró que debían aplicarse las leyes posteriores a la comisión del hecho, siempre que resulten más favorables al acusado, en base al artículo 2 del Código Penal.

6. POSICIÓN DE LA CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO SALA "A"

Al emitir su voto el Sr. Juez de la Cámara, Dr. Juan Carlos Bonzón citó pronunciamientos suyos anteriores en donde ya había manifestado su disconformidad en cuanto a aplicar la ley penal más benigna.

A modo de ejemplo, cito el primero de esos pronunciamientos: LEGAJO DE APELACIÓN DE BIDONCENTER S.A.; BREUNIG EGEWARTH ELIS REGINA EN AUTOS: "BIDONCENTER S.A. S/INF. LEY 24.769" (CPE 131/2017/3/CA1, Orden N° 31.271, Reg. Int. N° 133/18 de la Sala "A", resuelta el 26 de marzo de 2018), en el cual se marcó el criterio seguido en las sucesivas apelaciones referidas a la misma cuestión, y a cuyas consideraciones se remitió en honor a la brevedad.

Consideró que al resolver el presente fallo y en una nueva reflexión sobre el tema, fruto de la orfandad de un criterio rector que ponga fin a la polémica, sumado a la gran cantidad de legajos de apelación que merecen pronta resolu-

ción, lo persuadieron de la necesidad de adaptar su posición. En este reexamen se permitió advertir que el más Alto Tribunal aún no se había pronunciado sobre la aplicación retroactiva del nuevo Régimen Penal Tributario. La ausencia de una interpretación con aptitud vinculante e innegable gravitación, sigue propiciando la expansión de opiniones jurisdiccionales con sentidos contrapuestos.

Manifestó que si a esta indefinición se añade que su voto resulta singular entre los magistrados que integran la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, resulta inexorable poner fin al debate que, lejos de esclarecer cuál es la norma aplicable, atrasa la solución de los casos que pretenden los apelantes.

Consideró que toda persona tiene derecho a que su proceso sea resuelto dentro de un plazo razonable. Este derecho se refiere a la obtención práctica de una respuesta jurídica a las pretensiones formuladas y a una razonable duración temporal del procedimiento necesario para resolver, todo lo cual se corresponde con un adecuado servicio de justicia.

Siguió diciendo que de mantener su voto disidente, las consecuencias procesales que podrían suscitarse no condecirían con el adecuado servicio de justicia, por cuanto el dispendio jurisdiccional y la demora en la solución de los casos resultarían en desmedro de los derechos de las partes.

Es así que mantuvo su convicción, pero entendió también que la opinión minoritaria no tiene mayor alcance para esclarecer la aplicación retroactiva del Nuevo Régimen Penal Tributario, sin riesgo de prolongar los procesos judiciales más allá del tiempo razonable en el que deben tramitar.

En conclusión, teniendo en cuenta que su voto era minoritario en la Cámara de Apelaciones del fuero y que el Máximo Tribunal Nacional aún no se ha pronunciado al respecto, decidió adoptar una opinión plural que propicie, de acá para adelante, resoluciones en tiempo razonable hasta tanto la cuestión sea finalmente dirimida. En estas condiciones, invocando razones de celeridad y economía procesal, votó en forma concurrente con su colega preopinante, por lo cual adhirió a su conclusión en cuanto revocó el procesamiento por los períodos abril, mayo, junio y septiembre de 2017.

7. OPINIÓN DE LA AUTORA

El motivo que fundamenta la aplicación retroactiva de una ley posterior más benigna, es que carece de sentido dictar o mantener la ejecución de penas por hechos que ya no se consideran delitos.

Según el artículo 9 de la Convención Americana (Ley 23.054), nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueren delictivas según el derecho aplicable.

El derecho argentino admite la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable, aun cuando haya recaído sentencia firme y el acusado esté cumpliendo la condena (la nueva ley debe ser aplicada por el juez de ejecución conforme artículo 504 del Código Procesal Penal de la Nación).

LA GARANTÍA DEL DOBLE CONFORME HORIZONTAL TAMBIÉN SE APLICA EN TEMAS PENAL TRIBUTARIOS

Marchal, Juan s/ apelación. M. 1771. XL. 10/04/2007

Graciela Manonellas

1. HECHOS

La Dirección Provincial de Rentas había aplicado la sanción de tres días de clausura al establecimiento comercial de Juan H. Marchal por la infracción prevista en el artículo 63 inc. 3 del Código Fiscal de esa provincia (Texto Ordenado 1996), sosteniendo la no aplicación de una nueva apelación cuando ya había pronunciamiento del Juzgado en lo Criminal y Correccional de Transición N°2 de la Ciudad de Mar del Plata, que la había confirmado.

El recurrente había impugnado judicialmente esa sanción de clausura de un local de su propiedad por parte de la Dirección Provincial de Rentas.

El imputado llegó hasta la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires invocando la arbitrariedad del rechazo del recurso y la violación del derecho a recurrir ante un tribunal superior *-doble conforme-*.

Dichos argumentos no prosperaron, por lo que debió interponer el recurso extraordinario federal ante el Máximo Tribunal de la Nación. El Procurador Fiscal, Eduardo Casal, dictaminó en contra del recurrente y consideró que no sólo las cuestiones procesales son ajenas, en principio, a la competencia de la Corte Suprema, sino que además las faltas no tienen el mismo sistema de impugnación que las sentencias por delitos.

2. CONTROVERSIA

La controversia radicó en que el Código Fiscal Bonaerense establece que frente a una sanción de clausura dispuesta por la Dirección de Rentas, hay un

único recurso ante el Juez de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional. Aquí es donde está la colisión con el artículo 8, inc. 2, apartado “b” de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que establece: “... el derecho de recurrir el fallo ante el Juez o Tribunal Superior...”

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

En el Recurso de Casación el interesado alegó la inexistencia de la infracción y, en lo que al caso interesa, arguyó en favor de la procedencia de esa vía recursiva por considerar que el artículo 66 del Código Fiscal donde se establece que es inapelable la decisión del juez que resuelve la apelación deducida contra la sanción de clausura resulta violatoria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en cuanto consagra el derecho a la doble instancia en materia penal y además la Corte Suprema le había reconocido naturaleza criminal a la sanción de clausura por cuestiones fiscales.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Dirección Provincial de Rentas había aplicado la sanción de tres días de clausura al establecimiento comercial de Juan H. Marchal por la infracción prevista en el artículo 63 inc. 3 del Código Fiscal de esa provincia (Texto Ordenado 1996), sosteniendo la no aplicación de una nueva apelación cuando ya había pronunciamiento del Juzgado en lo Criminal y Correccional de Transición N°2 de la Ciudad de Mar del Plata, que la había confirmado.

5. POSICIÓN DE LA CÁMARA DE CASACIÓN

El Tribunal de Casación no hizo lugar al pedido de revisión de la sanción por considerar que “...el ámbito de aplicación del recurso de casación se encuentra legalmente delimitado por la normativa prevista por la ley 11.922, y sólo aparece viable respecto de sentencias definitivas cuando resulten dictadas por órganos jurisdiccionales en el marco de esa ley y en razón de la comisión de conductas ilícitas que configuren delitos (artículo 421 del Código Procesal Penal).

La ley 10.397/96 y su decreto reglamentario 9.394/86, (Código Fiscal), establece un sistema propio para el juzgamiento de las infracciones fiscales cometidas en la Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, en el que la resolución dictada por el Director de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección

Provincial de Rentas, resulta apelable ante el Juez de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional, rigiendo lo dispuesto en el artículo 66 y ccdtes. del Código Fiscal citado.

El hecho de que la ley 10.397/96 aplicable al sub lite prevea un control judicial suficiente para los actos administrativos (artículo 63 inc. 3° Código Fiscal), no puede significar que las faltas cuenten con el mismo marco impugnativo que los propios delitos, situación ésta que provocaría que las faltas posean más instancias revisoras que estos últimos”.

El tribunal de Casación aclaró que no cumple con los requisitos de admisibilidad, ya que han quedado marginados del derecho a acceder al tribunal las cuestiones que versen sobre materia correccional, contravenciones y faltas.

6. POSICIÓN DE LA SUPREMA CORTE PROVINCIAL

La decisión fue llevada a conocimiento del Superior Tribunal Provincial, que desestimó el recurso de inaplicabilidad de ley por considerar que no se daban en el caso las hipótesis en las que procedía la impugnación deducida (inobservancia o errónea aplicación de la ley sustantiva o doctrina legal, según el artículo 494 del Código Procesal Penal Provincial), y que si bien se había alegado violación de garantías contempladas en la Constitución Nacional, en realidad los agravios se dirigían a cuestionar el tratamiento dado a cuestiones de orden procesal.

7. POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

El Recurso Extraordinario se interpuso contra la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que desestimó el recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto contra la resolución del Tribunal de Casación Penal (Sala II) que declaró inadmisibile el recurso de casación

Los jueces de la Corte debieron entender en el expediente “*Marchal, Juan s/apelación*”. La mayoría constituida por los jueces Ricardo Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco, Carlos Fayt, Enrique Petracchi, Juan Maqueda y Eugenio Zaffaroni, hicieron lugar al recurso y entendieron que la negativa de la Cámara de Casación bonaerense a entender en la causa había sido un excesivo rigorismo formal.

Subrayaron que se encuentra en juego una garantía de raigambre constitucional e internacional. La falta de observancia de dicha regla –derecho de acceso a una amplia revisión de la sentencia– podría hacer responsable al Estado argentino ante el resto de la comunidad internacional.

Que, en tales condiciones, el pronunciamiento apelado incurrió en un excesivo rigor formal que frustró el debido control jurisdiccional del efectivo cumplimiento de los derechos reconocidos por la Convención, por lo que correspondió su descalificación como acto judicial válido, sin que ello implicara emitir juicio sobre el fondo del asunto.

Por ello se declaró procedente el recurso extraordinario y se dejó sin efecto la sentencia apelada.

8. OPINIÓN DE LA AUTORA

En este precedente, la Corte sigue lo que Zaffaroni viene analizando en sus libros desde hace varios años: el Derecho Penal es un discurso que atraviesa al derecho en todas sus ramas, por lo que las garantías propias de la materia no están sujetas sólo a lo que arbitrariamente se encuentra etiquetado como “penal”.

El incremento de la posibilidad de revisión de las sentencias judiciales mejoran la calidad de la decisión final.

Este tipo de fallos sin duda marcan un antes y un después. La Corte continuamente genera resoluciones que modifican los estándares de constitucionalidad y razonabilidad de las sentencias que llegan a su conocimiento.

El caso Marchal fue muy importante en lo que respecta al doble conforme.

La Corte dejó sin efecto lo decidido por los Tribunales Provinciales, sin omitir juicio sobre el fondo de la cuestión.

El mensaje que intenta enviar la Corte Suprema a través de este fallo es que no es lógico aplicar sanciones rápidas a quién viola las obligaciones formales como contribuyente, el justiciable tiene que tener la certeza del adecuado juzgamiento.

**LA CONTRADICCIÓN EXISTENTE ENTRE LA
DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATIVA Y LA ORIGINAL
no implica por sí sola que se haya producido una conducta evasiva,
en especial en este caso, donde el organismo recaudador no
demostró los hechos a los que se refiere el indicio contemplado en el
inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683**

“Consultora Borlengui SA c/ DGI s/ recurso directo de organismos externo”
Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo
Contencioso Administrativo Federal.
Fecha: 13/07/2017.

María Belén Linares

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El Fisco Nacional, mediante el cruce de información con los ingresos declarados por la actora, constató la presentación de declaraciones juradas “en cero”, por lo que el Fisco propone el ajuste fiscal pertinente. La actora ratifica las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias e incluye la materia imponible omitida, operación que arroja saldo a favor del organismo recaudador.

En virtud de los hechos relatados, la División Jurídica de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en los términos previstos en los artículos 46 y 47, inciso a), de la ley 11.683, de procedimiento fiscal⁽¹⁾, aplicó

(1) Art. 46, ley 11.683: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”. Art. 47, inc. a), ley 11.683: “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o

una multa equivalente a un tercio de dos tantos del impuesto a las ganancias presuntamente evadido, por los periodos fiscales 2009, 2010 y 2011.

El organismo fiscal sostuvo que las presentaciones de las declaraciones juradas “en cero” no representaban la realidad, y no atribuyó la omisión a un error en la determinación del impuesto, sino a la intención deliberada de incumplir la obligación de declarar la materia imponible pertinente.

La actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) contra la citada resolución administrativa.

El TFN recalificó la multa impuesta en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683⁽²⁾ y, además, sostuvo que la presentación de declaraciones juradas sin movimiento no resulta suficiente para acreditar la existencia de dolo de la actora.

Para así resolver, el TFN entendió que el Fisco, pese a haber probado la conducta omisiva de la investigada, no acreditó la existencia del dolo requerido por la figura de defraudación fiscal. En esta línea, además, no advirtió la

con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”.

- (2) Art. 45, ley 11.683: “Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. b) Actuar como agentes de retención o percepción. c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido”.

existencia de gravedad o evidencia alguna que permita presumir la existencia de una conducta fraudulenta por parte de la actora.

El Fisco Nacional por considerarse agraviado con la decisión del tribunal *a quo*, interpuso contra ella recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante, la Cámara y/o Tribunal de Alzada).

El Tribunal de Alzada confirmó el decisorio del TFN sobre la base de que la contradicción existente entre la declaración jurada rectificativa y la declaración jurada original no implica, por sí sola, que se haya producido la conducta evasiva endilgada. Lo anterior, además, teniendo en cuenta que el Fisco Nacional no ha demostrado los hechos a los que se refiere el indicio contemplado en el inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683.

La Sala I de la Cámara sostuvo que el organismo recaudador, al momento de aplicar la sanción en cuestión, ha omitido el relato expreso y acabado de los hechos que sirven de sustento para que resulte operativa la presunción contenida en el inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683. Por el contrario, sin encuadrar los hechos probados y el derecho aplicable, la Alzada se limita a explicar de forma genérica el indicio allí contenido.

2. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El TFN recalificó la multa por defraudación impuesta por el Fisco Nacional en la figura de omisión de impuestos prevista en el artículo 45 de la ley 11.683. Para así decidir, el Tribunal sostuvo que el fundamento alegado por el organismo recaudador para aplicar la multa de la presentación jurada “en cero” resulta insuficiente para tener por acreditada la existencia de dolo en la conducta de la actora. El TFN señaló que dicha circunstancia no basta para acreditar la “grave incidencia” que resulta indispensable para que resulte aplicable la presunción del inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683. Señala que la presentación de declaraciones juradas “en cero” no alcanza por sí sola para valorar la conducta de la actora y calificarla como defraudación fiscal, toda vez que la gravedad requerida para que resulte aplicable dicha presunción trasciende la simple diferencia cuantitativa.

Sin perjuicio de lo expuesto, el Tribunal entendió que la aceptación del ajuste, la presentación de declaraciones juradas rectificativas y la ausencia de prueba de existencia de error inexcusable por parte de la actora, permiten sos-

tener que ésta ha aceptado la omisión en el ingreso debido del gravamen en cuestión. El elemento objetivo requerido por el artículo 45 de la ley 11.683 se constató y, por ello, el TFN resolvió la aplicación de la multa correspondiente por omisión de impuestos.

El Fisco Nacional interpuso recurso de apelación ante la Cámara, actuación que se fundamentó en que el tribunal *a quo* omitió valorar la prueba recolectada por el organismo fiscal en la esfera administrativa y, además, que resolvió sobre la base de argumentos endebles y carentes de sustento fáctico y legal.

3. POSICIÓN DE LA SALA I DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

La Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso presentado por la actora por entender que la sanción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 no exige únicamente que el organismo recaudador acredite la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos o concretos.

En ese sentido, el Fisco Nacional sostiene que la contradicción existente entre la declaración jurada rectificativa y la original no implica por sí sola que se haya producido una conducta evasiva, en especial en este caso, donde el organismo recaudador no demostró los hechos a los que se refiere el indicio contemplado en el inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683.

La Sala I señala que la maniobra realizada por la contribuyente fue fácilmente detectable por la inspección actuante y que, por ello, no existió artilugio ni ingeniería desplegada con intención deliberada de sustraerse del cumplimiento de su obligación material y de provocar el error en el Fisco.

El Tribunal de Alzada concluye sosteniendo que el encuadramiento defraudatorio efectuado por el tribunal *a quo* sobre la conducta endilgada al responsable se ajusta a derecho y, en virtud de ello, confirma la sentencia recurrida por el Fisco Nacional.

4. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La presentación de declaraciones juradas “en cero”, luego rectificadas a instancias del organismo recaudador, es un comportamiento que usualmente

el mismo organismo recaudador sanciona con multa por defraudación recurriendo a las figuras del artículo 46 (defraudación) y artículo 47 (presunciones de dolo) de la ley 11.683. Así las cosas, y en virtud de que las presunciones de dolo contempladas en el precepto señalado de la ley de procedimiento tributario son *iuris tantum*⁽³⁾, la carga de la prueba se invierte: el Fisco queda dispensado de probar el hecho presumido y es en el contribuyente o responsable en quien recae la producción de la prueba.

No obstante, para que esas presunciones de dolo se tornen operativas, el organismo fiscal deberá acreditar la voluntad por parte del contribuyente y/o responsable de formular declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Es decir, y dicho lo anterior de otro modo, para que se invierta la carga de prueba en los términos antes expuestos, deben acreditarse los elementos configuradores del artículo 47 de la ley 11.683, pues de lo contrario esas presunciones serán desechadas.

En el marco de las presentes actuaciones, el TFN resolvió recalificar la conducta de la actora en la figura de la infracción de naturaleza culposa conforme a los términos previstos en el artículo 45 de la ley 11.683. Lo anterior se decidió atento a haberse configurado el aspecto objetivo de la infracción, pero no así el aspecto subjetivo que exige constatar el soporte fáctico de la presunción de dolo del artículo 47, inciso a), del plexo normativo de referencia (grave contradicción entre las registraciones contables y los datos contenidos en las declaraciones juradas).

El Tribunal de Alzada confirmó la sentencia del tribunal *a quo* sobre la base de que, al momento de aplicar la sanción, el organismo fiscal omitió explicar los hechos que justifican la imposición de la presunción del dolo citado precedentemente, limitándose a realizar una explicación genérica de indicio allí contenido.

La sentencia comentada atiende a las particularidades de la causa, pero la tendencia jurisprudencial respecto a la presentación de las declaraciones juradas “en cero” que luego se rectifican a instancias del organismo fiscal, viene

(3) La presunción “*iuris tantum*” puede definirse como aquella operación lógica por la que se tiene por acreditado un hecho desconocido a partir de otro sobre cuya existencia no existe duda, por su reconocimiento o prueba, que admite prueba en contrario.

sosteniendo lo contrario. Es por ello que los contribuyentes o responsables deben evitar presentar declaraciones juradas sin movimientos cuando exista materia imponible, pues el Fisco suele recurrir a las presunciones del artículo 47 de la ley 11.683, criterio que, luego, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en numerosos fallos, viene confirmando.

**CUANDO NO EXISTA UN MECANISMO
REGULADO QUE PERMITA SATISFACER
ÍNTegramENTE EL DERECHO EN CUESTIÓN,
los magistrados deben ahondar en la búsqueda normativa y acudir
a disposiciones que los autoricen a morigerar los efectos dañosos
que representen un obstáculo para la vigencia y progresividad del
principio de la tutela jurisdiccional efectiva**

“Fiscalía Civil, Comercial y del Trabajo c/ F. M. D. V. S. s/ cobro ejecutivo”.
Juzgado de Cobros y Apremios de la Segunda Nominación del
Centro Judicial de Concepción, provincia de Tucumán.
Fecha: 2/10/2019

María Belén Linares

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El 30 de mayo de 2019, el Fiscal Civil, Comercial y del Trabajo del Centro Judicial de Concepción, provincia de Tucumán, se presentó ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la Segunda Nominación a fin de llevar adelante el juicio ejecutivo en contra de una persona humana (en adelante, la demandada), por la suma de 20.000 pesos argentinos.

La multa aplicada se desprende de lo previsto por el artículo 13, segundo párrafo, de la ley 7844, que prevé que *“(s)i la mediación fracasare por la incomparecencia injustificada de cualquiera de las partes a la primera audiencia, cada uno de los incomparecientes deberá abonar una multa cuyo monto será el equivalente a dos (2) veces la retribución básica que le corresponda percibir al mediador por su gestión suma que será destinada al Fondo de Financiamiento previsto por esta ley”*

El Fiscal de la causa consideró que la demandada se trata de una persona en estado de vulnerabilidad, circunstancia que surge no solo de la situación económica que la misma atraviesa, sino también por tratarse de una persona

con discapacidad, que además ha manifestado buena voluntad y predisposición para el cumplimiento de las obligaciones demandadas.

En este marco procesal, se resolvió, frente a la solicitud de suspensión de la causa hasta tanto la demandada tenga mejor fortuna, realizar una audiencia oral citando a todas las partes del proceso, acto que se celebró el 16 de agosto de 2019 luego del cual llegó el momento de dictar el auto que en esta oportunidad comento.

2. CONTROVERSIA

Las cuestiones a dilucidar por el juez de la causa radican en responder si la demandada y su grupo familiar se hallan inmersos en una genuina situación de vulnerabilidad, si resulta ajustada a Derecho la multa impuesta y si es posible dejar en suspenso el proceso indefinidamente hasta mejor fortuna de la demandada.

Con respecto a la primera cuestión, vinculada a la existencia de una situación de vulnerabilidad, el magistrado dice que *“(s)e observa una situación de vulnerabilidad producida en el hecho de ser una mujer discapacitada, tener a su cuidado a sus dos hijos menores, uno de los cuales tiene problemas de visión y además estar al cuidado de un adulto mayor con Alzheimer. Potencia el estado de vulnerabilidad el hecho de haber recurrido al poder judicial a los fines de solicitar alimentos para sus hijos y dentro del proceso de mediación, ser multada con una suma por demás de irrazonable al tratarse de una persona sin recursos, por el hecho de no poder concurrir a las audiencias dispuestas, en tanto estaba enferma, producto de su propia discapacidad”*.

Para decidir acerca de la segunda cuestión, que se refiere a si es ajustada a Derecho la multa impuesta a la demandada, el magistrado, a la luz de los pactos internacionales que integran el bloque constitucional argentino, sostuvo que el derecho de la demandada a tener efectivo acceso a la justicia *“se vio frustrado por su situación de vulnerabilidad (...) el cristal debe ser mirado desde el profundo estado de vulnerabilidad de una mujer que tiene dificultades económicas, discapacidad y cargas de familia, que recurrió al servicio de justicia para ser protegida y amparada jurídicamente, reclamando alimentos al progenitor de sus hijos para sus hijos, uno de ellos discapacitado, en la causa que dio origen a la multa que aquí se ejecuta. Frente a situaciones de extrema vulnerabilidad, no es admisible de modo alguno la regresividad de derechos. La ‘intersección de vulnerabilidad’ resulta un indicador de la inequidad. La intensidad de la situación de vulnerabilidad requiere una intensidad*

proporcional en el modo en que se garantiza el ejercicio del derecho, en nuestro caso el acceso a justicia”.

Para la tercera cuestión, el magistrado consideró lo manifestado por la demandada en la audiencia de agosto de 2019, oportunidad en la que afirmó: *“(...) soy ama de casa, no tengo estudio, tengo una pensión por discapacidad, tengo a cargo dos hijos y a mi padre, tengo una ayuda del padre de mis hijos cobrando una pensión alimenticia por \$2.000 y considero que mi situación económica no mejorará porque no puedo salir a trabajar”.*

3. POSICIÓN DEL JUZGADO DE COBROS Y APREMIOS DE LA SEGUNDA NOMINACIÓN

El magistrado sostuvo que *“se encuentra demostrada en la causa la vulnerabilidad de la demandada, incluso en la intersección de múltiples vulnerabilidades, generando una situación de hipervulnerabilidad o vulnerabilidad agravada, por factores compuestos: discapacidad, salud, género, situación económica, educación, edad de los niños menores a su cuidado, edad y salud del adulto mayor a su cuidado, cuestión que ha imposibilitado un adecuado acceso a justicia, dentro del proceso de configuración de la multa, su aplicación y ejecución. Esto nos conduce a aplicar para el caso concreto la protección estricta en base al diálogo de fuentes entre los derechos humanos, las normas constitucionales, y las normas y principios del derecho sancionador, ponderando un adecuado control de convencionalidad al caso concreto que se trata, que en definitiva es la aplicación de una sanción a una mujer en estado de vulnerabilidad agravada por diversos factores, asociada la multa por la inasistencia a una audiencia de mediación donde procuraba los alimentos para sus hijos menores, uno de ellos con discapacidad. De esta manera, resulta indispensable juzgar en base a perspectiva de la intersección de la vulnerabilidad, procurando garantizarle a la demandada un verdadero acceso a justicia y una tutela judicial efectiva (art. 25 y 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos -en adelante C.A.D.H.; art. 18 de la CN, 75 inc. 22 y art. 1 y 2 CCC) atendiendo a su particular situación”.*

Además, el magistrado aseveró que *“resulta contrario al valor Justicia imponer una sanción económica (por no poder asistir a una audiencia) a una mujer en situación de vulnerabilidad que acudió al Poder Judicial para obtener recursos económicos para sus hijos. Es decir, no sólo no logra que prospere su reclamo de alimentos para los niños, sino que además adquiere una deuda no prevista, que no contempla en absoluto su condición económica y discapacidad”.* Y que *“el estado de vulnerabilidad*

agravado acreditado difícilmente sea modificado, y es probable que su fortuna no mejore dentro de un plazo razonable, prolongando la causa y la angustia de la demandada en el tiempo, contradiciendo el principio de una justicia pronta y oportuna, perpetrándose un desgaste jurisdiccional innecesario de mantener los plazos procesales suspendidos a la espera de una mejora económica que la misma demandada y el informe ambiental, consideran que difícilmente suceda. Además, de considerar que el instituto del pago a mejor fortuna no tiene aplicación en la causa, al tratarse de una eminente naturaleza penal y financiera, cuestión esta que resulta indisponible”.

Por todo lo anterior, el magistrado resolvió rechazar la ejecución de la multa aplicada a la demandada por la suma de 20.000 pesos argentinos.

4. COMENTARIO Y POSICIÓN DEL AUTOR

El Tribunal Fiscal, magistratura tributaria por excelencia, sobre la base de compromisos de protección de la mujer asumidos en diversos tratados internacionales que integran el bloque constitucional argentino, está obligado a pronunciarse con perspectiva de género, favoreciendo la igualdad de derechos entre la mujer y el hombre. Al momento de decidir, por ende, no puede verse ajustado y debe eliminar cualquier freno normativo que impida o limite aquel propósito. Cuando no exista un mecanismo regulado que permita satisfacer íntegramente el derecho en cuestión, los magistrados deben ahondar en la búsqueda normativa y acudir a disposiciones que los autoricen a morigerar los efectos dañosos que representen un obstáculo para la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva⁽¹⁾.

Párrafo aparte merece la sección resolutive de esta estupenda pieza jurídica que, con el propósito de hacer más accesible el contenido de la sentencia para la demandada, se dedica a traducir en lenguaje claro la decisión adoptada. Así, el juez dijo: *“Me dirijo a vos María y aprovecho esta oportunidad para explicarte que he decidido rechazar la demanda por la multa que te dijeron ibas a tener que pagar, porque considero injusto que no se haya tenido en cuenta tu situación personal de salud al no haber ido a la audiencia en la que solicitabas alimentos para tus hijos menores, uno de ellos con discapacidad visual e incluso por cuidar a tu papá de 87 años con Alzheimer, como nos contaste en la reunión que tuvimos. He tenido en cuenta a la*

(1) Véase, al respecto, caso “Cantos v. Argentina”, sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del 28/9/2002, serie C, nro. 97.

hora de tomar la decisión, que tus derechos están reconocidos como derechos humanos, por razones de género, discapacidad, situación económica tuya y de tu familia, por los derechos de los niños, niñas y adolescentes y por los derechos de los adultos mayores, tal como nos lo contaste. Por eso, yo considero que no tenés que pagar esta multa. Pero para que esto pase debemos esperar cinco días hábiles sin que el Sr. Fiscal se oponga a mi decisión. Lamento tu preocupación y la verdad reconozco que has tenido una muy buena disposición de pago, pero te repito, entiendo que en esta causa no debes pagar nada. Esta sentencia podés leerla en este momento, porque tu abogado Agustín que trabaja en la Defensoría Civil Itinerante tendrá a su cargo esta tarea, sin perjuicio que puedas pedirme que lo haga yo también. Estoy a tu disposición para explicarte cualquier duda que tengas”.

**EL INCREMENTO EXPERIMENTADO EN
LA CUANTÍA DE LOS PRECEPTOS
que configuran el nuevo régimen penal tributario no
puede dar lugar a la aplicación retroactiva de la norma**

“Galetti, Carlos Antonio y otros s/ recurso de casación”.

Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal.

Fecha: 27/06/2018.

María Belén Linares

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal intervino en el caso a raíz del recurso de casación interpuesto por el Fiscal General contra la resolución del Tribunal Oral Criminal Federal de la provincia de Santa Fe, que declaró la extinción de la acción penal y sobreseyó a los imputados en las actuaciones por presunta apropiación indebida de los recursos de la seguridad social (artículo 9, ley penal tributaria 24.769, por periodos 12/2004 por 40.072,02 pesos argentinos; 01/2005 por 23.427,13 pesos argentinos; 02/2005 por 23.236,16,77 pesos argentinos; 03/2005 por 23.616,77 pesos argentinos; 04/2005 por 29.078,11 pesos argentinos; 05/2005 por 31.012,37 pesos argentinos; 06/2005 por 31.256,58 pesos argentinos; 07/2005 por 30.844,31 pesos argentinos; 08/2005 por 30.844,31 pesos argentinos; y 09/2005 por 38.673,13 pesos argentinos).

El Fiscal interviniente fundó su presentación en las resoluciones de la Procuración General de la Nación nro. 5/2012 y 18/2018, que instruyen a los fiscales con competencia en materia penal a que se opongan a la aplicación retroactiva como norma más benigna en referencia al régimen penal tributario.

2. POSICIÓN DE LA SALA III DE LA CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL

El voto minoritario arribó a la decisión tras el cotejo de los montos establecidos como topes de punibilidad en los artículos 9 de la ley 24.769⁽¹⁾ y 7 del régimen penal tributario regulado en la ley 27.430⁽²⁾, concluyendo que la última ley es la más favorable y, por ende, la que resulta aplicable en virtud del principio establecido en el artículo 2 del Código Penal argentino⁽³⁾.

El voto mayoritario sostuvo que, si bien el principio rector es que la ley aplicable es la vigente al momento de cometerse el hecho, excepcionalmente es posible aplicar una ley posterior o intermedia cuando ésta resulte más beneficiosa para el imputado. La esencia de este principio excepcional de retroactividad radica en que la ley es la expresión de los valores sociales imperantes en un preciso momento histórico, pero si con el transcurso del tiempo la comunidad deja de considerar relevante la protección penal de un interés determinado y en función de ello decide dejar de castigar penalmente su lesión o castigarla de forma más leve, ello debe repercutir en la aplicación de la ley penal en el caso concreto y beneficiar al sujeto involucrado.

Aquel voto resolvió que el incremento en el monto establecido en el tipo penal de apropiación indebida de recursos de la seguridad social no puede dar

-
- (1) Art. 9, Ley Penal Tributaria 24.769: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes (...)”.
 - (2) Art. 7, Régimen Penal Tributario (ley 27.430, de diciembre de 2017): “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes (...)”.
 - (3) Art. 2, Código Penal: “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”.

lugar a la aplicación retroactiva en función del principio de benignidad recogido en el artículo 2 del Código Penal argentino. Y eso porque, a diferencia de la ley 24.769 y sus modificaciones, el actual régimen penal tributario contemplado en la ley 27.430 ha puesto de manifiesto que la elevación de los umbrales cuantitativos a superar no se relaciona con un menor reproche penal de los delitos establecidos en la norma, sino con cuestiones de política económica.

La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal decidió hacer lugar al recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal y, en consecuencia, anular la resolución recurrida.

3. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El incremento experimentado en la cuantía de los preceptos que configuran el nuevo régimen penal tributario no puede dar lugar a la aplicación retroactiva de la norma, pues no manifiesta una modificación en la valoración social del injusto penal, sino una decisión de política criminal y económica estatal.

Fue el legislador quien, con la nueva ley, endilgó a los montos señalados la naturaleza jurídica de condiciones objetivas de punibilidad, reconociendo por ello que los mismos se vinculan con una decisión de política criminal que busca limitar la punibilidad con total independencia del tipo penal y la culpabilidad del autor. Las características que definen a las condiciones objetivas de punibilidad son el carácter puramente objetivo y la desvinculación de la conducta típica, por lo que no hay razón legal que permita la aplicación excepcional en el caso del principio de retroactividad de la ley penal.

La nueva ley no implica ni un cambio en la valoración social de los hechos materia de juzgamiento ni una modificación en el contenido del injusto típico. Se trata de una reforma que no impacta sobre la configuración del tipo penal, sino que se enfoca en una realidad enmarcada en un acentuado proceso inflacionario padecido por los argentinos. El incremento de la cuantía no es más que una actualización monetaria que no puede significar un menor reproche de la conducta desaprobada y que, por esto, no comporta una ley penal más benigna.

Merece la pena referir en este comentario, por último, a una novedad introducida por la ley 27.430 que busca dar respuesta al problema generado por la existencia de una condición objetiva de punibilidad fijada en pesos argen-

tinios, y a la depreciación monetaria y pérdida de proporcionalidad del límite del interés penal embebida en ellas. El título XI de la ley 27.430 crea la “Unidad de Valor Tributario” (UVT) como una unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes tributarias y demás obligaciones a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), incluidas la ley de procedimiento y la condición objetiva de punibilidad del régimen penal tributario⁽⁴⁾. La entrada en vigencia de esta unidad determinativa reemplazará la actualización en los montos previstos en el régimen en de referencia por un número de Unidad de Valor Tributario⁽⁵⁾.

(4) Conforme a lo previsto por los arts. 303 a 307 de la ley 27.430.

(5) Aunque fuera del plazo estipulado, en diciembre de 2019, el Poder Ejecutivo Nacional cumplió con el mandato establecido por la ley 27.430 que le ordenó la elaboración del proyecto de ley que regule e instrumente la aplicación de la denominada Unidad de Valor Tributaria (UVT) (art. 303).

**SI NO ES POSIBLE HACER USO DE LA
FACULTAD DE EXIMIR LA SANCIÓN DE CLAUSURA
(ARTÍCULO 49 DE LA LEY 11683)**

cuando es confirmada, la norma citada no puede ser entendida como ley penal más benigna, pues la posterior (artículo 193 de la ley 27430) reduce aquella sanción estableciendo un mínimo de dos (2) días y un máximo de seis (6) días, eliminando además la sanción de multa

“García, Flavia Lorena s/ infracción ley 11.683”.

Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal. Económico.

Fecha: 10/05/2018.

María Belén Linares

I. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El defensor interviniente en la causa interpuso recurso de apelación contra la sentencia del juez nacional en lo penal económico Rafael Caputo, titular del Juzgado nro. 3, que confirmó la sanción de clausura de un local comercial por 3 (tres) días y redujo la multa a 300 pesos argentinos, medidas dispuestas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). La escasa entidad del incumplimiento, la subsanación de la irregularidad detectada y la ausencia de antecedentes por infracciones de igual o similar naturaleza cometidas por la contribuyente, condujeron a la defensa a considerarse agraviada por entender que las sanciones eran excesivas.

La resolución apelada se fundamentó en que la infracción se encuentra configurada objetivamente, pues la AFIP detectó que la contribuyente incumplió su obligación de emitir factura, *ticket* o documento equivalente mediante controlador fiscal habilitado, por una operación de venta de artículos de relojería realizada el 20/02/2017 por un monto de 1800 pesos argentinos.

El juez de instrucción penal económico entendió que, además de reducir la multa decidida por el organismo recaudador, debía confirmarse la sanción de clausura, mas aminorándola al mínimo legal debido a la ausencia de antecedentes computables por infracciones similares.

El magistrado firmante en la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Juan C. Bonzón, sostuvo que la falta de habilitación del controlador fiscal -inhabilitado o dado de baja para recambio de memoria 6 (seis) años antes de detectarse la infracción- configura un hecho suficiente que hace que las sanciones impuestas resulten apropiadas.

2. POSICIÓN DE LA SALA A DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO PENAL ECONÓMICO

La Cámara se expide resolviendo en los términos que a continuación se transcriben.

“Ahora bien, las normas a aplicar en este caso en particular han sido modificadas por la ley 27430, situación que si bien no ha sido motivo de agravio por parte de la recurrente entiendo necesario analizar dado que, en caso de resultar más benignas para la imputada deben ser aplicadas de oficio”.

“(…) las modificaciones introducidas por la ley 27430 eliminan la sanción de multa y reducen la escala penal de la sanción de clausura de dos a seis días (anteriormente era de tres a diez días)”.

“Que las características que consagra el artículo 49 de la ley 11683 (t.o. 1998), a la que se refiere el juez, es la facultad de eximir la sanción de clausura prevista por ese ordenamiento, cuando a su juicio la infracción no revista gravedad. Si no es posible hacer uso de la facultad cuando, como en el caso de autos, la sanción de clausura es confirmada, la norma citada no puede ser entendida como ley penal más benigna ya que la posterior, es decir el artículo 193 de la ley 27430, reduce la sanción de clausura a imponer estableciendo un mínimo de dos días y un máximo de seis días, eliminando además la sanción de multa”.

“Atendiendo a las particularidades del caso, entiendo que debe ser aplicada la ley 27430, en los términos del artículo 2 del Código Penal,

por ser la ley que establece condiciones menos gravosas en la aplicabilidad de la sanción”

“Por lo expuesto SE RESUELVE: I) REVOCAR PARCIALMENTE la resolución apelada dejando sin efecto la sanción de multa impuesta a Flavia Lorena García. II. CONFIRMAR la sanción de clausura reduciéndola a 2 (dos) días”.

3. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

El Código Penal argentino dispone en su artículo 2 que, si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que existía al momento de pronunciarse el fallo, se aplicará siempre la más benigna, y si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley⁽¹⁾.

La reforma introducida por la ley 27.430⁽²⁾ suscitó numerosas discusiones en torno a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, principio que se recoge en el artículo 2 del Código de fondo antes referido.

Singularmente, y en lo que se refiere a la sanción de clausura regulada en el artículo 40 de la ley 11.683, de procedimiento fiscal⁽³⁾, es importante

-
- (1) La doctrina tributaria es conteste también con la aplicación en materia sancionatoria contenida en la ley 11.683, del principio de la ley penal más benigna. Ver, entre varios, en ese sentido, VILLEGAS, Héctor B., *Régimen penal tributario argentino*, Editorial Depalma, 1993, p. 100.
 - (2) Ley 27.430, Impuesto a las Ganancias, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017.
 - (3) Art. 40, ley 11.683: “Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes: a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. c) Encarguen o transporten comercialmente mer-

destacar que con el dictado de la sentencia “Lapiduz, Enrique”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina dejó en claro que la clausura, aplicable en materia de ilícitos tributarios, es un castigo de índole estrictamente penal⁽⁴⁾.

La ley 27.430 trajo un aire de razonabilidad a la disposición mencionada, pues eliminó la multa como sanción conjunta y redujo la escala de días en el castigo de clausura⁽⁵⁾. Además, el artículo 40 del cuerpo normativo menciona-

...caderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo. e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate. f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. g) En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores. Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley. El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional”.

- (4) Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Lapiduz, Enrique c/ DGI. s/ acción de amparo”, de 28/04/1998. Nro. Interno: L365XXXIII. T. 321, P. LL 28-05-98, nro. 97.188. Voto mayoritario: Nazareno, Moliné O’Connor, Belluscio, Boggiano, López, Bossert y Vázquez. Abstención: Fayt y Petracchi.
- (5) Salvo para el supuesto regulado en el inciso g) que castiga al empleador que ocupa trabajadores y no los registra y declara con las formalidades de ley.

do prevé el agravante configurado por la duplicación de las penas de multa y clausura cuando se cometa otra infracción en el lapso de 2 (dos) años contados desde la detección de la anterior. Y se regula que, cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral.

La nueva normativa, entonces, mejoró la hipótesis sancionadora del artículo 40 de la ley 11.683, pero este mejoramiento se ve de algún modo ensombrecido con la supresión de la última parte del texto del artículo 49, que establecía lo siguiente: *“En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción”*.

En atención a la eliminación de la facultad de los jueces de eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revista gravedad, es necesario aplicar de oficio, y retroactivamente, la ley penal más benigna. En este sentido se pronuncia el magistrado firmante de la sentencia comentada: *“Que la característica que consagra el artículo 49 de la ley 11683 (t.o. 1998), a la que se refiere el juez, es la facultad de eximir la sanción de clausura prevista por ese ordenamiento cuando a su juicio la infracción no revista gravedad. Si no es posible hacer uso de esa facultad cuando, como en el caso de autos, la sanción de clausura es confirmada, la norma citada no puede ser entendida como ley penal más benigna ya que la posterior, es decir el artículo 193 de la ley 27430, reduce la sanción de clausura a imponer estableciendo un mínimo de dos (2) días y un máximo de seis (6) días, eliminando además la sanción de multa”*.

SI NO SE ACREDITA ACABADAMENTE EL ELEMENTO SUBJETIVO DE DOLO DEL CONTRIBUYENTE

resulta adecuado ajustar el comportamiento en
la figura de omisión culposa

“Jean Express SRL TF 42142-I c/ DGI s/ recurso
directo de organismo externo”.

Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo
Contencioso Administrativo Federal. Fecha: 6/2/2018.

María Belén Linares

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El Fisco Nacional determinó a la sociedad comercial de responsabilidad limitada Jean Express una multa por defraudación equivalente a un tercio de dos veces el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, correspondiente al periodo fiscal 2008.

La multa se originó por la deducción de gastos improcedentes que, a criterio del organismo recaudador, surgieron ante la falsedad de las operaciones concertadas con tres proveedores tildados de apócrifos o presuntamente apócrifos.

Según surge del informe de inspección, sin perjuicio de que la actora aportó registros contables, copia de las facturas, remitos recibidos, detalle y documentación de respaldo de los pagos efectuados, el Fisco Nacional impugnó las operaciones en dos casos por haber sido empresas incluidas en la base APOC⁽¹⁾.

(1) La información que contiene esta base de datos corresponde a facturas o documentos equivalentes que, por algún motivo, fueron calificados como apócrifos. Los datos son de carácter meramente informativos, con una función preventiva. Base de información accesible a través del siguiente sitio web: <https://servicioscf.afip.gov.ar/Facturacion/facturasApocrifas/default.aspx>.

Y, en el tercer supuesto, el Fisco impugnó por considerar que, en atención a la capacidad operativa del proveedor, no se ha demostrado la veracidad de la operación.

Ante la determinación por parte del Fisco, la actora procedió a rectificar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo fiscalizado, detrayendo los gastos generados por las facturas observadas por el organismo tributario e ingresando el gravamen pertinente, implicando un porcentaje equivalente a más del 50 % del impuesto ingresado mediante la declaración jurada original.

La actora apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) el acto administrativo que aplicó la multa por la defraudación, interponiendo excepción de prescripción y nulidad, la que resultaron desestimadas por el Tribunal. Pese a ello, éste dejó sin efecto la multa por defraudación endilgada, encuadrándola en la figura de omisión de impuestos prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, procedimiento fiscal⁽²⁾. Por la falta de acreditación del dolo en el accionar de la actora, el TFN graduó en el 50 % del tributo omitido con la reducción a un tercio que fija el artículo 49, primer párrafo, de dicho plexo legal⁽³⁾.

-
- (2) Art. 45, ley 11.683: "Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. b) Actuar como agentes de retención o percepción. c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido".
- (3) Art. 49, párrafo primero, ley 11.683: "Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que

El Fisco Nacional apeló el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, deduciendo recurso de apelación ante la Cámara y expresando los agravios pertinentes. Al respecto, el Fisco sostuvo que en el caso se encuentra acreditada la presunción establecida en el artículo 47, inciso b)⁽⁴⁾, pues se han consignado datos inexactos que implicaron una “grave incidencia” en la determinación de la materia imponible, es decir, una amplia diferencia entre lo declarado y lo evadido. En este sentido, el Fisco destacó que la documentación aportada por la actora es el sustrato fáctico de la presunción y que la colaboración prestada es una conducta posterior a la configuración de la infracción.

La Cámara rechazó el recurso de apelación interpuesto, confirmando la resolución del tribunal *a quo* que había oportunamente recalificado la conducta de la actora bajo la figura de la omisión culposa del artículo 45 de la ley 11.683.

2. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El voto mayoritario rechazó la excepción de prescripción planteada con fundamento en la suspensión general para todos los contribuyentes implementada por la ley 26.860, de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior⁽⁵⁾.

Al respecto, debe contemplarse que el artículo 44 de la ley 26.476 (régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales)⁽⁶⁾, establece la suspensión con carácter general por el término de un año del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos

se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional”.

(4) Art. 47, inc. b), ley 11.683: “b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

(5) Publicada en el Boletín Oficial el 3/06/2013.

(6) Publicada en el Boletín Oficial del 24/12/2008.

judiciales. Dicha disposición resulta aplicable en la medida en que el término de la prescripción se encuentre en curso y tiene vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial, es decir, a partir de 24/12/2008.

El carácter general de la suspensión del término de la prescripción conduce a su aplicación a todo el universo de contribuyentes, se hayan o no acogido al régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado y de exteriorización y repatriación de capitales.

Por su parte, el artículo 17 de la ley 26.860 dispone que se suspende con carácter general por el término de un año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la AFIP y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios fiscales o de recursos judiciales.

Consecuentemente, se suspende con carácter general por el plazo de un año el término de la prescripción que se encuentre en curso, resultando aplicable a todo el universo de contribuyentes, se hayan adherido o no al régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia en moneda extranjera en el país y en el exterior. La suspensión del curso de la prescripción resultará aplicable a partir de la publicación de dicha norma en el Boletín Oficial, es decir, a partir de 3/6/2013.

En este contexto, existen dos leyes de regularización que contemplan la suspensión del término de la prescripción con carácter general por el plazo de un año cada una, que en determinados casos pueden llegar a superponerse extendiendo el plazo de la prescripción a dos años, y a ello deben sumarse los plazos de prescripción que contemplan otras causales de prescripción que dispone la ley 11.683.

Respecto del fondo de la cuestión, referida a la procedencia o no de la multa por defraudación, el Tribunal concluyó que en la medida en que el contribuyente admitió el ajuste fiscal e ingresó los saldos del impuesto ajustado, tuvo por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada. Pero, con relación al elemento subjetivo, entendió que no se hallaba probada la conducta engañosa o maliciosa, pues la presunción utilizada por el Fisco Nacional no había sido acreditada en el caso.

En virtud de ello, el Tribunal dejó sin efecto la multa endilgada, recalificando la misma en la figura culposa, en los términos previstos por el artículo 45 de la ley 11.683.

3. POSICIÓN DE LA SALA III DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

El Fisco se agravió sosteniendo que en el caso se encuentra acreditada la presunción establecida en el artículo 47, inciso b), pues la documentación aportada por la actora es el sustrato fáctico de la presunción y la colaboración prestada es una conducta posterior a la configuración de la infracción.

La Sala III de la Cámara sostuvo que el organismo fiscal debió probar el hecho descrito en la citada presunción con el objeto de confirmar la probabilidad de la existencia de la intención de defraudar.

No obstante, el Tribunal señaló que el recurso no puede ser admitido ya que el Fisco no ha acreditado el hecho que ha motivado la presunción citada. En efecto, según sostuvo el TFN, el recurrente no posee antecedentes y prestó amplia colaboración durante la inspección. Asimismo, la fiscalización ha impugnado dos de las operaciones efectuadas con dos de los tres proveedores objetados únicamente por encontrarse en la base APOC y, la restante, por entender que no fue acreditada su veracidad, descartando infundadamente la documentación de respaldo aportada por la inspeccionada.

Que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó declaraciones juradas rectificativas no es materia de discusión. Su responsabilidad entra en escena por la inexactitud de sus declaraciones, pues la conformidad implica reconocer que las declaraciones juradas originales no se correspondían con la realidad impositiva.

Sin embargo, en el aspecto subjetivo debe destacarse que el artículo 45 de la ley 11.683 regula una infracción de naturaleza culposa, que presume la culpa de la actora, correspondiéndole al infractor probar una eventual causa de excusabilidad para quedar exento de pena. En cambio, el artículo 46 del mismo cuerpo normativo describe una conducta de naturaleza dolosa, que exige al Fisco acreditar la voluntad del investigado de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Los preceptos señalados, entonces, no difieren en lo que se refiere a la materialidad de la conducta reprochada, sino en cuanto al elemento subjetivo requerido.

La Cámara sostuvo que el dolo no se presume, por lo que no resulta posible otorgar los efectos que el Fisco pretende al hecho de que la actora hubiera conformado el ajuste y presentado declaración jurada rectificativa. En el mismo sentido, la declaración jurada rectificativa no constituye un elemento

suficiente para presumir la existencia de una conducta fraudulenta, pues la declaración jurada original puede ser presumida como inexacta mas no como engañosa, y el hecho de que el contribuyente hubiese presentado la declaración jurada rectificativa después de la inspección no demuestra ninguna voluntad de defraudar.

La Alzada rechazó el recurso de apelación interpuesto y fundamenta su decisión en la tesis que sostiene que la sola alusión al artículo 46 mencionado, sin descripción exacta del comportamiento fraudulento, no puede convertir la conducta endilgada como dolosa. Entonces, y por no encontrarse acreditado en forma fehaciente el dolo del contribuyente –aunque sí la omisión de impuesto a la que se refiere el artículo 45–, resulta adecuado la recalificación efectuada por el tribunal *a quo*.

4. COMENTARIO Y POSICIÓN DEL AUTOR

La calificación de un ilícito tributario bajo la figura de omisión dolosa exige al Fisco acreditar no solo la conducta omisiva, sino también el proceder engañoso o malicioso con hechos externos y concretos. Será aquél quien deberá probar el elemento subjetivo con los elementos que permitan demostrar fehacientemente la verificación del elemento subjetivo de la defraudación tributaria.

El artículo 47 de la ley 11.683, de procedimiento fiscal, contempla una serie de presunciones legales *iuris tantum* que implican la inversión de la carga de la prueba del dolo y que, además, deben ser acreditadas para poder inferir la probable existencia de una conducta dolosa. Constatado alguno de los indicios por el Fisco, el *onus probandi* se invierte y es el contribuyente quien debe probar la conducta reprochada.

En caso de que el Fisco encuadre la conducta del presunto infractor como dolosa sin recurrir a las presunciones del artículo 47, es aquél quien deberá probar que ha existido en el presunto infractor el dolo de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, no admitiéndose, en este supuesto, la inversión de la carga de la prueba.

Cuando estemos en presencia de facturas apócrifas, también el Fisco podrá encuadrar la conducta en omisión por defraudación recurriendo a las presunciones previstas en los apartados b) y c) del artículo 47⁽⁷⁾, en la medida

(7) Art. 47, inc. b) y c), ley 11.683: “b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre

en que se aporten elementos adicionales que las acrediten. Es decir, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, que debe ser cierto y no meramente hipotético, para así, luego, inferir la conducta dolosa.

Volvamos.

La Cámara resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco en atención a que la sola mención del artículo 46, sin descripción del comportamiento fraudulento, no puede convertir la conducta en dolosa si no se advierte elemento alguno que permita presumir la existencia de una conducta fraudulenta. Por eso, si no se acredita acabadamente el elemento subjetivo de dolo del contribuyente resulta adecuado ajustar el comportamiento en la figura de omisión culposa⁽⁸⁾.

La presentación de declaración jurada rectificativa no basta para que el dolo se presuma, sino que, para encuadrar la conducta en una figura dolosa, el Fisco debe probar el elemento subjetivo en los términos previstos por el artículo 46, o acreditar fehacientemente los hechos que configuren alguna de las presunciones recogidas en el artículo 47, admitiéndose prueba en contrario por parte del sujeto infractor.

la determinación de la materia imponible. c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso”.

- (8) Conforme a los términos previstos por el art. 45, ley 11.683, que había efectuado oportunamente el Tribunal Fiscal de la Nación argentina.

LOS DELITOS FISCALES Y DE LAVADO DE DINERO EN MÉXICO.

Una fallida persecución simultánea

Miguel Buitrón Pineda^(*)

SUMARIO: 1.- *Introducción, I.- La persecución simultánea de un delito fiscal con el delito de lavado de dinero, II.- El delito de Compraventa de comprobantes fiscales es delito previo o predicado al delito de Lavado de Dinero, III.- Es necesaria la liquidación previa de impuestos en el delito de compraventa de facturas falsas, IV.- La onda expansiva de los Delitos Fiscales, V.- Es necesaria la culminación de la fiscalización tributaria para perseguir el delito fiscal, VI.- Una posible mecánica o modus operandi en el delito de compraventa de CFDI'S falsos, VII.- Las facultades de comprobación fiscal indebidamente se aplican al delito de lavado de dinero, 2.- Conclusiones. 3.- Bibliografía.*

1. INTRODUCCIÓN

En México, al igual que en otros países, sufrimos desafortunadamente del mismo mal, pues han proliferado desde hace lustros, las operaciones inexistentes o simuladas que horadan la base del Impuesto Sobre la Renta y acreditan o hasta solicitan la devolución del Impuesto al Valor Agregado indebidamente. Con evidente perjuicio fiscal, que para ello, se han tornado medidas o reformas legales alternas, al principio menos drásticas, para después desencadenar una explosión que abarca a una serie de leyes, por demás extremas y abrasivas, nunca vistas en el Derecho Penal-Fiscal. Ante la notoria ineficacia del delito confeccionado para reprender las conductas del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se creó el artículo 113 fracción III, hoy 113 Bis, de este cuerpo legal.

(*) Abogado postulante. Experto en Delitos Fiscales.

Y lejos de crear un delito acorde a las circunstancias y necesidades, redactó el legislador un tipo penal que contempla un delito de conducta sin consecuencias o perjuicio fiscal.

Tal parece que la reflexión que dice: *La realidad no se cambia en el Congreso*, desafortunadamente hoy se actualiza con la Reforma Penal-Fiscal del Diario Oficial de la Federación (DOF) del 08 de noviembre de 2019, y donde la onda expansiva de los delitos fiscales, alcanzó desesperadamente a las leyes que buscan solucionar un problema de conductas delictuosas que han permeado desde las bases empresariales de todas las actividades, hasta las esferas gubernamentales en sus ámbitos federal, estatal, municipal y de los organismos descentralizados. Al equiparar al delito fiscal como Delincuencia Organizada y que atenta a la Seguridad Nacional.

Reforma penal-fiscal que solo viene a complicar la ya de por sí frustrada regulación y sobre todo la aplicación de los delitos tributarios. Me refiero entre otras reformas y adiciones, al delito del artículo 113 Bis⁽¹⁾ del Código Fiscal de la Federación (CFF), denominado *Delito de Compraventa de Comprobantes Fiscales* que amparan operaciones inexistentes y actos jurídicos simulados (en lo subsecuente delito de compraventa de facturas apócrifas); así como el Delito del artículo 400 Bis⁽²⁾ del Código Penal Federal (CPF) que

-
- (1) **Artículo 113 Bis del CFF:** Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.

Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

- (2) **Artículo 400 Bis del CPF:** Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

regula el ilícito de operaciones con recursos de procedencia ilícita (en lo sucesivo, delito de lavado de dinero).

Así el legislador sin ningún resultado o experiencia en la *persecución simultánea* de los delitos fiscales y de lavado de dinero, agrega por segunda ocasión⁽³⁾ esta posibilidad, cuando dice:

Artículo 113 Bis del CFF: [. .] El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

Sin distinguir que la acusación de ambos delitos tiene su origen en un solo ejercicio de facultades de revisión o comprobación de la Secretaría de Ha-

-
- I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o
 - II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.

- (3) El **Artículo 108 del CFF**, en su párrafo tercero dice: [. .] El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita [. .].

cienda y Crédito Público (SHCP) y que es además, delito predicado o previo uno del otro; y finalmente su persecución es por el mismo ente acusador, es decir, la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) dotándolo de un poder discrecional no regulado en la ley (CFF), ni en su propio Reglamento⁽⁴⁾; es decir, en el Reglamento Interior de la SHCP (RISHCP), para decidir cuál de los dos delitos es más importante o cuál se persigue primero. El de Querella⁽⁵⁾ para el delito fiscal o el de Denuncia⁽⁶⁾ para el ilícito de lavado de dinero. Amén de que esas acciones penales, querella y denuncia, se presentan ante la misma Fiscalía General de la República (FGR). En todo caso, habría que percatarse que esos delitos protegen dos bienes jurídicos diferentes⁽⁷⁾. Cuestión aparentemente inocua para el Legislador, pues como más adelante se analiza, todo ello

(4) El Reglamento Interior de la SHCP en su artículo 10, no señala esa facultad, y aunque en esencia la revisión es fiscal y la *hace* el SAT; en el Lavado de dinero la *inicia* la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) cuando utilizan los delincuentes los bancos de por medio.

(5) Querella: Por delito de acción privada es el acto procesal mediante el cual, el damnificado o sus representantes inician el proceso penal poniendo en conocimiento de la autoridad competente, el hecho en el cual se considera víctima.

Cárdenas Ruiz, Marco A., Fecha de publicación: Mayo de 2008, *Apuntes jurídicos sobre la Querella*, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Revista Derecho y Cambio Social, Sitio web: www.derechoycambiosocial.com/revista013.

(6) Denuncia: Consiste en la mera comunicación o declaración ante Autoridad, policía, Juez o Ministerio Fiscal, de la existencia de unos hechos que pueden ser delictivos. La denuncia se puede hacer por escrito o verbalmente ante un agente de la autoridad o funcionario.

Sánchez, Sonia, Fecha de publicación: 04 de abril de 2016, *Diferencias entre demanda, denuncia y querella*, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Grupo ARAG España, Sitio web: www.arag.es/blog/derecho-penal/.

(7) El bien jurídicamente protegido en el delito del artículo 113 Bis del CFF, que contempla la compraventa de comprobantes falsos, es la recaudación, el patrimonio de la Hacienda Pública y el buen funcionamiento del sistema tributario, en atención a las contribuciones que debiéndose haber recaudado fueron omitidas en su pago.

En el delito de lavado de dinero no existe consenso sobre la existencia y tipo de bien jurídico tutelado, pueden resultar afectados en la administración de justicia, el orden socioeconómico, la transparencia del sistema financiero, la legitimidad de las actividades económicas, la salud pública, etcétera.

Michel Higuera, Ambrosio, Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México 2018, pp. 1174 y 1235.

presenta severas contradicciones y a guisa de ejemplo la misma SHCP fiscaliza tributariamente, a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para el delito fiscal, mientras que por otra parte la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), a través de sus auditores financieros investigan el lavado de dinero; autoridades revisoras con facultades y fines diferentes a aquellas para recaudar y sancionar, y estas para proteger entre otros bienes, al sistema financiero.

I. LA PERSECUCIÓN SIMULTÁNEA DE UN DELITO FISCAL CON EL DELITO DE LAVADO DE DINERO.

Veamos el significado gramatical del texto legal que dice: “Artículo 113 Bis ...El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán *perseguir simultáneamente*”. Nos conduce a afirmar que no es indispensable ese agregado como norma de procedimiento pues no es el lugar indicado, para establecer esa regla, ya que el artículo en cita es una norma sustantiva. Inserción de precepto que linda con las reglas del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP)⁽⁸⁾, cuando regula la acumulación de las causas penales, como el concurso de delitos. Empero, esta cuestión no se configura en los delitos a estudio.

Ahora bien, explicar la redacción literal de la *persecución simultánea* no es un desafío semántico, pero más allá de su significado, presenta unos desvaríos jurídicos que solo confunden al operador jurídico, en claro perjuicio del contribuyente imputado.

Por su parte, la *persecución penal* es un programa del Estado ejecutado por un fiscal, que debe dentro de su gestión presentar una denuncia de los posibles infractores de la ley penal y en la óptica, demostrar la responsabilidad del acusado del procedimiento y llegar a la verdad procesal e histórica, para que así el juez pueda condenar o absolver, según su criterio basado en las pruebas exhibidas⁽⁹⁾.

(8) De los artículos 30 a 33 del CNPP se regulan normas procedimentales acerca del Concurso de Delitos y la Acumulación de las causas penales.

(9) La persecución penal es la acción orientada a la comprobación de la comisión de hechos delictivos o a la identificación de sus responsables por parte de la autoridad o el funcionario público.

Diccionario panhispánico del español jurídico, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Sitio web: www.dpej.rae.es/lema/persecucion-de-delitos.

Luego, *simultáneo (a)*, significa lo que sucede o se presenta al mismo tiempo que otra cosa. Que hace u ocurre al mismo tiempo⁽¹⁰⁾.

Así *persecución simultánea*, en su sentido gramatical consiste en seguir⁽¹¹⁾ o buscar a alguien, en todas partes *al mismo tiempo*. Lo cual entre un delito fiscal y el de lavado de dinero, no es exacto, y si se hace se quebrantan principios y derechos fundamentales del contribuyente acusado.

En efecto, esa digresión de perseguir simultáneamente los dos delitos, no se debe hacer, porque el delito fiscal de compraventa de comprobantes falsos es previo o predicado al de lavado de dinero. Como lo exige el artículo 400 Bis del CPF y que más adelante analizamos.

II. EL DELITO DE COMPRAVENTA DE COMPROBANTES FISCALES ES DELITO PREVIO O PREDICADO AL DELITO DE LAVADO DE DINERO

No podemos ocultar que a lo largo de muchos años, las empresas *factureras* dedicadas a la venta de comprobantes fiscales con operaciones inexistentes y actos jurídicos simulados, han hecho negocios multimillonarios, con la ayuda y complicidad de quienes los adquieren y deducen. No solo facturaban o deducían, además comenzaron a lavar dinero.

Debemos centrar el problema: ¿Es conceptualmente posible que el delito fiscal de compraventa de facturas falsas, pueda ser el ilícito precedente del delito de lavado de dinero?

La redacción del artículo 400 Bis del CPF, sí requiere de un delito precedente; de aquí, que la compraventa de comprobantes falsos, debe configurarse previamente al lavado de dinero. Esto es así, porque la naturaleza jurídica del delito previo, es de suma importancia. Pues la relación entre el de-

(10) Simultáneo, a: Del lat. *simul* 'al mismo tiempo', 'juntamente', 'a la vez'. 1. adj. Dicho de una cosa: Que se hace u ocurre al mismo tiempo que otra.

Real Academia Española, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Sitio web: www.dle.rae.es/simultaneo.

(11) Seguir: *Verbo transitivo*. Ir en busca de alguien o algo, generalmente a partir de datos, pistas, huellas, etc.

Oxford Languages, Fecha de consulta 01 de septiembre de 2020, Sitio web: www.languages.oup.com/google-dictionary.

lito previo y el origen de los bienes es un elemento del tipo penal objetivo con todas las consecuencias que de ello deriva, generando así el surgimiento de los indicios en los procedimientos de lavado de dinero, por eso son aplicables a las pruebas del origen delictivo de los bienes, los principios enunciados, en los cuales el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria, es decir, el delito previo de los bienes (particularmente el dinero en el delito fiscal) puede ser probado por indicios y no es necesario que se exija una sentencia judicial que lo haya constatado en un proceso anterior determinado, ni que el acusado por el delito de lavado de dinero haya sido el autor del delito previo⁽¹²⁾.

De la redacción del tipo penal del artículo 400 Bis del CPF, se desprende en sus dos fracciones que el autor del delito *tenga conocimiento*, como un elemento del dolo, respecto a la procedencia ilícita de los recursos, derechos o bienes⁽¹³⁾. Dice el precepto que el que adquiera, enajene, administre, custodie... recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que *proceden o representan el producto de una actividad ilícita*. O cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente las ganancias derivadas de la comisión de algún delito.

Así en el delito de lavado de dinero, resulta necesario que los bienes, recursos o derechos procedan de un delito previo cometido *con anterioridad*. Y ese delito habilita los recursos con los que se han de efectuar las operaciones prohibidas en la norma penal.

Por lo general existen delitos previos al lavado de dinero que son altamente conocidos cómo son los relacionados a las drogas, terrorismo, delincuencia organizada, corrupción, y ahora con más énfasis, resalta la defraudación de impuestos y la compraventa de comprobantes falsos. En apariencia es endeble el momento del inicio y la sanción de la conducta previa, ya que no se puede sancionar por la “configuración” propia del delito, más que al momento de la exteriorización de la conducta ya que es justo de ahí donde se considera

(12) Pérez Macías, Carlos Alberto, Fecha de publicación: 08 de noviembre de 2018, *El delito precedente en el lavado de dinero*, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Colegio de Contadores Públicos de México, Sitio web: www.veritasonline.com.mx/el-delito-precedente-en-el-lavado-de-dinero.

(13) Michel Higuera, Op. Cit., pág. 1239.

el delito previo y el cual sirve como presupuesto al lavado de dinero ya que se considerará como parte de los actos punibles previos⁽¹⁴⁾.

En el delito fiscal a estudio, los sujetos activos, el que expide, enajena el comprobante fiscal o Certificado Fiscal Digital por Internet (CFDI, antes factura), como el que lo compra o adquiere, con certeza intercambian dinero cuyo objetivo es aparentar operaciones inexistentes y actos jurídicos simulados, como reales y verdaderos. El facturero o EFO⁽¹⁵⁾, el que expide o enajena, tiene un entramado empresarial que maneja a veces hasta decenas de empresas para “diluir” o diseminar el dinero obtenido, verdaderas estructuras planeadas para limpiar el dinero que reciben. Ese es el novedoso *beneficiario final*⁽¹⁶⁾, no el testaferro, chofer o jardinero que “utiliza” para sus fines ilícitos.

Estos sí que como delincuentes se organizan, muchos crean e inventan contratos diversos, incluidos los de Outsourcing, de sus estructuras, tienen vendedores que colocan su producto ilícito en el mercado, todavía muchos anunciados en el mercado libre digital.

Por su parte, el adquirente empresario EDO⁽¹⁷⁾, el que “recibe o compra” el CFDI⁽¹⁸⁾, paga con dinero de la cuenta bancaria necesariamente de la empresa para cumplir con los requisitos de deducibilidad (dinero que es lícito por estar bancarizado). Luego, recibe por fuera de los canales oficiales, el dinero pagado por la factura, menos una comisión. Este adquirente a su vez trata de limpiar de diferentes formas el dinero devuelto. Generalmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la operación también lo pactan.

Este esbozo de cómo actúan los sujetos activos del delito fiscal, deja una clara huella económica de dinero, que a la postre es ilícito. Por lo que, el tipo penal de lavado de dinero se configura claramente para el que expide o vende el comprobante, sin embargo, ante los hechos, la persecución de este delito no

(14) Pérez Macías, Op Cit.

(15) EFO, Empresa que Factura una Operación Falsa.

(16) El artículo 256 del CNPP, señala que opera un Criterio de Oportunidad si el imputado por el delito fiscal aporta información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del *beneficiario final* del mismo delito. Aceptación novedosa y que se crea precisamente por la volatilidad de ese personaje.

(17) EDO, Empresa que Deduce Operaciones Simuladas.

(18) CFDI, Comprobante Fiscal Digital por Internet.

puede ser al mismo tiempo o simultánea, que el delito fiscal, pues para que se configure y se querelle la autoridad por el delito de compraventa de facturas falsas, es menester que se ejerciten primero las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del CFF⁽¹⁹⁾, pues es la mejor forma de descubrir y dar parte de un delito fiscal. Y es así como se salvaguarda el Derecho de Audiencia del contribuyente auditado y próximo imputado.

III. ES NECESARIA LA LIQUIDACIÓN PREVIA DE IMPUESTOS EN EL DELITO DE COMPRAVENTA DE FACTURAS FALSAS.

Para proceder a querellarse⁽²⁰⁾ por el delito de compraventa de comprobantes apócrifos, tiene que estar terminada la investigación fiscal, es decir, concluida la facultad de fiscalización y determinados en cantidad líquida los impuestos y sus accesorios.

El último párrafo del artículo 69-B del CFF, nos da pauta para hacer esta afirmación. Pues concluye el precepto; "...que cuando la autoridad *en uso de sus facultades de comprobación*, detecte que una persona física o moral no acreditó la materialidad de las operaciones o no desvirtuó la simulación de actos

(19) El **Artículo 42 del CFF**, señala las facultades para revisar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, *así como para comprobar la comisión de delitos fiscales*. Las más importantes son:

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

(20) El **artículo 113 Bis del CFF**, señala que: [. . .] Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito [. . .].

y menos aún, corrigió su situación fiscal, *determinará el o los créditos que correspondan*". Confirmando así nuestra aseveración, tales actos del contribuyente se consideran como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF; hasta que se liquida al contribuyente.

Una vez que se ha liquidado el crédito fiscal, la PFF⁽²¹⁾ estará en posibilidad de presentar la querrela por el delito de compraventa de facturas falsas, contemplado en el multicitado artículo 113 Bis del CFF.

Ahora bien, con la liquidación de impuestos y accesorios determinados, se pueden generar varios efectos penales lesivos en contra del contribuyente liquidado, pues con ello se podrán configurar otros delitos bajo ciertas condiciones tales como: Delincuencia Organizada⁽²²⁾, contra la Seguridad Nacio-

(21) El **Artículo 10 del RISHCP**, establece como facultad de la PFF: XXVIII. Denunciar, querrellarse o formular cualquier otro requisito de procedibilidad ante el Ministerio Público de la Federación por los hechos que puedan constituir delitos en que la Secretaría resulte víctima u ofendida, tenga conocimiento o interés jurídico, la afecten o involucren, o sean cometidos por los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones; allegarse de los elementos probatorios del caso, representar a la Secretaría en los procedimientos penales, en su carácter de víctima u ofendida, como coadyuvante o asesor jurídico de la misma, por sí o a través de los abogados hacendarios que tenga adscritos, darle intervención al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; formular en los casos que procedan, la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón, siempre y cuando las unidades administrativas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés jurídico en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento y, conforme a los lineamientos que para tal efecto se emitan; [. .].

(22) El Artículo 2º, fracción VIII Ter de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, dice:

Artículo 2o.- Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada: [. .] **VIII Ter.** Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; [. .].

nal⁽²³⁾; consecuencias jurídicas penales en las Personas Jurídicas⁽²⁴⁾; afectándolo además con la prisión preventiva que señala el artículo 167 del CNPP, en el sentido de que por este ilícito, el juzgamiento de los delitos fiscales se hará en prisión⁽²⁵⁾.

Así para que procedan todos estos delitos, es menester que se haya liquidado la revisión fiscal o auditoría, pues es un presupuesto (elemento objetivo del tipo), saber el monto o valor de los comprobantes fiscales (o el monto de lo omitido)⁽²⁶⁾.

(23) El Artículo 5, fracción XIII de la Ley de Seguridad Nacional, dice:

Artículo 5.- Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional: [. . .] **XIII.** Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

(24) El Artículo 11 Bis, apartado B, fracción VIII Bis del Código Penal Federal, dice:

Artículo 11 Bis.- Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponerse algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos: [. . .] **B.** De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos: [. . .] **VIII Bis.** Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis; [. . .].

(25) El Artículo 167, séptimo párrafo, fracción III del Código Nacional de Procedimientos Penales, dice:

Artículo 167. Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera: [. . .]

III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

(26) Considero que el artículo 2º, fracción VIII Ter de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, atenta contra la taxatividad que debe de respetarse en los tipos penales, desde el momento en que dice que las “cifras”, “cantidad” o “valor” de los comprobantes fiscales falsos, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del CFF, luego la cifra de este artículo se refiere al monto del impuesto dejado de pagar o valor de cada comprobante, duda que acaba constitucionalmente a ese artículo por atentar con el principio de Tipicidad en su vertiente de Taxatividad (Artículo 14 Constitucional).

También cabe acotar que el delito de compraventa de comprobantes fiscales falsos, es un delito sin afectación patrimonial fiscal. Ya que es un delito de conducta, no es un delito de resultado⁽²⁷⁾. No precisa que se le afecte o se cause un perjuicio al Fisco. Es un delito Formal⁽²⁸⁾. Hasta aquí procede hacer una aseveración que es, el tipo de lavado de dinero admite como delito previo, cualquiera siempre y cuando haya generado bienes, derechos, o recursos. En la especie el delito multicitado de compraventa de comprobantes falsos, al ser de conducta, no genera ningún resultado, ninguna ganancia. La conducta de expedir o vender y comprar o adquirir comprobantes falsos, no tiene en sí un perjuicio fiscal y el adquirente si no usa esos comprobantes, su sola tenencia no causa perjuicio y menos obtiene un beneficio⁽²⁹⁾.

Ahora que si el sujeto activo, comprador o adquirente de los CFDI, los deduce, es decir, les da un efecto fiscal, entonces, considero que está cometiendo otro delito, como es el de Defraudación Fiscal⁽³⁰⁾ o el Equiparable

(27) El artículo 113 Bis del CFF, en su primer párrafo señala: *Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.* Éste es un delito que no requiere un resultado o afectación patrimonial, es de conducta. Los **delitos de conducta** o de mera actividad son aquellos cuya descripción y contenido material se agota en la realización de una conducta, sin que se exija la producción de un resultado distinto del comportamiento mismo.

Universidad de Navarra, Crimina 3.4, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Sitio Web: www.unav.es/penal/crimina/topicos/delitosderesultadoydemeraactividad.

(28) En la Acción de Inconstitucionalidad presentada por la Comisión Nacional de Derechos Humanos el 15 de noviembre de 2019. La Comisión precisa como una vertiente de su alegato de inconstitucionalidad que existe un incongruente e inconstitucional trato a este delito de conducta, por su penalidad excesiva frente a otros delitos formales del CFF.

(29) *Loc. Cit.*, página 02.

(30) El artículo 108, primer párrafo del **Código Fiscal de la Federación, dice:**

Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal [. . .].

contenido en el artículo 109 fracción IV del CFF⁽³¹⁾, tipo penal que en todo caso se subsume al delito de Defraudación Fiscal⁽³²⁾ (cuestiones que son objeto de otro trabajo de investigación).

(31) El artículo 109, fracciones I y IV del Código Fiscal de la Federación, dice:

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. [. . .]

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

[. . .].

(32) **“DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO.** De la lectura de los artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso”.

Localización: Época: Novena Época, Registro: 194044, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Mayo de 1999, Materia(s): Penal, Tesis: VII.P.104 P, Página: 1003.

IV. LA ONDA EXPANSIVA DE LOS DELITOS FISCALES

Con el objeto de agravar el delito de compraventa de comprobantes fiscales apócrifos, el legislador amplió el abanico represor para expandir a otros delitos el ilícito fiscal.

Ya hemos anotado cómo se adicionaron a los tipos penales de Delincuencia Organizada, Seguridad Nacional y como consecuencia, le dan un tratamiento casuístico a la prisión preventiva oficiosa, pasando por ampliar la responsabilidad penal de las personas morales. Sin embargo, también se incluye que se perseguirá simultáneamente al delito fiscal, el delito de lavado de dinero.

Galimatías jurídico en el que ubican al operador jurídico, pues hasta la Ley Nacional de Extinción de Dominio (LNED) viene a repercutir con esa expansión. Colisionándose aseguramientos precautorios, reparación del daño y decomisos, que previenen los diversos ordenamientos que concurren. Por ejemplo, el delito fiscal, la defraudación fiscal y su equiparable que también son génesis de esa diáspora expansiva, pretenden la *reparación del daño*, en cambio los delitos arriba enunciados pretenden el decomiso, previo aseguramiento. Además de que los entes; querellante y denunciante, podrán promover a través del Ministerio Público, la extinción de dominio⁽³³⁾.

La expansión surgió de la propuesta de varios legisladores⁽³⁴⁾, partiendo del obstáculo contenido en el artículo 19 Constitucional, que solo ese precep-

(33) El artículo 92 del CFF, establece como condena en la sentencia penal fiscal, además la reparación del daño; sin embargo los delitos que se adicionaron a los fiscales, dan procedencia a la extinción de dominio de los bienes por los que no pueda acreditarse su adquisición lícita, en los términos del artículo 1° incisos *a)* al *k)* de la LNED.

(34) El 26 de septiembre hizo su primer propuesta de reforma al artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación el Diputado Alfonso Ramírez Cuellar; el 09 de octubre de 2018, la Senadora Ma. Guadalupe Covarrubias; el 16 de octubre de 2018, el Senador Samuel A. García Sepúlveda; el 31 de octubre de 2018, por segunda ocasión el Dip. Alonso Ramírez Cuellar; el 20 de noviembre de 2018, la Senadora Ma. Guadalupe Covarrubias; el 22 de noviembre de 2018, el Senador Alejandro Armenta Mier. El 27 de noviembre de 2018, se aprobó la reforma del citado artículo y se incorporó el artículo 113 Bis, que es objeto de comentario en el presente trabajo.

to señala casuísticamente cuáles delitos merecen prisión preventiva oficiosa, pues en los años 2018 y 2019⁽³⁵⁾, no contemplaba al delito fiscal dentro de ese catálogo de ilícitos. Es por ello que, para driblar ese mandato constitucional, en la Delincuencia Organizada incluyeron a los delitos fiscales. En norma expresa en la ley de esa materia se señala que en automático por la comisión de ese delito, ameritará la prisión preventiva oficiosa⁽³⁶⁾.

Al igualar los delitos fiscales como delincuencia organizada, bajo ciertos parámetros otros ordenamientos se reformaron para hacer acorde la incursión de los ilícitos a la delincuencia organizada. Así se reformaron la LSN, el CNPP, CPF, y aplicando por tal motivo la LNED y el delito de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

V. ES NECESARIA LA CULMINACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA PARA PERSEGUIR EL DELITO FISCAL

En el delito fiscal de compraventa de comprobantes fiscales falsos, la autoridad hacendaria ejerce primero sus facultades de gestión⁽³⁷⁾ (o facultades

(35) El artículo 19 Constitucional vigente en 2018, señalaba a los siguientes delitos, por los que procedía la prisión preventiva oficiosa: delincuencia organizada, homicidio doloso, violación, secuestro, trata de personas, delitos cometidos por medios violentos, como armas y explosivos, así como los delitos graves que determine la ley en contra de la seguridad de la nación, el libre desarrollo de la personalidad y de la salud.

(36) El Artículo 3º, párrafo segundo de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, dice: El delito de delincuencia organizada, así como los señalados en los artículos 2o., 2o. Bis y 2o. Ter de esta Ley, ameritarán prisión preventiva oficiosa.

(37) **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN.** Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019) del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo

especiales), luego, sus facultades de comprobación y finalmente determina los créditos fiscales; así ya puede querrellarse el Fisco Federal.

Es un hecho que la onda expansiva del delito en estudio también genera intimidación al contribuyente, al decir que se perseguirá simultáneamente el delito de lavado de dinero.

Equívoca aseveración copiada del artículo 108 del CFF que señala: *“El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal se podrán perseguir simultáneamente”*.

42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir”.

Localización: Época: Décima Época, Registro: 2021743, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 76, Marzo de 2020, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 22/2020 (10a.), Página: 459.

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS. Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Ahora, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, la prevista en el numeral 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, por medio de la cual la autoridad fiscal requiere a los contribuyentes la presentación de los documentos por los cuales se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en caso de no hacerlo, procederá a imponer la multa correspondiente con el objeto de controlar y vigilar el cumplimiento de dichas obligaciones. En cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran previstas en el numeral 42 del código tributario invocado, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir”.

Localización: Época: Décima Época, Registro: 2000798, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1, Materia(s): Administrativa, Tesis: 1a. CIII/2012 (10a.), Página: 1094.

En el delito de defraudación fiscal su persecución penal no requiere que estén concluidas las facultades de comprobación, como lo sostengo en el delito en análisis, ni mucho menos exige que haya una liquidación determinante de crédito fiscal. Pues el artículo 92 del CFF señala que: “Para proceder penalmente por los delitos fiscales será necesario que previamente la SHCP: I. Formule que-rella tratándose de los previstos en los artículos: 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, *independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado*”. Lo cual considero un atentado al derecho de audiencia del contribuyente objeto de acusación, pues en la fase administrativa puede disminuir el posible crédito fiscal o hasta eliminarlo, probando y desvirtuando en esa sede la determinación previa de impuestos y consecuente perjuicio fiscal.

En el delito de compraventa de comprobantes fiscales apócrifos, no se debe querellar la autoridad fiscal si antes no ejerció sus facultades de *gestión o especiales*. Y aunque la jurisprudencia 2ª/J-22/2020, con rubro: “FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN”, y Registro 2021743, distingue las facultades de Gestión (asistencia, control o vigilancia) y que se encuentran *entre otras* las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B del CFF, (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019), sin que incluya el artículo 69-B del mismo ordenamiento, pues de su redacción se desprenden esas facultades de gestión, o sea, detectar a los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales y a los que los hayan adquirido y deducido. Sin que se consideren ejercicio de facultades de comprobación, independientemente de se les dé a los citados contribuyentes en ese procedimiento especial, derecho de audiencia. Pues en su último párrafo señala, que si no se autocorrigió el contribuyente (en una ilógica redacción solo se refiere al que dedujo los comprobantes), se le van a aplicar las facultades de fiscalización. Además, se determinará el crédito fiscal que corresponda.

Por lo tanto, el delito de compraventa de comprobantes fiscales, requiere *sine qua non*, una determinación del impuesto y accesorios en cantidad líquida como resultado de la fiscalización que arrojará, como ya se dijo, el valor del comprobante apócrifo, para determinar si por este delito se configura la delincuencia organizada⁽³⁸⁾; además para saber si se impone la prisión preventiva

(38) El artículo 2, fracción III Ter de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, señala que serán sancionadas como delincuencia organizada, las conductas

oficiosa a que se refiere la última fracción III, del artículo 167 del CNPP⁽³⁹⁾; para coronar esta inconsecuente expansión de delitos, el artículo 5° de la LSN, señala que los actos ilícitos del artículo 113 Bis del multicitado CFF, son amenazas a la seguridad nacional.

Por esas razones y para colmar los requisitos de la cauda de diversos delitos, es menester que esté determinado el valor de los comprobantes apócrifos y el impuesto omitido.

VI. UNA POSIBLE MECÁNICA O *MODUS OPERANDI* EN EL DELITO DE COMPRAVENTA DE CFDI'S FALSOS

En el delito de lavado de dinero ¿el precio pagado por el adquirente de los comprobantes falsos al emisor, y después devuelto por este, menos su comisión, a aquél, es blanqueo de dinero?

En el mismo orden de ideas, hasta aquí cabe resaltar un punto medular; que la liquidación determinante de impuestos en la vía administrativa-fiscal, goza de una presunción de validez legal⁽⁴⁰⁾, y pesa sobre el

previstas en el artículo 113 BIS del CFF, cuando las cifras cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículos 108 del CFF. Y éste artículo señala que el delito de defraudación fiscal se sancionará, con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de los defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00 (Dos millones, seiscientos un mil, cuatrocientos diez pesos 00/100 M.N.). Esa suma multiplicada por tres arroja a julio de 2020, la cantidad de \$7,804,230.00 (Siete millones, ochocientos cuatro mil, doscientos treinta pesos 00/100 M.N.).

(39) El **artículo 167 del CNPP** en su penúltimo párrafo establece que son delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el CFF de la siguiente manera: III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

(40) **Artículo 68 del CFF.**- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales [. .].

contribuyente desvirtuarla a través del Recurso de Revocación⁽⁴¹⁾ o Juicio de Nulidad⁽⁴²⁾.

Ahora bien, aun cuando esté *sub judice* esa liquidación, para efectos de la investigación penal pasa a constituir un indicio⁽⁴³⁾ o un dato de prueba⁽⁴⁴⁾, confirma lo antes dicho la tesis que a continuación presentamos:

-
- (41) **Artículo 117 del CFF.**- El recurso de revocación procederá contra:
- I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. [. . .].
- (42) **El Artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa**, señala que: Conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación: [. . .]
- II. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- [. . .].
- (43) **“INDICIO. CONCEPTO DE.** El “indicio” es una circunstancia cierta de la que se puede sacar, por inducción lógica, una conclusión acerca de la existencia (o inexistencia) de un hecho a probar; por tanto, la convicción indiciaria se basa en un silogismo en el que la premisa mayor (abstracta y problemática), se funda en la experiencia o en el sentido común, la premisa menor (concreta y cierta) se apoya o constituye la comprobación del hecho, y la conclusión, sacada de la referencia de la premisa menor a la premisa mayor, el indicio, por consiguiente, se diferencia de la presunción en que el dato genérico y probable agrega el dato específico y cierto, a lo abstracto une lo concreto; de lo que antecede ya se desprende sin dificultad que requisito primordial de la prueba indiciaria es la certeza de la circunstancia indiciante, o sea, que el indicio presupone necesariamente la demostración de circunstancias indispensables por las que se arguye indirecta pero lógicamente el hecho que hay que probar mediante un proceso deductivo, con la misma certeza que da la prueba directa”.
- Localización: Época: Octava Época, Registro: 211525, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV, Julio de 1994, Materia(s): Penal, Página: 621.
- (44) **El Artículo 261 del CNPP**, nos define que el dato de prueba es la referencia al contenido de un determinado medio de convicción aún no desahogado ante el Órgano jurisdiccional, que se advierta idóneo y pertinente para establecer razonablemente la existencia de un hecho delictivo y la probable participación del imputado [. . .].

“OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA, DELITO DE. PARA SU CONFIGURACIÓN SE REQUIERE LA COMPROBACIÓN, ENTRE OTROS, DE UN ELEMENTO NORMATIVO. El delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto y sancionado por el artículo 400 bis del Código Penal Federal, requiere para su integración que se demuestre en autos, entre otras cuestiones, que los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, provienen efectivamente de actividades ilícitas, si se toma en cuenta que dicha circunstancia es un elemento normativo de dicho injusto, de conformidad con lo previsto en el penúltimo párrafo del citado artículo 400 bis, el cual dispone: “Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan *indicios* fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.”. Lo anterior es así si se considera que el elemento normativo se define como aquellas situaciones o conceptos complementarios impuestos en los tipos que requieren de una valoración cognoscitiva, jurídica, cultural o social. De ahí que en el caso se estime el concepto aludido como un elemento normativo por definirlo así el propio tipo penal”.

Localización: Época: Novena Época, Registro: 191220, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Penal, Tesis: V.2o.35 P, Página: 779.

Ahora bien, si el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, especializado declara la nulidad del procedimiento revisor y su liquidación⁽⁴⁵⁾, como indicio del delito de lavado de dinero caerá por tierra el acervo probatorio del delito base de la causa penal, por sustentarse en pruebas ilícitas⁽⁴⁶⁾. Dejando atrás los

(45) Sea lisa y llana o para efectos, artículo 52 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

(46) La prueba ilegal es aquella que se construye con ausencia de alguno de los requisitos que el legislador dispuso para su asunción, mientras que la prueba ilícita es aquella que se obtiene con la violación de los derechos fundamentales así como las

tan dañinos precedentes que se apoyaban en la *autonomía* de las jurisdicciones penal de la fiscal⁽⁴⁷⁾, origen de verdaderas injusticias que se forjaron en aras de una pobre recaudación tributaria. Ya que al obtener el contribuyente una declaratoria de nulidad lisa y llana, del procedimiento revisor y liquidación de impuestos, los jueces penales la soslayaban bajo esa premisa de autonomía, que solo afectó al enjuiciado penalmente⁽⁴⁸⁾.

La mecánica o el *modus operandi* del tráfico de dinero, lo tiene que investigar la propia SHCP a través de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF)⁽⁴⁹⁾ cuando se utilicen los servicios bancarios o de instituciones financieras, pues el artículo 400 Bis del CPF multicitado dice en su penúltimo párrafo: “*En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*”.

garantías del enjuiciado. Tómese a modo de ejemplo las torturas o tratos crueles, inhumanos o degradantes que miembros del Estado aplicaron a una persona, para lograr su confesión; o la interceptación telefónica, sin una orden judicial expedida por un juez de control de garantías.

Huertas Díaz, Omar y otros, Fecha de publicación: 07 de mayo de 2015, La Prueba Ilegal e Ilícita, su tratamiento de exclusión probatoria en el Proceso Penal Colombiano, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Misión Jurídica Revista de Derecho y Ciencias Sociales, Sitio web: www.revistamisionjuridica.com/la-prueba-ilegal-e-ilicita-su-tratamiento-de-exclusion-probatoria-en-el-proceso-penal-colombiano.

(47) Un trabajo que presente a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, tiene por nombre: “*La contradicción de los Juzgadores en los Delitos Fiscales*” y en éste sostengo que no es aventurado que los juzgadores penales tienen la palabra para despejar la fuerza probatoria de una Sentencia de nulidad lisa y llana en el proceso penal, y que no deben separarse en esos casos las jurisdicciones penal y fiscal.

Buitrón Pineda, José Miguel, *La contradicción de los juzgadores e los Delitos Fiscales*, Cia Editorial de México S.A., México 2004, pp. 34-35.

(48) Los jueces penales ya han ido cambiando su criterio bajo el peso de la violación al derecho fundamental que prohíbe la utilización de pruebas ilícitas. Tal como se pude observar en el Juicio de Amparo Indirecto, del que conoció el Juez Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región bajo el No. de Expediente Auxiliar: 462/2018.

(49) Artículo 15 del Reglamento Interior de la SHCP.

En las demás hipótesis de las fracciones I y II del referido precepto, es la FGR quien a través de sus facultades de investigación, las averigua.

De ese penúltimo párrafo citado, se desprende claramente que cuando el vendedor o adquirente de los comprobantes falsos, utilizan el sistema financiero para hacer sus transacciones, la PFF una vez que cuente con suficientes datos de prueba, formulará la denuncia⁽⁵⁰⁾ correspondiente. Por obvias razones, la dificultad de detectar el flujo de dinero en efectivo en el delito fiscal y después en el de lavado de dinero en la investigación de este ilícito, es una ardua tarea que debe reconocerse a los auditores fiscales y financieros en sus respectivas materias y competencias.

VII. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL INDEBIDAMENTE SE APLICAN AL DELITO DE LAVADO DE DINERO

En efecto, el legislador federal expande al delito de lavado de dinero, las facultades de *comprobación fiscal* para que, si la autoridad hacendaria encuentra elementos que permitan presumir la comisión de los delitos de lavado de dinero y encubrimiento, ejerza así sus facultades de fiscalización.

Esto es así porque el artículo 400 BIS del CPF, señala en su último párrafo que: *...cuando la SHCP en ejercicio de sus facultades de fiscalización encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo (encubrimiento y lavado de dinero), deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren la leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.*

Empero, antes cabe confirmar que en los términos del artículo 16 Constitucional la autoridad hacendaria podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido las disposiciones fiscales sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos⁽⁵¹⁾.

(50) La SHCP a través de la PFF formulará la denuncia correspondiente de acuerdo con el artículo 10, fracción XXVIII, de Reglamento Interior de la SHCP.

(51) El párrafo décimo sexto del **Artículo 16 Constitucional**, señala: La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

De acuerdo a ese mandato constitucional, si esa revisión o fiscalización, no se restringe únicamente para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, esa facultad se torna inconstitucional⁽⁵²⁾.

(52) Resulta aplicable al razonamiento, *mutatis mutandis*, la Tesis siguiente:

“FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. La garantía de seguridad jurídica que se contiene en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal implica, en principio, que ningún gobernado puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento. Sin embargo, el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados; de ahí que tratándose de las autoridades fiscales, el legislador sólo puede facultar a éstas para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, tiendan a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con ésta se justifican sus facultades e incluso su existencia. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el referido artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, al facultar a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 del propio código y sin que tal solicitud signifique que las citadas autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, viola la garantía constitucional de referencia. Ello es así, porque el citado artículo 42-A permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos. Esto es, si las facultades de las autoridades fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos y si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta inconcuso que el aludido artículo 42-A del código tributario es violatorio de la mencionada garantía de seguridad jurídica”.

Localización: Época: Novena Época, Registro: 191113, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo

En el caso la ley respectiva a que se refiere aquella norma constitucional, es el CFF, el que en su artículo 42 establece en favor de las autoridades tributarias, las facultades de fiscalización para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales⁽⁵³⁾.

En el desarrollo de la revisión, la autoridad fiscal sin invadir las facultades del Ministerio Público otorgadas por el artículo 21 Constitucional⁽⁵⁴⁾, podrá comprobar la comisión de los *delitos fiscales* que llegare a advertir en su auditoría o revisión.

En la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe se reconoce que es necesaria la revisión fiscal para el descubrimiento del *delito fiscal*, pero no otro delito de ninguna otra naturaleza y así poner a disposición del representante social los hallazgos:

“DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO. De la interpretación sistemática y armónica de lo dispuesto en los artículos 72, 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 42, fracción III, del propio ordenamiento, se advierte que la frase “comprobar los delitos fiscales” a que alude este último y que desde el punto de vista gramatical coincide con la actividad que

XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. CLV/2000, Página: 25.

(53) **Artículo 42, del CFF.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales *han cumplido con las disposiciones fiscales* y aduaneras y, en su caso, *determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales*, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: [. . .].

(54) El artículo 21 Constitucional otorga el Ministerio Público la facultad de investigar y perseguir los delitos.

realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero referida y encaminada única y exclusivamente a sus facultades de comprobación fiscal, no invade las facultades que el artículo 21 de la Constitución Federal otorga al Ministerio Público para la investigación y persecución de los delitos que sólo a él le incumbe. Ello es así, porque la comprobación de la comisión de delitos fiscales debe entenderse como el aviso que se da al citado representante social para que, en su caso, inicie la averiguación previa, labor que no podría llevar a cabo si la autoridad hacendaria, previamente, no ejerce sus facultades de comprobación fiscal, entre ellas, la de verificar la comisión de delitos fiscales que llegare a advertir, facultad que no es autónoma sino accesoria de la determinación de créditos fiscales. *En consecuencia, debe decirse que la facultad que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar la comisión de delitos fiscales, no invade las facultades conferidas al Ministerio Público en el precepto constitucional de referencia, en virtud de que aquélla se encuentra necesariamente vinculada con la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales y sólo permite que la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separe aquellos datos o documentos que a su juicio resultan pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales respectivas, a través de la denuncia de hechos al mencionado representante de la sociedad, de la formulación de la querrela, o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate".*

Localización: Época: Novena Época, Registro: 191119, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Constitucional, Penal, Tesis: P. CL/2000, Página: 20.

En tales circunstancias, es desatinado el mandato del legislador federal ordinario al ordenar en su último párrafo del artículo 400 Bis, supra citado, que si en la fiscalización tributaria se encuentran elementos que permitan presumir la comisión del delito de lavado de dinero, entonces, se deberán ejercer sobre esos elementos, las facultades de *comprobación fiscal*. Cuando ese delito, no constituye un delito fiscal, porque es de otra naturaleza.

El legislador pretende aprovechar una facultad tributaria de revisión que excluye a otros fines que no sean fiscales, para perseguir un delito de dife-

rente tipo. Desde luego que dicho precepto, al utilizar la misma revisión fiscal hacia otro delito, invade la materia tributaria pues los auditores fiscales si encuentran elementos que permitan presumir el delito de lavado de dinero o de cualquier otro delito, la facultad de fiscalización, no se puede bifurcar en esos casos, so pena de vulnerar el precepto constitucional ya comentado.

En el mismo orden de ideas, el artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), ordena a la autoridad fiscalizadora, *informe* a la autoridad competente (PFF) la cuantificación del perjuicio sufrido por el fisco federal, de aquellos hechos que pudieran constituir *delitos fiscales*, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de colaboradora del Ministerio Público, el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones⁽⁵⁵⁾.

Aquí hacemos énfasis con el siguiente acierto dentro del delito fiscal, porque como de aquí parte la acusación penal, de ese mandato reglamentario y como no existen reglas para que esa autoridad fiscal revisora tenga un baremo, para “informar” qué caso a “su juicio” será objeto de persecución penal, sin que exista una medida del perjuicio fiscal, pues no tiene un umbral, un *quantum* u otros requisitos adicionales precisos que integran ese “informe”. Todo ello es una fuente de incertidumbre e inseguridad para el contribuyente, que viene a fortalecer incluso, la arbitrariedad y hasta la corrupción. Pues este artículo es con el que nace la preparación de la querrela y luego, la causa penal.

Este enorme poder de la autoridad fiscalizadora nada lo regula, y es aquí donde el contribuyente está en sus manos, pues no hay ningún punto de partida, base, parámetro, requisito o *quantum* para “informar” a la PFF⁽⁵⁶⁾, que es

(55) El **Artículo 22 del RISAT**, señala que: Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal: [. . .] XIX. Informar a la autoridad competente, la cuantificación del perjuicio sufrido por el Fisco Federal por aquellos hechos que pudieran constituir delitos fiscales, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público, el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones; [. . .]. Entre otros preceptos del mismo ordenamiento reglamentario.

(56) Señala el **Artículo 82 del RISHCP**, que: Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales: [. . .] II. Formular y suscribir los requisitos de procedibilidad que establezca el Código Fiscal de la Federación y las leyes en materia fiscal, respecto de hechos probablemente constitutivos de delitos en materia fiscal y

la autoridad competente, para preparar el requisito de *procedibilidad del delito fiscal*⁽⁵⁷⁾, es decir, para formular la querrela o la denuncia.

Confirma el riesgoso poder de decisión de la autoridad fiscal revisora para “informar” y después la citada Procuraduría para denunciar, el único caso que a continuación narramos, por el delito contemplado por el artículo 113, fracción III del CFF (vigente hasta el mes de mayo de 2019) por *expedir facturas falsas*.

Llama la atención y ejemplifica que nada regula la actuación de la autoridad fiscalizadora, al proponer o “informar” a la PFF un delito *sin perjuicio fiscal* causado al Fisco Federal, tan irrelevante que terminó denunciando⁽⁵⁸⁾ ante el Ministerio Público. El único proceso, desde el 1º de enero de 2014⁽⁵⁹⁾, en

presentarlos ante el Ministerio Público, así como formular las abstenciones que correspondan; [. . .].

- (57) **“ROBO. LA AJENEIDAD ES UN ELEMENTO CONSTITUTIVO DE DICHO DELITO Y NO UN REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL CORRESPONDIENTE”**. *Los requisitos de procedibilidad son las condiciones legales que deben cumplirse para el ejercicio de la acción penal contra el responsable de la conducta típica. Así, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como tales a la denuncia y querrela; circunstancias éstas que legalmente deben satisfacerse para que pueda procederse contra quien ha cometido un hecho delictuoso; y si no se dieran, el Ministerio Público, al haber ejercido la acción penal, no podría llevar a cabo el desarrollo normal del procedimiento, en tanto estos requerimientos no afectan al delito, sino a la posibilidad de su persecución penal [. . .].*

Localización: Época: Décima Época, Registro: 2007844, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo III, Materia(s): Penal, Tesis: II.1o.11 P (10a.), Página: 2926.

- (58) Hasta del mes de mayo de 2019, el delito del artículo 113, fracción III del CFF, se perseguía por *denuncia*. A partir del 1º de enero de 2020 se persigue por querrela, en los términos del artículo 113 Bis del CFF.
- (59) El delito de compraventa de facturas falsas nació con la adición de la fracción III, del artículo 113 del CFF, publicada en el DOF en fecha 09 de diciembre de 2013, posteriormente en fecha mediante DOF del día 16 de mayo de 2019, se reformó dicha fracción III, del artículo 113, y fue adicionado el artículo 113 Bis, luego, mediante publicación del DOF en fecha 08 de noviembre de 2019, terminó por derogarse la fracción III del artículo 113, dejando como resultado la reforma al artículo 113 Bis, tal como lo conocemos ahora y que está vigente en 2020.

que nació el delito de compraventa de comprobantes fiscales falsos, confirma su ineficacia⁽⁶⁰⁾. Este juicio penal fiscal se ventiló a través del Juez de Distrito Especializado en el Sistema Penal Acusatorio del Centro de Justicia Penal Federal en Durango, en funciones de Juez de Control⁽⁶¹⁾, que el 14 de junio de 2018, emitió sentencia condenatoria en un Procedimiento Abreviado⁽⁶²⁾ por la comisión del delito fiscal, previsto y sancionado en el artículo 113, fracción III, en la hipótesis de expedir comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, acorde a lo dispuesto por el artículo 69-B, ambos del CFF. Delito que se hizo a título del autor material, de forma dolosa, y realizado en forma instantánea. Se establece que expidió a otra empresa *cuatro comprobantes fiscales*, sin contar con activos, personal e infraestructura para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes. En la especie, se tuvo igualmente como no localizada la empresa expendedora y por lo tanto, se publicó en el Diario Oficial de la Federación y en la página del SAT, que se ubicaba en el artículo 69-B del CFF.

Al tener justificada la tipicidad, antijuridicidad de la conducta y la culpabilidad del procesado, se le impusieron las penas siguientes:

-
- (60) Buitrón Pineda, José Miguel, “La eficacia del delito fiscal de compraventa de facturas, que amparan operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados”. En Espinosa Berecochea, Carlos, Coord., *Derechos de los Contribuyentes*, Compañía Editorial de México S.A de C.V., Primera Edición, México, Octubre 2019, pp. 909-929.
- (61) Sentencia conocida a través de la respuesta a la Solicitud de información presentada en la Plataforma Nacional de Transparencia del INAI (Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales), con No. de Folio: 0610100260619, de fecha 28 de noviembre de 2019, emitida por la Administración Desconcentrada Jurídica de Durango “1”, mediante la cual, previo pago de derechos, se otorgó copia simple de la versión pública.
- (62) El Procedimiento Abreviado es una forma de terminación anticipada del proceso de conformidad al artículo 185 del Código Nacional de Procedimientos Penales y en el numeral 20, apartado A, fracción VII, de la Constitución Federal. Sin duda es un procedimiento que marca la codificación procesal penal para el efecto de que la justicia sea pronta y expedita como lo marca el numeral 17 de la Constitución Federal, con el fin de dar por terminado anticipadamente un proceso penal y así darle seguridad jurídica al imputado y a la víctima.

Luna Leyva, Porfirio, Fecha de publicación: 9 de Junio de 2020, El Procedimiento Abreviado, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Foro Jurídico, Sitio web: www.forojuridico.mx/el-procedimiento-abreviado.

- a) *Dos meses de prisión.*
- b) No se condenó a la *Reparación del Daño*, porque el delito es de carácter formal o de conducta. Porque no existe daño que se tenga que resarcir.
- c) Se concedieron los sustitutivos de la pena de prisión, por una multa calculada por dos meses de prisión, multiplicados por \$66.45 (Sesenta y seis pesos 45/100 M.N.) como salario mínimo vigente al momento en que sucedieron los hechos materia de la causa penal. Ósea, se sustituyó la prisión de dos meses por la ínfima cantidad de: \$3,987.00 (Tres mil novecientos ochenta y siete pesos 00/100 M.N.). Es decir, esa fue en términos generales, su sanción principal y además,
- d) Se le impuso la suspensión de Derechos civiles y políticos del sentenciado.
- e) Se ordenó además amonestar al sentenciado; y
- f) Se decretó *el decomiso de los cuatro comprobantes fiscales* digitales por internet.

Como lo podemos apreciar, la sanción de casi cuatro mil pesos (200 dólares aprox.) conmutados, no son para nada un reflejo de haber manejado un umbral o *quantum*, algún requisito o hasta algunas circunstancias que hayan motivado la persecución penal de bagatela por parte de la autoridad fiscalizadora, que informa a la PFF de la posible comisión de un delito fiscal, este primer caso no fue para “ejemplificar” ni mucho menos, para que se le repare el daño al fisco, porque es un delito de conducta.

Pesa en la actitud y estado de ánimo de la autoridad fiscal que va a “informar” la posible comisión de un delito, la que sin ninguna base jurídica y fiscal y sin ninguna regla “informe” y con ello darle seguridad jurídica al contribuyente.

Por otra parte, tal como lo prevé el artículo 22, fracción XXXIV del RISAT, en el mismo sentido está la obligación de la autoridad fiscalizadora de “informar” a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la propia SHCP, de los asuntos que *tenga conocimiento*, con motivo del ejercicio de facultades de comprobación y supervisión, que estén o pudieren estar relacionados con los delitos a que se refiere el CPF (entre estos el de lavado de dinero), respecto de las atribuciones de dicha UIF.

Hasta aquí resulta congruente dicha disposición reglamentaria, que impone informar de la posible comisión de un delito a esa unidad especializada.

Pero una cosa es informar de la posible existencia de un delito en los asuntos que tenga conocimiento con motivo del ejercicio de sus facultades fiscales revisoras, y otra cosa es que, si al ejercer esas facultades de fiscalización, encuentra elementos que permitan presumir la comisión del delito de lavado de dinero, entonces deba ejercer respecto de esos elementos, también sus facultades de comprobación o continuarlas sobre esos indicios delictuosos, como erróneamente lo dice el artículo 400 Bis en su último párrafo del CPF.

Mandatos jurídicos que contienen dos especies diferentes: los reglamentarios, el deber de dar parte y de informar la posible existencia de un delito fiscal; y la segunda, es decir el artículo 400 Bis último párrafo del CPF, el deber de “investigar” con facultades fiscales de comprobación, los elementos que permitan presumir la comisión del delito de lavado de dinero (y encubrimiento). Lo cual, como ya se dijo, en nuestro concepto ello es totalmente inconstitucional.

Cabe concluir que no solo fue creado un galimatías jurídico el asimilar los delitos fiscales a diversas leyes penales y hasta civiles (LNED) sin el cuidado debido. Pues se careció de un estudio profundo de Política Criminal, como para redactar yerros como el estudiado anteriormente, de perseguir simultáneamente dos delitos de naturaleza distinta, pues legislar por legislar no significa cambio alguno.

2. CONCLUSIONES

Primera. El legislador sin ningún resultado ni experiencia pragmática, adiciona en el último párrafo del artículo 113-Bis del CFF, que el delito fiscal de compraventa de facturas falsas, se perseguirá simultáneamente con el delito de lavado de dinero.

Segunda. Por constituir el delito de compraventa de facturas apócrifas, un ilícito previo o predicado al delito de lavado de dinero, no se puede perseguir al mismo tiempo que el delito fiscal.

Tercera. En todo caso es necesario que exista en el ejercicio de facultades de comprobación fiscal, una resolución determinante de crédito fiscal, para que constituya un dato de prueba en el delito de lavado de dinero.

Cuarta. El abanico penal que se abre en los delitos fiscales solo constituye un galimatías jurídico en contra del contribuyente justiciable, pues se equipara al delito fiscal a la delincuencia organizada; que ese ilícito atenta con-

tra la Seguridad Nacional, que se le aplica la prisión preventiva oficiosa, que también se aplica a la persona moral que en su nombre delinquen; incluso para que se le aplique la extinción de dominio de los bienes, tanto de la persona física como la persona jurídica imputados.

Quinta. El artículo 400 Bis, último párrafo del CPF, se torna inconstitucional, pues pretende que dentro de la misma fiscalización del cumplimiento de obligaciones fiscales, si se encuentran elementos que permitan perseguir el delito de lavado de dinero, se deban ejercer esas mismas facultades de comprobación fiscal, vulnerando el artículo 16 constitucional.

3. BIBLIOGRAFÍA

BUITRÓN PINEDA, José Miguel, *La contradicción de los juzgadores e los Delitos Fiscales*, Cia Editorial de México S.A., México, 2004.

BUITRÓN PINEDA, José Miguel, "La eficacia del delito fiscal de compraventa de facturas, que amparan operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados". En *Academia Mexicana de Derecho Fiscal y Espinosa Berecochea*, Carlos, Coord., *Derechos de los Contribuyentes*, Compañía Editorial de México S.A de C.V., Primera Edición, México, Octubre 2019.

MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, Ciudad de México, 2018.

Publicaciones en internet

CÁRDENAS RUIZ, Marco A., Fecha de publicación: Mayo de 2008, *Apuntes jurídicos sobre la Querrela*, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, *Revista Derecho y Cambio Social*, Sitio web: www.derechocambiosocial.com/revista013.

SÁNCHEZ, Sonia, Fecha de publicación: 04 de abril de 2016, *Diferencias entre demanda, denuncia y querrela*, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Grupo ARAG España, Sitio web: www.arag.es/blog/derecho-penal/.

Diccionario panhispánico del español jurídico, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Sitio web: www.dpej.rae.es/lema/persecución-de-delitos.

Real Academia Española, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Sitio web: www.dle.rae.es/simultaneo.

Oxford Languages, Fecha de consulta 01 de septiembre de 2020, Sitio web: www.languages.oup.com/google-dictionary.

PÉREZ MACÍAS, Carlos Alberto, Fecha de publicación: 08 de noviembre de 2018, *El delito precedente en el lavado de dinero*, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Colegio de Contadores Públicos de México, Sitio web: www.veritasonline.com.mx/el-delito-precedente-en-el-lavado-de-dinero.

Universidad de Navarra, Crimina 3.4, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Sitio Web: www.unav.es/penal/crimina/topicos/delitosderesultadoydemeraactividad.

HUERTAS DÍAZ, Omar y otros, Fecha de publicación: 07 de mayo de 2015, La Prueba Ilegal e Ilícita, su tratamiento de exclusión probatoria en el Proceso Penal Colombiano, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Misión Jurídica Revista de Derecho y Ciencias Sociales, Sitio web: www.revistamisionjuridica.com/la-prueba-ilegal-e-ilicita-su-tratamiento-de-exclusion-probatoria-en-el-proceso-penal-colombiano.

LUNA LEYVA, Porfirio, Fecha de publicación: 9 de Junio de 2020, El Procedimiento Abreviado, Fecha de consulta: 01 de septiembre de 2020, Foro Jurídico, Sitio web: www.forojuridico.mx/el-procedimiento-abreviado.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

Ley de Seguridad Nacional.

Ley Nacional de Extinción de Dominio.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria.

Criterios y resoluciones judiciales.

- **“DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO”**. Localización: Época: Novena Época, Registro: 194044, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Mayo de 1999, Materia(s): Penal, Tesis: VII.P.104 P, Página: 1003.
- **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN”**. Localización: Época: Décima Época, Registro: 2021743, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 76, Marzo de 2020, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 22/2020 (10a.), Página: 459.
- **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS”**. Localización: Época: Décima Época, Registro: 2000798, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1, Materia(s): Administrativa, Tesis: 1a. CIII/2012 (10a.), Página: 1094.
- **“OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA, DELITO DE. PARA SU CONFIGURACIÓN SE REQUIERE LA COMPROBACIÓN, ENTRE OTROS, DE UN ELEMENTO NORMATIVO”**. Localización: Época: Novena Época, Registro: 191220, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Penal, Tesis: V.2o.35 P, Página: 779.
- **“INDICIO. CONCEPTO DE”**. Localización: Época: Octava Época, Registro: 211525, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV, Julio de 1994, Materia(s): Penal, Página: 621.
- **“FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A**

PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL". Localización: Época: Novena Época, Registro: 191113, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. CLV/2000, Página: 25.

- **"DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO".** Localización: Época: Novena Época, Registro: 191119, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Constitucional, Penal, Tesis: P. CL/2000, Página: 20.
- **"ROBO. LA AJENEIDAD ES UN ELEMENTO CONSTITUTIVO DE DICHO DELITO Y NO UN REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL CORRESPONDIENTE".** Localización: Época: Décima Época, Registro: 2007844, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo III, Materia(s): Penal, Tesis: II.1o.11 P (10a.), Página: 2926.

**LA REPARACIÓN CIVIL DEBE COMPRENDER LOS TRIBUTOS
DEJADOS DE PAGAR POR LA PARTE ENCAUSADA,
conforme a los alcances previstos en forma expresa en el
Código Tributario por una norma especial**

Recurso de Nulidad N° 1075-2017- Cusco -
Sala Penal Transitoria – Proceso delito tributario –
Defraudación tributaria.

Ejecutoria Suprema del 29 de agosto de 2018

María Elena Mejía Rosasco^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i.** El 22 de junio de 2007, mediante orden de fiscalización número 070093109050 la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) inició un proceso de fiscalización a la contribuyente Rita Cahuana Gamarra con la finalidad de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- ii.** La fiscalización comprendió los períodos de marzo de 2006 a febrero de 2007 en relación al Impuesto General a las Ventas (IGV), posteriormente, se amplió dicha fiscalización mediante orden número 0080009312690 a los períodos comprendidos entre enero y febrero de 2006 -IGV- y de enero a diciembre 2006 por Impuesto a la Renta.
- iii.** Durante el proceso de fiscalización la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria estableció que la contribuyente y pro-

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Estudios de Posgrado en Derecho Tributario y Maestría en Derecho tributario y Fiscalidad Internacional por la Universidad San Martín de Porres. Coautora del libro titulado “Aspectos Tributarios para Inversionistas”, Asesora de empresa privadas con experiencia mayor a 25 años.

cesada Rita Cahuana Gamarra, había utilizado facturas falsas para ejercer el derecho al crédito fiscal en el IGV, comprobantes mediante los cuales sustentó operaciones de compra no reales.

- iv. Con la finalidad de verificar lo encontrado durante la fiscalización, se hizo el cruce de información correspondiente con aquellas empresas proveedoras de la contribuyente y se llegó a determinar que las operaciones registradas en las boletas de venta a nombre de dichas empresas eran operaciones inexistentes (no reales) y, por tanto, dichos comprobantes eran falsos. Así, la contribuyente ocasionó un perjuicio en relación al ejercicio fiscal del año 2006 ascendente a S/ 54,377, deuda que actualizada al catorce de julio de 2008 asciende a la suma de S/ 68,253.
- v. La contribuyente no reconoció la deuda hallada durante la fiscalización, motivo por el cual se procedió a emitir la resolución de determinación y multa correspondientes, respecto al cual la contribuyente solicitó el fraccionamiento de la deuda, habiéndose aprobado su pedido.
- vi. Mediante Resolución del 31 de agosto de 2009, se inició el proceso penal en la vía ordinaria por Delito Tributario en la modalidad de Defraudación Tributaria, sub tipo dejar de pagar tributos, contra Rita Cahuana, Maria Isabel Figueroa Cavero y otros en perjuicio del Estado, al haberse valido de engaño en provecho propio para obtener crédito fiscal, simulando la existencia de hechos entre el año 2005 y 2006 relacionados con el Impuesto a la Renta y el IGV en perjuicio del Estado.
- vii. Seguido el trámite, en la segunda sesión de audiencia, la procesada María Isabel Figueroa Cavero aceptó acogerse a la conclusión anticipada del proceso;
- viii. El 8 de setiembre de 2015 se dictó la primera sentencia conformada que condenó a Maria Isabel Figueroa Cavero por delito tributario a 4 años de pena privativa de la libertad suspendida por el plazo de tres años y al pago de una multa ascendente a S/ 2,434.55, además de S/ 5,000 por reparación civil, sin perjuicio de restituir el monto defraudado en el plazo de un año con seis meses; decisión que no fue impugnada por las partes y quedó firme.

- ix. En la cuarta y quinta sesión del juicio oral, Rita Cahuana Gamarra y Rosario Meza viuda de Dueñas (otra procesada) decidieron acogerse a la conclusión anticipada del proceso.
- x. El 22 de setiembre de 2016, mediante segunda sentencia conformada, se declaró prescrita la acción penal a favor de Rosario Meza viuda de Dueñas por delito tributario y condenó a Rita Cahuana Gamarra por delito tributario de Defraudación Tributaria a 4 años de pena privativa de la libertad suspendida por el plazo de tres años y al pago de una multa ascendente a S/ 30,460 y S/ 8,000 por reparación civil, sin perjuicio de restituir el monto defraudado en el plazo de un año y seis meses de quedar firme la sentencia anticipada.
- xi. El 27 de setiembre de 2016 la Procuraduría Pública en representación de la SUNAT interpuso recurso de nulidad contra la sentencia anticipada condenatoria **sólo en el extremo referido a la reparación civil de S/ 8,000** que debe pagar la condenada Rita Cahuana Gamarra sin perjuicio de restituir el monto dinerario defraudado.

2. DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que la Procuraduría Pública impugnante en representación de la SUNAT considera que la reparación civil debe comprender tanto el perjuicio fiscal como el tributo defraudado más los intereses de ley.

3. POSICIÓN DE LA SALA SUPERIOR EN LA SENTENCIA SOBRE EL EXTREMO IMPUGNADO

En el extremo de la sentencia referida a la reparación civil, para la fijación del quantum la Sala consideró los criterios de proporcionalidad, razonabilidad y las condiciones de la condenada en cuanto a que tiene secundaria completa y se dedica a la actividad de transporte de carga.

De esta forma, se fijó en S/ 8,000 la reparación civil y el monto dejado de pagar a la suma ascendente de S/ 68,253 – indicado por la fiscalía –, de esta suma debe descontarse el monto ya abonado, por lo que el monto restante a cumplir asciende a S/ 25,587 el cual debe ser pagado por la sentenciada en el plazo de un año con seis meses de quedar firme la condena anticipada.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Procuraduría Pública impugnante, en representación de la SUNAT solicitó que la reparación civil deba comprender el perjuicio fiscal como tributo defraudado más los intereses de ley, alegando lo siguiente:

- i. Se desnaturalizó la esencia de la reparación civil al desconocerse el componente restitutorio del tributo defraudado sobre el daño causado (conforme al artículo 191 del Código tributario) por lo que se fijó un monto ínfimo, además de los intereses legales que se devenguen conforme a los artículos 28 y 33 del mismo cuerpo normativo.
- ii. Concurrió una motivación incongruente, pues aunque la Sala de Mérito reconoció la naturaleza restitutoria de la reparación civil conforme a los artículos 92 y 93 del Código Penal, se consideró indebidamente que la restitución del tributo defraudado no está comprendido como reparación civil, sino como regla de conducta. De esa forma se limitó el perjuicio fiscal, en su expresión cuantitativa, con los intereses legales.
- iii. La recurrida interpretó de manera errada lo concerniente a la reparación civil, la Ejecutoria Suprema N° 5388-2008, cuyo contexto dilucidado es exactamente idéntico al caso concreto, el que debe considerar a la deuda tributaria líquida impaga y demás pagos incumplidos como base de la reparación civil.

5. POSICIÓN DEL FISCAL SUPREMO

- i. El Dictamen del Fiscal Supremo declaró no haber nulidad en la condena anticipada respecto al extremo impugnado. Señaló para ello que la regla de conducta estipulada referente a que el pago de la reparación civil debe ser cumplida en el plazo de un año con seis meses se encuentra arreglada a ley;
- ii. Sostuvo que la inobservancia de los intereses moratorios fijados en el aspecto indemnizatorio no ameritan la nulidad de la decisión la determinación de tales intereses pueden ser solicitados por la parte civil en ejecución de sentencia.

6. ARGUMENTOS DEL JUZGADOR Y DECISIÓN

- i. El juzgador amparó su Decisión en los siguientes criterios jurisprudenciales:

- Ejecutoria Suprema 948-2005 Junín (jurisprudencia vinculante) la cual sostuvo que ... “la naturaleza de la acción ex delicto es distinta, pues tiene como finalidad reparar el daño o efecto que el delito ha tenido sobre la víctima y consecuentemente debe guardar proporción con los bienes jurídicos que afectan”.
 - Acuerdo Plenario N° 6-2006 CJ116 el cual sostuvo en su fundamento octavo que “*el fundamento de la responsabilidad civil que origina la obligación de reparar es la existencia de un daño civil causado por un ilícito penal*”. Desde esta perspectiva la reparación civil no se determina en función de la intensidad de la culpabilidad o gravedad del delito, sino en principio del daño causado, por las consecuencias derivadas de la acción criminal.
 - La Casación N° 657-2014 Cusco (jurisprudencia vinculante) la misma que determinó presupuestos para la fijación de la reparación civil, entre ellos al daño causado generado a consecuencia del hecho ilícito mediante la cual sostuvo que ... “para la cuantificación patrimonial se establecen criterios como el lucro cesante” (aquello que ha sido o será dejado de ganar a causa del acto dañino)”
- ii. El informe N° 724-2008-Sunat, cuyo análisis de fiscalización tributaria señala que el perjuicio para la entidad tributaria fiscalizadora abordó no solo los tributos omitidos y dejados de pagar sino también los intereses correspondientes, así se indica:
- “[...] el perjuicio fiscal ocasionado por la contribuyente Rita Cahuana Gamarra, corresponde a operaciones fraudulentas, por la utilización de facturas falsas que corresponden a operaciones no reales (inexistentes), para efectos de la determinación del impuesto a la renta anual e impuesto general a las ventas del ejercicio dos mil seis, dicho perjuicio asciende a la suma de cincuenta y cuatro mil trescientos setenta y siete soles y actualizado al catorce de julio de dos mil ocho asciende a la suma de sesenta y ocho mil doscientos cincuenta y tres soles”.*
- iii. Lo dispuesto por el artículo 191 del Código Tributario, el cual señala, “*No habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributa-*

ria correspondiente, que es independiente a la sanción penal"; siendo una norma especial que prevé que la reparación civil debe comprender los tributos dejados de pagar por la parte de la encausada por el monto equivalente a la deuda tributaria.

- iv.** La aseveración consignada en la sentencia impugnada, en el sentido que la condenada Cahuana Gamarra había efectuado depósitos, lo cual determinó que exista un monto restante a cumplir ascendente a S/ 25,587.
- v.** Que la lesión civil por el delito cometido por la encausada abarca, en definitiva, los tributos omitidos y dejados de pagar, más no los intereses correspondientes señalados por la entidad fiscalizadora; ello en atención a lo previsto en el artículo 191 del Código Tributario.
- vi.** Considerar como rasgo característico del delito tributario el ser la expresión de una obligación legal fijada por la legislación tributaria que tiene su propia base legal y cuyas reglas son de prioritaria aplicación, y a los efectos de la reparación civil, esta ha de componer la totalidad de la misma, incluidos los demás pagos incluidos legalmente.
- vii.** Indicó que si bien no obran documentales que respalden los pagos S/ 42,700 que la defensa técnica de dicha procesada expresó en sus alegatos en juicio oral el juzgador, dicha situación de pago parcial debe ser aclarada en la etapa de ejecución de sentencia, previa petición de parte.
- viii.** Estimar que las sentencias anticipadas corresponden a hechos distintos e independientes entre sí, y no existe vinculación absoluta para definir el asunto civil actual de la sentencia impugnada con la cuantificación indemnizatoria estipulada en la anterior que se encuentre firme y en ejecución, corresponden a hechos distintos e independientes.
- ix.** Que deben atenderse agravios promovidos por la Procuraduría Pública de la SUNAT respecto a la reparación civil que debe comprender los tributos dejados de pagar por la parte de la encausada de conformidad con el artículo 191 del Código Tributario por ser una norma especial.

Decisión:

Por los fundamentos declararon:

HABER NULIDAD en la sentencia anticipada del 22 de noviembre de 2016 en el extremo referido a la reparación civil de ocho mil soles que deberá pagar la condenada Rita Cahuana Gamarra, y

REFORMÁNDOLA fijaron como reparación civil, el monto de la deuda tributaria dejada de pagar de S/ 54,377 sin intereses, que deberá abonar dicha sentenciada a favor de la entidad estatal agraviada conforme dispone la recurrida; y

NO HABER NULIDAD en la misma sentencia en lo demás que contiene.

7. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La figura de la reparación civil tiene como función restituir el daño producido por la conducta delictiva del autor del ilícito, en este caso de defraudación tributaria en perjuicio del Estado, quien ha sido directamente perjudicado en su recaudación al dejar de percibir tributos al habiéndose utilizado facturas falsas para ejercer el derecho al crédito fiscal en el IGV y comprobantes mediante los cuales se sustentó operaciones de compra no reales.

La reparación civil se entiende que es la responsabilidad atribuida al autor del ilícito penal ; el Código Penal establece en el artículo 93 que la reparación civil comprende el monto material que sufrió el agraviado, y además los daños y perjuicios ocasionados, no obstante, sobre el tema de la reparación civil en los delitos tributarios debemos tener en cuenta su especialidad en razón que confluyen materias jurídicas de derecho tributario y de derecho penal, en tal sentido, de conformidad con el artículo 190 del Código tributario, *“las penas por delitos tributarios se aplican sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar”*.

Adicionalmente debe considerarse de manera complementaria lo regulado por el artículo 191 del mismo código, *“no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente la que es independiente de la sanción penal.”* Siendo así lo regulado, el agraviado civil resulta siendo el Estado, el bien jurídico protegido el erario nacional, y el daño causado lo correspondiente a la deuda tributaria,

en consecuencia, se entiende que la reparación civil para delitos tributarios es *ex lege*, vale decir el monto de la reparación civil se encuentra en función a la deuda tributaria conforme a lo estipulado por el artículo 191 antes referido, y, para efectos de su cuantificación nos debemos remitir a la definición de deuda tributaria, la cual se encuentra contenida en el artículo 28 del Código Tributario, cuyo texto establece que los componentes de la deuda tributaria están constituidos por el tributo, las multas y los intereses⁽¹⁾.

Igual sentido ha expresado La Corte Suprema mediante el RN 1899-2018- Lima, el cual en su fundamento 8 indica *“la línea jurisprudencial adoptada en esta materia, respecto de los delitos tributarios, por la Corte Suprema, es que la reparación civil es ex lege y no ex danno, porque está en función a la deuda tributaria. (según ley y no según el daño), está en función a la deuda tributaria, como fluye de la concordancia de los artículos veintiocho (la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses), ciento noventa (las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar), y ciento noventa y uno (no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal), del Texto Único Ordenado del Código Tributario”*.

Asimismo, en lo referente a lo dispuesto por el artículo 93 del Código Penal⁽²⁾, sobre el contenido de la reparación civil en materia penal, mediante R.N. N° 3782-2006, LIMA la Corte Suprema ha esclarecido que *“si la Admi-*

(1) 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.

(2) Código Penal: Contenido de la reparación civil.

Artículo 93.- La reparación comprende: 1. La restitución del bien o, si no es posible, el pago de su valor; y 2. La indemnización de los daños y perjuicios.

nistración Tributaria hace efectivo el cobro de la deuda tributaria y ésta a su vez está constituida por los tributos -la denominada «cuota tributaria»-, las multas y los intereses conforme dispone el artículo veintiocho del Código referido; que, en ese contexto, la deuda tributaria como tal, en los delitos tributarios comprende en su conjunto las exigencias o el contenido íntegro del artículo noventa y tres del Código Penal, lo que explica que si ésta se paga, no cabe la imposición de la reparación civil”.

En concordancia a las razones expuestas en los párrafos precedentes considero que la reparación civil debe ser equivalente a la deuda tributaria que incluye el tributo insoluto, intereses y multas salvo el monto que hubiere sido cobrado conforme a lo establecido por el artículo 191 del Código Tributario.

**AL NO HABERSE VALORADO ADECUADAMENTE TODAS
LAS PRUEBAS ACTUADAS EN EL PROCESO,
corresponde anular la decisión recurrida y ordenar un
nuevo juicio oral por distinto colegiado superior**

Recurso de Nulidad N° 1157-2018- Lima -
Sala Penal Transitoria – Proceso delito tributario – Defraudación tributaria.
Ejecutoria Suprema del 17 de abril de 2019

María Elena Mejía Rosasco^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. Con fecha 9 de setiembre de 2008 SUNAT emitió el Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria, el informe fue ratificado por los peritos de SUNAT durante el juicio oral (sesión del 10 de agosto de 2017) señalándose que la fiscalización integral detectó operaciones no fehacientes que daban origen a crédito fiscal indebido y saldo a favor materia de beneficio exportador.
- ii. Mediante sentencia del 18 de enero de 2018 la Sala Penal Superior de Lima absolvió por mayoría, al presunto autor Alberto Agapito Villanueva Jaco (reo contumaz), y A Máximo Enrique Rivas Bellido como presunto cómplice primario de delito de defraudación tributaria en las modalidades de deducción de costos-gastos falso, obtención indebida de crédito fiscal, saldo a favor de materia de beneficio del exportador, devoluciones, compensaciones, así como tentativa de de-

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Estudios de Posgrado en Derecho Tributario y Maestría en Derecho tributario y Fiscalidad Internacional por la Universidad San Martín de Porres. Coautora del libro titulado “Aspectos Tributarios para Inversionistas “, Asesora de empresa privadas con experiencia mayor a 25 años.

volución indebida de saldo a favor de beneficio del exportador, en perjuicio del Estado - Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). El representante del Ministerio Público interpuso recurso de nulidad solicitando se revoque la sentencia, asimismo lo hizo la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria solicitando se declare haber nulidad y reformándola se ordene realizar un nuevo juicio oral.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

Si al no haberse valorado adecuadamente todas las pruebas actuadas en el proceso, corresponde anular la decisión recurrida y ordenar un nuevo juicio oral por distinto Colegiado Superior.

3. POSICIÓN DE LA SALA PENAL SUPERIOR DE LIMA EN LA SENTENCIA SOBRE EL EXTREMO IMPUGNADO

La Sala Penal Superior centró su decisión de absolución a los imputados en lo siguiente:

- i. Ni la SUNAT ni la fiscalía efectuaron un cruce de información de los comprobantes con los valores de las prendas de las exportaciones que se realizaron, ni tampoco se efectuó una valoración histórica de los bienes que se imputan como consumidos en la producción de las prendas exportadas.
- ii. Se justifica la irregularidad que se señala en el Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria emitido por SUNAT con el hecho de la existencia de la informalidad del emporio comercial de Gamarra, medio en el que operaban los involucrados.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Procuraduría Pública en representación de SUNAT, fundamentó su pedido de haber nulidad y que, reformándola, se ordene realizar un nuevo juicio oral, conforme a los siguientes argumentos:

- i. Las operaciones de compra del acusado Alberto Agapito Villanueva Jaco que le dieron el derecho a deducir como gasto o costo y como crédito fiscal para efectos tributarios, corresponden a operaciones

que nunca se realizaron, pues los supuestos proveedores, han negado haber tenido alguna vinculación comercial con el negocio personal de Villanueva Jaco y si bien tramitaron su Registro Único de Contribuyente (RUC) y clave SOL (en el caso de Zoila Clementita Torres Baldizán), lo hicieron con ánimo de negocio a pedido del acusado como cómplice Rivas Bellido (contador).

- ii. El imputado Alberto Agapito Villanueva Jaco tenía conocimiento de su accionar, pues ha reconocido que tenía control sobre las compras y pagos que realizaba, así como el control y custodia de los comprobantes de pago y libros contables, por cuanto era titular y representante legal de su empresa personal. Asimismo, el actuar de los procesados no son deficiencias aisladas o desconocimiento del tema tributario, pues el imputado contaba con el asesoramiento del contador Rivas Bellido, quien prestaba servicio a muchos negocios de la zona de Gamarra a través de un Estudio Contable. La Sala Superior pretende desconocer el elemento subjetivo del delito tributario imputado, sin tener en cuenta que el dolo puede presentarse en cualquiera de sus formas.
- iii. No se ha meritado el Informe Técnico de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria, del nueve de septiembre de dos mil ocho, el cual constituye un medio objetivo de prueba y vincula al imputado Alberto Agapito Villanueva Jaco y a Máximo Enrique Rivas Bellido con el delito imputado.
- iv. La Sala reconoce las inconsistencias detectadas en las adquisiciones no reales; sin embargo, justifica dicha irregularidad en el hecho de la existencia de la informalidad en el emporio comercial de Gamarra, además señala que no se ha verificado el tipo de control que tuvo finalmente dicha operación; cuando lo real y concreto son las operaciones no reales de compra detectadas en la contabilidad del procesado Villanueva Jaco.
- v. Solo se ha evaluado un aspecto en el informe, como es la exportación; obviando el núcleo esencial, como es el hecho que a Villanueva Jaco -en calidad de autor- y a Rivas Bellido -como cómplice primario-, se les imputa el haber obtenido indebidamente crédito fiscal proveniente de operaciones de compra no reales, las cuales han generado las compensaciones y saldos a favor, materia del beneficio.

- vi. La sala pretende desconocer que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, en que la autoría se sustenta en el titular de la persona jurídica, obligada tributaria, la que se extiende por imperio de la ley a sus representantes legales.

5. POSICIÓN DEL FISCAL SUPREMO

- i. Los resultados de fiscalización han encontrado facturas falsas, las cuales nunca fueron sustentadas ni enervadas por los acusados.
- ii. Ante el cruce de información realizada por la SUNAT, se ha de determinado que las operaciones consignadas en dichas facturas contienen operaciones no reales declaradas y utilizadas para de deducir falsamente gastos que afectaron la determinación del impuesto a la renta.
- iii. Otros supuestos proveedores han señalado no haber sido proveedores del procesado contribuyente Villanueva Jaco ni tampoco han realizado operación comercial con dicha persona.
- iv. El hecho investigado no es por asuntos ligados con el delito aduanero, sino con el de defraudación tributaria, siendo así constituye un despropósito la falta de cruce de información de los comprobantes con valores de las prendas exportadas y el tipo de control aduanero que tuvo que pasar la mercadería.
- v. La supuesta omisión de evaluación de la informalidad no constituye un argumento válido para exculpar a los procesados, pues dicha informalidad es propiciada deliberadamente por los procesados con la finalidad de evadir tributos.
- vi. El imputado Rivas Bellido incurre en contradicción, en un primer momento aceptó haber llevado la contabilidad de su coprocesado Villanueva Jaco desde octubre de 2003 a 2004 sin embargo, en otro momento señaló que solo fue desde diciembre de 2003.
- vii. El procesado Rivas Bellido ha llevado la contabilidad a los supuestos proveedores del coprocesado Villanueva Jaco.
- viii. Los supuestos proveedores de Villanueva Jaco han declarado como su domicilio fiscal el mismo domicilio fiscal que el procesado Rivas Bellido (contador).

6. ARGUMENTOS DEL JUZGADOR Y DECISIÓN

- i. La necesidad de que las resoluciones judiciales sean motivadas no solo es un principio que informa al ejercicio de la función jurisdiccional, sino además, es un derecho fundamental, mediante el cual se garantiza, por un lado, que la Administración de Justicia se lleve a cabo de conformidad con la Constitución y las leyes (numeral 5 artículo 139 de la Constitución Política del Estado⁽¹⁾); por otro lado, que los justiciables puedan ejercer con efectividad su derecho de defensa.
- ii. Respecto a la debida motivación, consagrada en el artículo 139, numeral cinco, de la Constitución Política del Estado, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la garantía de la motivación “incluye en su ámbito constitucionalmente protegido, entre otros aspectos, el derecho a una decisión fundada en derecho”; añadiendo que el contenido esencial de esta queda asegurada con la proscripción de una motivación aparente, esto es, de aquella decisión jurisdiccional que no da cuenta de las razones mínimas que la sustentan, o que, en estricto, no responde a las argumentaciones de las partes del proceso.
- iii. Examinada la sentencia impugnada, se aprecia que la misma se contrapone a los alcances de la mencionada garantía jurisdiccional. En efecto, se tiene que la Sala Penal Superior no ha motivado adecuadamente la prueba (directa e indirecta) actuada ni los hechos objeto de juicio. No valoró adecuadamente las conclusiones del Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria, emitido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, el cual fue ratificado durante el juicio oral.
- iv. Otro aspecto importante que no se consideró es el hecho objetivo de que los supuestos proveedores, han señalado que no giraron ningun-

(1) Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

...

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

na factura a nombre del presunto autor Alberto Agapito Villanueva Jaco.

- v. Al no valorarse el informe pericial y la ratificación por los autores del mismo, existe una deficiente motivación; y al no haberse compulsado adecuadamente los instrumentos probatorios actuados ni sustentado adecuadamente la decisión judicial, se ha incurrido en la causal prevista en el numeral 1, del artículo 298, del Código de Procedimientos Penales, que implica la rescisión de la sentencia a efectos de realizarse un nuevo juzgamiento.⁽²⁾
- vi. La Fiscalía Suprema en lo Penal, en su Dictamen Fiscal, refiere que la acción habría prescrito; sin embargo, se advierte que la acción aún sigue vigente, pues los hechos se suscitaron en el año dos mil trece y el delito imputado es sancionado con una pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años, por lo que la prescripción extraordinaria es hasta el dos mil veintiuno.

Decisión:

Por los fundamentos declararon:

- i. **NULA** la sentencia del dieciocho de enero de dos mil dieciocho ... que, por mayoría, absolvió a ALBERTO AGAPITO VILLANUEVA JACO (reo contumaz), como presunto autor, y a MÁXIMO ENRIQUE RIVAS BELLIDO, como presunto cómplice primario del delito de defraudación tributaria, en las modalidades de deducción de costos-gastos falso, obtención indebida de crédito fiscal, saldo a favor de materia de beneficio del exportador, devoluciones, compensaciones, así como tentativa de devolución indebida de saldo a favor de beneficio del exportador, en perjuicio del Estado- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT).
- ii. **ORDENARON** se realice un nuevo juicio oral por otro Colegiado, a partir de lo señalado en los fundamentos jurídicos cuarto al sétimo

(2) “Artículo 298.- La Corte Suprema declarará la nulidad: 1.- Cuando en la sustanciación de la instrucción, o en la del proceso de juzgamiento, se hubiera incurrido en graves irregularidades u omisiones de trámites o garantías establecidas por la Ley Procesal Penal

de la presente Ejecutoria. Hágase saber a las partes apersonadas en esta suprema instancia y devuélvanse los actuados a su lugar de origen para los fines de ley pertinentes.

7. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La motivación de las sentencias es un principio y derecho consagrado en la Constitución Política del Perú, supone que las sentencias siempre tienen que dar cuenta o explicar de manera expresa las razones o motivos fácticos y/o jurídicos que se han considerado para adoptar los términos del fallo.

El numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, establece como principios y derechos de la función jurisdiccional:

“5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.”

Igualmente, mediante el fundamento 7 en la Sentencia 00896-2009-PHC/TC del Tribunal Constitucional se precisa que *“el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso.”*

Por otro lado, también el Tribunal Constitucional ha considerado en la sentencia N° 3943-2006-PA/TC que el contenido constitucionalmente garantizado del derecho de motivación queda delimitado, en diferentes supuestos, entre ellos, por *“Deficiencias en la motivación externa: justificación de las premisas que se presenta cuando las premisas de las que parte el Juez no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica o jurídica.”*

La tutela jurisdiccional efectiva⁽³⁾ se configura como una garantía para las partes que no se agota con la sola protección jurisdiccional, sino que debe

(3) El artículo 139 de la Constitución política del Perú establece los principios y derechos de la función jurisdiccional, y dispone en el numeral 3 lo siguiente:

“La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada

ser llena de contenido, es decir dotada de mecanismos que hagan posible su cumplimiento, como es el caso del derecho de motivación, de modo que se tenga la seguridad que las pretensiones de las partes en un proceso serán resueltas con criterios jurídicos razonables y no manifiestamente arbitrarios o irrazonables. Asimismo, la finalidad de la motivación es permitir que la parte afectada pueda cuestionar o desvirtuar las razones o motivos mediante el recurso impugnativo respectivo; es así que el principio de motivación se encuentra enlazado con el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva que consiste en evitar la indefensión que se ocasionaría si la parte afectada desconoce las razones sobre la estimación o denegación de una petición al órgano jurisdiccional.

En correspondencia a lo expresado sobre el derecho de motivación en las sentencias, el mismo no se cumple si en el contenido de la sentencia no se advierte el desarrollo del proceso lógico que conduzca a una conclusión jurídica, es decir que partiendo de las pruebas merituadas o datos contrastados con hechos de la realidad, permiten dar por acreditada una realidad sobre los cuales es aplicable una norma o se pueda efectuar consideraciones jurídicas que conduzcan a obtener una conclusión para adoptar un fallo determinado. En el presente caso la Sala Suprema luego de examinar la sentencia impugnada aprecia la falta de valoración de pruebas y deficiente motivación lo que constituye una contraposición a las garantías constitucionales de motivación escrita de resoluciones judiciales y de tutela jurisdiccional. De ahí que, conforme a lo comentado, considero que es acertado el fallo de la Sala Suprema que declara la Nula la sentencia y ordena un nuevo juicio oral por otro colegiado.

por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.”

**ALCANCES DE LA CONCLUSIÓN ANTICIPADA
según el acuerdo plenario N° 5- 2008/CJ-116 - la pena
impuesta no cumplió con los criterios establecidos en el
Acuerdo Plenario N° 5-2008/CI 2016 pero no puede
incrementarse debido a que vulneraría la prohibición
de la reforma *in peius***

Recurso de Nulidad N° 3176-2013 - Puno -
Sala Penal Transitoria – Proceso delito tributario – Defraudación tributaria.
Ejecutoria Suprema del 3 de marzo de 2015

María Elena Mejía Rosasco^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

- i. Mediante requerimiento de número 2122050000048 de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) se requirió a José Santos Linares Aparicio por la omisión de la emisión correspondiente de comprobante de pago por USD 35,000, en relación a actividades vinculadas al rubro de la construcción que califican como rentas de tercera categoría por el impuesto a la renta; Asimismo se valió de dicho accionar para no presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta ni las declaraciones mensuales de Impuesto general a las ventas causando un perjuicio económico al fisco por un monto de S/ 59,049.
- ii. Mediante acusación fiscal se imputó a José Santos Linares Aparicio de ocultar ingresos durante el ejercicio fiscal 2000 y 2001.

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Estudios de Posgrado en Derecho Tributario y Maestría en Derecho tributario y Fiscalidad Internacional por la Universidad San Martín de Porres. Coautora del libro titulado “Aspectos Tributarios para Inversionistas”, Asesora de empresa privadas con experiencia mayor a 25 años.

- iii. Posteriormente, en audiencia pública, el encausado JOSÉ SANTOS LINARES APARICIO, se acogió a la confesión sincera prevista en el artículo 5 de la Ley N°28122⁽¹⁾; razón por la cual admitió plenamente los cargos formulados por el representante del Ministerio Público y aceptó ser autor del delito materia de acusación y responsable de la reparación civil solicitada por el acusador. Cabe anotar que esta decisión libre e informada, se afianzó además con la garantía de la plena conformidad de su abogado defensor (conocida como bilateralidad), con lo cual se declaró la conclusión anticipada del debate oral.
- iv. La sentencia de la Corte Superior de fecha 24 de julio de 2011 lo condenó como autor del Delito Tributario de Defraudación Tributaria en agravio del Estado a 4 años de pena privativa de la libertad, suspendida condicionalmente por el periodo de prueba de 2 años, 375 días de multa e inhabilitación por el plazo de 2 años, además fijo en

(1) Ley N°28122

ARTÍCULO 5: CONFESIÓN SINCERA

En los casos de confesión sincera, la Sala o el Juez actuarán conforme a las siguientes reglas:

1. La Sala, después de instalada la audiencia, preguntará al acusado si acepta ser autor o partícipe del delito materia de la acusación y responsable de la reparación civil.
2. Si se produce la confesión del acusado, el juzgador preguntará al defensor si está conforme con él. Si la respuesta es afirmativa, se declara la conclusión anticipada del debate oral. La sentencia se dictará en esa misma sesión o en la siguiente, que no podrá postergarse por más de cuarenta y ocho (48) horas, bajo sanción de nulidad.
3. Si el defensor expresa su conformidad, pero condicionándola a la oralización de algún medio probatorio, se atenderá el pedido, así como se permitirá argumentaciones y refutaciones sobre la pena o la reparación civil. Seguidamente, se suspenderá la sesión para expedir sentencia, la que se dictará ese mismo día, o en la sesión siguiente, que no podrá postergarse por más de cuarenta y ocho (48) horas, bajo sanción de nulidad.
4. Si son varios los acusados y solamente confiesa una parte de ellos, con respecto a éstos, se aplicará el trámite previsto y se expedirá sentencia, prosiguiéndose la audiencia con los no confesos, salvo que la Sala estime que se afectaría el resultado del debate oral.

S/ 4,000 el pago por concepto de reparación civil a favor del Estado, sin perjuicio del pago de Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas dejado de pagar por S/ 59,040.

- v. La defensa técnica del procesado sostiene en recurso formalizado que:
 - i. la condena se sustenta solo en el informe de SUNAT
 - ii. no concurre elemento subjetivo del tipo penal de defraudación, es más, la deuda ha prescrito por lo que no puede exigírsele su pago;
 - iii. la pena es muy severa no guarda concordancia con su grado de participación, lo mismo que el monto fijado por reparación civil, que excede a sus ingresos económicos, situación que amerita se fije un monto menor.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

Analizar si habiéndose acogido a la confesión sincera la pena impuesta fue adecuada a la gravedad de los hechos y a otros criterios que conforman el quantum de la pena, así como si el monto que se fijó por concepto de reparación civil concuerda con los criterios que la ley señala.

3. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Procurador Público de la SUNAT, en su recurso formalizado sostiene que

La reparación civil establecida en la sentencia no comprende a la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados; el obligado no solo debe reembolsar los impuestos dejados de pagar, también debe cumplir con el pago de los intereses y multas impuestas a la fecha, lo que hace un total de S/ 380,497.

4. POSICIÓN DEL FISCAL SUPREMO

El Ministerio Público sostiene:

Que la pena impuesta al encausado es benigna, no acorde con los principios de legalidad y proporcionalidad, pues si bien este se acogió a la conformidad procesal, la pena impuesta debió ser superior a los cuatro años, por lo que solicita se incremente la penalidad.

5. ARGUMENTOS DEL JUZGADOR Y DECISIÓN

El juzgador amparó su Decisión en los siguientes criterios:

- i. La formal aceptación unilateral, voluntaria e informada de los hechos de parte del encausado José Santos Linares Aparicio con la conformidad de su abogado, presupone la renuncia a la actividad probatoria propia de un juicio oral - única etapa que por sus garantías habilita la formación de la prueba a valorar -como acto dispositivo del imputado (sobre la base del principio de adhesión), los hechos convenidos por el Fiscal Superior y el acusado deben tenerse como realmente acontecidos, las partes no tienen la posibilidad de cuestionarlos en tal virtud se encuentra plenamente acreditada su responsabilidad penal.
- ii. Los agravios esgrimidos por el procesado referidos al quantum de la pena impuesta y la reparación civil fijada en la sentencia no tienen la posibilidad de ser cuestionados recursalmente debido a que por efecto del consentimiento propio quedó vinculado de forma absoluta al Tribunal Superior.
- iii. En cuanto a la dosificación punitiva, la Corte Suprema consideró que el legislador ha establecido las clases de pena y quantum señalando los criterios necesarios para que el juzgador pueda individualizar judicialmente la pena y concretarla. En ese contexto legal debe observarse el principio de proporcionalidad de la pena con el daño, trascendencia de la acción, cuantificación de la gravedad del delito, su modo de ejecución, el peligro ocasionado, la forma y circunstancia de la comisión del delito imputado al procesado. En ese sentido la Corte Suprema observó que el Tribunal Superior aplicó la disminución de la pena correspondiente a la confesión sincera y a la conformidad procesal, y como resultado impuso al procesado una pena de 4 años señalando como fundamento que el encausado reconoció en la etapa investigatoria su responsabilidad, lo que conforme a la Corte Suprema resulta proporcional a la gravedad de los hechos, por lo que consideró que no es de recibo la solicitud de incrementar la pena.
- iv. En cuanto al monto de la reparación civil expresó que se rige por el principio del daño causado, cuya unidad procesal - civil y pe-

nal- protege el bien jurídico en su totalidad, así como al agraviado y debe guardar relación con el daño generado por la conducta del responsable, sin que en la concreción de su monto deban advertirse las posibilidades económicas del responsable o su situación personal, por lo que en el caso concreto el monto de la reparación civil fijada de S/ 4,000 más el pago de la deuda tributaria resultaba adecuada, no correspondiendo elevar el monto de la reparación civil y deberá hacerse valer en la etapa correspondiente.

- v. En cuanto a la pena de multa, estimó que, en virtud del principio de proporcionalidad, el quantum fijado sobre criterios objetivos debe expresar el sentido de que a una mayor o menor gravedad debe corresponder una mayor o menor pena, de tal forma que si se determinara la privación de la libertad impuesta desde su mínimo legal la multa deberá ser fijada también en su extremo mínimo. De ahí que al tomar como base la pena privativa de libertad impuesta respecto de su mínimo legal procede la corrección al constatarse la presencia de desproporción y procede la corrección a 292 días -multa.

Decisión:

Por los fundamentos declararon:

- i. **NO HABER NULIDAD** en la sentencia del 24 de julio de 2012 en el extremo que condenó a JOSÉ SANTOS LINARES APARICIO como autor del delito Tributario-defraudación tributaria (artículos 1 y 2 inciso a, del Decreto Legislativo 813 Ley Tributaria) en agravio del Estado peruano, cuatro años de pena privativa de libertad, suspendida condicionalmente por el periodo de prueba de dos años; e inhabilitación por el plazo de dos años; asimismo fijó en S/ 4,000 el pago por concepto de reparación civil a favor del Estado peruano, sin perjuicio de cumplir con el pago del impuesto a la renta general a las ventas dejado de pagar, ascendente a S/ 59,049.
- ii. **HABER NULIDAD** en la misma sentencia, en el extremo que impuso al encausado trescientos setenta y cinco días multa. Reformándola le impusieron doscientos noventa y dos días multa. Con lo demás que contiene y es materia del presente recurso. Y los devolvieron.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En el Perú, los Jueces Supremos de lo Penal, integrantes de las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, pueden en mérito a lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, realizar plenos jurisdiccionales y dictar acuerdos plenarios para concordar la jurisprudencia penal, es así que mediante Acuerdo Plenario N° 5-2008/CJ-116 se han pronunciado sobre criterios acordados como doctrina legal vinculante respecto de diversos aspectos del proceso especial de terminación anticipada; entre los aspectos acordados se encuentran los alcances de la aplicación de la atenuación excepcional por confesión sincera y terminación anticipada.

Asimismo el referido Acuerdo Plenario, establece que el proceso de terminación simplificada⁽²⁾ es una forma de simplificación procesal que se sustenta en el principio del consenso, consiste pues en un proceso autónomo y por hermenéutica jurídica, procede la aplicación supletoria del proceso ordinario siempre que exista un vacío normativo y en tanto no se vulnere los principios de terminación anticipada, indica el acuerdo citado, que en consecuencia *“solo podrá rechazar el acuerdo si de modo palmario o evidente se estipule una pena o una reparación civil evidentemente desproporcionada o que en caso de la pena se lesione ostensiblemente el principio preventivo”*, vale decir, la razón de ser de la pena no es solamente la sanción o el castigo, sino la prevención del delito, persiguiendo de esta manera la disuasión de este tipo de conductas.

Además, en el presente caso, es importante tomar en consideración para efectos del análisis de la razonabilidad de la pena, que el aludido pleno jurisdiccional también se ocupa del aspecto referente a la reducción adicional de la pena de una sexta parte estipulada en el artículo 471 del Nuevo Código Procesal Penal, al respecto acuerda el criterio que el beneficio en cuestión es adicional y se acumula al que se reciba por confesión”.⁽³⁾

(2) Su regulación, en sus aspectos esenciales, se encuentra desarrollada en el Libro V, Sección V artículos 468/471 del Nuevo Código Procesal Penal.

(3) **Artículo 160.- Valor de prueba de la confesión**

1. La confesión, para ser tal, debe consistir en la admisión por el imputado de los cargos o imputación formulada en su contra.
2. Solo tendrá valor probatorio cuando:
 - a) Esté debidamente corroborada por otro u otros elementos de convicción;

Conforme a las consideraciones expuestas en la sentencia de la Corte Suprema, se verificó la aplicación al caso lo dispuesto por el Acuerdo Plenario N° 5-2008/CJ-116 en lo concerniente a la aplicación de la disminución de la pena por la confesión sincera y a la conformidad procesal, asimismo se constató que el imputado aceptó su responsabilidad inmediatamente después de la presentación de cargos de la fiscalía, asimismo se corroboró el otorgamiento del consentimiento respecto del hecho punible objeto del proceso penal, la pena, la reparación civil y las consecuencias accesorias⁽⁴⁾ e igualmente se verificó que el consentimiento del imputado fue libre, voluntario, informado y prestado con el auxilio de un abogado defensor. De esta manera, luego de haberse satisfecho las circunstancias procesales, la Corte Suprema estableció que solo correspondía analizar la razonabilidad de la pena, en el sentido si había sido adecuada a la gravedad de los hechos y otros criterios sobre el quantum de la misma, vale decir, la razonabilidad de la pena en su integridad o sea la conformidad proporcional de sus partes con el todo de la misma, esto es, de la pena privativa de la libertad, la inhabilitación y días-multa.

- b) Sea prestada libremente y en estado normal de las facultades psíquicas;
- c) Sea prestada ante el juez o el fiscal en presencia de su abogado; y,
- d) Sea sincera y espontánea.

Artículo 161. Efecto de la confesión sincera

El juez puede disminuir prudencialmente la pena hasta en una tercera parte por debajo del mínimo legal, si se cumplen los presupuestos establecidos en el artículo 160. Este beneficio es inaplicable en los supuestos de flagrancia, de irrelevancia de la admisión de los cargos en atención a los elementos probatorios incorporados en el proceso y cuando el agente tenga la condición de reincidente o habitual de conformidad con los artículos 46-B y 46-C del Código Penal.

Este beneficio también es inaplicable en los casos del delito previsto en el artículo 108-B o por cualquiera de los delitos comprendidos en el Capítulo I: artículos 153, 153-A, 153-B, 153-C, 153-D, 153-E, 153-F, 153-G, 153-H, 153-I, 153-J y Capítulos IX, X y XI del Título IV del Libro Segundo del Código Penal

La reducción adicional acumulable de la pena se encuentra regulada en el primer párrafo del artículo 471 como sigue:

“Artículo 471.- Reducción adicional acumulable

El imputado que se acoja a este proceso recibirá un beneficio de reducción de la pena de una sexta parte. Este beneficio es adicional y se acumulará al que reciba por confesión, en tanto esta sea útil y anterior a la celebración del proceso especial.”

- (4) Así fluye de lo dispuesto en el artículo 468.4 y 5 del Nuevo Código Procesal Penal.

La Corte Suprema, consideró que el quantum fijado sobre criterios objetivos debe expresar el sentido de que a una mayor o menor gravedad debe corresponder una mayor o menor pena, de modo que si se determina la privación de libertad en su extremo mínimo, la multa también debe ser fijada en su extremo mínimo, en esa línea valorativa constató la presencia de desproporción en el quantum de la pena en la parte correspondiente a multa; efectivamente si nos concentramos en el aspecto proporcional de la aplicación del beneficio de reducción de la pena privativa de la libertad, al haber sido fijada en 4 años, la proporción del beneficio de la rebaja era de un 20 % sobre su límite mínimo de 5 años, esa circunstancia proporcional llevada a la porción de pena de multa solo se equipara reformando la pena (como lo hizo la Corte Suprema) por multa a 292 días multa que es el 20% sobre su límite mínimo de 365 días.

La decisión que realizó la Corte Suprema sobre reforma de multa no vulnera el principio non reformatio in peius al resultar más favorable al imputado; lo que resulta conforme a lo señalado en el fundamento jurídico 9 del Acuerdo Plenario 5-2007/CJ-116, que configura doctrina legal y tiene carácter de precedente vinculante: *“mientras no se modifique lesivamente el quantum de la pena, es posible variar el grado de consumación, el grado de participación del agente así como la calificación de la pena de accesoria a principal o viceversa. Para ello se requiere que se establezca motivadamente la existencia de un error de apreciación jurídica en la sentencia recurrida. El único límite para el Tribunal de Revisión es que no se varíe negativamente la clase y extensión de las consecuencias jurídicas. La subsanación del error en que incurrió la sentencia impugnada no debe perjudicar la situación jurídica del imputado recurrente ni comprometer lesivamente el ámbito de la ejecución penal”*.

De igual manera respecto del contenido o alcance de principio non reformatio in peius, el fundamento 10 del acuerdo plenario precisa también: *“un posible cambio en la calificación jurídica de los hechos por el Tribunal de Revisión será factible cuando: ...el cambio no conlleve un aumento de la pena o un cambio del tipo de pena que le suponga perjuicio”*.

Esta misma línea interpretativa la ha reconocido el propio Tribunal Constitucional al considerar que *“la interdicción de reformatio in peius, o reforma peyorativa de la pena es una garantía del debido proceso, implícita en nuestro texto constitucional”*⁽⁵⁾. Esta garantía constitucional consiste en una prohibición

(5) Sentencia N°1918-2002- HC/TC del 10 de setiembre de 2002.

al juez superior de no poder aumentar la pena si una persona condenada por un delito solicita la revisión de la sanción que le ha sido impuesta. Señala la referida sentencia del Tribunal Constitucional que *“En efecto, y en la línea de lo mencionado en su momento por el Tribunal Constitucional Español (STC 45/1993, FJ 2º), admitir que el Tribunal que decide el recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio y sin audiencia del recurrente, la sentencia íntegramente aceptada por la parte recurrida, sería tanto como autorizar que el recurrente pueda ser penalizado por el hecho mismo de interponer su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasivo del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos”*.

Para concluir, el Tribunal Constitucional señala en esa misma resolución, *“este es el espíritu que subyace en la Ley N.º 27454 que modifica el artículo 300º del Código de Procedimientos Penales⁽⁶⁾. Esta ley es clara en definir que, si sólo el sentenciado solicita la nulidad de la sentencia condenatoria, entonces el ius*

(6) Modificado posteriormente su por el Decreto Legislativo 959, no obstante, en su nuevo texto prevalece el espíritu señalado por el Tribunal Constitucional.

“Artículo 300.- Ámbito del recurso de nulidad.

1. Si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema sólo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación.
2. Las penas o las medidas de seguridad impuestas a los sentenciados que no hayan sido objeto de recurso de nulidad, sólo podrán ser modificadas cuando les sea favorable.
3. Si el recurso de nulidad es interpuesto por el Ministerio Público, la Corte Suprema podrá modificar la pena o medida de seguridad impugnada, aumentándose o disminuyéndola, cuando ésta no corresponda a las circunstancias de la comisión del delito.
4. Si el recurso de nulidad se refiere a la reparación civil, la Corte Suprema en todos los casos sólo podrá decidir en los estrictos ámbitos de la pretensión impugnatoria.
5. Las partes deberán fundamentar en un plazo de diez días el recurso de nulidad. En caso de incumplimiento se declarará improcedente el recurso. Esta disposición se extiende a la impugnación de autos, en cuyo caso el plazo para fundamentarla es de cinco días.
6. Los criterios establecidos en los numerales precedentes serán de aplicación a los recursos de apelación interpuestos en el proceso sumario previsto en el Decreto Legislativo N° 124 y en todos los demás procedimientos establecidos por la ley”.

puniendi del Estado, cuyo poder se expresa en la actuación de la instancia decisoria, ha encontrado un límite: el quantum de la pena no podrá ser aumentado.”

En lo concerniente a la fijación del monto de la reparación civil se debe considerar como rasgo característico del delito tributario el ser la expresión de una obligación legal fijada por la legislación tributaria, que tiene su propia base legal y sus reglas son de prioritaria aplicación, en ese contexto la línea Jurisprudencial adoptada en materia de reparación civil relacionada a delitos tributarios es *ex lege* y no *ex danno* (según la ley no según el daño)⁽⁷⁾, vale decir, expresión de una obligación legal fijada por la legislación tributaria y está en función a la deuda tributaria conforme a lo dispuesto por los artículos 28, 190 y 191 del Código Tributario, es así que conforme al artículo 28, “*la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses*”; Asimismo el artículo 190, establece que “*las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar*”, siendo que conforme al artículo 191 del Código Tributario, no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente la que es independiente de la sanción penal.

De conformidad a la normativa tributaria antes mencionada, se advierte que el monto de la deuda tributaria es la cantidad que debe figurar como reparación civil, lo que incluye tributo, multas y los respectivos intereses, que, en ese contexto, la Corte Suprema⁽⁸⁾, ha considerado que “*la deuda tributaria como tal, en los delitos tributarios comprende en su conjunto las exigencias o el contenido íntegro del artículo noventa y tres del Código Penal, lo que explica que si ésta se paga, no cabe la imposición de la reparación civil*” vale decir que las consideraciones que debe comprender el concepto de la reparación civil según el artículo 93 de Código Penal en cuanto a: “*1. la restitución del bien o si no es posible, el pago de su valor, y 2. La indemnización de los daños y perjuicios*”, quedan cubiertas con el pago de la deuda tributaria vía reparación civil.

Coincido con la línea jurisprudencial comentada en el sentido que teniendo en cuenta que, conforme el artículo 193 del Código Tributario, la

(7) Corte Suprema RN 1899-2018, Lima.

(8) R.N. N° 3782-2006,-LIMA, RN 1899-2018, Lima

Administración Tributaria es la parte civil agraviada el monto de la reparación civil en el presente caso debió limitarse a la deuda tributaria, siendo la Administración Tributaria la parte civil agraviada conforme el artículo 193 del Código Tributario. Asimismo, conforme al Acuerdo Plenario N° 5-2008/CJ-116, “el juicio de legalidad alcanza al respeto de los ámbitos legalmente definidos de la reparación civil”, en el presente caso ex lege según hemos comentado.

**LOS ALCANCES DEL ARTÍCULO 168 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO QUE REGULA LA IRRETROACTIVIDAD
de las sanciones tributarias, se encuentran limitados a
las sanciones por infracciones tributarias que
se encuentren en trámite o en ejecución**

Recurso de Casación N° 2448-2014 - Lima -
Sala de derecho constitucional y social permanente de la
Corte Suprema de Justicia de la República.
Ejecutoria Suprema del 15 de setiembre de 2016.

María Elena Mejía Rosasco^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El proceso se ha sido iniciado con motivo de la demanda contencioso administrativa interpuesta por el Contribuyente, a través del cual impugna la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07094-A-2011, de fecha 28 de abril de 2011 que confirmó la Resolución Directoral N 235 3E1000/2009-000410 del 16 de diciembre de 2009 por la Intendencia de Aduana Aérea del Callao.

El contribuyente sostenía que si bien presentó los manifiestos de carga de importación, entre el 1 y 26 de enero 2005, con errores respecto al peso, la sanción impuesta debe ser dejada sin efecto en aplicación de la retroactividad benigna prevista en la Ley 27444, al tratarse de una infracción que ha sido derogada conforme a lo dispuesto por el Texto Único Ordenado de La Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, que incluyó las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo 951.

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Estudios de Posgrado en Derecho Tributario y Maestría en Derecho tributario y Fiscalidad Internacional por la Universidad San Martín de Porres. Coautora del libro titulado “Aspectos Tributarios para Inversionistas”, Asesora de empresa privadas con experiencia mayor a 25 años.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El meollo del recurso de casación radica en determinar si las excepciones a la retroactividad benigna de las normas sancionatorias contemplada en el artículo 168 del Código Tributario resultan aplicable al caso de autos. Ello debido a que la modificatoria legislativa que excluyó la infracción prevista en el numeral 2 del inciso a) del artículo 103 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 809 para la conducta incurrida por el demandante (presentar manifiestos con errores en el peso), se produjo después de la comisión de la misma.

3. POSICIONES DE LOS ENTES ADMINISTRATIVOS

Mediante los respectivos recursos de casación del Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria se denuncia las siguientes infracciones normativas:

i. Inaplicación del numeral 2 inciso a) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 809:

El demandante, durante el periodo del 1° al 26 de enero de 2005, presentó sesenta y seis manifiestos de carga con errores en el peso, siendo que, a esa fecha, se encontraba vigente el artículo 103 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 809, cuyo texto legal calificaba tal hecho como una infracción, razón por la cual carece de sustento aplicar la normativa vigente al momento de la notificación de la infracción (el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento en ese sentido mediante las Resoluciones N° 02205-A -2001, 13940-A-2010 y 13944-A-2009).

ii. Aplicación indebida del Decreto Legislativo N° 951:

El Decreto Legislativo N° 951 No es aplicable al presente caso, puesto que, las normas tributarias por disposición Constitucional no son retroactivas;

iii. Aplicación indebida del numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 164 del Código Tributario, la infracción tributaria es toda acción u omisión que importe la violación

de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal, por tanto, al encontrarse la infracción cometida por el actor tipificada en la Ley General de Aduanas y siendo que el manifiesto de carga está relacionado con el control aduanero, es evidente que dicha infracción es de naturaleza tributaria aduanera, y por ello, resultaba arreglado a ley que la administración le haya impuesto la sanción en virtud a dicho dispositivo legal;

iv. Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario:

“La Sala ha pasado por alto que el artículo 168 del Código Tributario, sólo aborda el tratamiento que ha de tenerse en caso de infracciones tributarias que estén siendo materia de trámite o ejecución al señalar que el demandante no estaba realizando ningún tipo de reclamo ante la Administración, por lo que la infracción tributaria no se encontraba en trámite o en ejecución, lo cual conllevaba a que no le eran aplicables las disposiciones del momento de la comisión de la conducta infractora, sino la norma vigente al momento de la notificación, criterio que atenta contra la Norma VII del Código Tributario, donde se prohíbe que en vía de interpretación se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley”.

Asimismo, considera que las infracciones se determinan de manera objetiva, por lo que se entienden consumadas con la sola realización de la conducta infractora;

v. Inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Estado:

La norma constitucional ha establecido como regla general la irretroactividad y como excepción la retroactividad solo en materia penal; sin embargo, la Sala ha inaplicado este artículo.

4. ARGUMENTOS DEL JUZGADOR Y DECISIÓN

El juzgador amparó su Decisión en los siguientes criterios:

- i. El texto del artículo 168 del Código Tributario⁽³⁾, establece la irretroactividad de las normas tributarias; no obstante, de la revisión

(3) ARTÍCULO 168 IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS
“Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”

misma se aprecia que esta resulta clara en cuanto a sus alcances, los que se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución.

- ii. Que cuando el artículo 168 del Código Tributario hace referencia a “trámite” se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de “ejecución”, se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva.
- iii. Que la infracción impuesta a la demandante, no se encuentra en ninguno de los dos supuestos del artículo 168 esto es decir se encuentren en trámite o en ejecución, ya que, de los medios probatorios examinados se desprende que los manifiestos de carga de los vuelos fueron numerados entre el 1° y el 26 de enero de 2005 y, a esa fecha no existía procedimiento sancionatorio en trámite o en ejecución, por tanto, cuando se imputó la infracción ya se encontraba vigente el Decreto Legislativo N° 951, pues esta norma entró en vigencia el 27 de enero de 2005 (día siguiente de la publicación del Decreto Supremo N° 011-2005-EF, norma que aprobó el Reglamento de la Ley General de Aduanas). Por tanto, el artículo 168 del Código Tributario no resulta aplicable al caso de autos.
- iv. En cuanto al cuestionamiento de las partes recurrentes sobre la aplicación del numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444, al considerar que la conducta sancionada es una infracción tipificada en la Ley General de Aduanas, siendo de carácter tributario aduanero y no administrativo; y que por ello, no correspondería la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 951; pues, el Código Tributario establece expresamente que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación.
- v. Sobre el principio de retroactividad benigna señaló que se encuentra regulado en el numeral 5 del artículo 230 de la Ley N° 27444, conforme al siguiente texto: “Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado

en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables”

Qué en mérito de la referida norma, si existe una norma posterior que integralmente considerada, fuere más favorable al administrado, debe ser aplicada, pese a no haber regido al momento de la comisión de la conducta, (tanto la norma menor como las que retira la calidad de ilícito de una conducta anterior considerada como infracción)⁽⁴⁾

- vi. Que la justificación de la excepción al principio general de irretroactividad de las normas presupone esencialmente la existencia de dos normas legales distintas, que contengan a su vez tratamientos disímiles dados por el legislador a una misma conducta, la cual, en un primer momento, es reprochada por la ley con una sanción que, luego es reducida o desechada en una norma posterior. En ese sentido, es la existencia de esta distinta valoración en el legislador sobre una misma conducta, más severa en un primer momento y más tolerante en la norma posterior, la que faculta al administrado a exigir que su caso sea resuelto por la Administración –en tanto no exista pronunciamiento firme– en base al juicio valorativo más actual que el legislador ha efectuado sobre la conducta realizada, en tanto – como es obvio– que éste último juicio le sea más favorable; pues nada justifica que se imponga una sanción más severa a la que actualmente el legislador considera proporcionada a su conducta o, más aún, se le reproche un acto que ya no es considerado infracción.
- vii. Que La aplicación del principio de retroactividad benigna contemplado en la Ley N° 27444 a las infracciones en materia tributaria que no se encuentren en los supuestos contenidos en el artículo 168 del Código Tributario, se sustenta en la norma IX del acotado código, que regula la aplicación supletoria de los Principios del derecho, señalando:

(4) Cfr. Corte IDH – Caso Ricardo Canese vs. Paraguay) si bien esta sentencia se refiere, en esencia, al principio de retroactividad en el ámbito penal, la propia jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dejado clara su aplicación al ejercicio sancionador de la administración.

“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.” (resaltado agregado).

- viii. Que en cuanto a la consideración de El Ministerio de Economía y Finanzas a no debe permitirse la aplicación retroactiva en mérito de la supletoriedad normativa que contempla la referida Norma IX del Código Tributario, pues ello, contraviene lo dispuesto en la norma X del Código Tributario, que dispone expresamente que las leyes tributarias, rigen desde el día siguiente de su publicación. Sin embargo, cabe notar que la supletoriedad de las normas y principios requiere un vacío normativo, esto es, un aspecto no regulado. Luego, en el presente caso se ha descartado la aplicación del artículo 168 del Código Tributario por no ser pertinente al caso de autos (la sanción no se encontraba en trámite o ejecución); en consecuencia, no existe en el Código Tributario norma específica que prohíba la retroactividad benigna en sanciones tributarias; y en cuanto al principio contenido en el artículo X, dicha norma tampoco prohíbe la retroactividad benigna sino que establece una pauta general respecto a la vigencia de las normas tributarias.
- ix. Que en cuanto a la afectación del artículo 103 de la Constitución Política del Estado que sustenta la irretroactividad de las normas, se considera que, si bien el artículo 103 de la Constitución Política vigente, únicamente contempla la retroactividad de la norma en materia penal cuando favorece al reo; sin embargo, una interpretación sistemática de la Carta fundamental nos debe conducir a incluir también, a las sanciones administrativas tributarias que no se encuentren en los supuestos que contempla el artículo 168 del Código Tributario; ello a razón de la igualdad en el trato que la propia norma fundamental establece; por cuanto: *“la potestad punitiva penal y la potestad administrativa sancionadora son manifestaciones del ius puniendi genérico del Estado”*. Por lo que debemos entender, *“que la facultad sancionatoria es una sola, independientemente que existan diversos niveles de gravedad de las faltas (infracciones y delitos). Por tanto,*

las reglas básicas que regulan esta clase de facultad deben guardar coherencia. Si en el Derecho Penal se admite guardar coherencia. Si en el Derecho Penal se admite la aplicación retroactiva de la norma benigna, entonces en el Derecho Administrativo Sancionador también se debe contemplar esta posibilidad”⁽⁵⁾

- x. Que en consecuencia, habiéndose determinado que no es aplicable al caso de autos, lo dispuesto en el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por no encontrarse la sanción en ninguna de las dos etapas que establece (trámite o ejecución), y que lo dispuesto en el artículo 230 numeral 5 de la Ley N° 27444, que reconoce el principio de aplicación retroactiva en el procedimiento sancionador, no contraviene el artículo 103 de la Constitución Política del Estado u otra norma del Código Tributario; resulta perfectamente válida la aplicación del principio de retroactividad benigna y en mérito de ello, corresponde que se aplique a favor del demandante la modificatoria establecida en el Decreto Legislativo N° 951 que excluye como supuesto de infracción el hecho que se presenten manifiestos de entrega con errores en el peso de la mercancía, lo cual es además congruente con lo establecido en la Norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Decisión:

Por los fundamentos declararon: **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuesta por el Procurador Público Ad Hoc de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, y el Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en consecuencia **NO CASARON** la sentencia de vista dictada el treinta y uno de octubre de dos mil trece, obrante a fojas cuatrocientos sesenta y uno; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial “El Peruano” conforme a ley; en los seguidos por Líneas Aéreas Costarricenses Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y otros; y los devolvieron.

(5) RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco J. Aplicación Retroactiva De Las Normas Sobre Sanciones Administrativas Tributarias en www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev56_RuizDeCastilla.pdf

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La potestad punitiva penal y la potestad sancionadora administrativa son manifestaciones del *Ius Puniendi* del Estado, constitucionalmente no se ha diferenciado el trato al Derecho Administrativo sancionador del Derecho Penal, la transgresión de una norma tributaria puede ser reprimida en base a su gravedad en el ámbito penal por la comisión de un delito con la pena privativa de la libertad, o en el ámbito administrativo por la comisión de una infracción mediante la aplicación de una sanción, el sustento al respecto *se encuentra en el literal d) del numeral 24) del artículo 2 de la Constitución política del Perú que establece: "Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley."* La referencia en el texto de la Constitución a infracción punible conlleva a inferir la unidad de la potestad sancionadora del Estado y por consiguiente la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito sancionador administrativo.

Es así que cuando el texto del artículo 103 de la Constitución peruana dispone que ... *"La ley desde su entrada en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La Ley se deroga solo por otra ley"*, también se encuentra referido al ámbito sancionador administrativo.

En lo que se refiere a la retroactividad de sanciones, el texto del artículo 168 del Código Tributario, dispone que *"Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución"*, de una interpretación contrario sensu de esta norma, se deduce claramente que nuestro Código Tributario admite la retroactividad en los casos de norma sancionadora de infracciones, no obstante limita sus alcances a aquellas que no se encuentren en trámite, vale decir, hayan sido notificadas o se encuentre en etapa de ejecución, es decir, de cobranza coactiva cuando es pecuniaria. O sea, en aquellos casos que no se encuentre en dichos supuestos debe aplicarse la retroactividad benigna.

En la legislación peruana existe un lazo de origen entre el derecho penal y el derecho sancionador administrativo (incluido el ámbito tributario), ambas son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, no obstante, el Estado a efectos de disuadir este tipo de conductas, de acuerdo a su gravedad, o forma

de comisión las califica como delito o como infracción. La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario precisa ese vínculo especial al disponer que *“en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias pueden aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan o desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”*

Desde esta perspectiva normativa, los principios del derecho vendrían a complementar o auxiliar cualquier laguna jurídica, para ello habrá que tener en cuenta que cuando hablamos de principios se trata de aplicación de un fundamento, un axioma, a diferencia de la norma que es la concreción de un principio.

Cabe señalar que la Ley de Procedimiento Administrativo General que era aplicable para el ámbito tributario en la fecha de resolución, establece en el artículo 248 que la potestad sancionadora administrativa de todas las entidades está regida adicionalmente por principios especiales, entre ellos el de irretroactividad, del cual se señala: *“Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables. Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor, tanto en lo referido a tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición.”* (posteriormente a la resolución del recurso de casación del presente caso, mediante el Decreto Legislativo 1311 se dispuso la inaplicación del artículo 248 de la Ley de Procedimiento Administrativo General referida a principios de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria, regulándose que solamente debían regirse por los artículos 168 y 171 del Código Tributario)⁽⁶⁾.

(6) **DECRETO LEGISLATIVO N° 1311**

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL QUINT- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272 (año 2016)

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

En el presente caso, si bien el contribuyente había incurrido en un acto tipificado como infracción en el momento que ocurrieron los hechos de su comisión, la tipificación de la misma había sido derogada antes de ser sancionada, de esta manera su conducta ya no era sancionable, vale decir se encontraba fuera de las hipótesis de no extinción de la sanción que establece el artículo 168 del Código Tributario, por lo tanto, al contribuyente le era aplicable el principio de retroactividad benigna en concordancia con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General 27444 (vigente en ese tiempo para el ámbito tributario), la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que regula sobre la supletoriedad de los Principios del Derecho Administrativo y el artículo 103 de la Constitución Política que regula la retroactividad benigna en materia penal cuando es favorable.

Por los argumentos expuestos, estoy de acuerdo con la posición de la Sala Suprema en que la retroactividad benigna también sería aplicable al ámbito administrativo sancionador tributario, siempre y cuando se encuentre fuera de los alcances del artículo 168 del Código Tributario antes explicado.

La falta de consenso en la línea interpretativa sobre el principio de retroactividad en materia sancionadora administrativa tributaria entre las entidades administrativas del tributo y la Corte Suprema, afecta el principio de predictibilidad y con ello a la seguridad jurídica.

A este respecto resulta interesante el comentario de César Gamba Valega⁽⁷⁾: *“¿Un ciudadano que se encuentre ante cualquier Administración (que no sea tributaria) goza de unos determinados derechos inalienables, mientras que ese mismo ciudadano, cuando es llamado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos – es decir, tiene la condición de obligado tributario- no cuenta con las mismas garantías?”*

En el estado actual de las cosas en el Perú, la respuesta parece ser afirmativa, lo que resulta inadmisibile en un Estado constitucional de derecho, ya que es común

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

(7) Gamba Valega César Material proporcionado en la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Revista Actualidad Jurídica Octubre 2017N° 287.

que la norma administrativa prevea una serie de derechos para los contribuyentes que son aplicados ante todo tipo de entidades administrativas del Estado, sin embargo, dichas normas y principios no se aplican cuando de materia tributaria se trata."

El conflicto de interpretación de los entes del Estado radica en si el derecho administrativo sancionador tributario debe seguir los mismos principios del derecho penal, divergencia que no debería existir tomando en consideración que la potestad punitiva penal y la potestad administrativa sancionadora son manifestaciones del Ius Puniendi del Estado es decir de la facultad sancionadora, luego nada justifica que se sancione un acto que dejo de ser infracción.

LA GANANCIA DE CAPITAL PRODUCTO DE LA ENAJENACIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE SEGUNDA CATEGORÍA

Recurso de Casación N° 9132-2016 - Lima -
Tercera Sala de Derecho Constitucional y
Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República.
Ejecutoria Suprema del 18 de diciembre de 2016

María Elena Mejía Rosasco^(*)

En el caso de autos, el inmueble transferido por la demandante no califica como casa habitación por el lapso de dos (2) años antes de su venta, por lo que al haberse generado ganancia de capital (que constituye renta de segunda categoría) por el resultado de la venta del inmueble materia de análisis, se determina que el cálculo de Impuesto a la Renta -persona natural- del ejercicio 2008 ha sido establecido conforme a ley.

1. MATERIA DEL RECURSO Y FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HAN DECLARADO PROCEDENTES

Se trata de recursos de casación interpuestos por: a) Procurador Adjunto a cargo de los asuntos del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal y, b) Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, contra la sentencia de vista de fecha 17 de marzo de 2016 que revocó la sentencia apelada de 31 de marzo de 2015, que declaró infundada la demanda; y reformando la declaró fundada.

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Estudios de Posgrado en Derecho Tributario y Maestría en Derecho tributario y Fiscalidad Internacional por la Universidad San Martín de Porres. Coautora del libro titulado "Aspectos Tributarios para Inversionistas", Asesora de empresa privadas con experiencia mayor a 25 años.

El recurso de SUNAT fue declarado procedente por las siguientes causales:

- a) Infracción normativa del inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú⁽⁸⁾ y Los numerales 6.1) y 6.3) del artículo 6° de la Ley N° 27444⁽⁹⁾.

Manifiesta la recurrente que la sentencia de vista incurre en motivación aparente, en tanto no se demuestra que las resoluciones impugnadas sean ilegales, ni justifica los motivos por los cuales llega a tal conclusión, no toma en cuenta las normas legales para definir el concepto de casa habitación, existen medios probatorios que acreditan que el inmueble era un terreno rústico sin construir, como los autoavaluos del impuesto predial de los años dos mil cinco a dos mil ocho.

- b) Infracción normativa de los artículos 2°, último párrafo del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta,⁽¹⁰⁾ 1-A del Regla-

(8) El inciso 5 del artículo 139 de la Constitución establece: Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con excepción expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho que se sustentan,

(9) Art. 6.- Motivación del acto administrativo

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

6.1 La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o que las fórmulas que, por su oscuridad o vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

No constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto. Dicha apreciación distinta debe conducir a estimar parcial o totalmente el recurso presentado contra el acto impugnado.

(10) Artículo 2 último párrafo del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta:

mento de la Ley del Impuesto a la Renta ⁽¹¹⁾y de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945⁽¹²⁾.

No constituye ganancia de capital gravable por esta Ley, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría; i) Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante.

Bienes muebles distintos a los señalados en el inciso a) de este artículo.

(11) **Artículo 1-A.- DEFINICIÓN DE CASA HABITACIÓN**

Para efecto de lo dispuesto en el acápite i) del último párrafo del Artículo 2 de la Ley, se considera casa habitación del enajenante al inmueble que permanezca en su propiedad por lo menos dos (2) años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

En caso el enajenante tuviera en propiedad más de un inmueble que cumpla con las condiciones señaladas en el párrafo anterior, será considerada casa habitación sólo aquél que, luego de la enajenación de los demás inmuebles, resulte como el único inmueble de su propiedad.

Cuando la enajenación se produzca en un solo contrato o cuando no fuera posible determinar las fechas en las que dichas operaciones se realizaron, se reputará como casa habitación del enajenante al inmueble de menor valor.

Adicionalmente, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Tratándose de sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, se deberá considerar los inmuebles de propiedad de la sociedad conyugal y de los cónyuges. En consecuencia, se reputará como casa habitación de la sociedad conyugal al inmueble de su propiedad, en la parte que corresponda al cónyuge que no sea propietario de otro inmueble.
2. Tratándose de sucesiones indivisas, se deberá considerar únicamente los inmuebles de propiedad de la sucesión.
3. Tratándose de inmuebles sujetos a copropiedad, se deberá considerar en forma independiente si cada copropietario es propietario a su vez de otro inmueble. En tal sentido, se reputará como casa habitación sólo en la parte que corresponda a los copropietarios que no sean propietarios de otros inmuebles.

Lo dispuesto en el acápite i) del último párrafo del Artículo 2 de la Ley, incluye a los derechos sobre inmuebles.

(12) **DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES**

PRIMERA. - GANANCIAS DE CAPITAL DEVENGADAS A PARTIR DEL 1.1.2004

“Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa habitación, efectuadas por personas naturales, sucesiones indivisas

Sostiene que la Sala no ha merituado debidamente los medios probatorios, toda vez que conforme a los autoavaluos del Impuesto Predial de los años 2005 a 2008 el inmueble era un terreno sin construir, por lo que no se cumplen con las exigencias legales para que sea considerado una casa habitación.

El recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, fue declarado procedente por la siguiente causal:

Infracción normativa del inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú⁽¹³⁾ y el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135- 99-EF⁽¹⁴⁾.

o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, constituirán rentas gravadas de la segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del 1.1.2004

(13) El inciso 5 del artículo 139 de la Constitución establece: Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con excepción expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho que se sustentan.

(14) No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 137°. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Manifiesta el recurrente que conforme al artículo 141° acotado, no se admiten medios probatorios que habiendo sido requeridos durante la fiscalización sean presentados con posterioridad, siendo que la actora no demostró haberse encontrado en alguno de los supuestos de excepción previstos en dicho artículo, por lo que debieron considerar los medios probatorios que presentó con su recurso de reclamación; y la Sala sin mayor fundamentación señala que debieron valorarse en virtud del principio de verdad material.

2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1 Demanda

La contribuyente demanda como pretensión principal que se deje sin efecto legal la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03560-4-2014 que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0260140089 204/SUNAT de fecha 29 de agosto de 2013, y como pretensión accesorias se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N°03560-4-2014.

Refiere la contribuyente que como resultado de un procedimiento de fiscalización por la autoridad administrativa SUNAT, se determinó que la enajenación de un inmueble que había realizado durante el ejercicio gravable 2008 había generado ganancias gravadas con el Impuesto a la Renta, que según la SUNAT debían ser declaradas en su declaración del Impuesto a la Renta - Persona Natural- del ejercicio 2008. Al respecto, indicó que mediante Escritura Pública de fecha 17 de agosto de 2005, compró un terreno ubicado en el sub lote 7 - A, de la calle Monte Blanco en el distrito de La Molina, por un valor de US \$ 45,500 el cual fue inscrito a su nombre en los Registros Públicos en la Partida Electrónica N° 11583133, predio que obtuvo bajo el régimen de separación de patrimonios que tiene con su esposo.

Luego, mediante Escritura Pública de fecha 16 de enero de 2006 otorgó poder amplio y general a favor de su esposo para que pueda realizar todos los actos necesarios para la construcción en el terreno antes mencionado. Fue así que con fecha 13 de febrero de 2006, su esposo, en virtud del poder antes señalado, hipotecó el inmueble al Banco Continental por la suma S/ 350,000 a sesenta meses. Posteriormente, con fecha dos de abril de 2007 se amplió el crédito hipotecario hasta por la suma de S/ 660,000, invirtiéndose la cantidad de S/ 138,746 en construcción. Posteriormente ésta hipoteca fue comprada por el Banco de Crédito del Perú, siendo necesario para ello la evaluación del bien

inmueble, emitiéndose el informe correspondiente en el cual se indica que el inmueble se encuentra con acabados para uso de casa habitación.

La contribuyente señala que decidió irse a vivir al citado inmueble, e indica que la ocupación del inmueble queda demostrada desde el 3 de octubre de 2006, fecha en la que el Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima - SEDAPAL instaló el servicio de agua, además manifiesta que mantuvo la ocupación hasta el 23 de octubre de 2008, fecha en la cual procedió a vender el inmueble porque tenía dificultad para cubrir la hipoteca, y procedió a cancelar en su totalidad la hipoteca con el producto de la venta de dicho bien, según se demuestra con la partida electrónica del inmueble, mediante escritura pública extendida ante el Notario Julio Antonio del Pozo Valdez el 23 de octubre de 2008, por la suma de US \$ 395,000.

En ese sentido manifiesta que el periodo existente entre el tiempo en que habitó dicho inmueble, 3 de octubre de 2006, y la fecha que procedió a la venta del mismo, esto es, 23 de octubre de 2008, han transcurrido más de dos años; razón por la cual, dicha venta no se encuentra considerada como una ganancia de capital gravada con el cinco por ciento (5%) del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría.

Asimismo, indica la contribuyente que si bien en el autoavalúo del Impuesto Predial de los ejercicios 2005 y 2008 se consigna que el predio es un terreno sin construir, ello responde a la naturaleza y condición que tenía el inmueble para efectos municipales, pero de ninguna manera puede desconocer una situación real de construcción y acabado de un inmueble y que esta situación de naturaleza municipal se tuvo que regularizar con posterioridad.

Por ello, considera la contribuyente que la denominación de casa habitación consignada en la norma no responde a una categoría o definición legal y que la SUNAT, en vía interpretativa, asume que es toda morada que reúna todas las comodidades para ser habitadas.

2.2 Sentencia de primera instancia

Resuelve declarar infundada la demanda, los argumentos de la decisión fueron:

Que según la Ley del Impuesto a la Renta se debe considerar “casa habitación”, a aquel inmueble que permanezca en su propiedad por lo menos dos años y que no esté destinado al comercio, industria, oficina, almacén, cocheras, etc.

Que la demandante decidió vivir en el terreno ubicado en el sub lote 7-A de la calle Monte Blanco, urbanización Rinconada Alta, II Etapa, La Molina cuando se encontraba con las condiciones mínimas para vivir en ello, siendo así, no puede considerarse como “casa habitación” el terreno en mención, en tanto se encontraba a medio construir.

Que no se acreditó que el referido inmueble haya tenido la condición de casa habitación por el lapso de dos años antes de ser vendida por lo que las ganancias provenientes de dicha venta constituyen renta de segunda categoría, por lo tanto, corresponde que sean gravadas con el Impuesto a la Renta.

2.3 Sentencia de vista

Ante el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente, la sentencia de vista revocó la sentencia apelada que declaró infundada la demanda; y reformando la declaró fundada en base a los siguientes considerandos:

La Sala sostiene que se ha acreditado que el inmueble permaneció como propiedad de la accionante por lo menos los dos años que establece la norma, lo cual sumado a la documentación y a las fotos adjuntadas se advierte que durante dicho plazo varios ambientes del inmueble en cuestión se encontraban implementados con muebles de sala, cocina y demás enseres necesarios para que la demandante viva en el mismo, contando con los servicios básicos como agua y luz, por lo que el mismo; califica como casa-habitación conforme a lo establecido en el artículo 1-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no importa si el inmueble se encontraba a medio construir al momento en que la actora empezó a vivir en el citado inmueble, ya que aceptar la conclusión de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, que señalan que para calificar como casa-habitación a un inmueble, este debe estar totalmente construido, sería desconocer la realidad de nuestro país, donde la gente vive en su inmueble durante la construcción del mismo y sin importar la zona en que se encuentre ubicado el predio.

Que en aplicación del principio de verdad material, establecido en el numeral 1.11) del artículo IV de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General el Tribunal Fiscal debió merituar la documentación y las fotos que adjuntó la actora con el fin de verificar si dicho inmueble calificaba como casa habitación aun a pesar que los medios probatorios fue-

ron presentados por la recurrente en forma extemporánea, ya que conforme se advierte de la Resolución de Intendencia N° 0260140089204/SUNAT, las mismas fueron valoradas por la Administración Tributaria para efectos de resolver la controversia.

En tal sentido, el colegiado concluye que la demandante ha ocupado el inmueble como casa habitación por el lapso de dos años, conforme a lo requerido por el inciso I) del último párrafo del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el artículo 1-A del Reglamento, y por lo tanto se tiene que la transferencia del inmueble realizada en el 2008, no fue una operación gravada con el Impuesto a la Renta de segunda categoría; y que en consecuencia, la Administración Tributaria no actuó conforme a ley al efectuar el reparo respecto al Impuesto a la Renta - Persona Natural del ejercicio 2008 -, por haber la actora enajenado el inmueble durante el ejercicio 2008.

3. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia en sede casatoria se centra en:

Determinar el contenido normativo del Texto Único Ordenado del impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta del Decreto Supremo N° 122-94-EF, y determinar cuándo un inmueble constituye casa habitación en los términos a los que se refiere la administración, a efectos de que su enajenación no se encuentre gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría.

4. ARGUMENTOS DEL JUZGADOR Y DECISIÓN

El juzgador amparó su Decisión en los siguientes criterios:

4.1 Sobre causales de casación de naturaleza procesal: la infracción normativa de los derechos fundamentales del debido proceso, tutela jurisdiccional efectiva y la debida motivación de resoluciones judiciales: incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución

La Sala Suprema absolvió las denuncias de naturaleza procesal, en relación a los principios y derechos de la función jurisdiccional sostuvo que el derecho fundamental del debido proceso es un derecho –por así decirlo– conti-

nente que comprende diversos derechos fundamentales de orden procesal que comprende una serie de garantías formales y procesales de distinta naturaleza que en conjunto garantizan el proceso en que se encuentra incurso una persona y que en ese contexto la vulneración se efectiviza, entre otras causas, cuando el órgano jurisdiccional deja de motivar resoluciones,. Asimismo sostuvo que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en una de sus etapas abarca el cumplimiento de las normas y derechos que regulan el debido proceso En ese horizonte el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales forma parte del derecho al debido proceso, el cual garantiza que la decisión expresada en el fallo sea consecuencia de una deducción razonada de los hechos del caso, las pruebas aportadas y su valoración jurídica, siendo exigible que toda resolución, contenga los fundamentos de hecho y derecho, así como la expresión clara de lo que se decida.

Que igualmente la función justificadora del acto adoptado también es exigida en el procedimiento administrativo regulado por la Ley 27444.

Que no se ha advertido que la sentencia de vista incurrió en una motivación aparente, y que por el contrario contiene los argumentos que permitieron establecer la decisión sin perjuicio que el criterio sea correcto o no, y que no existe vulneración de las normas procesales denunciadas, porque se ha cumplido con establecer la fundamentación suficiente que sustenta la decisión adoptada, y que por tales consideraciones las citadas causales resultan infundadas.

4.2 Sobre las infracciones normativas de tipo material

La Sala Suprema tuvo en consideración la siguiente normativa:

- i.** De acuerdo al artículo 2° de la Ley de Impuesto a la Renta, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por tales aquellos que no estén destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.
- ii.** Conforme al artículo 5° de la citada ley por enajenación, es decir por la transferencia del derecho de propiedad, se entiende, la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y en general todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

- iii. Respecto a la enajenación de inmuebles la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945 de fecha 23 de diciembre de 2003 señala: *“Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa habitación, efectuadas por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, constituirán rentas gravadas de la segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del uno de enero de dos mil cuatro”*.
- iv. Asimismo, manifiesta que en similar sentido el artículo 24 del TUO de Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF del ocho de diciembre de dos mil cuatro que indica: *“Son rentas de segunda categoría (...) j) Las ganancias de capital”*; siendo el caso que el mismo cuerpo legal define en su artículo 2° a las ganancias de capital como *“... cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital aquellas que no estén destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”*.
- Agrega el mismo artículo que *“no constituye ganancia de capital gravable por esta ley, el resultado de la enajenación de los siguientes bienes, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría: (...) i) Inmuebles ocupadas como casa habitación del enajenante”*. En este sentido la Sala Suprema sostiene que la casa habitación supone para el enajenante, la diferencia entre que el producto de la enajenación de un bien inmueble sea considerado o no, como ganancia de capital gravable con el Impuesto a la Renta y la consiguiente obligación tributaria.
- v. Asimismo la Sala Suprema aprecia que si bien el Decreto Supremo 179-2004-EF no establece lo que debemos entender por casa habitación, este concepto en términos de la Administración Tributaria ha sido desarrollada en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF , que indica en el artículo 1^a : *“Para efecto de lo dispuesto en el acápite i) del último párrafo del Artículo 2 de la Ley, se considera casa habitación del enajenante, al inmueble que permanezca en su propiedad por lo menos dos (2) años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares”*.

- vi. Que para efectos de calificar como casa habitación a un inmueble, la norma ha establecido la exigencia de un mínimo período de tiempo durante el cual el enajenante debe mantener el inmueble en propiedad, periodo que a criterio del legislador es el mínimo para presumir que la persona natural compró el bien con la finalidad de habitar en él y no para venderlo automáticamente, y que dicha calificación no corresponde dar a aquellos inmuebles destinados exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares; pues el uso exclusivo para estos fines no guarda correspondencia con el destino de la casa habitación, entendida como el inmueble destinado a morar o habitar⁽¹⁵⁾; consiguientemente, podemos establecer que un inmueble para que tenga como finalidad el uso de casa habitación, debe contar con las condiciones mínimas para que esta pueda ser habitada. En este contexto, podemos afirmar que el solo predio constituido por un terreno sin edificaciones o construcción alguna no califica como casa habitación.
- vii. Indica la Sala Suprema, que por lo tanto la norma establece una excepción cuando se trata de gravar este tipo de operaciones de enajenación, esto es, cuando se trata del supuesto de “casa habitación”, estableciéndose por ella como un inmueble que permanezca en propiedad de una persona por un periodo igual o mayor a dos años, para fines de vivienda, morada o habitación.
- viii. Que no comparte el razonamiento de la Sala Superior al determinar que el inmueble en cuestión calificaba como casa habitación conforme a lo establecido en el artículo 1-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, pues la Sala Suprema advierte que el inmueble enajenado por la demandante en el año 2008 no calificaba como casa habitación por un período de dos años previo a su venta, se trataba de la adquisición de un terreno sin construir conforme también lo indica la propia demandante en su escrito de demanda al referir que en el año 2006 el inmueble no contaba con construcciones o edificaciones. Por lo tanto, la ganancia de capital proveniente de la enajenación del inmueble efectuado

(15) El Diccionario de la Real Academia define “casa” como el utilizado como morada, edificio para habitar, y “habitación” como lugar destinado a vivienda.

por la demandante como persona natural en el año 2008 constituía renta gravada de segunda categoría, señala que en consecuencia no existe causal de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03560-4-2014 que confirmó la Resolución de Intendencia N° 026014009204/SUANT por lo que debe declararse fundado los recursos de casación interpuestos.

Decisión:

FUNDADOS los recursos de casación interpuestos por a) **Procurador Adjunto a cargo de los asuntos del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal** de fecha seis de abril de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos cuarenta; y b) **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT** de fecha once de abril de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos cincuenta y dos; **CASARON** la sentencia de vista de fecha diecisiete de marzo de dos mil dieciséis, obrante a fojas doscientos noventa y ocho; y actuando en sede de instancia **CONFIRMARON** la sentencia apelada de fecha treinta y uno de marzo de dos mil quince, obrante a fojas doscientos cuatro que declaró **INFUNDADA LA DEMANDA DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano”; en el proceso seguido por...

5. VOTO EN DISCORDIA

El voto si comparte la Decisión como justificación expuesta para desestimar las causales procesales; pero en cuanto a las causales de casación de naturaleza material señala los siguientes fundamentos que sustentan el voto en discordia;

- i. Que para determinar si la sentencia de vista incurrió en infracción de las normas denunciadas es imprescindible señalar si el inmueble, que era de propiedad de la demandante, tenía la condición de casa habitación o no, ello a efectos de determinar si la venta del mismo se encontraba gravada con el impuesto a la renta de segunda categoría, conforme el supuesto de las normas ya mencionadas.
- ii. Que de las normas mencionadas, las personas naturales que vendan un inmueble que no califique como casa habitación, generarán

renta de segunda categoría y en ese sentido, para determinar si la sentencia de vista incurrió en infracción de las normas denunciadas es imprescindible señalar si el inmueble, que era de propiedad de la demandante, tenía la condición de casa habitación o no, ello a efectos de determinar si la venta del mismo se encontraba gravada con el impuesto a la renta de segunda categoría, conforme el supuesto de las normas ya mencionadas.

- iii. Que para realizar el análisis de las normas cuya infracción se denuncia, resulta pertinente indicar que la subsunción es el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.⁽¹⁶⁾
- iv. Que según lo dispuesto en 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.
- v. Que la hipótesis de incidencia tributaria descrita en el último párrafo del artículo 2° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta está referida a que no constituye ganancia de capital gravable con el impuesto a la renta la *“transferencia de inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante”*. De forma complementaria, el artículo 1°-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta define a la casa habitación para efecto de lo dispuesto en el acápite i) del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta como *“el inmueble que permanezca en propiedad del enajenante por lo menos dos años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.”* Las normas mencionadas no hacen ninguna referencia al tipo de construcción que debe existir para considerar un inmueble como casa habitación, sino que únicamente se refiere a la ocupación del enajenante sobre el mismo por un tiempo determinado.

(16) Ataliba, Gerardo (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pág. 80

- vi. Que se ha probado tanto en sede administrativa como en sede judicial que la demandante fue propietaria del inmueble desde el 17 de agosto del 2005 hasta el 25 de octubre del dos mil ocho que transfirió dicho inmueble a favor de terceros.
- vii. Que es un hecho reconocido por la propia Administración Tributaria así como las instancias judiciales que sobre el terreno adquirido, la demandante realizó la construcción de una vivienda y le instalaron las conexiones del servicio de agua el 3 de octubre y luz el 15 de noviembre de 2006 respectivamente; alegando la demandante haber ocupado el inmueble desde esas conexiones, advirtiéndose que la controversia en el proceso se ha centrado en determinar si el citado inmueble en esas condiciones calificaba o no como casa habitación, ya que el mismo se encontraba a medio construir.
- viii. Que, en el caso de autos, se ha probado tanto en sede administrativa como en sede judicial que la demandante fue propietaria del inmueble ubicado en sub-lote 7-A calle Monte Blanco, urbanización La Rinconada Alta, II etapa, del distrito de La Molina, desde el 17 de agosto del 2005 hasta el 25 de octubre del 2008 que transfirió dicho inmueble a favor de terceros.
- ix. Que las normas tributarias al hacer una definición de lo que es casa habitación, en ningún extremo hacen alusión al tipo de construcción que pudiera tener el bien inmueble que es ocupado por el enajenante, tampoco si dicho inmueble debe estar completamente construido o a medio construir, no pudiendo sobrepasarse lo que la norma no establece expresamente; esto es, constituye casa habitación aquel inmueble ocupado por dos años, sin hacer distinciones en las características o condiciones físicas que pudiera tener dicho inmueble, siempre que sea ocupado como casa habitación.
- x. Que en el presente caso se tiene que la demandante ocupaba el inmueble como una casa habitación, pues, a partir del 3 de octubre del 2006 dicho inmueble ya podía ser considerado como habitable, contaba con los servicios básicos de una vivienda, sin importar si la misma estaba completamente construida o no;

Aún más, si se tiene en cuenta que el artículo 1°-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece en la parte final del primer párrafo que, además del requisito de la ocupación del inmueble por el lapso de dos años, para determinar si se trata de una casa habitación o no, debe considerarse también que dicho inmueble no esté destinado al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o afines; cosa que no ha ocurrido en el presente caso, pues, no se ha acreditado que el inmueble que ocupaba la demandante estuviera destinado para tales fines. En consecuencia, mal se haría al considerar que el inmueble no era ocupado como casa habitación, en virtud de una situación de hecho que no se encuentra establecida expresamente en las normas tributarias, como es el que el inmueble se encontrara a medio construir.

- xi. Que habiendo la demandante ocupado el inmueble por el lapso de dos años se puede concluir que la transferencia del inmueble realizada no se encontraba gravada con el impuesto a la renta de segunda categoría, y en consecuencia no se verifica que la Sala Superior haya infringido el artículo 2, último párrafo del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta ni tampoco el artículo 1^a de su reglamento unidades las infracciones denunciadas., debiendo declararse infundadas las infracciones denunciadas.
- xii. Finalmente en cuanto al análisis de la infracción normativa de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N°945, la hipótesis de incidencia de dicha norma está referida a la ganancia de capital por enajenación de inmuebles distintos a casa habitación que se produzca a partir del 1 de enero de 2004, que en el presente caso se ha demostrado que la demandante había utilizado el inmueble enajenado como su casa habitación por lo cual no se advierte la infracción de la norma analizada.

Decisión (voto en discordia)

Por lo expuesto, **NUESTRO VOTO** es porque se declaren **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT; en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista de

fecha diecisiete de marzo de dos mil dieciséis; **DISPONER** la publicación en el diario oficial “El Peruano” conforme a ley, en los seguidos por Andrea Isabel Pastor Vives contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, sobre proceso contencioso administrativa. *Notificándose por Secretaría.*

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Frente a las posiciones sobre la definición de casa habitación me adscribo a la posición del voto minoritario.

Si bien el acápite i) del último párrafo del artículo 2 la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia al supuesto de inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante efectuada por una persona natural que no genere rentas de tercera categoría, no establece una definición de dicho concepto, no obstante la definición si se encuentra en el artículo 1A del Reglamento al aludir que *“para efecto del acápite i) del último párrafo del artículo 2 de la Ley se considera casa habitación del enajenante al inmueble que permanezca en propiedad de una persona por lo menos 2 años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera y similares”*, es decir el reglamento ha complementado el vacío en la ley, advirtiéndose en la definición privilegiar el periodo mínimo de dos (2) años de propiedad, vale decir el legislador ha considerado establecer un mínimo de tiempo para presumir que la persona natural compró el bien inmueble (bien de capital) con la finalidad de habitar en él, es decir destinarlo como vivienda, de lo contrario la enajenación estaría gravada con el impuesto a la renta de segunda categoría sujeto a la tasa de 5%, salvo que lo haya adquirido con la intención de su enajenación inmediata en cuyo caso sería renta empresarial, constituyendo una renta de tercera categoría sujeto a una tasa mayor (actualmente de 29.5%); esta interpretación de renta empresarial también ha sido sostenida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02769-1-2014 al apreciar que *“la percepción de ingresos como consecuencia de la enajenación de un solo inmueble del enajenante en el cual el tiempo de permanencia en propiedad del recurrente, monto de operación, margen de utilidad, localización y tipo de uso del bien, se tienen elementos suficientes que permiten determinar que para la adquisición del inmueble, la recurrente únicamente tuvo como finalidad transferirlo a un mayor valor, motivo por el cual el ingreso obtenido por la venta del inmueble a (...) constituye renta afecta conforme a lo normado en el literal ii) del numeral*

2 del segundo párrafo del artículo 1⁽¹⁷⁾, concordado con el inciso a) del artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Renta.⁽¹⁸⁾

Por lo tanto, resulta relevante para encontrarse fuera del alcance del impuesto por las ganancias de capital que resulten de la enajenación, verificar si el inmueble constituye casa habitación del enajenante, situación que queda acreditada cuando el contribuyente cuente con el período de dos años de propiedad previos a la misma, además de no haberle dado uso exclusivo de comercio, industria, almacén, cochera o similares, por consiguiente, no es relevante la situación del estado de construcción del inmueble ni la acreditación de fechas de las conexiones de servicios de luz y agua o la información consignada en la declaración de autovaluo del Impuesto Predial según se había centrado la controversia en el proceso; no obstante la información en dicha documentación serviría para desvirtuar que no estaba destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén cochera y similares en cuyo caso la condición que hubiera correspondido ser asignado al inmueble en el estado de cuenta correspondiente a esos servicios hubiera sido calificada con un uso diferente al de casa habitación. Asimismo, del texto normativo se desprende que tampoco resulta relevante para la calificación, recurrir al significado literal que pueda ser atribuido por el lenguaje común y corriente como el que señala la Sala Suprema al referirse al significado según el Diccionario de la Real Academia Española: “casa” el utilizado como morada, edificio para habitar, y

(17) Artículo 1.- El impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factoes, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y suceptible de generar ingresos periódicos.

(...)

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a) las siguientes:

(...)

2) Los resultados de la enajenación de:

(...)

(ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente para efectos de la enajenación

(18) Artículo 28 Son rentas de tercera categoría:

Las derivadas del comercio,...

“habitación” como lugar destinado a vivienda, ello en base a que el legislador vía reglamento estableció la definición del concepto que no constituye capital gravable.

En el mismo sentido ha opinado SUNAT en su informe N° 111-2009-SUNAT/2B0000, ante la consulta sobre si ¿se encuentra afecto al pago del Impuesto a la Renta de segunda categoría, por encontrarse dentro de los alcances de casa habitación, la transferencia de propiedad de un inmueble situado en el país, siendo el vendedor una persona natural no domiciliada en el Perú⁽¹⁹⁾, cuya propiedad la ha mantenido por más de dos años y no la ha destinado para fines de comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares? La SUNAT, consideró que la Ley del Impuesto a la Renta no hace distinción si el enajenante del inmueble que constituye casa habitación se trata de una persona natural domiciliada o no domiciliada en el país, y que en ese sentido la ganancia de capital obtenida por una persona natural no domiciliada en el país (que no genera rentas de tercera categoría) por la enajenación de un inmueble adquirido a partir del 1 de enero de 2004 que califica como casa habitación, no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta; bajo este análisis de SUNAT tampoco resultaría relevante la residencia u ocupación física dentro del inmueble por el enajenante, sino más bien se estaría privilegiando la consideración del período mínimo de prevalencia de propiedad de dos años para no estar comprendido en el supuesto gravado.

En el presente caso, dado que el inmueble enajenado por el contribuyente no ha tenido un destino distinto a vivienda y el contribuyente cuenta con dos años de propiedad previos a la venta, comparto la opinión que la ganancia de capital producto de la enajenación no se encuentra gravada con el impuesto a la renta de segunda categoría.

(19) 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.(...)

VI

CAPÍTULO

Jurisprudencia española en materia de tributación internacional de artistas y deportistas

CASO JULIO IGLESIAS

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008
(REC. 7710/2002).

Luis Toribio Bernárdez

*Departamento de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Sevilla*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El artista de fama mundial, Julio Iglesias, realizó una gira de conciertos por España en el verano del año 1995. Con motivo de la misma, la entidad encargada de la promoción de dichos conciertos (sociedad residente en territorio español) había suscrito con la entidad titular de los derechos de imagen del cantante (sociedad residente en los Países Bajos sin establecimiento permanente en España) un contrato en virtud del cual esta le cedía un derecho exclusivo a usar el nombre y la imagen del artista por un periodo de tiempo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995 (los 8 conciertos pactados se celebraron en julio) y asimismo le autorizaba a efectuar la grabación de uno de los conciertos para retransmitirlo en una cadena televisiva, por una sola vez y únicamente en España. En contraprestación por dicha cesión, la entidad promotora abonó a la sociedad neerlandesa un importe de 1.502.530 euros (entonces 250.000.000 pesetas).

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

La controversia consistió en determinar si las cantidades abonadas por la entidad española a la sociedad no residente, titular de los derechos de imagen del artista, en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión publicitaria del nombre e imagen de un artista musical, podían quedar sujetas a tributación en España, por obligación real de contribuir, al residir en España el pagador y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas.

En tal sentido, se trataba de comprobar si el Estado español estaba habilitado legalmente por su normativa interna y por el artículo 18.1 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y los Países Bajos para gravar los rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Inicialmente, el contribuyente (la entidad española encargada de la promoción de los conciertos) calificó la remuneración pagada a la entidad neerlandesa como “cánones”, entendiéndolo que procedía la aplicación del artículo 12 del Convenio Hispano-neerlandés y en consecuencia practicó una retención del 6% a cuenta del Impuesto sobre Sociedades sobre la misma. Sin embargo, una vez iniciado el procedimiento de inspección y tras examinar detenidamente lo preceptuado en el apartado 3 del mencionado artículo 12, la sociedad comprendió que la cesión de imagen para su uso en difusión publicitaria no podía incluirse en ninguno de los conceptos contenidos en dicho precepto, y por lo tanto, alegó que, en su lugar, la calificación que correspondía a dichos rendimientos debía ser la de beneficios empresariales, cuya regulación se contiene en el artículo 7 del mencionado Convenio, con arreglo al cual los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente. En consecuencia, el contribuyente sostenía que tales rentas no podían quedar sujetas a tributación en España y, por lo tanto, que con la retención practicada se había producido un ingreso indebido que originaba el derecho a solicitar la oportuna devolución.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Los órganos de inspección, apoyándose en lo dispuesto en los artículos 69 y 70.1.e) del Real Decreto 1841/1991, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, y en los artículos 4 y 23 de la Ley 61/78 (modificada por la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991), sostuvieron que las rentas percibidas por la sociedad neerlandesa debían calificarse como mayor retribución de la actividad artística desarrollada en territorio español y, en consecuencia, sujeta en España al tipo general del 25% previsto en el artículo 24 de la Ley 61/1978. Asimismo, la Administración entendía que dicha calificación estaba de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con los Países Bajos, precepto que debía ser

interpretado con arreglo a los comentarios del preámbulo y los artículos 1 y 17 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 .

En consecuencia, el acta del procedimiento inspector se incoaba a la entidad promotora de los conciertos por su condición de pagador de los rendimientos y, por tanto, responsable solidario del pago del impuesto, según lo dispuesto en el art. 71 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, sin establecer expresamente el sujeto pasivo del mismo.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

El Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), en resolución de 8 de septiembre de 2000, acordó desestimar la reclamación formulada por el contribuyente y confirmar el Acuerdo y la liquidación impugnados, acogiéndose así al criterio defendido por la Administración.

6. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL

La Sección Segunda de la Audiencia Nacional resolvió en sentencia de 3 de octubre de 2002 estimando el recurso contencioso- administrativo interpuesto por el contribuyente contra la resolución del TEAC y anulando la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho, reconociéndose a la actora el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado en virtud de las cantidades retenidas en concepto de cánones.

Para la Audiencia Nacional, la norma que resultaba aplicable en el supuesto enjuiciado era el 7 del invocado Convenio de doble imposición (entendiendo que el artículo 12.3 del Convenio vincula los cánones a rendimientos de las propiedades intelectual o industrial a la cesión de la propiedad intelectual o industrial) por lo que, al no disponer la entidad neerlandesa de establecimiento permanente en España, los rendimientos obtenidos como consecuencia del contrato de cesión de los derechos de imagen solamente podían someterse a tributación en el Estado de residencia. Del mismo modo, concluyó que no resultaba aplicable, como pretendía la Administración, el artículo 18 del Convenio, pues este se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por los artistas o deportistas personalmente, al no encontrarse incluida en dicho Convenio la disposición contenida en el apartado 2 del art. 17 del “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” de la OCDE de 1977 conforme al cual “cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas

por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otras personas, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista". La disposición contenida en el art. 17.2 del Modelo no resultaba aplicable al supuesto enjuiciado por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el art. 17.1 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del artículo 18 del Convenio entre España y los Países Bajos), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida.

7. POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA (CASACIÓN)

El Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional, que fue casada y anulada, y en su lugar, desestimó la demanda interpuesta contra la resolución del TEAC, que fue confirmada, así como la liquidación en concepto del Impuesto sobre Sociedades de que aquella traía causa.

Al igual que hicieran la Administración y el TEAC, el Tribunal Supremo entendió que las cantidades abonadas a la sociedad neerlandesa habían de ser calificadas como rentas artísticas y que, en consecuencia, podían ser sometidas a gravamen en España en virtud del artículo 18 del Convenio entre España y los Países Bajos (precepto equivalente al artículo 17.1 del Modelo de Convenio de la OCDE⁽¹⁾). Para llegar a tal conclusión, el Tribunal señalaba en su sentencia lo siguiente: "esta clase de rentas es una forma más de retribuir a estos artistas por sus actuaciones de tal naturaleza en las que, además de percibir los honorarios convencionales que se derivan de su presencia y actuación directa,

(1) El artículo 18 del Convenio entre España y Países Bajos fue suscrito en 1974, antes de que el Modelo de Convenio de la OCDE incorporara el segundo apartado al artículo 17, y en consecuencia tan solo cuenta con el primer apartado del precepto. Sin embargo, el Tribunal Supremo realizando una interpretación dinámica de los Convenios para evitar la doble imposición entendió que el Convenio hispano-neerlandés debía ser interpretado conforme a la posterior redacción del Modelo de Convenio, de tal forma que permitiría someter a gravamen las rentas percibidas por una persona distinta del propio artista.

se obtienen otras rentas que, estando también vinculadas a la actuación material del artista, éste percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su 'imagen' con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos. Estos rendimientos artísticos adicionales se obtienen en base a la explotación de la imagen del artista en las actuaciones musicales y por su vinculación a un nombre, que solamente tiene el artista, nunca las sociedades que gestionan sus actuaciones musicales en España, como en este caso hizo la Compañía residente en Holanda, que se limitó a mediar entre el citado artista y la sociedad promotora residente en España".

8. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Para justificar la argumentación que acabamos de citar, el Tribunal Supremo se apoyó, no en el texto de la norma convencional -ni tampoco en el Modelo de Convenio de la OCDE ni en sus Comentarios, sino en la normativa doméstica española y, en concreto, en el artículo 70.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente al momento de las actuaciones (aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre), según el cual se entendían obtenidos o producidos en territorio español "los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista"⁽²⁾. Consideramos que se trata de un plantea-

(2) Esta argumentación en base a nuestra normativa doméstica puede observarse en el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia: "(...) La Sala coincide en este punto con el criterio de la Administración de considerar que los rendimientos percibidos por ITCÓN B.V. derivan, necesariamente, de la actuación artística de Juan Manuel en España y que, a pesar de que material y formalmente se abonen a través o por mediación de la citada sociedad holandesa, su percepción final corresponde al artista. Esta tesis se ve avalada en nuestro Ordenamiento por lo dispuesto en el transcrito art. 70.Uno.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, en el que se trata como renta de artistas o deportistas la percibida (se 'atribuyan' dice el precepto) por personas o entidades distintas del artista o deportista. En relación con este artículo son necesarias dos precisiones: 1º. Estas rentas percibidas por entidades distintas del artista (en el presente caso ITCÓN B.V.) derivan o están íntimamente vinculadas a una actuación del artista en España. En nuestro caso la actuación del artista se desarrolló en España mediante 8 conciertos que tuvieron lugar en el mes de julio de 1995. La sociedad holandesa ITCÓN B.V. cedió los

miento equivocado porque, como es sabido, la calificación de la renta en el ámbito doméstico no debe prejuzgar ni condicionar la calificación que deba corresponder a efectos convencionales, ya que, dada la superioridad jerárquica de la que gozan los Convenios para evitar la doble imposición, en tanto que tratados internacionales, sobre la legislación nacional, la calificación de los rendimientos que ha de operar para determinar qué concreto precepto del Convenio resulta de aplicación y, en consecuencia, qué regla de distribución de la potestad tributaria ha de seguirse, es la que resulta de lo establecido en los propios Convenios, que debe prevalecer sobre la que deriva de la normativa interna de los Estados contratantes.

Así, la calificación de las rentas a efectos de verificar qué precepto del Convenio suscrito entre España y Países Bajos debía resultarles de aplicación (bien el precepto dedicado a las rentas de artistas y deportistas -artículo 18-, como defendía la Administración Tributaria, bien el dedicado a las rentas empresariales -artículo 7-, como pretendía el contribuyente), exigía analizar no solo la existencia de una posible relación de dichas rentas con la actuación artística desarrollada en España sino especialmente si tal relación alcanzaba el vínculo suficiente con la actuación como para justificar que les resultara aplicable el artículo dedicado a las rentas artísticas y deportivas (el vínculo necesario para que una determinada renta entre dentro del campo de aplicación de esta norma es definido en la redacción actual de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE como una “estrecha conexión”, y en la redacción vigente al momento de los hechos enjuiciados se definía como una “relación directa” -“*direct link*”-); y, en este sentido, entendemos que el Tribunal Supremo debía haber distinguido tres conceptos diferentes dentro del importe global que le había sido abonado a la sociedad neerlandesa.

En primer lugar, por lo que respecta a la cesión de los derechos para explotar la imagen y el nombre del artista, sí consideramos que existía una estrecha conexión (o una “relación directa” -como acabamos de indicar, así se expresaban los Comentarios al Modelo de Convenio en la versión del año

derechos de imagen, según el contrato, por el periodo de tiempo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995. 2º. En el citado art. 70.Uno.e) se contiene, pues, una presunción de que los rendimientos obtenidos por una sociedad en relación con la actuación personal de un artista se califican y deben seguir el tratamiento, a efectos fiscales, de rendimientos artísticos y no de rendimientos derivados de actividades empresariales”.

1992, que era la versión vigente cuando tuvieron lugar los conciertos en España-), entre las cantidades abonadas y la actuación del artista, pues dicha cesión se pactó con la finalidad de que la promotora española pudiera hacer uso de la imagen del artista únicamente para publicitar y promocionar las actuaciones que tendrían lugar en España (así lo revela el dato de que la cesión se limitara temporalmente a los meses inmediatamente anteriores y posteriores a los conciertos) y, por tanto, en tales casos sí cabe apreciar la especial vinculación que exige el precepto para que la renta pueda ser catalogada como renta derivada de la actuación artística.

En segundo lugar, no debemos olvidar (como sí parece hacer el Tribunal en su sentencia) que en el mismo contrato las partes también habían pactado que la promotora podría grabar uno de los conciertos, estando autorizada a la emisión de esa grabación en una cadena televisiva por una sola vez y únicamente en España. En este caso, es evidente que la parte de la renta que se entendiera atribuida a dicha grabación y posterior retransmisión del concierto seguiría estando relacionada con la actuación, pero sin embargo la estrecha conexión que requiere el precepto ya no estaría tan clara y, si bien la versión de los Comentarios vigentes al momento de las actuaciones no se pronunciaba al respecto, en la última modificación efectuada por la OCDE sobre los mismos (que tuvo lugar en el año 2014) se introdujo un Comentario específicamente destinado a este tipo de rentas⁽³⁾, en virtud del cual los pagos por la emisión simultánea de la actuación de un artista o deportista, realizados directamente a él o en su beneficio, sí entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 17 pero, sin embargo, cuando el pago se realice a un tercero (por ejemplo, el propietario de los derechos de radiodifusión) y ese pago no beneficie al artista o deportis-

(3) En concreto nos estamos refiriendo al párrafo 9.4 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, según el cual: “Los pagos por la retransmisión simultánea de la actuación de un artista o deportista que perciba directamente el artista o deportista o que se hagan en su beneficio (por ejemplo, un pago efectuado a su agencia), están comprendidos en el ámbito del artículo 17 (véase el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12, que trata también los pagos por la venta posterior o la audición pública de las grabaciones de las actuaciones). Sin embargo, cuando el pago se realice a un tercero (por ejemplo, el propietario de los derechos de emisión) y no redunde en beneficio del artista o deportista, el pago no está relacionado con la actividad personal de este y, por tanto, no constituye una renta obtenida del ejercicio personal de un artista o deportista”.

ta, se considerará que el pago no está relacionado con su actuación personal y, por lo tanto, que no constituye un ingreso derivado de las actividades personales de un artista o deportista en calidad de tal. Lo anterior supondría que en el caso enjuiciado se tendría que haber analizado si el pago de esas cantidades a la sociedad neerlandesa por la cesión de los derechos de retransmisión televisiva del concierto benefició finalmente al cantante, algo que el Tribunal Supremo no hizo, pues se limitó a presuponer, amparándose en la norma doméstica, que el importe íntegro satisfecho a la entidad constituía una retribución adicional de las actuaciones del artista⁽⁴⁾. Y como hemos visto, la actual versión de los Comentarios reconoce que en aquellos casos en los que este tipo de rentas no benefician efectivamente al artista o deportista no se podrían considerar incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 17.

Por último, tampoco se pronuncia el Tribunal Supremo sobre la parte de la retribución que hubiera resultado atribuible al servicio de mediación que, según se reconoce en la propia sentencia, llevó a cabo la sociedad de los Países Bajos como entidad tenedora de los derechos de imagen del artista⁽⁵⁾. ¿Acaso los servicios de mediación no tienen un valor en el mercado? ¿Constituye esa mediación en la cesión de los derechos de imagen una actividad abarcable por el artículo 18 del Convenio hispano-neerlandés? De nuevo, creemos que la respuesta hubiera exigido un análisis más detenido por parte del Tribunal Supremo, verificando si la entidad perceptora contaba con los medios suficientes para prestar ese servicio de intermediación o si, por el

(4) Tal y como denuncia GARCÍA PRATS, A. (2009): “La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria”. *Tribuna Fiscal*, núm. 220, pág.33, para el Tribunal Supremo “la presunción establecida en el artículo 70.1.e) del Reglamento del IRPF exime a la Administración de tener que poner de manifiesto la vinculación entre las partes, la simulación, el fraude, la obtención efectiva de las rentas por el artista, la desproporción con precios de mercado, la actuación de mala fe, la evasión o la ocultación que pudiera existir, y de paso evita al Tribunal Supremo tener que efectuar un control en su correcta aplicación”.

(5) Fundamento Jurídico Sexto: “(...) Estos rendimientos artísticos adicionales se obtienen en base a la explotación de la imagen del artista en las actuaciones musicales y por su vinculación a un nombre, que solamente tiene el artista, nunca las sociedades que gestionan sus actuaciones musicales en España, como en este caso hizo la Compañía residente en Holanda, que se limitó a mediar entre el citado artista y la sociedad promotora residente en España”.

contrario, se trataba de una sociedad sin sustancia económica, examinando la posible vinculación entre la entidad y el cantante y, en su caso, la valoración de mercado atribuible a los servicios de mediación prestados. Tal análisis no tuvo lugar porque el Tribunal Supremo asumió en todo momento que las cantidades abonadas a la sociedad debían ser calificadas de manera unitaria como rentas artísticas, tanto a efectos del Convenio entre España y los Países Bajos, como a efectos de la normativa española. Podríamos decir entonces que el Tribunal Supremo siguió 'el principio de la actividad predominante', principio que recogen los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio en su párrafo 4, pero una vez más echamos en falta el oportuno razonamiento del Tribunal para apoyar tal solución, razonamiento sobre la calificación de las rentas en el plano convencional que, como ya hemos comentado, fue inexistente.

CASO GRUPO MUSICAL U2

Sentencia Del Tribunal Supremo 7 de diciembre de 2012
(REC. 1139/2010)

Luis Toribio Bernárdez

*Departamento de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Sevilla*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Nos encontramos ante un supuesto de hecho muy parecido al de la primera sentencia comentada, pues nuevamente se trataba de enjuiciar el posible sometimiento a tributación en España de ciertas rentas que se habían puesto de manifiesto con ocasión de una gira de conciertos -del grupo musical irlandés U2- celebrados en territorio español. En este caso, la entidad promotora española concertó con una sociedad residente en los Países Bajos (sociedad que declaró ser, junto con otras dos sociedades residentes en Irlanda, las titulares exclusivas de las apariciones públicas en concierto de los músicos componentes del grupo U2 y de todos los derechos y elementos de producción relacionadas con tales apariciones) la actuación, producción y cualesquiera otros derechos, servicios y materiales necesarios para la realización de las actuaciones públicas en concierto del grupo U2 en su gira por España. En el seno de esta relación contractual, la promotora española efectuó a la sociedad de los Países Bajos el pago correspondiente a la actuación propiamente artística (que no fue objeto de discusión por parte de las autoridades fiscales españolas) y además, efectuó sendos pagos a las dos sociedades residentes en Irlanda, uno de ellos por los servicios de producción de los conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo los de sonido, luz, escenario, láser y vídeo, y el otro por la prestación de los servicios de organización y consultoría para los citados conciertos. Fueron los pagos realizados a las entidades irlandesas los que suscitaron, en primer término, el procedimiento de inspección en sede administrativa y, posteriormente, su impugnación en la vía judicial.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSA

Nuevamente se trataba de dilucidar la posible sujeción a gravamen en España, por obligación real, de los rendimientos satisfechos a entidades no residentes con ocasión de la celebración de dos conciertos musicales en territorio español (en concreto los pagos controvertidos fueron percibidos por dos entidades residentes en Irlanda: uno de ellos por los servicios relacionados con la producción de los conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo los de sonido, luz, escenario, láser y vídeo, y el otro por la prestación de los servicios de organización y consultoría para tales conciertos). En tal sentido se discutió la naturaleza de la renta obtenida en España y la posible aplicación de la cláusula antielusiva que establecían tanto la Ley de Impuesto sobre Sociedades (en su artículo 45.1.d) como el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España e Irlanda (en el artículo 17.2), cláusula en virtud de la cual se pretende evitar que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente, es decir, en el territorio en el que tiene lugar la actuación artística, los rendimientos procedentes de esa actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos 'directos' que son percibidos por el propio artista como consecuencia de la actuación sino como rendimientos 'indirectos' que son atribuidos a otra persona.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La tesis mantenida por el contribuyente consistía en defender que los pagos efectuados a las entidades irlandesas correspondían a diversos gastos de suministro de equipos, a servicios de organización y demás prestaciones necesarias para la realización de los conciertos y, en consecuencia, que los mismos no podían ser considerados como contraprestación por las actuaciones artísticas del grupo musical. En su lugar, debían ser calificados como beneficios empresariales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio firmado entre España e Irlanda, lo que supondría que tales rendimientos no pudieran someterse a gravamen en España ya que las entidades irlandesas no actuaron a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

La Administración sostuvo que las rentas obtenidas por las sociedades irlandesas sí debían quedar sometidas a gravamen en España con arreglo al artículo 45.1.d) de la entonces vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del

Impuesto sobre Sociedades, y en relación a lo dispuesto en el artículo 17.2 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición, ratificado el 10 de febrero de 1994.

Según la Administración tributaria, el apartado d) del artículo 45.1 de la Ley 43/1995 (en virtud del cual se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español a efectos de gravamen por obligación real “Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades”) no aludía exclusivamente a los rendimientos derivados directa o indirectamente de la actuación artística, sino también específicamente a “cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación”. Y en cualquier caso se consideró que las actividades que llevaron a cabo las entidades irlandesas tenían una relación directa con la actuación artística del Grupo U2.

Del mismo modo, para sostener tal interpretación la Administración se apoyó en el apartado 2 del artículo 17 del Convenio de doble imposición con Irlanda, precepto que recoge la clásica cláusula antielusión de los Convenios en materia de rentas artísticas y deportivas (en ella se establece lo siguiente: “No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan, no al propia artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”. Para la Administración esta norma se refiere a todas las “rentas derivadas” de la actividad personal realizada por el artista y, por tanto, también al tipo de renta que habían obtenido las sociedades residentes en Irlanda.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL O ADMINISTRATIVO

El TEAC desestimó la reclamación planteada por el contribuyente al entender que las rentas obtenidas por las sociedades irlandesas derivaban de las actuaciones musicales que el Grupo U2 había realizado en España. Para llegar a tal conclusión se apoyó en dos factores que entendió decisivos: que las facturas emitidas por dichas entidades indicaban que los servicios se prestaban para la realización de los conciertos correspondientes en Barcelona y Madrid; y que en el contrato suscrito el 13 de junio de 1997 se indicó que la sociedad con residencia en los Países Bajos, era, junto con “ciertas sociedades” (en alu-

sión a las sociedades irlandesas), la titular exclusiva de las apariciones públicas en concierto de los componentes del Grupo U2 y de todos los derechos y elementos de producción relacionados con ellas.

6. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL

La Audiencia Nacional estimó las alegaciones efectuadas por el contribuyente al entender que, atendiendo a la normativa convencional aplicable, el Estado español podía gravar las rentas que un residente en un Estado contratante obtuviera por su actividad personal como artista en nuestro territorio pero no las rentas pagadas a otras entidades por los servicios relativos a la puesta en escena de los conciertos o por los servicios de dirección o consultoría. En consecuencia, la Audiencia Nacional consideró que el pago al artista se había producido mediante las facturas presentadas por la entidad residente en los Países Bajos (y que habían quedado correctamente gravadas en España), mientras que los pagos realizados a las dos entidades irlandesas no suponían abono de rentas por una actividad artística, sino por otros servicios empresariales, por lo que no cabía su tributación en España de conformidad con el artículo 7 del Convenio Hispano-irlandés.

7. POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA (CASACIÓN)

El Tribunal Supremo acogió la postura de la Administración tributaria para considerar que, si bien es cierto que las sociedades irlandesas habían recibido dichas retribuciones en calidad de rendimientos por la prestación de los servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, dichos pagos, junto con los efectuados a la entidad de los Países Bajos, que fue retribuida por la prestación de los servicios artísticos del grupo en sus actuaciones (sobre los cuales no se discutió su calificación como renta artística), remuneraban en conjunto la gira de U2 en España y, por tanto, podían ser sometidos a gravamen en virtud del artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda.

8. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Para llegar a tal conclusión, la argumentación jurídica que siguió el Tribunal Supremo en su sentencia es ciertamente confusa y, a nuestro modo de ver, errática. Nuevamente, como ya ocurriera en la sentencia del caso Julio Iglesias, a la hora de analizar la calificación de las rentas el Tribunal comienza

haciendo referencia a la normativa doméstica, en este caso a la entonces vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 45, al referirse a la actuación de artistas y deportistas, señalaba que tendrían la consideración de rendimientos obtenidos en España los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio español, de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a sociedades⁽¹⁾. Según razona el Tribunal Supremo, esta norma “amplía para artistas y deportistas el concepto de renta obtenida en España, entendiéndolo como rendimientos obtenidos en España aquellos rendimientos que obtenga una entidad no residente que se deriven, directa o indirectamente, de una actuación realizada en España”. Es cierto que el precepto citado supone una ampliación de las rentas que se entienden obtenidas en España, incluyendo las derivadas no solo de la actuación artística o deportiva, sino también las de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación. Pero esa ampliación limita sus efectos, como no puede ser de otra forma, a su propio ámbito de aplicación, es decir, a la función que desempeña la norma interna como definidora de los puntos de conexión de las rentas obtenidas por no residentes en territorio español. Pretender extender esa ampliación del concepto de renta artística al plano de los Convenios para evitar la doble imposición supone desconocer la prevalencia jerárquica de la que estos gozan

como tratados internacionales que son, pues uno de los Estados contratantes no puede modificar de manera unilateral el sentido y el objeto de la norma convencional⁽²⁾. Y en este sentido, lo cierto es que el concepto de renta artística

(1) Este artículo es similar al que hoy encontramos en el texto refundido la Ley IRNR, en su artículo 13.1.b), y en virtud del cual se consideran obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas “cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”.

(2) Al igual que, en sentido contrario, la norma convencional nunca puede extender el hecho imponible que contempla la normativa del Estado de la fuente pues, como sabemos, aquella se limita a reconocer la potestad de gravamen, pero no crea ni establece obligaciones tributarias concretas. En esta misma línea puede consultarse SANDLER, D. (1995): *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World's a Stage*. La Haya, Kluwer Law International, pág. 191, ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F. (2005): “La fiscalidad internacional de los

que resulta de nuestra normativa interna es más amplio que el que contiene el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y delimitan sus Comentarios oficiales, pues mientras que estos últimos exigen que las rentas accesorias a la actuación guarden con esta una estrecha conexión, la norma española extiende el concepto a cualquier rendimiento derivado, directa o indirectamente, de la actuación personal del artista o deportista o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, sin exigir ningún tipo de vinculación o conexión especial entre unas y otras⁽³⁾.

Tras estas alusiones a la norma interna, el Tribunal Supremo pasa a analizar el artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda, pero lo hace examinando exclusivamente la supuesta función anti-elusiva del precepto para indicar que en él no se exige que el artista controle directa o indirectamente la sociedad interpuesta, ni tampoco que aquel o personas a él vinculadas participen de algún modo en los beneficios de dicha sociedad, y terminar concluyendo que, como consecuencia de lo anterior “el apartado 2 del artículo 17 resulta aplicable en todos los casos en que las rentas relativas a actuaciones artísticas se atribuyan a cualquier persona distinta del artista que las realiza”.

Sin más argumentación que esta, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que las cantidades satisfechas a las sociedades irlandesas, dado que retribuyeron los servicios de producción, organización y consultoría de los conciertos

artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MC OCDE”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, núm. 13, pág. 267, o CORDEWENER, A. (2015): “Article 17. Entertainers and Sportspersons”, en REIMER, E. y RUST, A. (Edit.): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, pág. 1385.

- (3) En este sentido entendemos que la argumentación utilizada en el asunto U2 por el Abogado del Estado no puede ser más desafortunada, pues equipara en este punto el ámbito objetivo de la norma doméstica al del artículo 17 del Modelo de Convenio: “Como se ha dicho, la normativa interna aplicable, el artículo 45.1 de la Ley 43/1995, sin contradicción con el convenio de doble imposición, alude a cualquier actividad ‘relacionada’ con la actuación artística, siempre que el rendimiento se atribuya a entidades. (...) Los Comentarios al Modelo de Convenio fiscal del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se expresan en el mismo sentido, ya que el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 sobreimposición de artistas y deportistas señala, entre otras cosas, que: ‘El elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2’”.

de Madrid y Barcelona, fueron “rentas derivadas de las actuaciones en España del Grupo ‘U2’ que el Convenio permite que sean sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística”.

A nuestro modo de ver, nos hallamos ante una interpretación ciertamente desacertada y, para comprobarlo, debemos acudir a los Comentarios oficiales al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. Así, el párrafo 7 de los Comentarios (que ya se encontraba incorporado a la versión de los Comentarios vigentes al momento de las actuaciones del grupo U2 en España) señala expresamente que “la renta que obtienen los productores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo”, a no ser que se trate de rentas que perciben por cuenta del artista o el deportista, algo que el Tribunal Supremo ni si quiera se planteó en su sentencia. Por su lado, el párrafo 11.4, indica que el artículo 17 “claramente no cubre los ingresos de todas las empresas que participan en la producción de espectáculos o eventos deportivos”, y en ese sentido, a modo de ejemplo, excluye del ámbito de aplicación del apartado 2 “los ingresos percibidos por el promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y la asignación de espacios publicitarios”, lo que aplicado al caso que nos ocupa debería haber conducido a la exclusión del ámbito de aplicación del precepto de las rentas abonadas por servicios de sonido, luz, escenario, láser y video, y los de organización y consultoría⁽⁴⁾.

(4) A similar conclusión llega PLAZA ROMERO, F. (2013): “Sujeción a tributación en España de las rentas obtenidas por sociedades irlandesas no residentes por la prestación de servicios relativos a la producción de los conciertos en España del grupo musical U2”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 38, pág. 665, para el cual “el alcance del artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda, en la interpretación que se deriva de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, es más limitado de aquel que le atribuye el Tribunal Supremo, no alcanzando a cualquier tipo de renta derivada de la actuación, sino únicamente a los rendimientos que se deriven directa o indirectamente de la actuación personal del artista, ya se cobren por este o por una Sociedad tercera. En consecuencia, debería prevalecer lo previsto en el artículo 17.2 del Convenio que llevaría a la exclusión de gravamen en España de las rentas ajenas a la propia actuación artística”. Del mismo modo, parece que la Administración tributaria, en contra de lo que en su momento sostuvo en los casos Julio Iglesias y U2, también ha terminado por acoger esta posición o, al menos, ese es el criterio que se desprende de la Consulta Vinculante V1678-14, de 1 de julio de 2014, de la Dirección General de Tributos, en la que

Esta sentencia y la del caso Julio Iglesias ponen de manifiesto, a nuestro modo de ver, una interpretación errónea del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 (y, por ende, también del artículo 17.1) del Modelo de Convenio de la OCDE por parte del Tribunal Supremo.

se planteaba un supuesto en el que una sociedad residente en Estados Unidos iba a ser contratada para prestar servicios en la producción de un concierto en España de una banda musical estadounidense. En su contestación, la Dirección General de Tributos descartó la aplicación del precepto dedicado a las rentas artísticas en el Convenio entre España y Estados Unidos al considerar lo siguiente: “De los datos ofrecidos por el consultante se desprende que la prestación de servicios contratada es la de producción del evento en España, sin relación con las actividades personales de los artistas del espectáculo. Se describen de manera muy detallada los conceptos en los que se desglosan los gastos de producción, de carácter claramente técnico en la mayoría de los casos, que difícilmente pueden identificarse con la actuación personal de los artistas de la banda, como pueden ser el montaje del escenario, el transporte, servicios administrativos, etc. Además, varias de las actividades descritas pueden identificarse literalmente con las citadas en el párrafo 3 de los Comentarios antes transcrito (cámaras, directores, coreógrafos, productores...). En estas circunstancias, las rentas pagadas al consultante no se entienden obtenidas en España, de acuerdo con lo dispuesto en Convenio hispano estadounidense y la interpretación de los Comentarios del MOCDE, quedando exentas en España”.

CASO MESSI

Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de mayo de 2017
(REC. 1729/2016)

Luis Toribio Bernárdez

*Departamento de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Sevilla*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el año 2005, Lionel Messi, futbolista de nacionalidad argentina perteneciente al FC Barcelona, cedió la explotación económica de sus derechos de imagen a una sociedad residente en Belice a cambio de una contraprestación de 50.000 euros y posteriormente, en el año 2007, esta los cedió gratuitamente a otra entidad residente en Uruguay (jurisdicciones que, aunque no tienen la condición técnica de paraísos fiscales según la lista oficial que establece la normativa española, sí gozan de ciertas medidas tributarias preferentes que permiten la opacidad tanto de la propia existencia de las entidades como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones). Estas sociedades, cuyo accionariado y administración se encontraban en manos del entorno más cercano del jugador y que actuaban en el mercado a través de otras entidades intermediarias, suscribieron entre el año 2005 y el 2009 múltiples contratos publicitarios con diferentes marcas comerciales que generaron unos ingresos superiores a los 10 millones de euros⁽¹⁾. Tales ingresos no fueron declarados

(1) Según los hechos probados de la sentencia, los importes netos percibidos por las entidades cesionarias ascendieron durante el año 2007 a 2.570.729 euros (contratos con Adidas, FC. Barcelona, Fin, Esse, Banco Sabadell, Pepsi, Pva Events, Carvajal El Cid y Globalia); en el año 2008 a 3.846.612,23 euros (contratos con Adidas, FC Barcelona, Konami, Asire, Danone, Banco Sabadell, Telefonica, Players Procter & Gamble Pepsi, Bico, El Cid, Carvajal y Globalia); y durante el año 2009 a 3.806.745,15 euros (contratos con FC Barcelona, Adidas, Konami, Banco De Sabadell, Pepsi/Players, Telefonica, Kuwait y Globalia).

por el futbolista argentino por ningún concepto tributario en España pese a tener la condición de residente fiscal en dicho país, lo que le obligaba a declarar en su IRPF todas sus rentas con independencia del lugar de su obtención. Como consecuencia de lo anterior, la Administración tributaria entendió que el futbolista había evadido la tributación en su IRPF de cantidades que ascendían a 1.064.626,62 euros, en el año 2007, 1.584.601,09 euros, en el año 2008, y 1.536.775,41 euros, en el año 2009. El futbolista abonó prácticamente la totalidad de las cantidades adeudadas (excepto la suma de 21.328,16 euros) antes de que se iniciara la fase de juicio oral con la intención de poder beneficiarse de la atenuante de reparación del daño.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

Dado que el propósito de la presente obra no es otro que el de realizar un análisis jurisprudencial en materia tributaria y aduanera, hemos de ceñir el objeto de nuestro comentario a la parte de la controversia que afecta exclusivamente al ámbito tributario y, por tanto, dejaremos a un lado aquellas otras cuestiones controvertidas que pertenecen al terreno propio de la jurisdicción penal⁽²⁾. Así,

-
- (2) En concreto, en la sentencia que ahora nos ocupa se trataron cuestiones muy interesantes desde el punto de vista penal como aquellas relacionadas con la participación y la autoría del jugador en la conducta delictiva (se analizó la posible ignorancia deliberada o indiferencia grave punible, llegando a la conclusión de que el desconocimiento evitable no es un error de tipo o prohibición, ni descarga su responsabilidad ex art. 31 CP el encargo o delegación de sus obligaciones fiscales a asesores altamente cualificados cuando conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento y la posibilidad de revocar la delegación. Igualmente, se entendió que la confianza en sus asesores especialistas en derecho fiscal es compatible con el propósito de garantizarse la información para obtener el mayor éxito posible en el designio defraudador); con la cooperación necesaria del padre del futbolista (mediante la colaboración con actos decisivos al planeamiento y diseño de la estrategia elusiva); con la continuidad delictiva (estimando el Tribunal su no concurrencia con arreglo a una firme línea jurisprudencial que la niega en los delitos de defraudación tributaria cuando se refiere a distintos periodos impositivos en base al principio de estanqueidad impositiva); y con la presencia de circunstancias atenuantes (como la reparación del daño causado -que fue apreciada en el grado de muy cualificada-, y las dilaciones indebidas y cuasi prescripción -que no fueron apreciadas al entenderse que la complejidad de la causa y su investigación justificaban el tiempo invertido-).

desde un punto de vista estrictamente fiscal, la cuestión clave pasaba por determinar si la cesión de la explotación de los derechos de imagen por parte del futbolista a través de un entramado de sociedades '*off-shore*' podía ser considerada como un negocio simulado y, en consecuencia, si los ingresos que percibieron dichas sociedades interpuestas con motivo de tal cesión debían serle imputados fiscalmente al jugador, de tal forma que la no declaración de los mismos en su IRPF supusiera la ocultación maliciosa de datos de relevancia tributaria y la elusión del pago de la cuota impositiva correspondiente.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente no negó la realidad de las personas jurídicas que intervinieron en las operaciones objeto de investigación, ni tampoco la multitud de contratos firmados por unas y otras, ni su contenido. Sin embargo, lo que sí se alegó es que la utilización de dichas sociedades y la falta de presencia física de los titulares de las sociedades en uno u otro país no significaba impedimento alguno para la normal suscripción de los contratos, afirmando también que en muchas de las operaciones figuraba el domicilio del despacho de los asesores a efectos de notificaciones y que la explicación de que no se firmaran los contratos en unidad de acto eran, precisamente, los compromisos profesionales del jugador, que motivaba, las más de las veces, que cada parte firmara por separado el contrato. El contribuyente esgrimió asimismo que la configuración de esta pluralidad de sociedades tuvo en cuenta la libre circulación de capitales que contempla el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, precepto que prohíbe expresamente las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y con terceros países.

También insistió el obligado tributario en que ni Belice ni Uruguay, países donde radicaban las entidades cesionarias, podían ser calificados como paraísos fiscales, porque cuando ocurrieron los hechos, tales jurisdicciones no recibían tal calificación en la legislación tributaria española. Del mismo modo, el contribuyente centró sus esfuerzos en tratar de demostrar que las decisiones sobre la utilización de esas sociedades atañían a los expertos contratados por la familia del futbolista, ya que los familiares del jugador desconocían la legislación tributaria.

La defensa del contribuyente en sus conclusiones definitivas abundó en la falta de titularidad de los acusados sobre la mayor parte de las sociedades,

o en que los contratos sólo significaban expectativas de ganancia, no ingresos reales, cuya obtención, según se alegó, no había sido acreditada, para así tratar de demostrar que no habían sido contratos simulados y que, en consecuencia, los ingresos obtenidos por las entidades cesionarias no le fueran imputados personalmente al jugador.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Partiendo de la simulación de los contratos de cesión de los derechos de imagen del contribuyente con entidades no residentes en nuestro país, la Agencia Tributaria infería que los ingresos derivados de dichos contratos debían integrarse en la base imponible del IRPF del obligado tributario, concretamente en la base imponible general (al tratarse de rendimientos de capital mobiliario que no eran obtenidos en el ámbito de una actividad económica), con la posibilidad de deducir, en su caso, los impuestos que se hubieren satisfecho en otro Estado.

La excepción a esa regla la constituirían únicamente las retribuciones que el FC Barcelona hubiera satisfecho por la cesión de los derechos de imagen -exclusivamente como jugador de ese club- a las entidades cesionarias, si no superaban el 15% del total de las cantidades satisfechas al deportista por el club, pues en tal caso se podían excepcionar de gravamen atendiendo a lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del IRPF (por el que se regula el régimen especial de Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen). Sin embargo, según la Administración, ello no eximía al jugador de tener que tributar por la retribución que hubiera percibido por esa previa cesión de sus derechos a terceras sociedades, que, como sujeto residente en España, le obligaban a tributar en su IRPF.

Pero eso, advertía la Administración, siempre y cuando la cesión se hubiera realizado sin fraude, es decir, siempre que hubiera sido una cesión real y no simulada, extremo que quedó totalmente descartado en la vía judicial.

En virtud de todo ello, al hallarnos ante contratos simulados de cesión de derechos, que no son sino mera apariencia, y carecen de eficacia, se infiere, desde el punto de vista de la Agencia Tributaria, que los ingresos provenientes de los derechos de imagen del jugador debían tributar en su base imponible del IRPF, que es lo que ocurriría si dichos derechos no hubieran salido nunca de la titularidad del futbolista. A tal conclusión se llegó por

parte de los actuarios, amparándose en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, según el cual: “En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”, y en el apartado 5 del artículo 17 de la Ley General Tributaria, en el cual se establece que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración.

5. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL

La Sección 8ª de la Audiencia Provincial de Barcelona confirmó la omisión de la declaración y la elusión del pago de IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 por los ingresos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del jugador, al constatar que la cesión de tales derechos se había llevado a cabo mediante simulación contractual con sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, constituyendo un entramado *off-shore* a través del que se defraudó al erario público cantidades superiores a los 4 millones de euros.

A tal efecto, entendió el Tribunal como simuladas una serie de operaciones que se fueron sucediendo en el tiempo y que tenían como elemento característico un engaño a la Hacienda Pública, materializado en una ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, pues a tenor de los magistrados nada explicaba de forma razonable y creíble que el precio fijado en el contrato de 3 de marzo de 2005 respondiera a la realidad de una contraprestación como la que se recoge en el contrato, ni que la gratuidad del contrato de 12 de marzo de 2007 obedeciera a la realidad del momento. Asimismo, según se recoge en la sentencia de instancia, el real alcance del contenido de los contratos tampoco se ofrecía consistente, sí se tiene en cuenta que, a pesar de haberse cedido los derechos de imagen del jugador y, a su vez, haber licenciado su gestión a otra sociedad, Lionel Messi continuó interviniendo personalmente en muchos de los contratos que se fueron sucediendo. Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal estimó que en la cesión de los derechos del jugador se apreciaba una apariencia contractual que no parecía guardar estrecha y congruente relación con la auténtica voluntad de los intervinientes: los precios de la cesión de los derechos de un jugador como Messi eran o bien ridículos o bien inexistentes; algunas de las fechas de los contratos contradicen el contenido de otros o hacían imposible su eficacia,

o el jugador firmó algunos contratos como titular de unos derechos que no ostentaba desde el 3 de marzo de 2005.

De todo ello resultaba que el obligado tributario, en su condición de residente en España, y, por tanto, en su obligación de tributar en nuestro país por las rentas que obtuviera en cualquier país del mundo, se habría beneficiado de unos importantísimos ingresos por la explotación de sus derechos de imagen que transitaban directamente a Belice primero y a Uruguay después, sin conocimiento alguno de la Hacienda española.

6. POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA (CASACIÓN)

El Tribunal Supremo ratificó el parecer de la Audiencia Provincial de Barcelona al confirmar que, a la vista del contenido de los contratos y “sin albergar ningún género de dudas en cuanto a su interpretación”, la cesión de los derechos de imagen había significado tan solo la mera desvinculación formal del jugador de la explotación de su imagen, pues la causa real de los contratos de cesión divergía de la declarada en ellos. En consecuencia, materialmente el acusado siguió siendo titular real de los derechos y, de hecho, pese a la formal cesión, siguió presente en muchos de los contratos que firmaba con terceros.

Para el Alto Tribunal, los comportamientos acreditados en la instancia plasmaban los mecanismos más típicos de los defraudadores fiscales: creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero y la Hacienda Pública -las entidades supuestamente cesionarias de los derechos- y su deslocalización, ubicándolos en países diversos que dificultan el seguimiento en caso de investigación del devengo y percepción de los derechos negociados con terceros. Asimismo, la interposición de otros entes adicionales entre el aparente sujeto pasivo del impuesto y el origen del dinero percibido -en este caso, las gestoras de servicios contratadas por las cesionarias de los derechos-, eran otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña.

A raíz de todo ello concluyó el Tribunal que unir el dato de tal construcción jurídica con la conclusión de su funcionalidad objetiva para esa ocultación a la Hacienda de la realidad económica bajo la apariencia jurídica simulada era sencillamente “una manifestación prístina de sentido común”.

Dado que en su recurso de casación el contribuyente no discutió que las declaraciones fiscales concernientes a sus ingresos y que constituían la

base imponible de su obligación tributaria en España (esto es, la declaración del IRPF) no incluyeron la información a Hacienda de que aquellos ingresos habían tenido lugar, y tampoco que el resultado de tal actuación fue la no percepción por Hacienda del dinero que como cuota del tributo debería haber percibido, el Tribunal Supremo no tuvo que entrar a justificar, y ni siquiera verificar, tales extremos para terminar apreciando la defraudación tributaria cometida como elemento inescindible de la conducta delictiva que se imputaba al futbolista.

7. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En esta ocasión hemos de manifestar nuestra conformidad con el diagnóstico efectuado tanto por la Audiencia Provincial de Barcelona en primera instancia como por el Tribunal Supremo en casación. Entendemos, al igual que hicieran ambos Tribunales, que nos encontramos ante un supuesto de simulación relativa (que se diferencia de la simulación absoluta, como es sabido, en que en esta segunda no existe sustancia real, sino una auténtica ficción jurídica), dado que, a pesar de que existiera un contrato de cesión de los derechos de imagen (contrato que fue elevado a público ante Notario, por lo que no cabe duda de su realidad material), se trataba de un contrato viciado en cuanto a su causa, vicio que podía apreciarse, entre otras circunstancias, en el hecho de que las sociedades cesionarias no disponían de una mínima estructura de medios materiales y humanos para llevar a cabo las actividades de explotación que le habían sido supuestamente encomendadas e, igualmente, en que el precio pagado por la cesión de los derechos de imagen era claramente irrisorio si lo ponemos en contraste con el significativo valor en el mercado que, por aquel entonces, ya había alcanzado la imagen del futbolista.

Resulta plausible la intensa actividad indagatoria y probatoria que se llevó a cabo, primero, por los órganos tributarios en sede administrativa y, posteriormente, durante el procedimiento penal. Fruto de esa investigación exhaustiva es la profusa fundamentación fáctica y jurídica que contienen tanto la sentencia de la Audiencia Provincial, en la que encontramos continuas referencias a los informes periciales de los técnicos de Hacienda, como la del Tribunal Supremo (aunque este último en algún punto se tuviera que remitir a los fundamentos jurídicos de aquella, precisamente por la claridad expositiva y argumental de los mismos) y fruto de ello es también que el

contribuyente, como ya indicáramos, decidiera no entrar a discutir en sus recursos buena parte de los hechos considerados probados ni de las consecuencias jurídico-tributarias que de ellos se desprendían, pues era consciente de que aquel partido (nos referimos a la parte de la sentencia que lidiaba con las cuestiones estrictamente tributarias) ya era muy difícil, sino imposible, de remontar.

CASO CRISTIANO RONALDO

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid,
Sección 17ª, de 22 de enero de 2019
(REC. 1716/2018).

Luis Toribio Bernárdez

*Departamento de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Sevilla*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El jugador portugués Cristiano Ronaldo adquirió la condición de residente fiscal en España el 1 de enero de 2010 tras ser traspasado por el Manchester United al Real Madrid en el verano de 2009. En fecha 11 de noviembre de 2011, el jugador optó expresamente por acogerse al régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español, régimen regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF y en los artículos 114 y siguientes del Reglamento del Impuesto y en virtud del cual únicamente se encontrarían gravadas en España las rentas que el futbolista obtuviera en territorio español, por las cuales tendría que tributar al tipo del 24% en el ejercicio 2011, y del 24'75% en los ejercicios 2012 a 2014⁽¹⁾.

-
- (1) Recordemos que en virtud de este régimen especial, conocido popularmente como 'Ley Beckham' (recibió esta denominación porque su entrada en vigor coincidió con el fichaje del icónico futbolista inglés, David Beckham, por parte del Real Madrid), los sujetos no residentes que son desplazados a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo, aun adquiriendo la condición de contribuyentes por el IRPF, tienen la opción de tributar bajo un régimen similar al del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante los cinco primeros ejercicios, es decir, tributando únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español y a un tipo fijo del 24%, evitando así tener que tributar según la escala progresiva de gravamen del IRPF y por su renta mundial. No obstante, en el año 2015, los deportistas profesionales fueron excluidos sin motivo aparente

Durante los citados ejercicios, los derechos de imagen del futbolista se encontraban cedidos a una sociedad de la que era socio único domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas territorio que en nuestro ordenamiento tiene la consideración de paraíso fiscal. Dicha cesión se formalizó mediante la suscripción de un contrato privado de fecha 20 de diciembre de 2008 (es decir, una vez que el futbolista ya sabía que iba a ser traspasado al club español) a cambio de una contraprestación equivalente al importe de todos los ingresos que percibiera la entidad cesionaria tras deducir 20.000 euros y los gastos en los que esta hubiera incurrido por la supuesta gestión de los derechos de imagen.

La entidad cesionaria propiedad del jugador cedió a su vez la explotación de los derechos de imagen, mediante contrato privado de 30 de diciembre de 2008, a otra entidad domiciliada en Irlanda, siendo esta última la que efectivamente se dedicó a la gestión y explotación de los derechos de imagen del acusado, sin que la primera cesionaria desarrollara acción alguna tendente a dicha explotación.

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

De nuevo nos encontramos ante un supuesto en el que se analizaba la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública por parte de un futbolista de la liga española, de ahí que debamos centrarnos, como hicieramos en el caso anterior, en la parte de la controversia que afecta a las cuestiones de índole tributaria.

En tal sentido, podemos identificar dos cuestiones fundamentales. Por un lado, se volvía a discutir si la cesión de los derechos de imagen por parte del jugador a una entidad no residente debía ser considerada como un negocio simulado y, en consecuencia, si los ingresos derivados de dicha cesión debían serle atribuidos personalmente al jugador. Por otro lado, en el supuesto de que tal simulación se tuviera por acreditada, la siguiente cuestión controvertida pasaba por determinar qué parte de los ingresos globales percibidos durante ese periodo por la explotación de sus derechos de imagen debían entenderse obtenidos en España, dado que, a pesar de que la condición de

del ámbito de aplicación de este régimen opcional, lo que fue tildado por parte de la doctrina como una medida selectiva y discriminatoria y, en consecuencia, posiblemente inconstitucional.

residente implica como regla general la tributación por la renta mundial, el hecho de haberse acogido al régimen, entonces disponible, de los trabajadores desplazados, circunscribía el alcance de las rentas gravadas a las rentas obtenidas en territorio español.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Dado que en el acto del juicio oral el contribuyente terminó reconociendo los hechos y prestando su conformidad al escrito de acusación del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado, tan solo podemos hacer referencia a la posición mantenida, tanto en un principio, es decir, a la hora de afrontar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en España, como posteriormente cuando dichas obligaciones fueron objeto de comprobación por parte de los órganos inspectores.

Y en ese sentido, la defensa del futbolista negó, por un lado, que la cesión de sus derechos de imagen fuera un negocio simulado y, por otro lado, se afanó en discutir el porcentaje de los ingresos derivados de dichos derechos que debían entenderse obtenidos en territorio español. En tal sentido, el contribuyente sostuvo que solo un 20 por 100 de los ingresos percibidos con motivo de la suscripción de contratos publicitarios o de patrocinio en los que se contemplaba la utilización de su imagen en España (no de manera exclusiva, sino entre otros países), debían entenderse obtenidos en territorio español y, para justificar tal interpretación, el contribuyente alegó que este era el método que había venido utilizando en su etapa anterior como jugador en la liga inglesa, método que había sido aceptado por las autoridades fiscales británicas⁽²⁾.

(2) Según OTERO, J. (2017): "Hacienda le pita penalti al fútbol", *Tiempo*, núm. 1799, págs. 30 y siguientes, los asesores fiscales del jugador indicaron que eligieron ese porcentaje a pesar de que dos informes encargados a especialistas españoles calculaban que el impacto en España de esos contratos de imagen se encontraría realmente entre el 6,1 por 100 y el 8,53 por 100 del global. Según estos asesores, el ejemplo más claro que se puede utilizar a estos efectos es el de los contratos de patrocinio. En el de Nike, por ejemplo, la marca invirtió en España con la imagen de Cristiano Ronaldo 143 millones de euros, frente a los 2.051 millones de euros invertidos en el resto del mundo, por lo que la inversión en España supone el 6,6 por 100 del total de la marca. El autor también señala que existen otros métodos de cálculo, como el que extrae las audiencias del Real Madrid en España y en el

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Frente a la postura mantenida por el contribuyente, la Administración tributaria consideró que la cesión de los derechos de imagen del jugador a la entidad residente en las Islas Vírgenes Británicas debía ser calificada como un negocio simulado, apoyándose para ello, entre otros, en los siguientes factores: el futbolista era el único socio de la entidad cesionaria; el contrato de cesión tuvo lugar apenas unos meses antes del traslado del futbolista a España y pocos días después de que este alcanzara un acuerdo con el Real Madrid para cerrar su traspaso; la entidad cesionaria estaba localizada en una jurisdicción que tiene la consideración de paraíso fiscal con arreglo a la normativa interna española; la entidad cesionaria no desarrolló acción alguna tendente a la explotación de los derechos de imagen, pues se limitó a ceder las facultades de explotación a otra entidad, situada en Irlanda, siendo esta última la que efectivamente se dedicó a la gestión y explotación de los derechos de imagen del futbolista.

En cuanto a los ingresos derivados de la explotación de la imagen que debían entenderse obtenidos en nuestro territorio y, en consecuencia, sujetos a tributación en España, mientras que el futbolista solo consignó en sus declaraciones como rentas de fuente española 11.534.917,06 euros (de un total de ingresos obtenidos a lo largo del periodo controvertido que ascendió a 78.688.812,96 euros), según el criterio del órgano inspector, las rentas verdaderamente obtenidas en España fueron de 4.727.065'47 euros en 2011, de 5.449.323'09 euros en 2012, de 10.761.581'33 euros en 2013 y de 13.879.804'57 euros en 2014. Esto supone que la Administración tributaria española entendió que, de los 78,6 millones de euros generados por la explotación de la imagen del futbolista durante el periodo investigado, 34,8 millones debían considerarse obtenidos en España, es decir, algo más del 50 por 100 del total.

5. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL (PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA)

Tras prestar su conformidad, el futbolista fue declarado culpable por la comisión de cuatro delitos contra la Hacienda Pública por eludir la tributación en el IRPF de los ingresos derivados de la explotación de sus derechos de ima-

resto del mundo, o incluso los seguidores y la repercusión del jugador en redes sociales.

gen durante los ejercicios fiscales que van del año 2011 al año 2014 y fue condenado a 23 meses de prisión y al pago de una multa por importe aproximado de 3,2 millones de euros⁽³⁾.

Precisamente por haber prestado su conformidad el jugador, la sentencia de la Sección 17^a Audiencia Provincial de Madrid apenas contiene dos breves fundamentos jurídicos: el primero, en el que se explica que, de conformidad con el artículo 787.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el Tribunal estaba habilitado para dictar sentencia de estricta conformidad con la aceptada por las partes, y el segundo, en el que se recuerda que las costas procesales vienen impuestas por la Ley a todo responsable criminalmente de un delito o falta.

Sin embargo, en el apartado de hechos probados de la sentencia, el Tribunal sí que recogió ciertas ideas que nos parecen un tanto discutibles y que pasaremos a comentar en el siguiente punto. En concreto, nos interesa detenernos, por su interés puramente tributario, en la parte que se refiere a la calificación que merecían en el IRPF los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen. En tal sentido, la sentencia afirma que el jugador, con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, “calificó los rendimientos obtenidos como consecuencia del simulado contrato de cesión de derechos de imagen con TOLLIN ASSOCIATES LTD como rendimientos del capital mobiliario y no como rendimientos derivados de actividades económicas con la finalidad de evitar indebidamente la calificación como rentas obtenidas de fuente española de parte de los ingresos obtenidos en nuestro país, lo que permitió al acusado disminuir considerablemente la base imponible a declarar habida cuenta de que los puntos de conexión establecidos por la Ley de IRNR, artículo 13 de la ley citada, son inferiores a los previstos en el caso de calificar los citados beneficios como renta de actividades económicas”. De este escueto razonamiento surgen varias cuestiones que no encuentran respuesta en la sentencia (desconocemos si tales cuestiones fueron tratadas y debidamente fundamentadas por la Administración tributaria durante el procedimiento de inspección) y que debemos entrar a analizar.

(3) El futbolista, no obstante, pudo eludir la entrada en prisión ya que en la referida sentencia se decretó la sustitución de las penas de prisión impuestas por una pena de multa de cuarenta y ocho meses con una cuota diaria de 250 euros.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En primer lugar, cuando el juzgador afirma que los ingresos por la cesión de los derechos de imagen debían haber sido calificados como rendimientos de actividades económicas, no queda claro si lo hace atendiendo a las reglas de calificación del IRPF o las del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siendo este un matiz de gran importancia, puesto que, a nuestro parecer, la solución final diferiría en función de si se considera aplicable una u otra normativa. Así, el artículo 25.4 de la Ley del IRPF señala que serán calificados como rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. Por su parte, el artículo 13.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece los puntos de conexión para los rendimientos de actividades económicas, pero aclara que los mismos serán aplicables cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, que es precisamente lo que ocurre con los ingresos derivados de los derechos personales susceptibles de cesión, entre ellos los derechos de imagen, que son calificados expresamente como cánones y, en consecuencia, como rendimientos del capital mobiliario. Por lo tanto, mientras que la normativa del IRPF otorga preferencia a la calificación como rendimientos de actividades económicas frente a la de rendimientos del capital mobiliario (siempre y cuando se den, eso sí, los requisitos de ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos, aspecto que tampoco valora la sentencia analizada), la normativa del IRNR apunta en sentido contrario y establece el carácter subsidiario de tal calificación, que decaerá siempre que resulte aplicable otro apartado del precepto, como sucede en el caso de los ingresos obtenidos por la cesión de derechos de imagen.

Ante tal disyuntiva la pregunta que surge es la siguiente: ¿qué normativa ha de aplicarse en tales casos? ¿La del IRPF o la del IRNR? Pues bien, la respuesta la encontramos precisamente en el artículo 93 de la Ley del IRPF, cuyo apartado segundo señala que la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados (régimen al que, recordemos, se había acogido de manera expresamente el futbolista investigado) implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, estableciendo, eso sí, ciertas especialidades,

entre ellas, que no resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido. A sensu contrario, dado que no se excluye de manera expresa su aplicación, el artículo 13 del texto refundido sí resulta aplicable en estos casos y, en consecuencia, la calificación de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados ha de seguir los criterios que recoge este precepto, pues así se señala explícitamente en su apartado tercero: "Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo". Y dado que, como venimos reiterando, los derechos de imagen sí son objeto de calificación expresa [en virtud del artículo 13.1.f) 3.º], no entraría en juego la aplicación subsidiaria de las reglas del IRPF.

A tenor de lo anterior, no podemos compartir la calificación que adopta el juzgador en su sentencia, ya que, como acabamos de comprobar, la calificación que correspondía a los ingresos que el futbolista percibió por la explotación económica de su propia imagen debió ser la de rendimientos del capital mobiliario y no la de rendimientos de actividades económicas.

En cualquier caso, tampoco explica la sentencia cuál o cuáles de los puntos de conexión que establece el artículo 13.1.b) para los rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente fueron tenidos en cuenta a la hora de cuantificar los ingresos del futbolista que se entendieron obtenidos en España, limitándose a indicar que tales puntos de conexión son 'superiores' o se imponen a los que la norma establece para los cánones.

Como ya indicamos, la defensa del futbolista, amparándose precisamente en la falta de claridad de estos criterios, sostuvo que solo un 20 por 100 de los ingresos percibidos por el jugador con motivo de la suscripción de contratos publicitarios o de patrocinio en los que se contemplaba la utilización de la imagen del futbolista en España (no de manera exclusiva, sino entre otros países), debían entenderse obtenidos en territorio español y, de hecho, tal y como argumentaran, este era el método que había venido utilizando el futbolista en su etapa anterior como jugador en la liga inglesa, método que había sido aceptado por las autoridades fiscales británicas. En cambio, la Administración tributaria española entendió que, de los 78,6 mi-

llones de euros generados por la explotación de su imagen durante el periodo investigado, 34,8 millones debían considerarse obtenidos en España, es decir, algo más del 50 por 100 del total.

Dado que no han trascendido los criterios utilizados por las autoridades tributarias españolas para realizar ese cálculo, no podemos pronunciarlos sobre su acierto o desacierto, pero lo que queda claro, en cualquier caso, es que se trata de una cuestión peliaguda, pues cuantificar la parte de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen que corresponde a la utilización efectiva de tales derechos en España, cuando tal explotación tiene lugar a escala mundial o, cuanto menos, afectando a varios países, es una tarea compleja que cabe abordar utilizando diferentes métodos de valoración o cálculo, métodos que pueden arrojar resultados que difieran significativamente entre sí. La laxitud de los criterios de sujeción que emplea la normativa del IRNR tampoco ayuda en ese sentido y la falta de referencias jurisprudenciales sobre esta materia hace que los contribuyentes que se encuentran ante este tipo de situaciones deban soportar una gran inseguridad jurídica.

CASO XABI ALONSO

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid,
Sección 30ª, de 25 de noviembre de 2019
(REC. 1018/2018).

Luis Toribio Bernárdez

*Departamento de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Sevilla*

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De nuevo nos encontramos ante un supuesto muy parecido a los de las dos sentencias anteriormente comentadas. En este caso, los hechos enjuiciados fueron protagonizados por el futbolista español Xabi Alonso, el cual adquirió la condición de residente fiscal en España en el año 2010, tras haber sido traspasado al Real Madrid en agosto de 2009 procedente del Liverpool FC.

Con anterioridad a que se concretara su traspaso al Real Madrid, concretamente el 1 de agosto de 2009, el jugador cedió la explotación de sus derechos de imagen a una entidad radicada en Madeira -Portugal- (esta entidad fue constituida antes del año 2001, por lo que se beneficiaba del Régimen Fiscal Especial de Madeira, que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%), mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tenía por objeto “la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”, a cambio de un precio de 5.000.000 euros, exigibles desde la firma del contrato, pero que finalmente fueron abonados en ejercicios sucesivos al no exigir el jugador el pago inmediato de su crédito. Según recoge la sentencia, dicha contraprestación se basó en una previsión de los ingresos que el cedente podría obtener durante la vigencia del contrato.

Como consecuencia de dicha cesión, la entidad radicada en Madeira, actuando bajo la intermediación de otra sociedad que era la que, en la mayoría de los casos, llevaba a cabo las negociaciones con las sociedades que contrataban a Xabier Alonso para desarrollar actividades publicitarias, concluyó un buen número de contratos con diversas empresa y marcas comerciales (DTS Distribuidora de Televisión Digital S.A.U., Procter & Gamble España S.A., Electronic Arts Software S.L., Angula Aguinaga SAU, El Corte Inglés S.A., Procter & Gamble International, Dua Kelinci, Thai Yamaha Motor Co Ltd).

2. DETERMINAR LA CONTROVERSIA

Al igual que sucediera en los casos de Lionel Messi y Cristiano Ronaldo, el motivo de controversia se situaba en la venta de los derechos de imagen por parte de Xabier Alonso a la sociedad portuguesa y en determinar si dicha venta fue real, o si por el contrario se trataba de una venta simulada que se formalizó con el único propósito de crear la apariencia de haber cedido los derechos de imagen del jugador para así poder eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación de esos mismos derechos.

En definitiva, se trataba de dilucidar si, con arreglo al artículo 16 de la Ley General Tributaria, la cesión de los derechos de imagen por parte del jugador podía ser calificada como un negocio simulado, de tal forma que el hecho imponible gravado fuera el efectivamente realizado por las partes, lo que llevaría al futbolista español a tener que declarar en su IRPF todos los ingresos que hubiera obtenido la entidad cesionaria de los derechos de imagen con motivo de su explotación.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente sostuvo que no procedía imputar en su IRPF las cantidades que había obtenido la entidad cesionaria de sus derechos de imagen porque se trató de una cesión real, no simulada, en virtud de la cual aquellos derechos salieron de su esfera personal.

Además, para el contribuyente se cumplían los requisitos previstos en el artículo 92 de la Ley del IRPF, en tanto que: 1) prestaba sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; 2) la persona o entidad empleadora había obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consen-

timiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente; y 3) las rentas satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo eran iguales o superiores al 85 por 100 del importe total abonado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen).

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Para la Administración tributaria hubo simulación absoluta en la cesión de los derechos de imagen del futbolista a la entidad residente en Madeira, ya que, a su entender, se trató de una cesión de derechos puramente ficticia, simulada, construida exclusivamente para dar apariencia de realidad y de conformidad con el ordenamiento jurídico a una conducta que no tenía otro designio que el de eludir el pago de los tributos correspondientes, amparándose en una norma (el artículo 92 de la Ley del IRPF) que solo podía estar prevista para cesiones reales, no ficticias o simuladas como es la que, a juicio de la Administración, acontecía en este supuesto.

Para alcanzar tal conclusión, la Administración se apoyó en los siguientes razonamientos: 1) Carecía de justificación que se cediesen los cuantiosos derechos de imagen derivados del fichaje por el Real Madrid a una sociedad sin infraestructura alguna, a cambio de nada; 2) La causa del contrato de cesión no fue otra que la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta el año 2012, sociedad que no era de nueva creación, sino que ya había sido constituida mediante un conjunto de actos complejos; 3) En cuanto a la participación del contribuyente en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, entiende la Administración que aquel intervino personalmente y en su propio nombre; 4) La cesión se efectuó sin garantía alguna en relación con el pago, pues la entidad cesionaria carecía de recursos para poder hacer frente al abono de 5.000.000 de euros; además, este importe no resultaba lógico ni razonable, pues el precio fijado “se quedaba corto” en relación con la previsión de los rendimientos que podría obtener durante la vigencia del contrato, cinco años; 5) La norma en la que se amparaba el jugador para justificar su proceder - el artículo 92 de la Ley 35/2006- no podía aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid, ingresos que habrían sido de 685.900 euros en 2010, 363.000 en 2011 y 1.034.500 en 2012; 6) La entidad cesionaria no podía gestionar los derechos de imagen porque no tenía infraestructura y porque se trataba de una sociedad que había sido facilitada por un

individuo que acostumbraba a suministrar cargos directivos, domicilio social, gestión administrativa, cumplimiento de obligaciones fiscales legales, libros, gestión bancaria, etc, por lo que en realidad se ofertó fue una especie de “tesaferro cualificado”.

5. POSICIÓN DEL PODER JUDICIAL (PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA)

A diferencia de lo que ocurriera en las otras dos sentencias comentadas, en este supuesto la Sección 30^a de la Audiencia Provincial de Madrid concluyó que la cesión de los derechos de imagen efectuada por el jugador a favor de la entidad residente en Madeira no podía ser considerada como simulada, al tratarse de una cesión formalizada mediante un negocio jurídico válido y que respondió a la realidad, tal y como se constató a través de los actos posteriores que pusieron de manifiesto una efectiva actividad de explotación por parte de la entidad enderezada a dar cumplimiento al objeto del contrato.

Para el Tribunal, el hecho de que la sociedad portuguesa no contara con una infraestructura más o menos relevante carecía de la trascendencia pretendida por la Administración, no solo porque en estos ámbitos es habitual la subcontratación -como de hecho había sucedido en el supuesto enjuiciado-, sino porque, a juicio del Tribunal, no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una gran notoriedad.

En relación con la participación del contribuyente en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, la Audiencia Provincial de Madrid concluyó que no había resultado probada dicha participación, más allá de que el jugador extendiera la firma en los correspondientes contratos o en la prestación de su consentimiento -también mediante su firma- para la realización de lo que constituía el objeto en cada uno de ellos.

Asimismo, para el Tribunal no cabía ninguna duda de que la entidad cesionaria era la entidad que emitía las facturas por la cesión de los derechos y la que cobraba las mismas, lo que le supuso un incremento significativo de su volumen de negocio, proveniente de la cesión de los derechos de imagen de los que era titular, y lo que a su vez le permitió maximizar el activo y llevar a cabo alternativas de inversión en el normal desarrollo de su actividad.

Por lo que respecta al precio estipulado -5.000.000 euros- en el contrato de cesión en exclusiva de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del futbolista, entendió el Tribunal que tal precio no fue fijado de manera arbitraria o caprichosa, sino que se basó en un informe emitido por el despacho profesional “Cuatrecasas”, que tuvo en cuenta para su valoración la propuesta de contrato para ser traspasado al Real Madrid y el contrato ya existente y vigente con la marca Adidas.

A partir de todo lo anterior, la Audiencia Provincial pudo concluir que la entidad residente en Madeira no solo fue la real cesionaria de los derechos de imagen del jugador, sino que realizó una activa intervención en la explotación de tales derechos, por lo que resultaba forzoso sostener que, ante tales circunstancias, no podía hablarse de simulación absoluta en el contrato de 1 de agosto de 2009, toda vez que la cesión de derechos no sólo se formalizó en el negocio jurídico de esa fecha, sino que respondió a la realidad.

Como consecuencia de ello, la sentencia entendió que no procedía someter a tributación en el IRPF del jugador los rendimientos obtenidos como consecuencia de la cesión de sus derechos de imagen, pues se cumplían, según su criterio, todos los requisitos que dicho régimen fiscal (regulado en el artículo 92 de la Ley del IRPF) establece, y en concreto: “a) La cesión (real y efectiva, como se sigue de los razonamientos expuestos) del derecho a la explotación de la imagen de Xabi Alonso a una entidad no residente, que los explotó en los términos vistos. b) La relación laboral entre dicho jugador y una entidad deportiva (en nuestro caso y durante los períodos controvertidos, el Real Madrid, CF), que ha obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen. c) La cuantía de las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo, que son superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen)”.

6. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Nos encontramos ante un supuesto de significativa relevancia desde el punto de vista jurisprudencial, ya que se trata de la única causa penal (o al menos, la única que ha trascendido hasta la fecha) en la que, discutiéndose la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública por parte de un futbolista residente en España por la supuesta simulación en la cesión de sus derechos de imagen a una entidad extranjera, ha recaído sentencia absolutoria

y, en consecuencia, el único caso, de los enjuiciados en los últimos años, en el que el Tribunal apreció que la cesión de los derechos de imagen no debía ser calificada como un negocio simulado. Y resulta aún más interesante si tenemos en cuenta que los hechos que fueron considerados probados en esta sentencia eran similares a los del caso Cristiano Ronaldo, por lo que no debe sorprender que, en primer lugar, nos hagamos una pregunta inevitable (¿qué hubiera pasado si el futbolista portugués no se hubiera declarado culpable?) y, en segundo lugar, que nos detengamos a analizar si verdaderamente hubo algún factor diferenciador entre uno y otro supuesto.

En ese sentido, lo cierto es que, como acabamos de advertir, se trata de dos supuestos muy similares: ambos futbolistas fueron traspasados al Real Madrid procedentes de clubes ingleses en el verano del año 2009 y poco antes de trasladar su residencia a España ambos cedieron sus derechos de imagen a entidades extranjeras. En este punto podemos identificar una primera diferencia, ya que en el caso de Cristiano Ronaldo se trataba de una entidad residente en las Islas Vírgenes Británicas, jurisdicción que tenía la consideración de paraíso fiscal con arreglo a la normativa española, y en el caso de Xabi Alonso, la entidad cesionaria se localizaba en Madeira (Portugal), que no recibía tal consideración a pesar de que dicha entidad disfrutaba en aquel territorio de un régimen fiscal muy ventajoso. Una segunda diferencia es que el jugador portugués, por no haber sido residente fiscal en España en los diez años anteriores (requisito este que no cumplía Xabi Alonso), pudo acogerse en el IRPF al régimen especial para trabajadores desplazados que, como ya vimos, le permitió disfrutar de un tratamiento doblemente beneficioso, ya que durante los cinco primeros ejercicios solo tendría que tributar en España por las rentas que se entendieran obtenidas en nuestro territorio y a un tipo fijo de gravamen del 24%. Otra diferencia entre ambos supuestos la encontramos en el hecho de que Xabi Alonso sí informó en la declaración de bienes situados en el extranjero de la titularidad de las participaciones que ostentaba en el capital de la entidad cesionaria de sus derechos de imagen e, igualmente, declaró en el Impuesto sobre el Patrimonio tanto la deuda que dicha entidad mantenía con él por la cesión de tales derechos, así como los importes que aquella le abonaba en cada ejercicio en tal concepto.

Pero la diferencia principal, la que, a nuestro modo de ver, provocó que Cristiano Ronaldo se viera 'obligado' a alcanzar un acuerdo y a declararse culpable del delito contra la Hacienda Pública que se le imputaba y que,

sin embargo, permitió que Xabi Alonso fuera absuelto de esa misma conducta delictiva, es que en el caso del futbolista portugués el Tribunal entendió que la entidad cesionaria de sus derechos de imagen no desarrolló acción alguna tendente a su explotación efectiva, ya que se limitó a ceder tales derechos a otra entidad, en este caso residente en Irlanda, haciendo que la previa cesión a aquella fuera completamente innecesaria y revelando que la misma tenía como única finalidad la interposición de una pantalla para ocultar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la totalidad de los ingresos obtenidos por el futbolista portugués por la explotación de su imagen. En otras palabras, el futbolista (o su defensa) no se vio en disposición de acreditar la existencia de una actividad real por parte de la entidad cesionaria en la explotación de los derechos de imagen que le había sido encomendada (más allá de la 'sub-cesión' de tales derechos en favor de una tercera entidad), actividad que sí pudo demostrar Xabi Alonso (o, de nuevo, su defensa) para hacer ver al Tribunal que aquella cesión fue real y que la entidad cesionaria de los derechos de imagen sí realizó una activa intervención en la explotación de tales derechos.

Quizás un factor relevante en este punto es que la Audiencia Provincial de Madrid tan solo analizó los hechos examinando la posible existencia de simulación absoluta en el proceder del futbolista español, es decir, no se planteó la posibilidad de que esos mismos hechos fueran encuadrables dentro de un supuesto de simulación relativa, ya que, como recordaba en su sentencia, no se podía perder de vista que las acusaciones entendían que "el negocio jurídico realizado el 1 de agosto de 2009 es, sencillamente, falso, puramente aparente en cuanto efectuado con una única finalidad espuria: eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación por el Sr. Alonso Olano de sus derechos de imagen". Así pues, el Tribunal estableció como premisa inicial de su pronunciamiento que "solo se habrían cometido los tres delitos fiscales que se imputan si la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, efectuada por Xabi Alonso en el contrato de 1 de agosto de 2009, debe calificarse como falsa, ficticia, inexistente. Pues, en caso contrario, esto es, si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera, ésta habría de reputarse lícita a efectos fiscales".

A partir de lo anterior resulta inevitable que nos preguntemos qué hubiera sucedido si las acusaciones hubieran alegado la existencia de simula-

ción relativa en la cesión de los derechos de imagen del jugador, esto es, si hubieran reconocido como causa encubierta y lícita de tal proceder la búsqueda del mayor ahorro fiscal posible (causa lícita, en tanto que amparada, como sabemos, en la economía de opción), pero a través de un negocio jurídico disimulado, que no sería ya la cesión total de los derechos de imagen (derechos que habrían seguido perteneciendo al futbolista, como prueba el hecho de que este siguió interviniendo personalmente en la firma de los contratos con las marcas comerciales) sino tan solo la encomienda de alguna de las facultades necesarias para su explotación económica, lo cual hubiera posibilitado imputar fiscalmente al jugador parte de los rendimientos derivados de la explotación de sus derechos de imagen, contando para ello con las normas de valoración de las operaciones vinculadas, pues no debemos olvidar que el futbolista cedió sus derechos de imagen a una sociedad de la cual era el único socio.

VII

CAPÍTULO

Competencia originaria de la
Corte Suprema de Justicia
para la impugnación de las
Tasas Municipales

**COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**
para la impugnación de las Tasas Municipales

Humberto Bertazza

(Argentina)

1. LOS HECHOS

Se cuestiona la validez constitucional de la tasa de inspección de higiene y seguridad de la Municipalidad de Pilar, Provincia de Buenos Aires, a través de una acción declarativa de certeza.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Alega la inconstitucionalidad de la tasa, al vulnerar los principios de legalidad, igualdad, razonabilidad y el derecho de propiedad y a su vez, la ley de coparticipación federal N° 23548 y el régimen del convenio multilateral.

3. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Considera que la competencia originaria de la Corte no es procedente, al impugnarse normas de derecho público local, debe ser resuelto por la justicia local y no la federal.

4. POSICIÓN DE LAS INSTANCIAS INFERIORES

En primera instancia, se había declarado la incompetencia de la justicia federal, que a su turno fue confirmado por la Sala I de la Cámara Federal de San Martín.

5. POSICIÓN DE LA PROCURADORA GENERAL

En su dictamen, se expidió acerca de la confirmación de la sentencia apelada, en el sentido que no correspondía la competencia de la justicia federal, al tratarse de una materia del derecho público local.

Ello, pues al invocarse cuestiones de índole federal y también local, correspondía a la justicia local, pues las leyes convenio (Ley 23548 de coparticipación federal) forman parte del derecho público local, aunque con diversa jerarquía.

6. POSICIÓN DE LA CORTE

En forma concordante con lo dictaminado por la Procuradora General, la Corte confirma la sentencia apelada, es decir que el caso se debe tramitar ante el fuero local y no el federal.

7. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En nuestro país, y dado su estructura federal, existen tres niveles de gobierno, el nacional, el provincial y el municipal. Respecto de este último, se discuten actualmente ciertas tasas municipales, como la de mantenimiento vial, servicios a la actividad comercial, industrial y de servicios, contribución a la publicidad y propaganda, y seguridad e higiene y otros.

La discusión judicial, presenta dos aristas, una cuestión de fondo, respecto de la cual nuestro Máximo Tribunal se expidió en el sentido que dichas tasas, debían cumplir con ciertos requisitos, como la efectiva prestación de servicios por parte del municipio y la razonabilidad de su cuantía.

Desde el punto de vista procesal, se discute si el pleito se lleva a cabo ante la Corte Suprema, por su competencia originaria, o debe cumplirse en el proceso judicial local.

Este planteo, ya tiene antecedentes, pues en el caso "Papel Misionero" (5/5/2009), la Corte Suprema por mayoría de 5 votos contra 2, había declarado que la causa no era de competencia originaria, dado que las leyes convenio (régimen de Coparticipación Federal y Convenio Multilateral) formaban parte del derecho público provincial, como normas legales infraconstitucionales.

De esta manera, se fija el criterio que para que resulte procedente la competencia originaria de la Corte, se requiere el planteamiento de cuestiones federales, pero no las de naturaleza local.

Otro antecedente de la Corte, en este tema, se dio en la causa “Operadora de Estación de Servicio c/ Municipalidad de Vicente López” (26/12/2017).

En tal oportunidad, se cuestionaba la Constitución Nacional, en razón de la política hidrocarburífera y la cláusula comercial, consagrada en el artículo 75, inc. 13 de nuestra ley fundamental. Asimismo, se cuestionaba que la tasa en cuestión violaba la ley 23548 de Coparticipación Federal con la ley 23966 en materia hidrocarburífera.

En este caso, nuevamente la Corte, en forma concordante con lo dictaminado por la Procuradora General, confirmó la sentencia apelada debiendo tramitarse la cuestión ante el fuero local y no el federal.

En la causa “HSBC New Life c/ San Miguel de Tucumán” (8/06/2010) se cuestionó la validez de la tasa por servicios a la actividad comercial, industrial y de servicios y contribución que incide sobre la publicidad y propaganda, objetándose la violación de la Constitución Nacional (art. 4, 17, 28, 31, 75 inc. 2 y 121) y la ley 23548 de Coparticipación Federal, el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, el Convenio Multilateral y la Constitución Provincial.

La Corte confirma la sentencia apelada, con los argumentos y condiciones de “Papel Misionero”.

A su vez, en la causa “Arizabalo, Carlos c/ Municipalidad de Merlo” (8/6/2010) se impugna la tasa por inspección de seguridad e higiene, en cuyo caso la Corte, por mayoría de 5 votos contra 3, confirma la resolución apelada, también con los precedentes de “Papel Misionero”.

De esta manera, podemos concluir que en año 2019, la Corte reitera y confirma su criterio, ratificando que la normativa infraconstitucional, como la ley 23548 de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral, el Pacto Federal y las leyes hidrocarburíferas, no corresponden al fuero federal, sino que por plantearse conjuntamente planteos federales y locales han de ser resueltos por la justicia local.

**EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA PENAL
el delito fiscal de simulación dolosa de pago no comprende
otras formas de cancelación de la obligación tributaria**

Causa: "Lede Denegri SA"
Cámara nacional de apelaciones en lo penal económico,
Sala "A" del 30/11/2017.

Humberto Bertazza

(Argentina)

1. HECHOS

Un contribuyente presenta su declaración impositiva en el IVA, determinando su base imponible y el impuesto determinado, respecto del cual se detraen, retenciones sufridas, generando un saldo a su favor que utiliza para cancelar otras obligaciones tributarias por medio de la compensación.

La AFIP impugna algunos pagos a cuenta por ilegítimos y por lo tanto, impugna parcialmente el saldo a favor y la compensación realizada. Luego efectúa la denuncia penal en la idea que se configura el delito de simulación dolosa de pagos.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Interpreta que se está ante una descripción atípica por el delito previsto por el art. 11 de la ley 24.769 que se refiere a la simulación dolosa de pagos y, en el caso, se aplicó la figura de la compensación, por lo que no puede aplicarse la analogía expresamente prohibida en materia penal.

3. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Interpreta que se ha configurado el delito fiscal pues, en realidad, la compensación es una forma de pago de los tributos, siguiendo los lineamientos de la ley de procedimiento tributario.

4. POSICIÓN DE LA FISCAL

La señora representante del Ministerio Público Fiscal, concluye en el sentido que la denuncia no puede tener una recepción favorable.

5. POSICIÓN DE LA CÁMARA

Se confirma la posición de las instancias anteriores, coincidente con el dictamen de la fiscal.

Al establecer el art. 11 de la ley 24769 la figura de la simulación dolosa de pagos, no es posible atribuir a la legislación un alcance más amplio de la figura, como es el de compensación u otras formas de cancelación de la obligación tributaria.

Ello, porque al hacerlo se estaría menoscabando el principio de legalidad en materia penal.

6. POSICIÓN DE INSTANCIAS ANTERIORES

Se rechaza por improcedente al tratarse de una conducta atípica.

En efecto, se trata de figuras y procedimientos propios de la ejecución fiscal y el proceso penal, que según la propia doctrina de la Corte Suprema de Justicia no pueden asimilarse, ambos conceptos, o sea el pago con la compensación.

Ello, pues el Poder Judicial no puede dar a la ley, y sobre todo a la ley penal, una extensión mayor a la que dio el propio legislador.

7. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Se trata de un muy importante fallo que vuelve a recoger el principio de legalidad en materia penal.

El delito previsto por el art. 11 de la ley penal tributaria, antes de la reforma legal última, prevee la situación de la simulación dolosa de pagos, cuando en realidad en el tema en cuestión, estamos ante un caso de compensación, con lo cual se trató de extinguir la obligación tributaria luego impugnada por el Fisco.

Es importante, analizar el supuesto en análisis.

No se aplica esta figura, por ejemplo, en el caso de ajuste de créditos fiscales IVA por facturas apócrifas⁽¹⁾ pues en tal caso, se trataría de esa evasión fiscal al violentarse la determinación tributaria.

Desde nuestro punto de vista, la aplicación estricta del término pago y el principio de reserva penal, implica que no puede interpretarse que la compensación, fuera un término similar, a pesar que ambos son formas de extinción de la obligación tributaria.

Es de destacar, que este problema de interpretación fue superado con la ley 27430, en cuanto ahora prevee la simulación dolosa de la cancelación de obligaciones.

Por lo tanto, a partir de tal modificación legal, el tipo penal comprende todas las formas de cancelación de la obligación tributaria, entre las que se encuentra el pago y la compensación.

Sin embargo, cabe destacar que existe otra línea jurisprudencial que ha concluido, en el sentido contrario, es decir sosteniendo la procedencia del delito de simulación dolosa de pago en el caso de solicitudes de compensación provenientes de saldos a favor apócrifos.⁽²⁾

Por último, cabe destacar que en el caso no procede la extinción de la acción penal de la regularización fiscal de la ley 27260, en razón de que no parece admisible que dicha cancelación exonere al imputado de la responsabilidad penal por conducta no vinculada con el eventual incumplimiento de sus obligaciones fiscales.⁽³⁾

Por lo tanto, coincidimos con el criterio judicial señalado, si recordamos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tiene dicho, en relación con los métodos interpretativos de la ley, que la primera regla consiste en respetar la voluntad del legislador, a cuyo fin debe estarse a las palabras que ha utilizado.

De otra forma, el juez no puede dar a la ley, sobre todo tratándose de una ley penal, una extensión mayor de la que dio el propio legislador.

(1) "MAGGI, OMAR" Cam. Federal de Córdoba, Sala B del 17/11/2015.

(2) "Pereyra, Federico" Cap. Fed. Córdoba, Sala "A" del 14/6/2017, "P.P." Cam. Fed. La Plata, Sala II del 3/7/2018, "Galeazzo, Guillermo" Tr. Gral. Federal de Paraná del 20/10/2017, "Lomitas Group SRL" Cam. Fed. La Plata, Sala III del 15/3/2018.

(3) "Szczech, Hector" C.F.C. Penal, Sala 4 del 14/12/17.

**IMPROCEDENCIA DE LA IMPUGNACIÓN
DE UN CONTRATO DE MUTUO
asemejándolo a un aporte de capital en
función al principio de realidad económica**

Causa: “Transportadora de Energía SA” CSN.

Humberto Bertazza
(Argentina)

1. HECHOS

El ajuste fiscal se había basado, en síntesis, en considerar que eran im-
procedentes ciertas deducciones practicadas por TESA en concepto de diferen-
cias de cambio e intereses con relación a los pagos de intereses y devoluciones
de capital generadas por unos contratos de mutuo en dólares estadounidenses,
celebrados en 2001 con Companhia de Interconexao Energética (CIEN, en ade-
lante), firma constituida en la República Federativa del Brasil.

2. LA CONTROVERSIA

El tema en cuestión consiste en dilucidar si el préstamo que tomó una
empresa del país con su accionista del exterior, que le pertenece en un 99,99%
puede ser considerado como un contrato de mutuo, en atención a los antece-
dentes fácticos, o por lo contrario puede considerarse como un aporte de capi-
tal, en función al principio de realidad económica.

3. POSICION DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente sostiene improcedente el ajuste fiscal en base a la erró-
nea aplicación del principio de realidad económica, con una indebida reca-
lificación del contrato que liga a TESA con CIEN, apoyándose en elementos
que surgieron como consecuencia de la crisis económica por la que atravesó la

Argentina y que afectaron seriamente a TESA, junto con la intervención estatal en el mercado de la energía eléctrica, impidiéndole cumplir tempestivamente con las obligaciones asumidas.

Además, sostiene que no se reparó en otros elementos ciertos que explican por qué no se pudo honrar en tiempo y forma el préstamo recibido -como por ejemplo la crisis energética, la intervención estatal en el mercado de la energía eléctrica, etc., o en los pagos parciales que se fueron realizando cuando hubo disponibilidad de caja para hacerlos.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

En base al principio de realidad económica sostiene que el contrato de mutuo es simulado, y que, en realidad, se trata de un aporte de capital, por lo que impugna la deducción de diferencias de cambio e intereses en el balance impositivo.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El tribunal administrativo destacó que CIEN es la accionista mayoritaria de TESA, al poseer el 99,99% de sus acciones y que, por ende, se exige particular cuidado al momento de estudiar los contratos celebrados entre ambas, para determinar si ellos pueden ser considerados como llevados a cabo entre partes independientes.

Señaló que la estructura del acuerdo aquí en crisis se aleja de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, asemejándose a un aporte de capital efectuado por un accionista para el giro operativo de TESA, con un laxo compromiso de devolución, al supeditar ésta a la existencia de utilidades.

Tras recordar lo normado por los arts. 10 y 20 de la ley 11.683 (Lo. en 1998 y sus modificaciones), destacó ciertos aspectos de la operación cuestionada: a) que el 23/5/2001 se instrumentó entre ambas un contrato de mutuo por U\$1.500.000 a ser devuelto, con sus intereses, en un plazo de 94 días, con una tasa equivalente a la LIBOR más un 4% anual; y se añadió que, en caso de mora, habría un incremento del 1% mensual de interés adicional y una multa del 10% sobre el total adeudado; este contrato fue prorrogado luego el 6/11/2006; b) que el 10/7/2001 se celebró otro mutuo por U\$28.800.318, a ser devuelto en un plazo de 32 días, con una tasa similar; contrato que fue prorrogado el 6/11/2006; c) que los días 28/12/2001 y 7/3/2002 se realiza-

ron cancelaciones parciales por US\$8.030.000 y US\$1. 500.000 respectivamente; y d) que el 31/7/2002 se decidió capitalizar los intereses debidos hasta ese momento.

Destacó que los recaudos a estudiar para evaluar la auténtica intención de las partes son la vocación de permanencia, la sujeción al riesgo empresarial, la intención de restituir los fondos, la relación con los activos, la tasa de interés pactada y la convertibilidad del préstamo en acciones.

Hizo hincapié en que los plazos para la cancelación de intereses y capital no fueron respetados, capitalizándose aquéllos, sin que pueda considerarse ese hecho como un pago al no haberse puesto a disposición del acreedor la suma involucrada por tal concepto, en los términos del arto 18 de la ley del tributo.

Agregó que si bien en principio los préstamos contemplaban plazos relativamente breves, ellos terminaron prorrogándose por varios años, dejando ver así una vocación de permanencia de esos fondos, sin que tampoco se hayan respetado las cláusulas relativas a la mora.

También adujo que las sumas prestadas son significativas en comparación con el capital social de TESA - \$12.000, el mínimo legal-, demostrando así que su devolución estaba íntimamente relacionada con la suerte de su giro empresarial, lo que además quedó expresado en una nota del auditor en los estados contables de la actora.

Recordó que posteriormente CIEN hizo un aporte de capital, mediante la capitalización de la deuda, emitiendo nuevas acciones.

Y, tras citar el precedente de la Corte "Parke Davis", del 31/7/1973, destacó que el impuesto determinado en autos es el que correspondería tributar a cualquier contribuyente que actuara conforme a derecho.

6. POSICIÓN DE LA CÁMARA DE APELACIONES

A su turno, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó parcialmente lo resuelto en la instancia anterior.

Tras hacer un relato de lo actuado en sede administrativa, como así también de la sentencia del Tribunal Fiscal, el a quo señaló que las críticas vertidas por el contribuyente estaban referidas sólo a cuestiones de índole fáctica y con la valoración de la prueba producida. En tal sentido, señaló que, de acuerdo

con el arto 86 de la ley 11.683, corresponde estar, en principio, a lo concluido por el mentado tribunal administrativo, dado el carácter limitado que tiene la revisión por parte de la Cámara, que ha de verificar que no se haya incurrido en arbitrariedad.

Aseveró que la actora no logró demostrar las tachas alegadas, y que en la sentencia se había efectuado una adecuada y completa ponderación de las circunstancias de hecho y de las pruebas arrojadas, con una conclusión válida desde la perspectiva del principio de la realidad económica.

Hizo hincapié en que no se acreditó la falta de vocación de permanencia de los fondos prestados por CIEN, y que las sucesivas prórrogas otorgadas para la cancelación de los préstamos, durante un extenso lapso de tiempo como así también las reiteradas capitalizaciones, tanto de los intereses como de parte de la deuda, avalan la conclusión a la que se arribó.

Agregó que el principio de la realidad económica es una técnica que permite estudiar la situación fiscal de los contribuyentes, para apartarse de las estructuras jurídicas formales empleadas cuando ellas se revelan como inadecuadas para el fin perseguido, y cuando no se compadecen con la sustancia real del negocio de que se trate.

Señaló que si bien la actora aportó como prueba documental copia de sus estados contables correspondientes a los ejercicios 2006 a 2012, y ofreció otras medidas ante la Alzada, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 260 y 379 del CPCCN -entre ellas una pericia contable-, no brinda explicación alguna que permita colegir el extremo por ella señalado, es decir que fue su mala situación económico financiera la que le impidió realizar el pago oportuno de los préstamos que obtuvo. Por tal motivo, no hizo lugar a las medidas probatorias ofrecidas.

7. POSICIÓN DE LA PROCURADORA FISCAL

La Procuradora Fiscal, Laura Monti, en su dictamen del 29/6/2017, comienza destacando los aspectos que se encuentran fuera del debate en la causa.

En tal sentido, destaca lo siguiente:

- a) Que TESA es una empresa constituida en Argentina, cuyo capital social, en un 99,99% pertenece a CIEN, empresa constituida en la República Federativa de Brasil.

- b) Que TESA se dedica, con exclusividad, a prestar el servicio público de transporte de energía eléctrica entre el nodo "Rincón de Santa Maria" (en nuestro país) y el nodo "Frontera Garabí 11" (en Brasil), actuando como transportista de interconexión internacional.
- c) Que suscribió dos contratos en los que, a título de préstamo, obtuvo de CIEN las sumas de US\$1.500.000 el 23/5/2001 y de US\$28.800.318 el 10/7/2001.
- d) Que dichos contratos fueron suscriptos bajo condiciones de mercado, es decir como si se tratase de partes independientes, justificándose el proceder en sendos estudios de precios de transferencia, tal como lo establece la LIG. Este punto no ha sido objeto de cuestionamiento por parte del Fisco.
- e) Que dichos fondos fueron aplicados por la actora a la construcción de la línea de interconexión de transporte de energía eléctrica, y a su operación y mantenimiento.
- f) Que tampoco se ha controvertido por el Fisco que, a pesar de que el capital social de TESA es de \$12.000 (el mínimo legal), al momento de solicitar los préstamos indicados se respetaron las normas sobre infracapitalización contenidas en la ley del gravamen (arts. 81 Y cc.) , y que su ratio de endeudamiento durante el ejercicio fiscal 2002 era de 2,4, resultante de dividir el total de préstamos recibidos (\$163.018.583) por la cifra representativa de su patrimonio neto (\$66.870.396). Tampoco el Fisco ha alegado ni puesto en duda que tal ratio se hubiese visto superada en ejercicios subsiguientes.
- g) Que el 28/12/2001 se realizó una cancelación parcial por US\$8.030.000 y que el 7/3/2002 se realizó otra por US\$1.500.000.
- h) Que hubo negociaciones y acuerdos con el fin de renegociar la deuda impaga, según la evolución del giro comercial de TESA, firmándose varios documentos ("addendas") al respecto.

En síntesis, el ajuste fiscal -que fue confirmado por las instancias de grado- se basa en los siguientes ejes argumentales:

- 1) Que TESA, al ser dominada al 99,99% por CIEN, carece de interés contrapuesto, por lo que su voluntad estaría dominada por su controlante.

- 2) Que ningún operador independiente hubiera prestado desde el exterior tales sumas a una empresa con un capital social tan exiguo, ni hubiera estado dispuesto a refinanciar en tantas oportunidades esa deuda sin exigir su ejecución ante la falta de pago.
- 3) Que la devolución de las sumas quedaba supeditada al éxito del giro comercial de TESA.

Es decir que, con apoyo en estos argumentos, el Fisco concluyó forzosamente tanto en que CIEN no tuvo nunca la voluntad de exigir el pago de las acreencias como en que, paralelamente, TESA careció en todo momento de la voluntad de pagar las sumas de dinero mencionadas las que, solicitadas a mero título de préstamo, constituyen en verdad, por aplicación del principio que ordena atender a la realidad económica (arts. 1° y 2° de la ley 11.683), un aporte de capital.

De acuerdo con tal relato, y tras estudiar el razonamiento del Fisco -compartido en lo sustancial por el a quo- encuentra dos obstáculos que, a su juicio, resultan insalvables para poder coincidir con las instancias de grado en la calificación de las operaciones observadas como un aporte de capital de CIEN a TESA.

El primero de ellos se funda en que, esa calificación se asienta, fundamentalmente, en el hecho de la falta de pago oportuno del mutuo.

En efecto, está fuera de debate que la deuda fue contraída por TESA, es decir los dos giros monetarios realizados por CIEN en 23/5/2001 por US\$1.500.000 y en 10/7/2001 por \$28.800.318. Pero, del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más y sin considerar las circunstancias de cada caso, una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto, ya que ello importaría, derechamente, dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la postre, es decir supeditando toda conclusión a lo que los hechos ulteriores determinasen.

Por otra parte, y esto es fundamental para descalificar la sentencia apelada, observa que tanto el Fisco primero, como el Tribunal Fiscal luego, y finalmente la Cámara, clausuraron toda posibilidad de que la actora llevase a cabo una serie de medidas probatorias -fundamentalmente la prueba pericial contable-. Tales diligencias estaban orientadas a dilucidar las razones del incumplimiento, las que dicha parte fundó: a) en la crisis económica desatada a

finales del año 2001 -que V.E. calificó acertadamente en Fallos: 325: 28, entre otros, como de extrema gravedad-; b) en la consecuente devaluación de la moneda, tras la declaración de emergencia económica, social y financiera que se produjo con la ley 25.561 Y sus normas complementarias; c) y también en la modificación de las condiciones del negocio que había encarado, puesto que la intervención estatal en el mercado del transporte de energía eléctrica la privó de obtener los ingresos previstos a partir de la explotación de la obra realizada -y para la cual había solicitado y obtenido los fondos de parte de CIEN-; es decir que se impidió a la actora, sin fundamento válido, que acreditase que no pudo cobrar el canon por la exportación de energía eléctrica ya que su red comenzó a ser utilizada para la importación de ella desde Brasil.

Es más, en el considerando de la sentencia recurrida se indica que si bien la actora aportó prueba documental, de ella no se desprendería necesariamente que hubieran ocurrido los efectos económicos que explicarían las causas de la falta de pago oportuno del crédito tomado, para lo cual hubiera sido necesario llevar a cabo otras medidas probatorias. Es decir, se achaca a la actora negligencia respecto de la tarea de probanza que, propuesta oportunamente por ella, el propio juzgador denegó.

Advierte entonces una palmaria arbitrariedad en la decisión recurrida, puesto que, tras privar a la parte de la posibilidad de demostrar los hechos en que fundaba la falta de pago tempestivo de la deuda contraída, le enrostra -precisamente que no acreditó ese hecho y, seguidamente, se procede a recalificar el contrato por aplicación de la doctrina de la realidad económica basándose en el incumplimiento contractual y atribuyendo una voluntad inicial de incumplir.

En segundo lugar, y aun cuando se prescindiera de lo anterior, tengo para mí que los hechos tomados en cuenta por el Fisco Nacional no permiten, sin más ni más, recalificar un contrato de mutuo en uno de aporte de capital.

En efecto, y a modo de simple ejemplificación, señala los siguientes puntos que, entienda, se erigen como vallas para aplicar el principio de la realidad económica tal como se ha hecho en la presente causa.

En primer lugar, que se ha omitido tomar en cuenta las cancelaciones parciales de capital realizadas por TESA (por ejemplo, las de fechas 1/11/2001 por US\$715.265,15; 20/12/2001 por US\$8.030.000; 31/03/2002 por US\$1.500.000; entre otras). Estos pagos, que están fuera de debate y

cuya consideración fue eludida tanto por el Fisco como por las instancias de grado, obligarían -cuanto menos- a segmentar la recalificación del contrato cuestionado, tomando como mutuo la parte en que fue cancelado, y como aporte de capital la restante.

En segundo término, y en forma concomitante con lo anterior, advierte que se ha desestimado el valor cancelatorio del pago de los intereses que TESA alegó haber realizado por medio de su capitalización. El Fisco basó ello exclusivamente en señalar que, de acuerdo con el art. 18 de la ley del gravamen, debe existir una real puesta a disposición de tales fondos para CIEN. Sin embargo, este aserto omite el hecho de que CIEN es controlante al 99,99% de TESA, por lo cual no se advierte óbice para que aquélla elija el momento en que podrá hacerse con las acciones que quedaron a su disposición al tiempo de ser emitidas, al estar en manos de su propia controlada.

Seguidamente, y como tercer punto -también encadenado en forma estrecha con lo anterior-, pone de manifiesto que el Fisco ha privado de toda relevancia al hecho de que, precisamente por tratarse de dos empresas fuertemente vinculadas entre sí, se han respetado todos los lineamientos legales a fin de evitar la aplicación de normas correctivas de estas situaciones -las que, básicamente, buscan evitar el fraude fiscal- o De esta manera, los contratos fueron celebrados atendiendo las pautas relativas a la independencia de las partes -aportando los respectivos estudios de precios de transferencia y las normas que regulan el problema de la infracapitalización. Debe ponerse de resalto que en momento alguno el Fisco cuestionó el accionar de ambas firmas desde esta perspectiva de las normas anti fraude.

Cabe recordar aquí, como ha indicado V. E. en Fallos: 335:121, "la relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97)". Es decir que un mismo hecho -la indudable vinculación económica entre dos empresas- es apreciado de forma diversa según convenga o deje de convenir al interés fiscal puesto que, por un lado, éste se pone de relieve (v. gr. al momento de cuestionar la voluntad de devolución de TESA), pero por otro se omite tomarlo en consideración (v. gr. al momento de evaluar la puesta a disposición de las acciones producto de la capitalización de esos intereses pagados).

En cuarto término, el Fisco basó su ajuste también en afirmar que se trata de un aporte de capital puesto que nadie hubiera prestado a TESA

en las condiciones en que lo hizo CIEN, debido a que su capital social era de \$12.000.

Por una parte, los hechos desmienten este aserto, toda vez que TESA alegó haber recibido un préstamo de parte del Banco Interamericano de Desarrollo por US\$40.000.000 durante 2001 y 2002, el cual no fue objeto de ajuste ni de consideración alguna. Este hecho no fue desmentido ni cuestionado por el Fisco.

Y, por otra, que el capital social no necesariamente es el único índice de solvencia o capacidad de repago de una entidad, ya que para ello ha de tomarse en consideración también la cifra de su patrimonio neto, o bien la proporción entre activos corrientes y no corrientes, por ejemplo. Precisamente, y como se dijo, la ratio entre el endeudamiento y su patrimonio neto resultaba inferior al legalmente previsto para considerar a la operación como una capitalización exigua y, por lo tanto, para proceder al ajuste fiscal desde este ángulo.

En resumen, y a modo de colofón, considero que los argumentos del Fisco que intentan sustentar la “falta de intención de devolución de los fondos”, o la “vocación de permanencia” de ellos en el patrimonio de TESA se asientan en afirmaciones de la AFIP sin respaldo suficiente en documentos, dichos o hechos comprobados de las partes. Y, en tal sentido, la sentencia apelada luce desprovista de apoyo y encuadra en los cánones de la inveterada doctrina de V.E. sobre la arbitrariedad de las decisiones judiciales que no resultan de la subsunción de los hechos de la causa en las normas que les resulten aplicables.

8. POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

El Máximo Tribunal de Justicia de la Nación, basándose y compartiendo los fundamentos de la Procuración Fiscal, decide revocar la sentencia, en contra de la posición fiscal.

9. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Es de destacar, que el principio de la realidad económica, previsto en los ya citados arts. 1 y 2 de la ley de rito fiscal, ha sido tratado en reiteradas ocasiones por la Corte Suprema, como por ejemplo en la causa de Fallos:

328:130, “Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe v. Dirección General Impositiva”, del 22/2/2005, en el que afirmó que “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 2º de la ley 11.683). Ello, en consonancia con el principio de la realidad económica, al que alude el art. 1º del citado ordenamiento”. Y para la aplicación del instituto se requiere que existan motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para reencuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes, circunstancias que, por lo ya expuesto, considero que no se hallan en la presente especie.

Además, también ha dicho con firmeza esa Corte, en Fallos: 319:3208, “Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12.463-1) v. Dirección General Impositiva”, del 27/12/1996, que “sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la ‘realidad económica’, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regula concretamente la realidad tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o de legalidad (...), supondría paralelamente un serio menoscabo al de seguridad jurídica (...), e importaría prescindir de la ‘necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria’ (...).”

Por lo tanto, y en base a los antecedentes fácticos, brillantemente reseñados por la Procuradora Fiscal, coincidimos con la posición adoptada por la Corte Suprema, en el sentido de la aplicación en el caso del principio de la realidad económica, para descalificar el contrato de mutuo y asimilarlo a un aporte de capital.

**IMPROCEDENCIA DE LA MULTA
POR DEFRAUDACIÓN FISCAL**
en el impuesto a las ganancias salidas
no documentadas por falta de la declaración jurada

Causa, "GIUBEL S.A." Tribunal Fiscal de la Nación,
Sala 2ª del 24/04/2019.

Humberto Bertazza

(Argentina)

1. DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La AFIP aplica una multa por defraudación fiscal (art. 46 de la ley 11683) en el Impuesto a las Ganancias Salidas no Documentadas, en razón de configurar una deducción indebida del gasto en el tributo, por no contar el contribuyente con los respectivos documentos respaldatorios.

Además de ello, se aplica el impuesto a las salidas no documentadas, al presumir el legislador que, ante la falta de la factura correspondiente, el beneficiario del pago no ha de declarar el impuesto y por lo tanto, el mismo se aplica, como responsable sustituto, al agente pagador.

En el caso, el tema en cuestión es la multa por defraudación por salidas no documentadas.

2. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Considera que no procede la multa por el solo hecho de haber rectificado la declaración jurada, pues en tal caso, se estaría aplicando en forma automática, sin verificarse el cumplimiento del requisito subjetivo que demuestre su voluntad de defraudar.

3. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL

Como consecuencia del accionar fiscal se ajustó el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas e IVA, en razón de haberse detectado facturas apócrifas. El contribuyente acepta al ajuste fiscal, presenta las declaraciones juradas y cancela los saldos resultantes, mediante el acogimiento a un plan de pagos.

Como consecuencia de tal accionar, el Fisco consideró probado el ardid del contribuyente y, por lo tanto, instruyó el respectivo sumario que concluye con la aplicación de la multa por defraudación fiscal.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El Tribunal revoca la multa por defraudación con fundamento en que en nuestro ordenamiento legal la declaración jurada se instituye como un elemento primordial de la relación jurídico/tributaria entre el administrado obligado y la administración fiscal ya que este sistema descansa en la determinación espontánea de la materia imponible y la consiguiente cuantificación del tributo por parte del contribuyente o responsable.

Así la declaración jurada asume tal status y trascendencia que su sola presentación, voluntaria, espontánea o a requerimiento le impone a la misma una cualidad de estabilidad cuyos efectos y consecuencias son referidos en el artículo 13 de la ley 11.683, comprometiendo la responsabilidad de los presentantes por los datos allí consignados.

Pero además de su "contenido" una declaración jurada requiere de una forma extrínseca tal que haga que cumpla con la finalidad asignada, esto es que no solo lo parezca sino que lo sea. Para ello, esa declaración del responsable debe ir acompañada de un "juramento" que asegure la veracidad de la misma ante la autoridad administrativa. Esto hace que el contenido de la declaración sea tomado como cierto hasta que se demuestre lo contrario.

Nuestro ordenamiento ya no sigue la fórmula de la declaración jurada, aunque persista en la denominación, sino que el artículo 28 del reglamento de la ley procedimental consigna en su segundo párrafo que "En todos los casos contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad".

Ante ello, corresponde analizar si el formulario mediante el cual se liquida el impuesto a las ganancias a las salidas no documentadas, cumpla o no, el requisito jurídico de una declaración jurada con los efectos sancionatorios respectivos.

Oportunamente la AFIP dictó la RG 893 estableciendo en su artículo 19, cómo deberá efectuarse la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación.

Allí establece un plazo - 15 días hábiles de producirse la erogación o salida no documentada - y formas - elementos que, según el tipo de sujeto que deba efectuar el ingreso en la institución bancada, se especifican.

Así, a fin de efectuar el pago correspondiente, los responsables deberán concurrir con los elementos entregados por la misma Administración y que son volantes de pago que la propia resolución reglamentaria, en Nota Aclaratoria 2, consigna que "El mencionado volante de pago será considerado como formulario de información para el banco correspondiente, no resultando comprobante de pago. El sistema emitirá un tique que acreditará la cancelación respectiva" los cuales fueron reemplazados por el volante electrónico de pagos -VEP- de acuerdo a la RG 1778/04.

No se observa que los Volantes Electrónicos de Pago, como los formularios establecidos por la RG 893/00 -cfr. artículo 1º Nota Aclaratoria-, contengan la fórmula por la cual el declarante afirma haber confeccionado las declaraciones juradas sin omitir ni falsear dato alguno y ser una fiel expresión de la verdad (cfr. Art. 28 2º párrafo Decreto Reglamentario Ley 11683).

Además y a mayor abundamiento, cabe destacar que el Volante Electrónico de Pago (VEP) no es objeto de impugnación por parte del organismo fiscal a través del procedimiento previsto por el artículo 17 de la ley de rito, y además posee una serie de características que no se condicen con una declaración jurada.

Es decir que en ningún momento ese volante de pago, sólo informativo para la institución bancaria y mucho menos el ticket de pago o VEP, adquieren las características de una declaración jurada en los términos de nuestra legislación y según se reseña en el Considerando anterior.

Que la Administración haya resuelto normas respecto del plazo y la forma de ingreso resulta a todas luces insuficiente para transformar a ese volante, ticket o VEP en una declaración jurada.

Por lo tanto, y ante la ausencia del elemento subjetivo, el TFN revoca la multa por defraudación, con costas.

5. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

Coincidimos con la decisión del tribunal jurisdiccional pues la defraudación fiscal requiere, entre otras cosas, la existencia de una declaración jurada, a través de la cual se exteriorice el ardid del contribuyente.

Por lo tanto, el TFN analiza si la liquidación exigida por la AFIP, a los efectos de determinar e ingresar el tributo, cumple con los requisitos de la declaración jurada.

Desde ese punto de vista, resulta claro que no existe declaración jurada, sino un volante de pago, en el cual se ingresa el impuesto.

Ello, pues la figura de la defraudación fiscal requiere de una declaración jurada que sea engañosa o que, en la misma se haya producido una ocultación maliciosa.

Por lo tanto, la falta de la declaración jurada constituye un obstáculo insalvable para la aplicación de la multa por defraudación.

Pero además existe un argumento adicional que echa por tierra la procedencia de la multa y que se refiere al principio de personalidad de la pena.

Nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que las infracciones administrativas tienen naturaleza penal, como los delitos tributarios, respecto de los cuales no existen diferencias ontológicas, sino meramente cuantitativas.

Es por ello que a las infracciones administrativas también le son aplicables las reglas generales del derecho penal, en este caso el principio de personalidad de la pena.

Así, debemos destacar que el impuesto a las salidas no documentadas, reconoce como contribuyente de derecho al prestador del servicio o locación o vendedor del bien que, por tratarse de una factura apócrifa, no ha de denunciar sus obligaciones tributarias.

Es por ello, que el legislador recurre a una ficción legal y designa responsable sustituto a quien efectúa el pago a tal beneficiario de la renta.

Así, resulta claro que este contribuyente no realiza la conducta ardidosa, sino el tercero beneficiario y por tal razón, tampoco procede la aplicación de la multa.

PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN IMPOSITIVA entre saldos a favor del contribuyente y la responsabilidad sustituta del mismo

Causa: "RECTIFICACIONES RIVADAVIA S.A."
CSN del 12/07/2011

Humberto Bertazza

(Argentina)

1. LOS HECHOS

El contribuyente procedió a cancelar su obligación del Impuesto sobre los Bienes Personales, como responsable sustituto por las acciones o participaciones del capital societario con un saldo a su favor, proveniente de la declaración jurada de IVA.

La AFIP impugnó tal compensación por considerarla improcedente.

2. CONTROVERSIA

Consiste en determinar la viabilidad o no de dicha compensación.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente sostiene la viabilidad de la compensación efectuada pues resulta, por un lado, acreedor del Fisco por el saldo a su favor proveniente de la declaración jurada del IVA y, por el otro, deudor del Fisco, por la responsabilidad sustituta del Impuesto sobre los Bienes Personales.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La AFIP señaló que la controversia gira en torno a dos cuestiones: determinar si la actora debe ser considerada como "responsable sustituto" o "res-

ponsable por deuda ajena” y desbrozado ello, si la demandante está en condiciones de solicitar la compensación.

Manifestó que el art. 1º de la resolución general (DGI) 2.542 requiere, para que proceda la extinción de una deuda mediante compensación, de la identidad entre los sujetos tributarios, esto es que el titular pasivo de una deuda impositiva debe, a la vez ser titular activo de un crédito contra el Fisco. Indicó que ello no ocurre en la especie, pues las sociedades comerciales -sujetos activos del crédito de libre disponibilidad en el impuesto al valor agregado- no son los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones societarias sino que lo son sus integrantes.

A continuación cuestionó su propia resolución general (DGI) 2.542 en cuanto habilita tanto a los contribuyentes como a los responsables para solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales, pues consideró que lo ha hecho de una manera redundante debido a una deficiente técnica normativa que en modo alguno ha de interpretarse en el sentido de que permita la compensación entre débitos y créditos fiscales a quienes no son contribuyentes directos o sujetos pasivos del impuesto.

Negó que la actora tenga el carácter de “responsable sustituto” del impuesto sobre los bienes personales pues la única norma que lo califica en tal sentido es su propia resolución general (AFIP) 1.497 y, por imperativo del principio de reserva de ley, un sujeto de tal carácter no puede ser instituido por una norma de jerarquía inferior.

En sintonía con ello indicó que la ley 25.585 únicamente obligó a las sociedades a liquidar e ingresar el impuesto sobre los bienes personales de sus integrantes pero ni explícita ni implícitamente instituyó a las primeras como “responsables sustitutos” de los segundos.

5. POSICIÓN DE LA INSTANCIA ANTERIOR

La Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia confirmó la sentencia de la instancia anterior que, al revocar las resoluciones administrativas impugnadas había hecho lugar a la extinción por compensación del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias- de los fallos 2002 y 2003 mediante la utilización de los saldos de libre disponibilidad generados en el impuesto al valor agregado en agosto de 2003 y junio de 2004.

Para así decidir, reseñó la evolución del impuesto sobre los bienes personales hasta el momento en que, en virtud de la ley 25.585, se dispuso el ingreso del gravamen por las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas, el cual debía ser liquidado y abonado por esas sociedades con carácter de pago único o definitivo.

Destacó que la resolución general (AFIP) 1497, emitida como consecuencia de esta reforma, calificó a esas sociedades como “responsables sustitutos” al establecer los requisitos y plazos para el ingreso del tributo.

En tal sentido, recordó que la resolución general (DGI) 2.542 del año 1985, establecía que la compensación de las obligaciones fiscales podía ser solicitada tanto por los contribuyentes como por los “responsables”, en redacción que luego fue mantenida por su reemplazante la resolución general (AFIP) 1.658. De allí concluyó que a los “responsables” no les estaba vedada la posibilidad de requerir la compensación.

En esta inteligencia, concluyó, la inclusión de los sustitutos como responsables por deuda ajena en el art. 6º, inc. g), de la ley 11.683 (texto según ley 26.044) carece de relevancia para denegar la compensación pedida, pues el accionante ha asumido todas las obligaciones formales materiales del sustituido, ocupando el lugar del deudor principal. Agregó que a todos los efectos legales se genera una sola relación tributaria entre el Fisco y el sustituto, condición que a los efectos de la materia en trato permite concluir en la identidad de sujeto que requieren las normas reglamentarias para la compensación en el debate.

6. POSICIÓN DE LA PROCURACIÓN FISCAL

La Procuradora Fiscal, Laura Monti, emite su dictamen con fecha 02/12/2009.

En el mismo, pone de relieve que no se ha discutido en autos el carácter de libre disponibilidad de los saldos a favor declarados por la actora en el impuesto al valor agregado, ni tampoco la aptitud legal de éstos para ser compensados con el impuesto sobre los bienes personales, a diferencia de lo ocurrido en Fallos: 312:1239 y 322:2189, respectivamente.

Por el contrario, la materia en debate se circunscribe únicamente a determinar si Rectificaciones Rivadavia S.A., en su carácter de “responsable” del

impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias- de sus accionistas, puede cumplir esta obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como “contribuyente” con el impuesto al valor agregado.

Desde esta perspectiva, estimó que resulta inoficiosa la distinción que plantea el Fisco Nacional entre responsable sustituto” y “responsable por deuda ajena”, a la luz de lo dispuesto por las resoluciones generales (DGI) 2.542 Y (AFIP) 1.658 vigentes durante los periodos de la litis.

En efecto, tanto el art. 1° de la resolución general (DGI) 2.542, como el art. 1° de su similar (AFIP) 1.658, de idéntica redacción, establecen: “Los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos tributos de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general. Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate”

De lo transcrito se desprende, sin hesitación que los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir -como pretende la recurrente- entre “sustituto” y “por deuda ajena”, razón por la cual no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna pues, según conocido adagio, ubi lex non distingue, nec nos distingue debemus (Fallos: 331 :2453 y su cita).

La mención indiscriminada de los “responsables”, entonces no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del órgano emisor de la reglamentación, cuya inconsecuencia o falta de previsión no cabe suponer (Fallos: 315:1922; 322:2189) postura que merece aún mayor rechazo cuando es la propia demandada quien ha dictado la norma general que ahora pretende desconocer y a la que califica como viciada por una “deficiente técnica legislativa”.

Por otra parte opina que no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y. por ende éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que en el caso está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley

11.683 (Fallos: 304:1833 ,1848: 305:287; 308:1950: 312:1239 y 324:1848), a los cuales no parece oponerse a la interpretación de las normas reglamentarias realizada por la Cámara.

Sentado lo anterior observa que también se cumple con lo exigido por la segunda parte del mi lo de las resoluciones generales (DGI) 2.542 y (AFIP) 1.658, esto es, que tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto.

En efecto, el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rivadavia S.A. como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el deudor también le pertenece, como responsable del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias-

Se verifica así la requerida identidad entre los sujetos tributarios esto es que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco sin que por los fundamentos ya desarrollados en el párrafo anterior, resulte relevante que un caso lo sea como “responsable” y en el otro como “contribuyente”.

Es que, por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del art. 25 ele la le, 23.966 (texto según su similar 25.585), resulta innegable que Rectificaciones Rivadavia S.A. es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter ele pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar contra ellos, el que podrá o no practicarse incluso reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio al Fisco Nacional.

Por lo hasta aquí expuesto, opina que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de aquél.

7. POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

El Máximo Tribunal, dictó sentencia en el caso, el 12/07/2011, sosteniendo que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el

dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas.

Ese voto de Mayoría, tiene un voto en disidencia, en el sentido que, sin perjuicio que de su primera parte no cabe sino interpretar que la referencia a su» obligaciones fiscales” alude a las que corresponden a cada uno de los sujetos nombrados; esto es, a las de los contribuyentes y a las de los responsables, respectivamente -resultando indiferente, se reitera, cualquier calificación con respecto a estos últimos-, las cuales pueden ser compensadas con “saldos a su favor”, es decir, con los que tienen -a su vez- cada uno de ellos a título propio,, la formulación expresa e inequívoca de tal exigencia y surge de la parte final del texto al establecer que “Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto...”.

En esas condiciones, toda vez que el titular del crédito fiscal aquí invocado -saldos de libre disponibilidad generados en su favor por la sociedad actora en el impuesto al valor agregado-, es un sujeto distinto a aquél sobre el que recae el impuesto sobre los bienes personales -los titulares de acciones de esa sociedad-, no resulta correcta la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias en tanto ella vulnera uno de los presupuestos esenciales del instituto de la compensación.

8. COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

La compensación impositiva es una forma de cancelación de las obligaciones tributarias, que requiere, por un lado de un crédito contra el Fisco, por la existencia de un saldo a su favor de libre disponibilidad, y, por el otro, un débito, por obligaciones tributarias adecuadas por el contribuyente.

De darse estos requisitos procede la compensación tanto para los contribuyentes como para los responsables.

Desde este punto de vista aparece como estéril la discusión judicial, referida a la naturaleza del responsable sustituto, ello por el mismo es el único que tiene relación con el Fisco, al haber marginado de la misma al contribuyente de derecho.

Es significativo, lo destacado por la Procuradora en el sentido que el tributo pagado en exceso forma parte del derecho de propiedad del contribuyente, según normas constitucionales y legales de la ley de procedimiento fiscal.

Por lo tanto, verificándose en la causa la identidad de los sujetos tributarios, corresponde la compensación impositiva, sin tener ningún tipo de implicancia la distinción entre contribuyente y responsable.

**EL TRIBUNAL FISCAL SE ENCUENTRA FACULTADO
PARA VERIFICAR SI LAS ORDENANZAS MUNICIPALES
cumplen con las reglas establecidas
por el Tribunal Constitucional**

Casación N° 2622-2017
Sentencia de la Corte Suprema

Max José Alvarez Remar^(*)

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

Con fecha 28 de octubre de 2016, el Tribunal Fiscal representado por el procurador adjunto de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas interpuso recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la Resolución N° 12, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima que revocó la sentencia emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, que declaró infundada la demanda, al considerar que el Tribunal Constitucional mediante las sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC declaró inconstitucionales diversas ordenanzas municipales y fijó que criterios están proscritos y cuáles se admiten como parámetros generales para la estructuración y distribución del costo de los arbitrios que deben desarrollar las ordenanzas municipales. Agregó que el Tribunal Fiscal no realizaría el control difuso de las ordenanzas municipales que son cuestionadas, sino que se limitaría a verificar si estas ordenanzas se

(*) Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Ex funcionario de SUNAT. Ex Asesor del Tribunal Fiscal. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional de la USMP.

ciñen a los parámetros generales ya estipulados por el Tribunal Constitucional en las mencionadas sentencias.

DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia radica en que el recurrente alega que la Sala de merito habría inaplicado lo preceptuado en la Ley N° 28031, dado que el Tribunal Fiscal no puede resolver en contra de la propia interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC, a través de la cual se dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03741-2004-PA/TC, mediante el cual se autorizaba a todo organismo colegiado de la Administración Pública a inaplicar una disposición infra constitucional cuando considerasen que ella vulneraba manifiestamente la Constitución, sea por la forma o por el fondo.

Asimismo, sostiene el recurrente que la Sala Superior ha incurrido en una indebida motivación porque no ha indicado los motivos o las razones en virtud de las cuales consideró que la verificación que la Ordenanza N° 357-MSB se ciñe o no a los parámetros generales estipulados por el Tribunal Constitucional no implica ejercer el control difuso. Agrega que no ha realizado un análisis pormenorizado del contenido y fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14147-7-2014, pues no ha tomado en cuenta que, al analizar la determinación del costo de los arbitrios municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en ordenanzas municipales, implicaría realizar un control difuso, facultad que solo corresponde al órgano jurisdiccional.

POSICIÓN DE LOS DEMANDADOS

Por su parte, los demandados⁽¹⁾, plantearon como primera pretensión principal, la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14145-7-2014 y como segunda pretensión principal, que se les devuelva los montos que pagó indebidamente a la Municipalidad Distrital de San Borja, por concepto de Impuesto Predial y Arbitrios Municipales de 2005. Asimismo, como pretensión accesoria a la segunda pretensión principal, se ordene a la Municipalidad cumpla con pagar los intereses devengados hasta la fecha de presentación de la demanda y los que se devenguen hasta la fecha efectiva del pago.

(1) En el presente caso es el Banco Continental

Como fundamentos de sus pretensiones, entre otros, sostiene que el Tribunal Fiscal ha incurrido en un grave error al confundir la aplicación de los precedentes vinculantes contenidos en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC y el control difuso que anteriormente podía ejercer en virtud del precedente vinculante contenido en el Expediente N° 3741-2004-AA, ahora revocado. Asimismo, señala que nada tiene que ver el control difuso de constitucionalidad a efectos de analizar si la ordenanza que crea arbitrios municipales cumple o no los criterios de validez establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, porque estos son precedentes que no presuponen el ejercicio de control difuso.

En ese sentido, alega que el Tribunal Fiscal ha errado al dejar sin efecto sus acuerdos de Sala Plena N° 2005-33 y N° 2006-10 en virtud de los cuales reconoció la validez en sede administrativa de los precedentes vinculantes contenidos en las sentencias a que se refieren los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, los cuales están vigentes y son plenamente aplicables tanto por el Tribunal Fiscal como por el Poder Judicial.

POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA

Como antecedente debemos mencionar que el Vigésimo Segundo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda al considerar que de conformidad con la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional restringió el control difuso únicamente a aquellos órganos constitucionales que como el Poder Judicial, el Jurado Nacional de Elecciones o el propio Tribunal Constitucional, ejercen funciones jurisdiccionales. Por ello, concluyó que el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre la constitucionalidad de la Ordenanza N° 357-MSB.

En segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, como mencionamos anteriormente, revocó la sentencia que declaró infundada la demanda y reformándola la declaró fundada. Ello al considerar, que el Tribunal Constitucional mediante las sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, declaró inconstitucionales diversas ordenanzas municipales y fijó que criterios están proscritos y cuáles

se admiten como parámetros generales para la estructuración y distribución del costo de los arbitrios que deben desarrollar las ordenanzas municipales. Agregó que el Tribunal Fiscal no realizaría el control difuso de las ordenanzas municipales que son cuestionadas, sino que se limitaría a verificar si estas ordenanzas se ciñen a los parámetros generales ya estipulados por el Tribunal Constitucional en las mencionadas sentencias.

Al momento de resolver, la Corte Suprema citó los fundamentos de la sentencia de inconstitucionalidad seguidos con los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC que señalaban: “Si bien a diferencia del caso de la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley de alcance nacional, la declaratoria de inconstitucionalidad de ordenanzas se restringe al ordenamiento jurídico municipal del que provienen, ello no impide a este Tribunal para que, a efectos de garantizar la primacía de la Constitución y el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa en general, extienda por conexidad los efectos de su sentencia a casos similares, toda vez que se constatan los mismos vicios de forma y fondo que en este caso particular se sancionan”.

En ese sentido, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema precisó que las mencionadas sentencias del Tribunal Constitucional constituyen cosa juzgada y tiene fuerza de ley, por lo cual deben ser aplicadas en el presente proceso y por conexión a todos aquellos casos similares que, sin haber sido parte del proceso de inconstitucionalidad, presenten ordenanzas sobre arbitrios con la misma problemática.

En ese orden de ideas, la referida Sala de la Corte Suprema, indicó que de conformidad con los artículos 81 y 82 del Código Procesal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma legal tienen fuerza de ley y calidad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos del Estado, entre ellos al Tribunal Fiscal, como ente dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas.

En consecuencia, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, determinó que el Tribunal Fiscal se encontraba facultado para verificar si la Ordenanza N° 357-MSB, cumplía con las reglas establecidas por el Tribunal Constitucional, lo cual no era ejercer el control difuso, pues no declarará la inconstitucionalidad de la ordenanza, sino realizará el control de la legalidad de esta, lo que significa contratar el contenido de la referida ordenanza con los parámetros fijados por el Tri-

bunal Constitucional, a fin de determinar si estos fueron observados por la entidad edil.

Con referencia a lo alegado por los demandantes, respecto a que la Sala Superior habría incurrido en la infracción normativa contenida en el literal a, por inaplicación de la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en el sentido que desde la emisión de la sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal ya no tiene facultad para realizar control difuso en su calidad de tribunal administrativo; el colegiado supremo refirió, que de acuerdo con lo expuesto, en el presente caso, no se le está requiriendo al Tribunal Fiscal ningún control de constitucionalidad, sino uno de legalidad, lo que significa como ya fue señalado, verificar si la Ordenanza N° 357-MSB ha observado los lineamientos establecidos por el Tribunal Constitucional, por lo que la sentencia de vista que resuelve en esa misma línea no vulnera la norma aludida, por el contrario la ha observado.

Asimismo, señaló la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, que no se advierte que el colegiado superior haya infringido el deber de motivación de las resoluciones judiciales, en razón a que justificó de manera concisa pero suficiente el porqué la demanda debía declararse fundada en parte.

COMENTARIOS Y POSICIÓN DEL AUTOR

En la presente sentencia materia de análisis, la Corte Suprema confirma un criterio que ya ha venido desarrollado en desde hace algún tiempo en distintas resoluciones, al señalar que el Tribunal Fiscal no tiene que aplicar control difuso de las ordenanzas municipales que son cuestionadas por la estructuración y distribución de costos de sus arbitrios, sino que debe limitarse a verificar si estas ordenanzas cumplen los parámetros generales estipulados por el Tribunal Constitucional en las sentencias 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC.

A manera de introducción, debemos señalar que el Tribunal Constitucional, a través de la STC N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante establecido mediante STC N° 03741-2004-AA⁽²⁾, indicando que dicho

(2) En dicha sentencia el TC señaló que el control administrativo 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.

precedente desnaturalizaba una competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes no están incurso en la función jurisdiccional y que, conforme a la Constitución carecen de competencia para ejercer el control difuso de constitucionalidad, en consecuencia, los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución.

Por ese motivo, mediante Acta de Sala Plena N° 2014-12 de 9 de julio de 2014, el Tribunal Fiscal estableció que a partir de la citada sentencia, ya no podía emitir pronunciamiento respecto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución.

Asimismo, con fecha 23 de setiembre de 2014, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 11541-7-2014, donde señaló que “los criterios contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que constituyen precedentes de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, no seguirán siendo aplicados, en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC.

A partir de ese momento, las Salas de Tributos Municipales del Tribunal Fiscal dejaron de pronunciarse respecto a la determinación y cobro de los Arbitrios Municipales, respecto a contribuyentes que alegaban que la Administración al momento de determinar los mencionados tributos no cumplían los parámetros establecidos Tribunal Constitucional en las sentencias 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal en la Resolución 06447-7-2017, entre otras⁽³⁾, señaló “Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-12 de 9 de julio de 2014, este Tribunal ha establecido que en aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, no pueden ejercer control difuso y, por tanto, no puede analizar la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en ordenanzas municipales”.

En nuestra opinión, si bien es correcto señalar que solo el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional mediante el Control difuso y control concentrado,

(3) RTF 0668-7-2018 y 09117-7-2017, entre otras.

son los únicos que tienen esa potestad para declarar la inconstitucionalidad de normas infralegales que contravienen preceptos constitucionales⁽⁴⁾, consideramos acertado el criterio establecido por la Corte Suprema, el Tribunal Fiscal cuando analiza la correcta determinación y cobro de los Arbitrios Municipales, realizados por los gobiernos locales, no esta realizando control difuso de las ordenanzas lo sustentan, sino se esta limitando a analizar si corresponde la aplicación de dichas ordenanzas, en virtud de los criterios y parámetros ya establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, señaladas anteriormente, de otra forma, no se podrían garantizar el respeto a los derechos fundamentales del administrado.

En ese orden de ideas, el profesor Castillo Córdova refiere que “la Administración pública se vincula a la Constitución no a través de sus propios juicios de constitucionalidad porque es radicalmente incompetente para ello, sino a través de los juicios de constitucionalidad que emitan tanto el Tribunal Constitucional como el Poder Judicial, entonces cuando estos comisionados del poder constituyente inapliquen leyes al caso concreto por considerarlas inconstitucionales, la administración pública estará también obligada a inaplicar esas mismas leyes cuando se den las mismas concretas circunstancias⁽⁵⁾.”

En consecuencia, como señaló la Corte Suprema en la presente sentencia, verificar si una ordenanza cumple con las reglas establecidas por el Tribunal Constitucional, no es ejercer el control difuso, es realizar el control de la legalidad de esta, lo que significa contrastar el contenido de la referida ordenanza con los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional; mas aún teniendo en cuenta la inmediatez que tiene la Administración con los ciudadanos, por eso saludamos el criterio fijado por la Corte Suprema, de lo contrario seria dejar en estado de indefensión a los administrados frente a posibles abusos que pudiera cometer la Administración Pública.

(4) Artículos 138° y 201° de nuestra Norma Fundamental

(5) Castillo C. L. (2006) “Administración pública y control de la Constitucionalidad de las leyes: ¿otro exceso del TC?, Repositorio institucional PIRHUA Universidad de Piura, pág. 8.

VIII

CAPÍTULO

Jurisprudencia sobre aspectos
tributarios en los procesos
concursoales

LA VERIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN EL CONCURSO DE ACREEDORES: la carga del fisco

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial,
Sala D, "Servisa Agro S.A. S/ Quiebra S/ Incidente de
Revisión de Crédito de A.F.I.P.", 28/02/2019.

Gabriela Ulas

El procedimiento de verificación de los créditos en un concurso de acreedores posee improntas particulares que señalan el particularismo que posee el Derecho Concursal.

Este supone un trámite mediante el cual los acreedores que pretendan hacer ingresar sus créditos en el concurso deberán presentarse ante un síndico (órgano del proceso) con la finalidad de que este indague acerca de la verosimilitud del reclamo y sugiera al juez su inclusión o no dentro del pasivo concursal.

No resulta fácil conseguir este reconocimiento judicial de los créditos. El sistema concursal se basa en reunir a todos los acreedores del deudor con el fin de conseguir la aprobación por mayoría a su propuesta de pago. Pero si hablamos de que la propuesta será aprobada en tanto se consigan estas mayorías legales, entonces el pasivo que se contemple en el proceso debe reflejar la verdad lo más fielmente posible.

Para conseguir llegar a un pasivo real, la Ley de Concursos y Quiebras⁽¹⁾ se vale de determinadas prescripciones.

Así, el artículo 32 señala la necesidad de que todos los acreedores de causa o título anterior a la presentación en el proceso concursal, deben participar

(1) Ley 24.522. Ley de Concursos y Quiebras. [República Argentina]. Agosto 7 de 1995.

de este trámite, en clara concordancia con el criterio pasivo del principio de universalidad que poseen estos procesos.

Este acto importa la presentación ante el síndico, órgano concursal destinado a instruir al juez sobre los aspectos patrimoniales del concursado, de la documentación justificativa junto con un escrito que exprese el monto, la causa y el privilegio pretendido por el acreedor. Es así como el fin del procedimiento verificadorio no solo es cuantificar el pasivo sino, además, establecer la graduación de los mismos, es decir, definir qué privilegio poseen.

Existen dos importantes preguntas sobre la verificación de créditos que usualmente han sido motivo de grandes debates. Primeramente, nos corresponde indagar si la verificación de los créditos importa una obligación o una carga que pesa sobre los acreedores. En segundo lugar, y ante la universalidad de acreedores que importa el proceso, cabe preguntarse si existe alguna clase de acreedores que por la particular naturaleza de sus créditos, corresponde eximirlos de la presentación a verificar.

La primera cuestión no suele ser de simple respuesta. En este aspecto la situación es controvertida. Por un lado, la ley prescribe textualmente “todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos [...]”⁽²⁾. Vemos claramente como la norma señala con la palabra “deben” un atisbo de que nos encontramos ante una obligación. Pero lo cierto es que la falta de presentación a verificar el crédito no ocasiona la pérdida del derecho al cobro; tal es así, que en el régimen concursal anterior, Ley 19.551⁽³⁾, se permitía a los acreedores que no concurrían a verificar, que pudieran ejercer sus acciones individuales una vez concluido el concurso preventivo o la quiebra⁽⁴⁾. Pero este criterio lógico atenta contra el paso del tiempo cuando se les asigna una prescripción liberatoria de dos años contados desde el día en el cual se formalizó la presentación en concurso (artículo 56, Ley 24.522). Esta situación particular hace dudar sobre su condición de carga u obligación, pero si miramos las circunstancias especiales del proceso concursal en su conjunto

(2) Artículo 32, Ley 24.522. Ley de Concursos y Quiebras. [República Argentina]. Agosto 7 de 1995.

(3) Ley 19.551. Ley de Concursos y Quiebras. [Argentina]. Abril 4 de 1972. Derogada.

(4) RIVERA, Julio César, *Derecho Concursal*, Tomo 2, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2010, p. 161.

terminamos deduciendo que, en la práctica, quien no se presente a verificar no podrá concretar la satisfacción de su crédito.

En segundo plano, resulta de amplia discusión la particular situación que puede darse respecto de determinados acreedores quienes, por la naturaleza de sus créditos, se impondrían como excepciones a la carga de verificar. En este grupo se encuentran precisamente los acreedores tributarios.

Los acreedores tributarios, en virtud de su carácter de "acreedores de Derecho Público" pretendían eximirse de la obligatoriedad de verificar su crédito como requisito previo a la inclusión de sus créditos en los procesos concursales. Ya hace más de veinte años que la jurisprudencia viene afirmando unánimemente sobre la inexorable carga de verificar que pesa sobre todos los acreedores, y los tributarios incluidos. Tal fue el caso que se presentó en el año 1996 cuando la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial expresó que la naturaleza estatal de la obligación tributaria no justifican distinciones o exenciones que le otorguen preeminencia alguna otorgada por el legislador, dado que no se ha previsto en el texto legal que se imponga la percepción inmediata de las obligaciones impositivas, tal como sucede con los créditos laborales con derecho al pronto pago⁽⁵⁾. Legalmente, solo la Aduana queda eximida de la obligación de verificar el crédito tributario, pero este debe recaer sobre las mercaderías que se encuentren en zona primaria aduanera y en virtud de que esta prerrogativa se encuentra normada en el Código Aduanero, texto que le otorga al organismo el derecho de retención sobre tales bienes.

Hechas las aclaraciones pertinentes sobre la obligatoriedad que tienen las administraciones tributarias de verificar sus créditos tal como sucede con el resto de los acreedores, resta definir la autosuficiencia de las determinaciones de oficio como prueba del crédito tributario en el proceso de verificación de créditos.

Uno de los puntos más destacables de la sentencia que traemos a análisis versa sobre la entidad probatoria de estos documentos emanados por las administraciones tributarias en virtud de un acto administrativo que impone inaudita parte un crédito tributario a su favor en virtud del presupuesto de hecho que lo origina.

(5) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala A, "Orlowski, Javier s/ concurso preventivo", 14/11/1996.

El fallo comienza recordándonos sobre la obligatoriedad que el derecho impone a los litigantes respecto de la carga de probar los presupuestos que invocan como fundamento de su pretensión, defensa o excepción, independientemente de su calidad de actor o demandado. Así es como interpreta las normas de verificación de créditos de los artículo 32 y/o 56 (verificación tardía) de la Ley 24.522 de las cuales extrae la carga de probar que tiene quien promueve incidente de verificación, en este caso, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), órgano federal de recaudación tributaria en la República Argentina.

Seguidamente, se sentencia que las constancias fiscales unilateralmente emitidas no hacen plena fe por sí mismas en el proceso concursal, sino que incluso en estos supuestos continúa pesando sobre el fisco la carga de demostrar la verdadera causa, extensión y privilegio de su crédito. En síntesis, si bien los organismos tributarios poseen la prerrogativa de emitir constancias de deuda por medio de acto administrativo y refrendadas por un juez administrativo, ello no obsta la imposición de expresar adecuadamente las causas que lo originaron, motivar adecuadamente los montos, el método utilizado para establecerlos y acompañar la prueba documental respectiva.

Así es como puede leerse que el juez rechazó la pretensión del fisco de verificar la deuda tributaria presentada en el proceso dado que “no ofreció más prueba que la aportada en oportunidad de insinuar su acreencia y ciertas actuaciones administrativas, omitiendo acompañar elementos de convicción que permitan acreditar, como lo exige el procedimiento concursal, la existencia, extensión y legitimidad del crédito invocado y determinado de oficio unilateralmente”. Y así, la Administración Federal de Ingresos Públicos quedó sin poder cobrar el crédito tributario que pretendía en sede concursal.

La pregunta que cabe hacerse a estas alturas es: ¿cuál es la prueba documental idónea que se pretende que el fisco aporte para conseguir verificar su crédito en los procesos concursales?

La respuesta no es fácil. Es que la valoración que han hecho los tribunales sobre los elementos probatorios aportados por el fisco ha sido oscilante en algunos casos y muy estricta en otros.

De eso modo, ha negado la procedencia de la verificación de créditos sobre la base de sentencias dictadas en ejecuciones fiscales por considerar que ellas solo tienen autoridad de cosa juzgada formal más no material.⁽⁶⁾

(6) RIVERA, Op Cit., p. 166. Cit: CNCom, Sala B, “Establecimientos Metalúrgicos Crespo s/Inc. de revisión por Fisco Nacional, 06/04/1998.

Sin embargo, la jurisprudencia no ha sido homogénea cuando el organismo tributario ha presentado impresiones de pantalla de computadoras como medio de prueba completa. Así, algunos tribunales han considerado que dicha documentación comprobaba el crédito pero no la causa del mismo⁽⁷⁾. Pero, atento al devenir de los cambios tecnológicos que trajeron la informatización de gran parte del proceso de presentación, pago y determinación de tributos, más recientemente se ha dicho que “las constancias de deudas fiscales obtenidas a través de “imágenes de pantalla” del sistema informático de la AFIP, elaboradas con base en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y luego procesadas por el sistema informático del organismo de recaudación nacional, suscriptas por funcionario competente, satisfacen los para su verificación en el concurso”⁽⁸⁾.

Así vemos como se les ha asignado a las administraciones tributarias idénticas obligaciones que pesan sobre la gran mayoría del resto de los acreedores. El principio de la *pars conditio creditoris* que impone la igualdad entre todos los acreedores, adquiere así una destacada trascendencia en esta etapa del proceso que versa sobre la cuantificación y graduación del pasivo y que tiene una importancia práctica fundamental en los procesos concursales y en la finalidad del propio trámite.

(7) *Ibid.*, p. 167.

(8) Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Azul, Sala II, “M.G. POSTAL S.R.L. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Incidente de Revisión”, 20/12/2017.

LOS APORTES AL RÉGIMEN DE AUTÓNOMOS y su participación como pasivo concursal

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial,
Sala C, “Klingensfeld, Federico Damián s/ Quiebras/Incidente de
Revisión de Crédito de Fisco Nacional”, 23/02/2017

Gabriela Ulas

Una de las cuestiones más interesantes que trae el proceso de verificación de créditos en un concurso de acreedores resulta del análisis de cuáles son los créditos susceptibles de incorporar al concurso.

A primera vista, se podría interpretar que cualquier crédito sería susceptible de ser declarado verificado si se aporta la documentación justificativa y se acredita la causa debidamente, tal como señala todo sistema concursal.

Pero, en verdad, esa lógica no es tan lineal como lo aparenta.

Así los cheques y pagarés -como títulos abstractos- han presentado inconvenientes al momento de demostrar la causa, las sentencias definitivas en juicio ejecutivo han sido rechazadas como títulos vericadorios por producir efectos de cosa juzgada meramente formal⁽¹⁾ y se exigió al acreedor que justificara debidamente la causa.

En su afán de llegar a una realidad correcta y precisa del pasivo que participará en el concurso o la quiebra, la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras⁽²⁾ establece la presentación de la documentación que prueba el crédito, la

(1) CSJN, “Collón Curá S.A. s/quiebra s/incidente de revisión por Banco de Hurlingham”, 03/12/2002.

(2) Ley 24.522. Ley de Concursos y Quiebras. [República Argentina]. Agosto 7 de 1995.

invocación de la causa y la mención del privilegio de la acreencia. La realidad procesal muestra que estos tres requisitos deben ser aportados con la máxima precisión. La justificación a este criterio restrictivo y con especial rigor, es evitar la distorsión en el cómputo de las mayorías para el momento de las votaciones que harán factible llegar al acuerdo concursal o no y, en el caso de la quiebra, evitar que falsos o dudosos acreedores participen en la distribución del activo liquidado.

Justamente, el caso nos trae al análisis de un crédito perseguido por la Administración Federal de Ingresos Públicos originado por una deuda causada por falta de pago de los aportes previsionales del régimen de la seguridad social por el régimen de obligados autónomos.

Nos encontramos ante un tema sumamente controvertido ya que en este asunto confluyen leyes que podrían interpretarse de manera diametralmente opuesta desde el inicio.

Por una parte, tenemos las normas tributarias que apoyan la ejecutabilidad de esta clase de créditos.

Así, la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683⁽³⁾ establece en su artículo 92 que “El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Corresponde aclarar que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es el organismo que tiene a su cargo la ejecución de la política tributaria, aduanera y de recaudación de los recursos de la seguridad social de la República Argentina. Anteriormente, la Dirección General Impositiva, la Aduana (tuvo diferentes denominaciones a lo largo de su historia; hoy Dirección General de Aduanas) y la Secretaría de la Seguridad Social (hoy Dirección de Recursos de la Seguridad Social) eran organismos separados. Desde 1997 conforman una misma administración que reúne la recaudación de los recursos del Estado a nivel federal.

(3) Ley 11.683. De Procedimiento fiscal. [República Argentina]. Enero 12 de 1933. (con modificatorias).

Pero el año 1993 fue testigo de grandes cambios en el sistema previsional en su totalidad: cambios en el cálculo de las cotizaciones para los futuros jubilados, creación de administradoras privadas y un cierto grado de informatización en los registros. Con dicho motivo, se sanciona en dicho año la Ley 24.241⁽⁴⁾.

En el año 1995 surgió la necesidad de recurrir a un sistema de facilidades de pagos y eventuales ejecuciones devengados de las deudas provenientes de la seguridad social. Así se sancionó la Ley 24.476⁽⁵⁾. En este texto normativo, en su artículo 1, se estableció que los trabajadores autónomos incorporados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones de la Ley N° 24.241, no pueden ser compelidos ni judicial ni administrativamente al pago de los importes que adeuden a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS), devengados hasta el 30 de setiembre de 1993.

De la norma señalada podemos ver que se prescribe la inexigibilidad de la deuda derivada de los aportes de los trabajadores autónomos correspondientes a los períodos anteriores a setiembre de 1993, con lo cual, surgiría la exigibilidad de aquellas cotizaciones devengadas en períodos posteriores a dicha fecha.

Pero la lógica de los juzgados del fuero mercantil a veces se inclinó hacia la imposibilidad de ejecutar los aportes autónomos aun pasada la fecha citada.

Así, en 2014⁽⁶⁾, la Sala C de la Cámara de Apelaciones en lo Comercial resolvió desestimar la pretensión vericatoria de la AFIP por considerar que carece de legitimación para ejecutar la deuda contra el trabajador autónomo dado que, de su incumplimiento, solo se deriva un perjuicio para el incumplidor que no podrá acogerse a los beneficios jubilatorios. Bajo dicha justificación consideró que el sistema de jubilaciones y pensiones no resulta afectado.

(4) Ley 24.241. Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones. [República Argentina]. Octubre 18 de 1993.

(5) Ley 24.476. Trabajadores Autónomos. Régimen de Regularización de Deudas. [República Argentina]. Noviembre 21 de 1995.

(6) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala C, "Arnal, Fernando Germán s/quiebra s/incidente de revisión por Fisco Nacional", 16/04/2014.

El tema no deja de tener su razón, porque aunque las deudas tributarias no necesitan de una contraprestación efectiva para que se tornen obligatorias y ejecutables, pero la lógica de los procesos concursales obliga a replantearse la situación.

Por ello el tribunal consideró que el reclamo de verificación de aportes no abonados en estas condiciones, deviene asimilable a un crédito carente de causa, dado que se entiende que no se puede afectar a la masa falencial a abonar ciertas sumas y, de esta manera, perjudicar el monto de dinero que eventualmente podría cobrar el resto de los acreedores, máxime sabiendo que el deudor se encuentra desapoderado, sin ejercer actividad comercial, con una interdicción de realizar pago alguno (incluso a la AFIP) y que –para tornar la situación aún más injusta- el fallido no se jubilará.

El fallo que traemos en análisis nos muestra el cambio de postura que se gestó dentro del propio tribunal de apelaciones y respecto de situaciones de hecho similares. Nombrando lo decidido en el fallo “Scalise” (año 2011) por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁽⁷⁾, la misma sala del tribunal de alzada modifica radicalmente su opinión y admite el crédito insinuado por la AFIP por deudas en los aportes de autónomos por parte del fallido.

De esta manera, adhiere a la concepción de la sentencia de la Corte que señala que los créditos derivados por deudas al régimen de autónomos no solo ocasionan la pérdida de la posibilidad de llegar a una jubilación futura, sino que los mismos forman parte de un sistema integrado y solidario que provoca que las personas que se encuentran en edad activa colaboren con los fondos dinerarios que percibe a clase pasiva. De allí que la naturaleza de las prestaciones previsionales sea de carácter impositivo y, por lo tanto, con la coerción propia de cualquier impuesto.

Pero la sentencia nos trae otro asunto al análisis.

Como podemos ver, la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, máximo tribunal de la República Argentina, versa del año 2011. Mientras tanto, si bien nuestro fallo data de 2017 y adhiere al pensamiento de dicho tribunal, el fallo “Arnal” data de 2014 y decide de manera contraria a la doctrina de la Corte.

(7) CSJN, “Scalise, Claudio s/ concurso preventivo-incidente de revisión por Fisco Nacional”, 09/08/2011.

Esto queda justificado en el sistema de control de constitucionalidad difuso que impera en la República Argentina y de la jurisdicción propia que le es otorgado a cada tribunal.

Así, de esta manera, cada tribunal con independencia de su rango o importancia posee la facultad de declarar la inconstitucionalidad de una norma ante un caso que se le presenta a juzgamiento. Ello importa que los interesados podrían obtener dicha sanción, incluso por un juez de 1° Instancia y sin tener que esperar a que la causa llegue a la máxima alzada. No obstante, la declaración de inconstitucionalidad solo queda operativa para el caso de manera individual y sin efectos irradiadores sobre el resto de las causas similares que se encuentren tramitando ante otros juzgados.

Por otra parte, que cada tribunal posea jurisdicción propia, ocasiona el probable apartamiento a la doctrina sentada en el fallo de la Corte Suprema. Es que el máximo tribunal argentino no es un órgano que ordena pautas constitucionales o la adopción de determinada doctrina a los demás juzgados, sino que importa un tribunal de apelación de última instancia y solo cuando justifiquen agravios de naturaleza constitucional; pero finalmente, no deja de ser una nueva instancia para apelar y no un órgano rector de pautas constitucionales.

De allí que se extrae la explicación de la cronología de las sentencias de esta sala respecto de la habilitación para verificar créditos venidos de deudas de autónomos, su apartamiento de la doctrina de la Corte en los primeros tiempos, para luego adherir al criterio de la misma y admitir la verificación de dichos créditos en la quiebra.

LA FUERZA VERIFICATORIA DE LAS DETERMINACIONES DE OFICIO EN EL CONCURSO

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial,
Sala C, "Multibag SA s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de
Verificación de Credito de Afip-Dgi", 08/04/2019.

Gabriela Ulas

Nadie duda sobre la necesidad de contar con un procedimiento administrativo idóneo que busque establecer con la mayor precisión posible el monto de una deuda en concepto de tributos. Este imperativo encuentra su justificación en virtud de la equidad que debe primar en el establecimiento de las cargas públicas y en el principio de seguridad jurídica que impone la previsión de *nullum tributum sine lege praevia*.

Pero es preciso señalar que la naturaleza jurídica de las determinaciones realizadas por las administraciones tributarias ha sido fuente de análisis y de diferentes declaraciones doctrinarias.

Por ello se han visto posiciones tales como que la determinaciones "son actos o conjunto de actos emanados de la administración, del particular o de ambos en orden a establecer la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación"⁽¹⁾, aun cuando algunos niegan que el particular sea parte de ellas y por ello señalan que es "el acto resolutorio mediante el que el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar."⁽²⁾

(1) GUILLIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo 1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 453.

(2) ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CASANELLAS CHUECOS, Montserrat, TOBILLAS MORÁN, José María, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Ed Atelier, Barcelona, 2013, p. 256.

Es posible que esta discrepancia obedezca a una cuestión meramente terminológica. Es decir, no caben dudas de que la determinación del *quantum* del tributo se gesta tanto cuando el particular realiza sus autoliquidaciones como cuando es la propia administración tributaria quien lo hace. Estimamos que sobre esta cuestión es que existe la confusión: que mientras lo que denominamos “declaración jurada” es una determinación tributaria realizada por el propio contribuyente, la “determinación de oficio” es aquella que formaliza el fisco de manera unilateral y como acto previo al reclamo del tributo.

Atento a las definiciones que se han vertido al mundo jurídico, y a pesar de cualquier otra controversia, nadie duda sobre dos aspectos que asumen especial importancia en el tema que nos convoca: que son actos nacidos de la Administración Pública y que establecen un monto preciso que corresponden a la obligación tributaria.

En la sentencia que nos toca analizar, nos centraremos en la aptitud que poseen las determinaciones de oficio como títulos hábiles para solicitar y conseguir la verificación de un crédito, sin dejar de recordar que la verificación de créditos es una carga que pesa sobre los acreedores de causa o título anterior a la presentación en concurso y que pretendan cobrar sus créditos.

La cuestión no es menor y también trajo consigo un nuevo debate sobre la naturaleza de la determinación de oficio pero, en esta oportunidad, sobre su operatividad como título válido para solicitar verificación o –incluso– a participar del concurso sin la necesidad de requerirla.

Primeramente hay que señalar que la determinación de oficio es un título de deuda emitido por un funcionario público y que resulta de un procedimiento reglado por un cuerpo normativo que suelen ser los códigos tributarios. Con ello, queda descartada cualquier posibilidad de que el fuero de atracción concursal tenga injerencia sobre este.

No obstante ello, resulta adecuado poner a discusión si la presencia del síndico es pertinente durante el procedimiento de determinación de oficio si al tiempo de la apertura de concurso preventivo o la quiebra se encuentra aun tramitando dicho procedimiento administrativo.

Más fácil resulta interpretar que durante el proceso de quiebra el síndico será parte irremplazable dado que uno de los efectos propios de

la quiebra es aquel que señala que el síndico asume toda la legitimación procesal del fallido en causas de contenido patrimonial, pero no queda tan claro si el trámite es un concurso preventivo, dado que el síndico solo tiene facultades de vigilancia.

Pero una vez que se llegó a la resolución determinativa, ellas resultan ser títulos ejecutivos hábiles para la adopción de medidas precautorias.

Aun cuando todavía se discute sobre el carácter jurisdiccional de la determinación de oficio, por cuanto se trata de un procedimiento que otorga cierto derecho de defensa, resulta impensable que la misma posea suficiencia plena en un procedimiento de verificación de créditos en el concurso.

No obstante, y tal como se extrae de la sentencia que en esta oportunidad nos convoca, las determinaciones de oficio poseen dos características innegables: son documentos públicos y “configuran *prima facie*, elementos relevantes a los efectos de la verificación de los créditos, en la medida en que no estuviese cuestionada la legalidad del procedimiento”.

La primera de ellas representó una controversia hoy superada. Si bien el carácter de documento público que ostentan las resoluciones de las administraciones tributarias hizo pensar que ellas no necesitaban cumplir con la obligación de verificar, esto quedó superado ya hace tiempo⁽³⁾.

Es verdad que todo documento público, como aquel emanado por un funcionario público, da fe en sí mismo y ofrece plena prueba de una realidad determinada excepto que pueda ser comprobada su falsedad mediante proceso judicial pertinente, pero hay que tener en cuenta que las boletas de deuda y las determinaciones de oficio son procedimientos administrativos suscritos por un juez administrativo que ostenta una jurisdicción limitada, es decir, revisable.

Pero además de la imperativa carga de verificar que pesan sobre estos títulos, es dable recordar que las administraciones tributarias necesitan adjuntar documentación que justifique la causa de la obligación que reclaman a través de las determinaciones de oficio dado que solo ostentan la calidad de

(3) RIVERA, Julio César, *Instituciones del Derecho Concursal*, Tomo1, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2003, p. 376.

cosa juzgada formal, más no material⁽⁴⁾. A todo ello corresponde agregar que las determinaciones de oficio pueden tener sustento sobre base cierta o sobre base presuntiva lo que necesariamente importa la necesidad de que el síndico actuante exija un refuerzo en la prueba de la causa de estas últimas.

Sobre esta base es que el tribunal desestima el recurso de apelación interpuesto por el concursado por considerar que el fisco omitió notificarle la resolución determinativa situación que importó una violación a su derecho de defensa, según su criterio.

El tribunal rechaza el recurso con toda razón en tanto que es sabido que el fisco posee amplias facultades y medios legales para notificar al contribuyente y sin que ello pueda ser tachado de inconstitucional y todo ello sumado a la posibilidad defensiva que otorga dicho procedimiento y que, según surge de los autos, el concursado obró de manera negligente en tal instancia.

(4) RIVERA, *Derecho Concursal*, Op. Cit., p. 166.

EL CRÉDITO TRIBUTARIO EN EL CONCURSO: sobre la posibilidad de que los acreedores fiscales integren un grupo separado

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial,
Sala D, “Starting Servicios S.R.L. s/ concurso preventivo”,
20/10/2018.

Gabriela Ulas

Situación altamente compleja nos presentan los créditos de Derecho Público cuando interactúan en un proceso concursal, pero más aún en el momento de aprobar la propuesta del concursado durante el período de exclusividad.

El principio reinante en los concursos, que se muestra como el imperativo de la *pars conditio creditoris*, provoca una inevitable tensión cuando todos los créditos del concursados acceden al proceso junto con el resto en una pretendida igualdad que no es tal.

Se sabe que ningún derecho es absoluto. En el caso de la igualdad que pretende el concurso, esa relatividad se manifiesta en torno a una exigencia de igualdad entre iguales, es decir, una igualdad ante situaciones homogéneas.

Los créditos de naturaleza tributaria participan dentro de esta particular situación que engloba a los créditos de Derecho Público juntamente con dos agravantes: que los créditos tributarios participan en toda la gama legal de los privilegios concursales y que suelen venir al concurso con un pasivo abultado.

La Ley 24.522 de Concursos y Quiebras de la República Argentina⁽¹⁾ presenta un modo particular para que el deudor pueda conseguir el acuer-

(1) Ley 24.522. Ley de Concursos y Quiebras. [República Argentina]. Agosto 7 de 1995.

do concursal y así evitar la quiebra. Así, el artículo 41 señala que el deudor concursado deberá presentar ante el juzgado y la sindicatura una propuesta de agrupamiento de sus acreedores con la finalidad de ofrecerles propuestas de pago diferenciadas a cada grupo que realice, para luego intentar obtener la mayoría absoluta de acreedores que representen las 3/2 partes del capital de cada categoría de créditos comunes y de privilegiados generales y la unanimidad para las categorías que involucren a créditos privilegiados especiales.

De esta manera, el deudor puede organizar cada categoría siguiendo un criterio razonable pero teniendo en miras su conveniencia, es decir, según las posibilidades que vislumbre el concursado en vistas a los acreedores que supone le votarán a favor.

Que los créditos tributarios lleguen al concurso con pasivos abultados ciertamente se presenta como una realidad que debe preocupar a las administraciones, dado que ello representa el reflejo del incumplimiento. Pero por otra parte, ya en la etapa de votación de la propuesta, quien posea el pasivo con mayor proporción, también será el que posea mayor incidencia en las mayorías, es decir, mayor poder de votación sobre la aprobación o no aprobación de las propuestas de pago que les presente el deudor concursado.

Como todo crédito de Derecho Público, los créditos tributarios poseen una legalidad reglada en cuanto al modo habilitado para la extinción de las obligaciones. Por ello no todos los modos de extinción que conocemos en el Derecho Privado les son aplicables. Si miramos esta particular realidad sumado a que la finalidad del concurso es llegar a un acuerdo especial que permita al deudor pagar sus créditos de manera más acomodada a su estado de cesación de pagos, la situación se complica aún más.

Ya de por sí bajo el imperio del sistema tributario se exige que el principio de indisponibilidad de sus créditos se encuentre presente sea cual fuere la situación financiera del obligado. Teniendo en cuenta esta inobjetable legalidad estricta, los acreedores tributarios no se encuentran facultados a negociar quitas, esperas u otra modalidad de pago aceptada en el concurso, excepto los planes de pagos o moratorias legalmente vigentes. De allí que resulta imposible que las administraciones tributarias voten favorablemente a una propuesta que incluya a otros acreedores en la misma categoría y con ello, devenga la quiebra inexorable.

El fallo que se presenta hace cuenta sobre la solicitud hecha por el deudor concursado al juez del proceso para que se ordene la exclusión del cómputo del voto de sus acreedores tributarios. El fallo no nos aporta mayores datos, pero todo hace suponer que el concursado previó que estos acreedores actuarían de modo renuente a la aprobación de su propuesta y con ello perjudicaría la posible votación favorable del resto de los acreedores con la consecuente quiebra.

Esta modalidad de exclusión del voto suele utilizarse con frecuencia en la etapa de acuerdo. Forma parte de una de las tantas opciones de naturaleza pretoriana que fueron creadas con el fin de atemperar los efectos nocivos que provoca la escasa capacidad negocial de los acreedores tributarios para aceptar propuestas concursales.

Esta manera de contrarrestar esta situación se tiene vista en numerosas oportunidades como una de las soluciones alternativas⁽²⁾. Simplemente se trata de que del cómputo que se realice de determinar los porcentajes para la aprobación de la propuesta, se excluya a los acreedores fiscales. En realidad, esta modalidad se encuentra basada en una norma establecida en la Ley 24.522 de la cual se realiza una interpretación extensiva por cuanto el artículo 45 señala que “se excluye del cómputo al cónyuge, los parientes del deudor dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o adoptivos y sus cesionarios dentro del año anterior a la presentación” por considerar que estos sujetos – dada su especial vinculación con el deudor- tendrán su voluntad viciada.

Pero el juez rechaza la solicitud del concursado provocando el recurso de apelación que nos toca en análisis.

El tribunal decide rechazar la petición del concursado y confirmar la decisión del *a quo*.

No obstante, la Cámara de Apelaciones reconoce la especial problemática que presentan los acreedores tributarios en el concurso y define su estrategia organizando la clasificación de los acreedores de manera diferente a la propuesta por el deudor.

(2) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala D, “Forman Fueguina SA s/ concurso preventivo”, 18/02/2016, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala B, “Dulcypass SA s/incidente art 250 CPCCN”, 08/05/2019, entre otros.

Así el tribunal definió que, tal como acostumbra en casos similares, lo que en realidad corresponde hacer es definir categorías separadas en las que se encuentren incluidos acreedores tributarios con exclusividad.

Esta opción posee la ventaja de reservar al concursado junto con sus acreedores tributarios un ámbito más específico para la negociación de sus créditos, pero lógicamente importa una nueva desigualdad en el concurso, es decir, un nuevo boicot al principio igualitario que prima en todo proceso universal.

Pero además de representar un atentado a la *pars condijo creditoris*, la creación pretoriana de categorías diferentes a las propuestas por el concursado no goza de buen prestigio.

Y no lo tiene porque justamente la facultad otorgada por la ley al deudor para categorizar a sus acreedores fue otorgada con la finalidad de darle un margen de libertad razonable en la organización de los créditos.

Si bien cierto sector de la doctrina⁽³⁾ considera que el artículo 42⁽⁴⁾ otorga al juez facultades suficientes para rearmar las categorías propuestas, lo cierto es que también esta modalidad tribunalicia de establecer *ex officio* determinadas agrupaciones de acreedores ha recibido críticas salvo cuando las realizadas por el concursado hayan pecado de irrazonabilidad⁽⁵⁾.

Más allá de los aciertos o desaciertos que impliquen ambas soluciones a esta situación conflictiva, el problema subsiste. De ahí que debamos seguir recurriendo a mecanismos artificiales que importen otorgar a las normas una amplitud o interpretación que no poseen o directamente realizar creaciones jurisprudenciales novedosas. Y todo ello hasta tanto no llegemos a una medida eficaz para los créditos tributarios en concurso.

(3) GARCÍA MARTÍNEZ, Roberto, *Derecho Concursal*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 167.

(4) Ley 24.522, artículo 42: Resolución de categorización. Dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del plazo fijado en el artículo 40, el juez dictará resolución fijando definitivamente las categorías y los acreedores comprendidos en ellas.

(5) RIVERA, *Derecho Concursal*, Op. Cit., p. 320.

LOS INTERESES DERIVADOS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO Y SU INCIDENCIA EN LOS PROCESOS CONCURSALES

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial,
Sala B, “Su Taxi S.A. s/conc. prev. s/inc. de rev. (por AFIP-DGI)”,
23/04/2010.

Gabriela Ulas

El tratamiento de los intereses derivados de los créditos tributarios en un contexto de concurso es el tema central de esta sentencia del tribunal de alzada en lo comercial y de cuyos fundamentos se extraen no solo cuestiones concursales y tributarias sino también algunas de índole constitucional.

Corresponde, en principio, señalar que los intereses provenientes de obligaciones tributarias presentan en el concurso situaciones perjudiciales para el normal desarrollo del mismo. Y lo es por diversos motivos.

El primer motivo es que al tratarse de créditos comunes o quirografarios, ellos participarán de las negociaciones y votaciones dentro de cada categoría que hayan quedado incluidos. La segunda razón está marcada por las altas tasas (capitalizables) que las reglamentaciones les otorgan y que provocan mayor voluntad decisoria en el concurso junto con la incapacidad negocial de las administraciones tributarias en un claro detrimento del principio de igualdad de los créditos concursales.

Es decir, dado que los fiscos tanto nacional, provinciales como municipales no aceptan en los concursos preventivos aquellas propuestas que pudieren contener quitas, esperas ni reestructuración de deudas sin intereses, el deudor concursado tiene dos posibilidades: acogerse a los planes de facilidades de pago o que la propuesta sea del pago del 100% del capital más intereses, solución muy poco posible para el deudor concursado y en

perjuicio del objetivo del procedimiento concursal que promueve evitar la liquidación.

Por ello se han plasmado en la jurisprudencia diferentes criterios en relación al tratamiento de los intereses fiscales en los concursos.

Algunos jueces creen oportuno reducir los intereses fiscales fundándose en el Código Civil, considerando a los intereses excesivos en los concursos como actos contrarios a las buenas costumbres, y en la *pars conditio creditorum* que determina que todos los acreedores han de soportar de manera igualitaria el efecto del acuerdo preventivo o resolutorio homologado. Podemos señalar varias tesis al efecto sin dejar de recordar que la República Argentina posee un sistema de control de constitucionalidad difuso que otorga potestad para declarar la inconstitucionalidad de una norma a todos los jueces respecta de cualquier caso que se les presenta a decisión.

1. Tesis morigeradora:

Impulsa la facultad de los jueces de reducir los intereses fiscales sin necesidad de previa declaración de inconstitucionalidad de la norma que los regula, tomando al artículo 768 del Código Civil y Comercial de La Nación⁽¹⁾ como fuente de justificación. Posee dos vertientes:

- a) la que promueve la reducción de la tasa teniendo como parámetro la que percibe el Banco de la Nación Argentina para sus operaciones de descuento a 30 días.
- b) la que autoriza su reducción sólo cuando la mencionada tasa de interés supere la máxima establecida en el artículo mencionado.

2. Tesis contra la morigeración:

Ella sostiene que las tasas de interés de los créditos fiscales no se pueden reducir sin una declaración de inconstitucionalidad previa de las normas que

(1) Código Civil y Comercial de la Nación [República Argentina]. Artículo 768: El deudor moroso debe los intereses que estuviesen convenidos en la obligación, desde el vencimiento de ella. Si no hay intereses convenidos, debe los intereses legales que las leyes especiales hubiesen determinado. Si no se hubiere fijado el interés legal, los jueces determinarán el interés que debe abonar.

las imponen. Postula que la tasa de interés es fijada mediante una ley que las prevé específicamente y que el estado concursal del deudor no faculta a los jueces a dejarlas de lado sin previa declaración de inconstitucionalidad. La morigeración de intereses debe darse necesariamente teniendo presente un argumento suprallegal siendo los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional⁽²⁾ los adecuados a estos efectos.

Dentro de esta tesis, encontramos aquellos que sostiene que la declaración de inconstitucionalidad deberá ser solicitada por el contribuyente concursado (a pedido de parte) y discutido posteriormente en el ámbito del tribunal.

Pero también encontramos una variante de esta postura que admite la declaración de inconstitucionalidad de oficio de las normas que regulan las tasas de interés.

La posibilidad de declarar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes ya ha sido admitida por varios tribunales: algunos jueces han optado por declarar su inconstitucionalidad de oficio, pero otros sólo la han admitido a pedido de parte. Si pensamos en cuál debería ser la postura de un juez ante una eventual norma que puede presentar signos de inconstitucionalidad las soluciones pueden tornarse complicadas cuando nos encontramos frente a colisiones de principios.

(2) Constitución de la República Argentina. Artículo 14: "Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender". Artículo 17: "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie."

Y es que resulta ser que hay cosas que la Constitución prohíbe u ordena y otras que confía a la discrecionalidad del legislador y demás poderes. Es allí donde han de intervenir para lograr fines y elegir medios. Así, la Constitución otorga un margen de acción estructural, un margen de acción al legislador para intervenir en determinado derecho escogiendo los fines que justifiquen dicha intervención y eligiendo medios, es decir, acciones positivas para la protección de determinado derecho.⁽³⁾

El problema se presenta cuando algún medio se contrapone con algún fin, es entonces cuando se presenta la dificultad de los jueces a la hora de definirse por uno u otro principio reglado por el legislador: decidir cuál tiene validez constitucional. ¿Qué principio debería tomar en cuenta el juez como superior? El crédito fiscal, la *par conditio creditorum* o la protección de la empresa resultan aquí intereses en juego por los que habrá que decidirse.

En la sentencia que se presenta, la Dra. Piaggi ponderó los principios involucrados en el caso planteado. Al hacerlo, confronta al crédito fiscal como fuente de financiamiento del bien común con los principios que rigen en los concursos diciendo que “El fisco no cumple funcionalmente sus fines más elementales [...] Lo anterior trae como consecuencia lógica, recordar que corresponde al Poder Judicial equilibrar los costos y cargas y la proporción de medios y fines. En tal sentido, a partir del artículo 28 de la Constitución Nacional cabe considerar al menos dos aspectos: 1) el de idoneidad de la medida para obtener el fin perseguido; 2) el de proporcionalidad en sentido estricto; es decir, la ponderación entre los beneficios y ventajas para el interés general y los perjuicios sobre bienes o valores en conflicto.”

De esta manera, el fallo sometido a análisis se nutrió la Teoría de Ponderación de los Derechos Fundamentales de Robert Alexi, quien formula un método para la resolución de casos difíciles en los cuales estén en pugna dos o más principios resguardados por la norma suprema.

Así, el tribunal hizo mención al examen de proporcionalidad⁽⁴⁾ que propone tres filtros que ha de superar la norma en conflicto: la idoneidad en la intervención, su necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto.

(3) Alexi, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2º edición, Madrid, 1993, p. 520.

(4) Bernal Pulido, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, p. 151.

La idoneidad en la intervención supone el análisis sobre si la injerencia en ese derecho es apta para el logro de algún objetivo constitucionalmente legítimo. Por otra parte, ha de verse la necesidad de la intervención, o sea, si el objetivo del legislador habría podido alcanzarse con la adopción de medidas más benignas e igualmente aptas para su propósito. Resta la aplicación del principio de proporcionalidad en sentido estricto, que implica que cuanto mayor sea el grado de no satisfacción de un principio, tanto mayor debe ser la importancia de satisfacción del principio contrario.

A estas alturas estamos en condiciones de afirmar que, los jueces al decidir por la morigeración de las tasas han considerado que las normas que establecen las tasas de interés son idóneas: el crédito fiscal debe ser protegido y resguardado de eventuales morosidades. También se llegó a la conclusión que la intervención superaba el examen de necesidad, es decir, la aplicación de una tasa de interés diferencial sobreviene necesaria para diferenciar el cumplimiento regular del tardío.

Según esta sentencia, el problema se presenta en el último eslabón del análisis del examen de proporcionalidad. Así, el tribunal infiere que el grado de insatisfacción del principio contrario (*par conditio creditorum*) no guarda proporcionalidad con la importancia del principio protegido por el legislador (el crédito fiscal ante el incumplimiento). Por ello la reducción de las tasas de interés devino imperante en razón de una lógica proporcionalidad entre la protección de un principio y la insatisfacción de su contrario.

A pesar de que esta sentencia es de hace varios años, hemos de aclarar que aún al día de hoy continúan presentándose las mismas dificultades cuando los intereses de créditos tributarios aparecen en los concursos. Quizás ya sea hora de darle un tratamiento legislativo adecuado y así evitar que los jueces solucionen las deficiencias de la ley y así favoreceremos una mejor división de los poderes.

IX

CAPÍTULO

Jurisprudencia tributaria relevante
en España en sede concursal

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA RELEVANTE EN ESPAÑA EN SEDE CONCURSAL

Domingo García Núñez^(*)

Marta Sánchez Valero^(**)

1. INTRODUCCIÓN

En España, la situación tributaria del contribuyente, que viene abocado a un concurso de acreedores ante circunstancias económicas adversas, no está exenta de polémica y ciertas interpretaciones encontradas. Ha tenido que clarificar nuestro Tribunal Supremo (TS) los criterios e interpretaciones válidas en orden a cubrir los vacíos legales y, sobre todo, dejar delimitadas aquellas actuaciones de la Administración Tributaria que no se entendían arreglo a derecho.

La situación tributaria en sede concursal es totalmente diferente a los supuestos normalmente previstos en la Ley General Tributaria, a causa de la normativa concursal de aplicación. Prima la normativa concursal sobre la normativa tributaria. Como consecuencia podemos observar cómo los recursos de casación que llegan a nuestro Tribunal Supremo con contenido tributario no son únicamente resueltos por la Sección Segunda de lo Contencioso-Administrativo. Bien al contrario, las sentencias de contenido tributario en sede concursal serán dictadas por la Sección Primera de lo Civil. Esta especialidad surge por la obligación de defender el crédito tributario, en algunos casos, por parte de la Administración Tributaria en el seno del concurso ante el Juzgado de lo Mercantil. Esta obligación de defender el crédito público en un juzga-

(*) Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia. Abogado, Socio de ANQ Asesores Jurídicos.

(**) Abogada, ANQ Asesores Jurídicos.

do del orden civil condiciona el iter procedimental que ya no será el habitual del orden contencioso-administrativo. Únicamente cuando la AEAT decide no acudir a la sede mercantil y continuar su camino con liquidaciones es cuando intervendrá el orden contencioso-administrativo.

A continuación, se va a realizar un análisis de las últimas sentencias más relevantes en materia tributaria, en sede concursal, con un breve análisis de su *iter* procedimental, la doctrina establecida y, finalmente, un comentario de la sentencia.

LA PRELACIÓN DE LAS RETENCIONES POR EL IRPF de salarios impagados a la fecha de la declaración del concurso de acreedores

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2018
(ECLI:ES:TS:2018:2679)

Domingo García Núñez^(*)

Marta Sánchez Valero^()**

2.1 Descripción sucinta de los hechos

La Administración Concursal (AC) califica los créditos a favor de la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT), por las retenciones realizadas por el contribuyente concursado sobre los salarios de los trabajadores, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como crédito concursal. La calificación viene motivada por ser salarios anteriores al auto de declaración de concurso de acreedores del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Burgos.

Debe precisarse que los salarios no son abonados con anterioridad a la declaración judicial de concurso de acreedores, sino con posterioridad. La AEAT no está de acuerdo e impugna el informe de la AC.

2.2 Determinación de la controversia

La cuestión controvertida radica en si la cantidad de retenciones por IRPF por salarios anteriores a la declaración del concurso deben calificarse como crédito concursal o como crédito contra la masa.

(*) Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia. Abogado, Socio de ANQ Asesores Jurídicos.

(**) Abogada, ANQ Asesores Jurídicos.

En el caso de ser calificados como créditos concursales la AEAT sólo tendrá prioridad de cobro después de que se hayan pagado los créditos contra la masa, que son los créditos generados tras la declaración judicial de concurso de acreedores. Por el contrario, si son calificados como créditos contra la masa, se cobrarán de inmediato por orden de vencimientos.

Todo acreedor, incluida la AEAT, quiere que su crédito sea calificado contra la masa antes que crédito concursal. La razón es que, estadísticamente, las empresas concursadas que tienen que vender sus activos para pagar a los acreedores, apenas les alcanza para pagar los créditos contra la masa, quedando postergados e impagados, habitualmente, los créditos concursales.

2.3 Posición del contribuyente

La posición del contribuyente concursado coincide con la posición expuesta en el informe por la AC. Para la calificación del crédito tributario por retenciones por IRPF como crédito contra la masa hay que atender al momento del devengo y no al momento del pago. Comoquiera que el devengo es anterior a la declaración judicial de concurso de acreedores no puede calificarse más que como crédito concursal en aplicación del art.84.2.10 de la Ley Concursal (LC), y ello con independencia de cuándo sea el momento en que viene obligado al pago.

2.4 Posición de la Administración Tributaria

La AEAT, a través de la Abogacía del Estado, defendía que lo relevante es cuándo existía la obligación de pago por el contribuyente concursado de las citadas retenciones de IRPF. Comoquiera que la obligación de pago era posterior al momento de la declaración judicial de concurso de acreedores, en virtud del art.84.2.10 LC, la calificación del crédito tributario debía ser de crédito contra la masa.

2.5 Posición de los Tribunales de instancia

El Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Burgos, en primera instancia, dicta Sentencia de 16 de septiembre de 2014, dando la razón al contribuyente concursado y la AC. El juzgador entiende que lo relevante es el momento del devengo y no el momento del pago. Esta sentencia es recurrida en apelación por la AEAT ante la Audiencia Provincial de Burgos (AP Burgos). La AP se

basa en el art.58 LGT en relación con el art.78 del Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), para concluir que es el momento del devengo o nacimiento de la obligación de retener por el empresario sobre los salarios de los trabajadores, el momento que determina el crédito a favor de la AEAT por estas retenciones. Dado que esto se produce con anterioridad a la declaración judicial de concurso de acreedores, el crédito es concursal. Se apoya además en la doctrina del TS, donde deja claras que la obligación tributaria nace el momento del devengo que es cuando se produce el hecho imponible (STS 20-9-2009 y 31-1-2011).

La AP de Burgos, en segunda instancia, dicta Sentencia de 15 de julio de 2015. En dicha sentencia desestima el recurso de apelación planteado por la AEAT.

2.6 Posición del Tribunal Supremo

El TS acoge la jurisprudencia alegada de la AP de Burgos, reafirmandose en las propias sentencias de 20-9-2009 y 31-1-2011, y confirmando, por tanto, su propia doctrina. No obstante, realiza una reinterpretación del momento en que surge la obligación de pago de los salarios para casar la sentencia de la AP de Burgos y la sentencia de primera instancia.

El TS aclara, que el art.78.1 Del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el RIRPF establece que “con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes”. Identifica, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria al momento del pago de los salarios, que es posterior a la declaración judicial de concurso de acreedores. Por esta razón, califica el crédito tributario como crédito contra la masa, afirmando “*los créditos de la AEAT correspondientes a las retenciones del IRPF de los salarios adeudados antes de la declaración de concurso y pendientes de pago surgirán cuando la concursada lleve a cabo el pago de los correspondientes salarios, que por ser posteriores a la declaración de concurso tendrán la consideración de crédito contra la masa, conforme a lo previsto en el art.84.2.10 LC*”.

2.7 Comentario

El antecedente de la STS de 20 de septiembre de 2009 supuso un hito jurisprudencial. Fue una aclaración a las diferentes interpretaciones que exis-

tían entre el contribuyente, la AC y los Juzgados de lo Mercantil, por un lado, frente a la de la AEAT, por otro. Quedó claro que se anteponeía el momento del devengo de la obligación tributaria al momento de la obligación del pago del tributo que surgía por la normativa tributaria. De esta forma, los créditos tributarios por IVA e IRPF se calificaban como créditos concursales, y no créditos contra la masa, porque se atendía al momento de la realización del hecho imponible o devengo. En el caso que se enjuiciaba los salarios a los trabajadores fueron abonados con anterioridad a la declaración de concurso, practicadas las retenciones, y el momento de pago de las retenciones era posterior a la declaración del concurso. Sin embargo, en el caso que se enjuicia en esta sentencia comentada, hay una diferencia sustancial: los salarios están pendientes de abono en el momento de la declaración del concurso.

No podemos obviar que, en aplicación de la doctrina de la STS de 20 de septiembre de 2009, parece coherente la postura del TS en esta sentencia, dado que se acoge a la literalidad art.78.1. RIRPF. Si el salario no se pagó no surgió la obligación de retención para el empresario contribuyente concursado, y en consecuencia debiera calificarse las retenciones por IRPF como crédito contra la masa si el salario es pagado posteriormente.

No obstante, existen una serie de cuestiones que pueden hacer dudar acerca de la corrección de la sentencia. La primera es que si no se pueden pagar nunca los salarios cómo puede surgir un crédito por retenciones por IRPF y que este sea calificado como crédito concursal. En puridad, si no se paga no surge la obligación de retener según el art.78.1 RIRF. Puede que los trabajadores tengan que acudir al cobro de parte de sus salarios pendientes y de la indemnización por rescisión contractual al Fondo de Garantía Estatal (FOGASA), que es quien debiera realizar las retenciones por el IRPF. Si ello es así no tiene ningún sentido calificar el crédito tributario como crédito contra la masa por el mero hecho de que a la fecha de la declaración del concurso de acreedores todavía estaba pendiente de pago, como se afirma en la sentencia. Desde este punto de vista es criticable la sentencia.

Otra cuestión que apoya la crítica, o al menos, la duda acerca de la idoneidad de la sentencia es la regulación existente respecto del trabajador que no ha cobrado el salario de una entidad en concurso, por salarios anteriores a la declaración de concurso de acreedores. Nos referimos al art.14 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), que regula la imputación temporal de los rendimientos del trabajo. En dicho artículo se

regula la posibilidad que las rentas del trabajo no percibidas no se imputaran en el ejercicio en que exista el derecho de cobro. Si bien, si se perciben en otro ejercicio, se imputarán al ejercicio en que fueron exigibles, sin recargo alguno. Dicho de otra manera, si no son percibidas no se declaran. En consecuencia, si el trabajador no lo declara porque no lo ha cobrado no se entiende que se reconozca la retención del IRPF a favor de la AEAT, en el concurso de acreedores, y como crédito contra la masa por estar pendiente de pago.

En nuestra opinión, no puede declararse ni por el contribuyente ni por la AC en autoliquidación tributaria retenciones por IRPF a favor de la AEAT por aplicación directa del art.78.1 RIRPF, ni puede practicar la liquidación por este concepto la AEAT si los salarios están sin abonar. De esta forma evitamos la distorsión del contenido de la sentencia. Ahora bien, si se pagan en el concurso de acreedores salarios anteriores a la declaración del concurso, ya hablaríamos de créditos tributarios contra la masa. En definitiva, tal vez la afirmación del TS *“los créditos de la AEAT correspondientes a las retenciones del IRPF de los salarios adeudados antes de la declaración de concurso y pendientes de pago..... por ser posteriores a la declaración de concurso tendrán la consideración de crédito contra la masa,..”* resulta desmedida en sus propios términos y debe atemperarse esta doctrina del TS con los razonamientos expuestos. Además, no creemos que la STS de 20 de septiembre de 2009 dijera exactamente lo que afirma el ponente en la sentencia analizada.

LA CONTINUACIÓN EN LA EJECUCIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS POR LA AEAT considerados no necesarios de empresa declarada en concurso

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2018
(ECLI:ES:TS:2018:2014)

Domingo García Núñez^(*)

Marta Sánchez Valero^()**

3.1 Descripción sucinta de los hechos

Estando declarado el concurso la AEAT solicitó, en virtud de lo establecido en el art.55.1 LC, la continuación de la ejecución de los embargos trabados al contribuyente concursado a un Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Zaragoza. Los bienes a juicio de la AEAT no eran necesarios para la continuación de la actividad económica del concursado.

La solicitud se tramitó a través del incidente concursal. No hubo oposición a la solicitud ni de la concursada ni de la AC.

3.2 Determinación de la controversia

La controversia es estrictamente jurídica en los propios términos de la sentencia de la primera instancia. No existiendo oposición ni alegación fáctica ni jurídica alguna por parte del contribuyente ni de la AC, la AEAT esperaba una resolución pura y simple de permitir la continuación del proceso de apremio sobre el patrimonio del contribuyente.

(*) Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia. Abogado, Socio de ANQ Asesores Jurídicos.

(**) Abogada, ANQ Asesores Jurídicos.

Sin embargo, el Juzgado de lo Mercantil de Zaragoza, accediendo a la continuación de la ejecución sobre los bienes embargados, fija un límite temporal: “ ..y hasta la aprobación del plan de liquidación”. Ello supone dar plazo a la AEAT para realizar su crédito tributario a través de la continuación de la ejecución. Dicho plazo, indeterminado, finaliza cuando el juez, tras la presentación del plan de liquidación por la AC, lo aprueba mediante auto. En la práctica puede ir de meses a incluso algo más de un año, dependiendo de la complejidad del concurso⁽¹⁾.

La AEAT no está de acuerdo con este límite temporal. Ésta defiende que la autorización judicial en la continuidad de la ejecución de los bienes embargados, con la previa declaración de dichos bienes como no necesarios, debió realizarse sin límite temporal alguno.

En definitiva, la controversia gira en torno a la interpretación jurídica del art.55.1 LC. Concretamente el inicio del segundo párrafo que fue añadido con la reforma de la LC de la Ley 38/2011: “Hasta la aprobación del plan de liquidación...”.

3.3 Posición del contribuyente

No hay oposición del contribuyente a la solicitud de la AEAT. Ni tampoco de la AC.

3.4 Posición de la Administración Tributaria

El Abogado del Estado defiende el poder proseguir la ejecución de los embargos trabados sin limitación temporal. En consecuencia, propugna la ejecución separada al margen del procedimiento concursal sin que ninguna resolución del Juzgado de lo Mercantil pueda afectarle en el procedimiento de recaudación hasta la realización de su crédito.

3.5 Posición de los Tribunales de instancia

El Juzgado de lo Mercantil de Zaragoza en sentencia de 2 de marzo de 2015, accede a la pretensión de la AEAT y declara los bienes embargados so-

(1) Son motivos que inciden en la complejidad del concurso el número de acreedores existentes, el volumen del pasivo, la impugnación de la lista de acreedores, incidentes concursales que se planteen, la celeridad en su labor de la AC, e incluso la celeridad del juzgado en la tramitación del procedimiento.

bre los que se interesa continuar la ejecución como bienes no necesarios para la continuidad de la actividad económica del contribuyente concursado. No obstante, le limita el plazo en su ejecución, finalizando en el momento en que se apruebe mediante auto el plan de liquidación que presente la AC.

La AP de Zaragoza, en sentencia de 22 de julio de 2015, realiza varias reflexiones previas para llegar a una conclusión. La primera reflexión jurídica es la parquedad de la LC que no aporta luz al respecto de la interpretación de la ejecución separada de la AEAT. La segunda, es que la reforma de la LC quiso introducir un límite temporal a la ejecución separada diferenciándose de la situación hasta ese momento vigente. Por último, dejando claro que la introducción del inciso "*hasta la aprobación del plan de liquidación*" que se fija en la sentencia, en nada perjudica o beneficia a la AEAT por cuanto el juzgador se limitó a reflejar el contenido de la LC.

Se plantea la AP, tras las reflexiones citadas, qué sentido tiene limitar temporalmente la ejecución de los embargos de los bienes del contribuyente e impedir que pueda realizar finalmente la ejecución por ser el plazo excesivamente corto. Llega finalmente a la conclusión la AP que de la interpretación sistemática del articulado (principalmente del art.55 a 57 LC) de la LC no cabe otra conclusión que debe existir el límite temporal para que la ejecución del plan de liquidación sea universal y no quede vacía de contenido. Se apoya la AP en una STS de 12 de diciembre de 2014, que, aunque no trata el tema de forma directa, sí ofrece la pauta teleológica, "*la mens legis*", en el sentido de la interpretación sistemática. En conclusión, se muestra favorable de la interpretación literal del segundo párrafo del art.55.1 LC, en el sentido de la primera instancia, aunque ello perjudique la ejecución de la AEAT.

3.6 Posición del Tribunal Supremo

El TS aborda la interpretación del art.55.1 LC dejando claro que supone una excepción a la ejecución universal en el concurso de acreedores del patrimonio del concursado. Si bien, matiza, que esta excepción está sujeta a dos salvedades. La primera relativa a la naturaleza de los bienes o derechos embargados. La segunda es de carácter temporal.

Respecto a la primera salvedad, es competencia del juez del concurso la previa declaración del carácter de no necesidad de los bienes sobre los

que se pretende continuar la ejecución separada para que esta continúe, como efectivamente ocurre en el presente caso.

En cuanto a la segunda salvedad, la de carácter temporal, reconoce el TS que la dicción del precepto no es muy clara y, por ello, es entendible la controversia surgida.

Tanto desde un punto de vista teleológico, sistemático, como gramatical, la interpretación es coincidente. No puede ejecutarse de forma separada el bien por la AEAT si ya se aprobó el plan de liquidación. Ello puede aparejar una contradicción con el derecho de ejecución separada de la AEAT, pero el juez del concurso realizó la advertencia de *“hasta que se apruebe el plan de liquidación”* en forma debida. Concluye el TS que estando próxima la aprobación del plan de liquidación no debió solicitar la AEAT la ejecución separada con la declaración de bienes no necesarios, o bien el juez no debiera haberlo admitido. La ejecución separada no otorga a la AEAT una preferencia de cobro, de forma que, incluso la AC, podría solicitar el resultado de la ejecución realizada por la AEAT, si cree existir preferencia a favor de otro acreedor, a través de un procedimiento de tercería de mejor derecho.

Obiter dicta, el TS realiza una reflexión respecto a *“situaciones límite”*. Es decir, en aquellos supuestos en los que ya están realizadas las publicaciones para la subasta por la AEAT de los bienes sobre los que se ha realizado la ejecución separada, no parece razonable que los bienes vuelvan a la sede concursal. Se debiera en estos supuestos permitir que continúe la ejecución.

3.7 Comentario

Compartimos plenamente el posicionamiento de todos los órganos judiciales que intervinieron en el procedimiento, por ser consecuente con la dicción literal de la LC tras la reforma de la Ley 38/2011.

La AEAT ha porfiado en una interpretación de la LC que le favorezca en su labor recaudatoria desde los inicios de la entrada en vigor de la LC. Como no pudo triunfar en sus tesis con los diferentes pronunciamientos de los Juzgados de lo Mercantil, las Audiencias Provinciales y el Tribunal Supremo⁽²⁾, promovió y consiguió la reforma concursal a través de la Ley 38/2011 que supuso una

(2) Tanto en sentencias de la Sección 1ª y 2ª como en sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción -TCJ- (integrado por magistrados del TS).

involución en el principio de la *par conditio creditorum*, saliendo muy favorecida la AEAT en su objetivo recaudatorio en perjuicio del resto de acreedores. No obstante, la reforma no fue siempre a favor de la AEAT, y la nueva redacción del art.55.1 segundo párrafo LC es un clarísimo ejemplo.

El inciso de “*hasta la aprobación del plan de liquidación*” introducido en el art.55.1 LC, supone, en palabras del TS, una salvedad de carácter temporal. En palabras del prolífico profesor en temas tributarios-concursales SANCHEZ PINO, “condiciona temporalmente la posibilidad de continuar la ejecución separada⁽³⁾. La introducción del inciso no tiene otra explicación que la de salvaguardar la ejecución universal del patrimonio del concursado. Se trata de dar sentido y contenido a un procedimiento que quedaría vacío de contenido y herido de muerte si la AEAT puede sustraer los bienes inmuebles del patrimonio del concursado-contribuyente, para realizar una ejecución separada. De ser posible esto último, la liquidación de los bienes del concursado quedaría en una mínima expresión o incluso vacía de contenido.

La interpretación del TS es ciertamente interesante y abre los ojos a determinadas actuaciones de la AEAT, que podrían darse por haberse realizado la subasta y cobrado su crédito de forma separada. El TS deja claro que la AEAT no tiene, por el hecho de la ejecución separada permitida, una preferencia de cobro. Deja abierta la puerta de la tercería de mejor derecho para que la AC la pueda interponerla en beneficio de la masa de acreedores. Esta tercería puede llevarse a cabo si estima la AC que, a través de la ejecución separada, la AEAT ha cobrado de forma indebida un importe al que no tenía derecho siguiendo las reglas de las preferencias de cobro concursales. Este pronunciamiento, *obiter dictum*, es tremendamente útil, y supone un duro golpe en la línea de flotación del objetivo recaudatorio de la AEAT, si tras la ejecución y cobro, ésta posteriormente tiene que devolver el dinero recaudado por no tener preferencia concursal de cobro. Ello debe llevar a la AEAT a replantear el posicionamiento, de si debe pedir o no la ejecución separada, analizando su preferencia de cobro, no vaya a ser que, después del esfuerzo administrativo en la ejecución, sea un esfuerzo baldío porque tenga que devolver el dinero.

(3) SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ; “*Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores*”, Quincena Fiscal, Aranzadi, nº 20/2019, pág. 27

**OBLIGACIÓN DE INTERPONER UNA
TERCERÍA DE MEJOR DERECHO
para la reintegración al concurso de lo
obtenido por la ejecución de la Administración**

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2019
(ECLI:ES:TS:2019:388)

Domingo García Núñez^(*)

Marta Sánchez Valero^()**

4.1 Descripción sucinta de los hechos

La Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) solicitó, en virtud de lo establecido en el 55.1 LC, que se declarara la innecesariedad de una serie de bienes mediante incidente concursal al juez del concurso para poder continuar la ejecución separada del concurso de los bienes que tenía previamente embargados a la declaración del concurso.

La AC no se opuso a la declaración de los bienes embargados como no necesarios para la continuación de la actividad del concursado, pero exigió que el producto de lo ejecutado se integre a la masa del concurso para pagarse a los acreedores arreglo a su vencimiento y prelación.

4.2 Determinación de la controversia

El art.55 LC establece la regulación para vedar las ejecuciones de las Administración Pública y su excepción a dicha regla con la declaración de

(*) Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia. Abogado, Socio de ANQ Asesores Jurídicos.

(**) Abogada, ANQ Asesores Jurídicos.

no necesidad de los bienes del concursado sobre los que ya existiera embargo de la Administración, por parte del juez del concurso (art.56.5 LC). La controversia, no obstante, se centra en lo que no dice la LC en relación a los principios rectores del concurso de acreedores, y principalmente la *par conditio creditorum*.

La cuestión central es determinar, si con una interpretación sistemática de la LC, la protección por igual de todos los acreedores debe primar sobre el beneficio particular de uno de ellos. El problema es que no estamos ante un acreedor cualquiera que resulta beneficiado con una ejecución separada. Estamos ante la Administración Pública (ya sea TGSS o AEAT), a la que se le reconoce una ejecución separada. Si hacemos primar el conjunto de los acreedores frente a la posibilidad de beneficiarse la Administración con la ejecución separada, cabría preguntarse para qué sirve y por qué se permite la ejecución separada. Aparentemente no tendría sentido permitir la ejecución separada para posteriormente imponer la obligación a la TGSS o la AEAT a integrar el dinero obtenido en el concurso de acreedores para que la AC lo reparta entre los acreedores.

4.3 Posición del contribuyente

No hay oposición del contribuyente a la solicitud de la TGSS. Ni tampoco de la AC, si bien condicionado a la integración de lo obtenido en el concurso de acreedores.

4.4 Posición de la Administración

El art.55.1 en relación con el art.56.5 LC no establece obligación alguna de que se integre el producto de la ejecución separada en la masa del concurso de acreedores.

4.5 Posición de los Tribunales de instancia

El Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Vitoria accede a la pretensión de la AC y en su sentencia obliga a la TGSS a integrar lo obtenido en el concurso de acreedores. Planteado el recurso de apelación ante la AP de Álava, con diferentes transgresiones procesales alegadas por la TGSS respecto al fondo del asunto principal, la AP rechaza el recurso y confirma la sentencia de primera instancia.

La AP, al analizar el fondo del asunto, afirma su criterio mantenido hasta el momento en otras sentencias, en el sentido de mantener que la ejecución separada no puede confundirse con un derecho de alteración de la prelación de pagos. No puede convertirse en *“un privilegio que altere el orden de pagos de los acreedores conforme a la LC”*.

A mayor abundamiento, la AP recuerda la doctrina del TCJ en su Sentencia de 26 de junio de 2014, *“en la que la Sala de Conflictos de Jurisdicción, obiter dictum, expresa lo siguiente: “ nada impide al Juez de lo Mercantil, pese a no poder levantar los embargos administrativos anteriores a la declaración de concurso, solicitar que los bienes afectados sean puestos a su disposición, integrados en la masa del concurso y, en este ámbito, decidir las cuestiones que se susciten en cuanto a lo que al efecto disponga para su adecuada ejecución y efectividad “*”.

4.6 Posición del Tribunal Supremo

El TS, como continuación a la sentencia de 30 de mayo de 2011, en la que realizó un pronunciamiento obiter dictum, se encuentra ahora ante la controversia como fondo del asunto. Por esta razón sigue el hilo de la citada sentencia para razonar, con el mismo criterio, y casar la sentencia de la AP de Álava y anular la del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Vitoria.

Recordemos que en la anterior sentencia se reconocía el iter procedimental a seguir para que la AC obtuviese la integración de lo ejecutado por la Administración, y en la presente sentencia establece la doctrina a seguir en el Fundamento de Derecho Segundo:

“Es cierto que, como también declaramos en la reseñada sentencia 319/2018, de 30 de mayo, en un razonamiento obiter dictum, -“el derecho de ejecución separada del concurso que se contiene en el párrafo segundo del art. 55.1 LC no comporta ninguna preferencia de cobro”-. De forma que, en esas ejecuciones separadas, ya sean judiciales laborales o administrativas, iniciadas antes de la declaración de concurso sobre bienes del deudor concursado, que prosiguen por concurrir los requisitos necesarios para ello, no deja de operar el orden de prelación de créditos concursal, derivado de la clasificación de créditos.

Pero la forma de hacer valer la aplicación de estas reglas de preferencia de créditos no es ordenar al órgano ejecutante que remita a la masa activa del concurso el resultado de la realización, sino plantear una tercería de mejor derecho”. Reconoce, por tanto, la legitimación activa a la AC.

4.7 Comentario

Ciertamente, debemos concluir, que la solución que arbitra el TS no está regulada ni en las leyes procesales ni en la LC. El TS sí es coherente al seguir un criterio anterior, aunque no era el fondo del asunto. En esta ocasión aprovecha aquel apunte obiter dictum para establecer doctrina jurisprudencial. No obstante, pensamos, que perfectamente podría haber dado como solución la establecida por la AP de Álava.

La solución de la tercería de mejor derecho está arbitrada para evitar ejecuciones administrativas (tributarias o de la TGSS) pero en una situación de normalidad financiera, es decir, sin concurso de acreedores. En situación de concurso de acreedores no pueden arbitrarse soluciones de normalidad porque deben imperar principios concursales, como lo es la *par conditio creditorum*.

La solución arbitrada por el TS impone una labor extra a la AC, y por tanto, un mayor coste al concurso de acreedores, dando un cierto privilegio de apariencia de buen derecho a la licitud del cobro por parte de la Administración. No se conculcan los principios concursales con la solución del Alto Tribunal, pero se impone una carga adicional que, en ocasiones, será de imposible asunción por el concurso. Si esto es así, supondrá dar un privilegio de cobro a la AEAT o a la TGSS que no le confiere la LC, y en definitiva, se conculcaría la LC.

Algún autor autorizado ha criticado la solución arbitrada por el TS. A juicio de SIMÓN ACOSTA la sentencia no está justificada, por cuanto no tiene legitimidad la AC para interponer la tercería de mejor derecho, recomendando que, en el texto refundido, que está previsto y pendiente, de la LC, sería el lugar idóneo para reconocer esta legitimidad ⁽¹⁾

(1) SIMÓN ACOSTA, EUGENIO; "Privilegios concursales no justificados de la Administración", Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 920, 2016, pág. 2.

LA AUTONOMÍA EN LA IMPUGNACIÓN DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO respecto a la deuda y sanción, aunque éstas sean firmes

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 2018
(ECLI:ES:TS:2018:2050).

Domingo García Núñez^(*)

Marta Sánchez Valero^()**

5.1 Descripción sucinta de los hechos

Se produjo una inspección tributaria a una mercantil y como resultado de la misma existen unas liquidaciones por IVA y el Impuesto sobre Sociedades, además de sendas sanciones. Estas liquidaciones son recurridas administrativamente y, finalmente, adquieren la firmeza.

Las liquidaciones se pusieron al cobro en periodo voluntario y son impagadas. La mercantil es declarada en concurso de acreedores el 24 de septiembre de 2010 y con carácter previo solicitó el aplazamiento de la deuda, que le es concedido el 4 de diciembre de 2009. Como consecuencia, el 28 de septiembre de 2012, se inicia y finaliza una derivación de la responsabilidad tributaria del Administrador Único de la mercantil el 25 de enero de 2013, de todas las liquidaciones impagadas. La derivación se realiza por responsabilidad tributaria solidaria regulada en el art.42.1. a) LGT fundamentada en la intervención activa del responsable tributario en una simulación para tributar menos.

(*) Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia. Abogado, Socio de ANQ Asesores Jurídicos.

(**) Abogada, ANQ Asesores Jurídicos.

5.2 Determinación de la controversia

La controversia se centra en si un responsable tributario, ya sea solidario o subsidiario (aunque en el presente supuesto es solidario), que ha tenido intervención activa en una sociedad al ser el Administrador Único de la misma, puede impugnar la derivación de la responsabilidad tributaria basándose en la incorrección de los hechos propios de la derivación y, además, basándose en la incorrección o nulidad de las liquidaciones de las que traen causa la derivación, aunque éstas sean ya firmes.

En definitiva, se trata de dilucidar el alcance o interpretación del art.174.5 LGT que establece que los responsables tributarios ostentan los mismos derechos del deudor principal en cuanto a impugnar liquidaciones.

5.3 Posición del contribuyente

El responsable tributario alega principalmente la falta de justificación de la culpabilidad con vulneración del art.9.3 y 24 de la Constitución (CE) en el expediente de derivación. La falta de una colaboración activa del Administrador Único y vulneración del art.38 .1 LGT, La infracción de los art.120.3 y 24.2 CE y la jurisprudencia del TS en cuanto a la valoración de la prueba de descargo, en relación con el art.218 LEC.

Todo ello, básicamente, para denunciar que no se le ha permitido impugnar las liquidaciones de la sociedad (que ya son firmes) por considerar que ya tuvo conocimiento de las mismas y ya se impugnarón en su día con su colaboración y no puede volver a reabrirse un procedimiento en el que ya fue parte. Esto supone a su juicio una vulneración del art.174.5 LGT.

5.4 Posición de la Administración Tributaria

La AEAT primero, y la Abogacía del Estado, en segundo lugar, cuando se inicio el trámite jurisdiccional se reafirman en la licitud de la derivación de la responsabilidad tributaria del Administrador Único. Existe una intervención activa del Administrador Único y consideran probada la simulación. Por otra parte, *“la declaración de simulación sólo puede destruirse con estimación de un motivo referido a la valoración de las pruebas practicadas en su momento”*, y no se ha realizado por el recurrente en casación.

Se reconoce la existencia y contenido del art.174.5 LGT pero realiza una interpretación restrictiva del mismo, porque consideran que el derecho que

otorga dicho artículo no supone la reapertura de todo el procedimiento previo ni la posibilidad de impugnar el procedimiento de liquidación o recaudación seguido contra el deudor principal.

5.5 Posición del Tribunal Económico-Administrativo

Tanto en primera instancia, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla León (TEAR CL), como en segunda instancia ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) se desestiman las reclamaciones económico-administrativas planteadas por el contribuyente por considerar probado para la justificación de la derivación de la responsabilidad tributaria que hubo ocultación de bienes y colaboración activa del declarado responsable, y negándose la posibilidad de la impugnación de las liquidaciones de la sociedad concursada

5.6 Posición de la Audiencia Nacional (AN)

La AN desestima el recurso contencioso-administrativo en su sentencia de 26 de septiembre de 2016 basándose en tres argumentos esenciales:

- la derivación realizada del art.42.1.a) se justifica adecuadamente por la AEAT y queda debidamente acreditadas la participación directa del Administrador Único.
- que la calificación del concurso de acreedores sea de fortuito (no culpable) no obsta a que la actuación del Administrador sea dolosa a efectos fiscales⁽¹⁾.

(1) Confunde la AN la calificación y declaración de fortuito, y por tanto “no culpable” con el carácter voluntario, que nosotros hemos rectificado por darle sentido a la sentencia. Aunque en realidad esto es lo que realmente dijo la AN en su Fundamento de Derecho Sexto in fine: “Finalmente, ha de resaltarse que la calificación de un concurso como voluntario, no obsta en forma alguna a que la actuación del administrador pueda ser calificada como dolosa a efectos fiscales..” Se tramita el concurso como voluntario o necesario, pero no se califica como tal por el juez del concurso, cuando de la alegación del recurrente se habla de la pieza de calificación como “no culpable”. Esto no es más que producto de la carencia de conocimientos en sede contencioso-administrativa de fundamentos concursales, y otro tanto podría decirse en la sede civil (concurstal) de los fundamentos tributarios.

- el art.174.5 LGT debe interpretarse de forma restrictiva sin que puedan volver a enjuiciarse las liquidaciones porque son procedimientos sobre los que ha adquirido la firmeza.

5.7 Posición del Tribunal Supremo

El TS discrepa totalmente respecto a la interpretación del art.174.5 LGT realizada tanto por la AEAT, los TEAR y TEAC y, en última instancia la AN. Deja claro que la impugnación del responsable tributario se trata de un procedimiento autónomo a las impugnaciones realizadas en su día por la mercantil teniendo derecho a que se vuelva a discutir sobre la licitud de las liquidaciones, aunque estas ya sean firmes para la mercantil.

Esta cuestión llevaría a la admisión del recurso de casación, pero el propio TS advierte que en caso de que su hubiera restringido la interpretación del art. 174.5 LGT, pero sin embargo el TS argumenta que la sentencia de la AN no descansa en esta errónea interpretación, sino que se apoya en una prueba muy amplia permitida basada en todo el expediente administrativo donde constan las liquidaciones.

El TS concluye que:

- Se ha probado la simulación.
- Se ha probado el conocimiento por parte del declarado responsable tanto de la facturación de la compañía como del traslado artificioso de buena parte de la misma.
- Se infiere de la prueba practicada que el Administrador Único participó de forma activa en la simulación de las actividades. Probándose en definitiva el presupuesto habilitante.

En consecuencia, el TS desestima el recurso de casación.

Debe remarcarse, no obstante, que obiter dictum, el TS deja claro que cuando se deriva una sanción el alcance de las potestades de impugnación son si cabe más amplias que en un supuesto de deuda tributaria. El declarado responsable por una sanción puede impugnar las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, cuestionar la comisión por el deudor principal la infracción misma y recurrir la parte de la decisión administrativa en la que se le impute, como administrador societario, las acciones u omisiones típicas de determinaron de forma decisiva a la comisión de la infracción que es sancionada.

5.8 Comentario

La importancia de la sentencia del TS radica en confirmar el criterio jurisprudencial interpretativo del art.174.5 LGT. Tradicionalmente, tanto los tribunales administrativos como en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo en tribunales menores, se ha negado al declarado responsable tributario que pudiera plantear en su defensa que las liquidaciones practicadas al obligado principal no eran correctas o adolecían de defectos que hacían nulas o anulables las mismas. Si la liquidación de la que trae causa la derivación de la responsabilidad tributaria no existe, decae la validez de la propia derivación. Esta es la razón de que sea ciertamente relevante que el TS declare abiertamente que estamos ante un procedimiento autónomo en el que puede impugnarse la liquidación de la que deriva la responsabilidad tributaria. En caso de sanciones derivadas al responsable el TS amplía su espectro impugnatorio pudiéndose impugnar además las causas de la comisión de la infracción del deudor principal, así como la actuación propia dolosa o culposa que le hace acreedor de la derivación de la sanción.

Queremos, no obstante, realizar unas precisiones que afectan a la sede concursal. La primera, es que es obvio, que la existencia de un concurso de acreedores no puede paralizar la derivación de una responsabilidad tributaria del administrador o administradores societarios, tanto de hecho como de derecho. Este es caso es un claro ejemplo. La sociedad entra en concurso en 2010, y sin embargo la derivación de la responsabilidad tributaria se produce en 2013, sin que tengamos datos de la conclusión del concurso de acreedores o no. La segunda consideración viene referida a la pieza de calificación del concurso de la sociedad concursada. En la sentencia de la AN se hace referencia a una alegación del declarado responsable que es rechazada: que el concurso es calificado como fortuito y sin responsabilidad (“no culpable”), por tanto, para el Administrador Único. La AN diferencia esta calificación concursal de la calificación tributaria en orden a si se cumplen los requisitos del art.42.1.a) LGT, para concluir que es diferente la responsabilidad concursal de la responsabilidad tributaria, pudiéndose realizar actuaciones dolosas a efectos fiscales. Curiosamente, nada se dice al respecto en la sentencia del TS, desconociéndose si es que no lo alegó el recurrente, o si hubo incongruencia omisiva en la sentencia del TS.

Es nuestra opinión que en los supuestos en los que se ha calificado un concurso como fortuito y no existe responsabilidad concursal de los admi-

nistradores societarios, se produce una prueba de que su actuación ha sido correcta en todos los órdenes, incluso el tributario. No debiera haber despreciado sin más la AN esta prueba como irrelevante, por cuanto la AEAT es parte en el concurso de acreedores y es su obligación informar de actuaciones fraudulentas al juzgado para que sean tenidas en cuenta en la calificación del concurso. Sin embargo, la AEAT ha recibido muchos reveses en sede mercantil y no defiende sus intereses en esta sede. Prefiere acudir a la sede contencioso-administrativa que prescinde las más de las veces de la casuística concursal y se centra únicamente en lo tributario. Creemos que ambas sedes deben ser tenidas en cuenta en el terreno probatorio, y si evidentemente, como en el caso analizado, existen pruebas palmarias en la comisión de la infracción por parte del Administrador Único y que han sido pasadas por alto o desconocidas por la AC en la calificación del concurso, es razonable que deba declararse la responsabilidad tributaria como bien realizada.

LA PROCEDENCIA DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN SITUACIÓN CONCURSAL

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2019
(ECLI:ES:TS:2019:1164)

Domingo García Núñez^(*)

Marta Sánchez Valero^()**

6.1 Descripción sucinta de los hechos

El 22 de enero de 2009 fue declarada en concurso de acreedores una sociedad mediante auto del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid. En virtud de lo regulado en el art.80.Tres de la Ley 37/1992 del IVA (LIVA), los acreedores procedieron arreglo a los requisitos formales y temporales a realizar facturas rectificativas anulando el importe del IVA inicialmente repercutido de las facturas originales impagadas antes de la declaración del concurso. Dicho IVA rectificado, inicialmente, pasaba a ser debido por la concursada con las facturas rectificativas en lugar de los acreedores.

La mercantil concursada no acepta algunas facturas rectificativas y no las incluye en las pertinentes declaraciones tributarias.

El 20 de enero de 2009 se inicia procedimiento inspector a la mercantil concursada que finaliza con propuestas de regularización incluyendo facturas rectificativas que habían sido rechazadas por la mercantil concursada, y con importe a ingresar en consecuencia. Además, se le sanciona por no declarar e ingresar correctamente en su momento.

(*) Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia. Abogado, Socio de ANQ Asesores Jurídicos.

(**) Abogada, ANQ Asesores Jurídicos.

6.2 Determinación de la controversia

La contienda se centra en si deben ser admitidas o no las facturas rectificativas emitidas por algunos proveedores al amparo del art.80.Tres LIVA.

La controversia jurídica radica en dos puntos concretos:

- Si deben ser admitidos los pagarés como pago efectivo cuando éstos son endosados a tercero, a los efectos de ser un incumplimiento de los requisitos del art.80.Tres LIVA que permita realizar la factura rectificativa.
- Si las garantías reales otorgadas a tercero tenedor del pagaré, endosado por los acreedores, pueden ser contempladas como una excepción de la factura rectificativa previsto en el art.80.Cinco.1ª,a) LIVA.
- Si una condición resolutoria establecida en un contrato de compraventa debe equipararse a una garantía real, y en consecuencia cumplirse la excepción prevista en el art.80.Cinco.1ª,a) LIVA en relación con el art.7.3 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDL ITPAJD).

6.3 Posición del contribuyente

El contribuyente concursado recurre las liquidaciones del IVA y la sanción porque estima que su rechazo a las facturas rectificativas es arreglo a lo establecido en la LIVA.

Un grupo de facturas rectificativas rechazadas porque considera que están saldadas mediante pagarés emitidos al acreedor y éste a su vez endosó a terceros, con lo que implícitamente ya había cobrado la deuda y no procede la rectificación de la factura original.

Otro grupo de facturas, también rechazadas, que participan de la misma consideración anterior al haberse emitido pagarés a favor del acreedor, y ser estos endosados a terceros, pero cuyo tenedor final es una entidad financiera, y para evitar una acción de regreso, constituye hipotecas inmobiliarias a favor de esta entidad financiera para garantizar el cobro final. Esta hipoteca inmobiliaria es uno de los supuestos que excepcionan la posibilidad de rectificar las facturas por el IVA impagado al existir una garantía real, según lo previsto en el art.80.Cinco.1ª,a) LIVA.

Por último, se alega la improcedencia de otro grupo de facturas rectificativas porque se suscribió en este caso un contrato de compraventa que incluía una condición resolutoria explícita equiparable a una garantía real. En consecuencia, no procede la rectificación de la base imponible arreglo al art.80.Cinco.1ª,a) LIVA en relación con el art.7.3 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDL ITPAJD).

6.4 Posición de la Administración Tributaria

Tanto la Inspección tributaria de la AEAT como la Abogacía del Estado en sede jurisdiccional defienden las liquidaciones practicadas por la Inspección argumentando que las facturas rectificativas emitidas sí son correctas y en ningún caso concurren las excepciones previstas en el art.80.Tres ni art.80.Cinco.1ª,a) LIVA.

A juicio de la Administración Tributaria no existe pago por parte de la concursada a los acreedores que impediría la realización de la factura rectificativa. El pagaré, por más que esté endosado, es una promesa pura y simple de pagar una cantidad de dinero, y hasta que el emisor del pagaré no haya pagado no se puede considerar que éste se haya producido.

Por otra parte, para que proceda la aplicación del art.80.Cinco.1ª,a) LIVA, la garantía real constituida debe realizarse a favor del acreedor y no de un tercero tenedor del pagaré.

6.5 Posición del Tribunal Económico-Administrativo

El TEAC rechaza los argumentos principales del contribuyente y por ello realiza una estimación parcial. Aunque, como decimos, los argumentos principales esgrimidos son rechazados, confirmando la posición jurídica de la AEAT (Inspección).

6.6 Posición de la Audiencia Nacional (AN)

En sentencia de 22 de diciembre de 2016 se pronuncia la AN, estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo planteado por el contribuyente por lo que respecta a la sanción impuesta. La AN considera que no

se ha acreditado por la AEAT que en la conducta de la mercantil sancionada concurra el elemento de la culpabilidad, ni siquiera a título de falta de diligencia, y ello basado en reiterada jurisprudencia del TS (por todas STS de 29 de noviembre de 2010, FJ 3º). Considera la AN que estamos en un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art.77.4.d) LGT.

Sin embargo, respecto al fondo del asunto de la deuda principal, da la razón a la Administración Tributaria. Considera que no hay pago efectivo de la deuda a los acreedores hasta que el emisor de los pagarés haya realizado su pago, con independencia de la transmisión del pagaré a tercero. Se sustenta esta posición en lo preceptuado en el art.1.170 del Código civil donde queda claro que el efecto de pago del pagaré solo se producirá cuando sea realizado.

Rechaza la garantía real a favor del tenedor del pagaré por no ser el acreedor como causa para rechazar la factura rectificativa *ex* art.80.Cinco.1ª,a) LIVA. También rechaza la interpretación del contribuyente respecto a ser una garantía real las cláusulas resolutorias. Entiende la AN que las cláusulas resolutorias no son más que un mecanismo para garantizar el cumplimiento de obligaciones recíprocas que no puede equipararse a la garantía real. En cuanto a la argumentación del art. 7.3 RDL ITPAJD, que equipara las cláusulas resolutorias a las garantías reales, argumenta la AN que lo es a los solos efectos de la liquidación del impuesto, pero sin que tenga efectos civiles y menos en el IVA.

6.7 Posición del Tribunal Supremo

En recurso de casación ante el TS, el contribuyente abandona y no recurre la decisión de la AN respecto a las cláusulas resolutorias, centrándose el recurso en los dos primeros puntos de su posición, ya comentados.

El TS centra la cuestión afirmando que *“siempre se ha exigido que “el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto (IVA⁽¹⁾) haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas”, y por otro, siempre ha estado previsto que no procederá la modificación de la base imponible cuando se trate de “créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada”*”.

Concluye el TS que a la fecha de la emisión de las facturas rectificativas los pagarés no habían sido realizados, apoyándose como hiciera la AN, en el art.1170 del Código civil.

(1) El paréntesis es añadido nuestro

Tampoco acoge la tesis del recurrente respecto a la garantía real a favor del tercero entidad financiera como causa del art. 80. Cinco. 1ª,a) LIVA para rechazar la factura rectificativa del acreedor. Confirma lo dicho por la AN: *"...el crédito que tiene que estar garantizado es el de quien realiza el hecho imponible..., y este crédito no es otro que el de la cuota repercutida"*. En consecuencia, el crédito garantizado debe ser el del acreedor originario para que concurra la circunstancia que impida la factura rectificativa recogida en el art. 80. Cinco. 1ª,a) LIVA.

6.8 Comentario

Se trata de un caso de cierta complejidad técnica, que simplemente de su lectura, y sin tener acceso al expediente administrativo, ya denota el acierto en la sentencia de la AN cuando anuló la sanción por falta del elemento subjetivo de la culpa o falta de diligencia y, siendo ciertamente lo más lógico, inclinarse por la interpretación razonable de la norma prevista en el art. 77.4.d) LGT.

Respecto al fondo del asunto planteado en casación, no podemos estar más de acuerdo con el razonamiento del TS. El art.1170 del Código civil es muy claro, además de contemplarse la acción de regreso en caso de impago contra los endosantes, el librador y demás personas obligadas si al vencimiento del pagaré no se efectúa el pago, según el art. 50 de la Ley Cambiaria y del Cheque (Ley 19/1985). Si hay acción de regreso por impago al vencimiento que puede llegar a reclamarse, en este caso, al contribuyente concursado, no puede ser considerada la deuda del acreedor saldada y pagada. En consecuencia, tiene razón la Inspección Tributaria en exigir estas cuotas al contribuyente.

También entendemos acertados y claros, por su contundencia jurídica, los argumentos del TS respecto a la hipoteca a favor del tenedor del pagaré (entidad financiera). El art. 80. Cinco. 1ª,a) LIVA cuando se refiere a garantía real no puede referirse más a la cuota repercutida. Es una equiparación a seguridad de cobro y, en consecuencia, no se permite la rectificación de la base imponible, por cuanto si no se contemplase, en el momento de impago y ejecución de la garantía real tendría que recertificarse nuevamente al alza la base imponible por el cobro de la deuda, lo que es una distorsión temporal que no es razonable y operativa y por ello se contempla esta excepción. Como lo que se garantiza no es la cuota repercutida del acreedor sino a un tercero, la

factura rectificativa sería correcta y, por ende, teniendo nuevamente la razón la Inspección Tributaria de la AEAT.

Por último, llama la atención la falta de referencia en las sentencias analizadas a la AC. Debemos señalar que la AC tiene una labor activa en la aceptación de las facturas rectificativas cuando elabora el listado de acreedores con sus créditos reconocidos, y debe reconocer un incremento del crédito a favor de la AEAT por las facturas rectificativas. No entendemos la falta de esta referencia.

No queremos finalizar sin hacer referencia a que el caso enjuiciado se basa principalmente en la regulación prevista en el art.80 LIVA que contempla unos requisitos formales y temporales muy estrictos en las situaciones de declaración de concurso de acreedores. A este respecto, recientemente el Tribunal de Justicia Europeo se ha pronunciado respecto a estos requisitos en las situaciones de concursos de acreedores que pudieran afectar al principio de neutralidad del IVA cuando se va más allá de la mera garantía del crédito público. Se trata del análisis del art.90.2 de la Directiva del IVA⁽²⁾. Dicho pronunciamiento es el de la STJUE de 11 junio de 2020, C-146/19. Es todavía prematuro evaluar las consecuencias de dicha resolución, pero que duda cabe que habrá que afinar en los requisitos exigidos para poder efectuar las rectificaciones de las bases imponibles que han sido endurecidos en España en los últimos años, reduciéndose los plazos temporales, como una única medida proteccionista del crédito público.

(2) Directiva 2006/112/CE

X

CAPÍTULO

Jurisprudencia aduanera de la
Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal.
Resoluciones de observancia
obligatoria

**ALCANCES DE LA RESOLUCIÓN FICTA DENEGATORIA
EN EL PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE
DEVOLUCIÓN POR PAGO INDEBIDO O EN EXCESO,
relacionado al cuestionamiento del valor en aduana,
asimismo, determinar si es posible el trámite de más de
un procedimiento de duda razonable respecto
de una misma importación**

Resolución de Observancia Obligatoria N° 00681-A-2021

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De la referida resolución, podemos colegir que, como consecuencia de la solicitud de devolución presentada por la recurrente, la Administración Aduanera emitió una duda razonable, mediante el cual puso de manifiesto que ha establecido dicha duda respecto del valor declarado debido a que cuenta en su sistema con indicadores de precios cuyos valores FOB son mayores.

Entonces, de los actuados se puede distinguir que la Aduana llevó a cabo dos procedimientos, uno de solicitud de devolución y otro de duda razonable por separado. Aconteciendo que como consecuencia de ello, se produjo:

1. Que la recurrente interponga recurso de reclamación ficta respecto la solicitud de devolución. Hecho que motivo que la Aduana inicie un segundo procedimiento de duda razonable, realice las consultas a fin de aplicar los métodos secundarios, y finalmente determine el valor en aplicación del Tercer Método de Valoración. Acto que es reclamado por la recurrente.
2. Y que posteriormente, la Aduana acumule y resuelva tanto la reclamación ficta como la impugnación contra la determinación tributaria efectuada en la declaración aduanera materia de análisis.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto materia de controversia consiste en verificar si la resolución apelada se encuentra emitida conforme a ley, y, por tanto, si procede la solicitud de devolución de tributos cancelados en la declaración aduanera consignada en la vista, al amparo de las normas aduaneras previstas por ley.

Además, verificar si el inicio de dos procedimientos de duda razonable, se encuentran conforme a la normativa referida a la valoración aduanera.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente considera que la Aduana habría perdido competencia para determinar el valor después de la interposición del recurso de reclamación contra la resolución ficta. Razón por la cual, el informe de determinación emitido con posterioridad a dicho recurso, adolecería de nulidad.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Con relación a la actuación de la Aduana, ésta emite el Informe de Determinación de Valor, en la que señala que considera que su accionar se encuentra conforme a ley, y conforme a su facultad de fiscalización en control posterior. Hecho que sustenta la emisión de una segunda duda razonable respecto la misma declaración aduanera en el marco de un procedimiento de solicitud de devolución aduanera.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Al respecto, el Tribunal Fiscal analiza los actuados, y verifica que la Administración Aduanera debió culminar el procedimiento de duda razonable y determinación iniciado con la primera duda razonable y no debió iniciar uno nuevo, en mérito a su facultad de fiscalización, toda vez que, como se indican en los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena N° 2021-01, la interposición de la reclamación contra la resolución ficta denegatoria de devolución no limita la facultad de la Administración para concluir el procedimiento de duda razonable y en consecuencia, durante la etapa de reclamación la Administración puede determinar el valor en aduana y, de ser el caso, la deuda tributaria aplicable en la importación y considerarla al momento de resolver.

De esta manera, cuando la Administración Aduanera inicie un procedimiento de duda razonable, este debe ser concluido, siguiendo el procedimiento legalmente establecido, antes de iniciar uno nuevo, de corresponder, puesto que, de no hacerlo, el segundo y subsiguientes (de ser el caso) son nulos, lo que sucede en el caso analizado.

De otro lado, se verifica que la Administración Aduanera, acumuló el procedimiento referido a la solicitud de devolución con el referido a la determinación de tributos dejados de pagar como consecuencia del ajuste de valor realizado en la etapa de control posterior, esto es, con el segundo procedimiento de duda razonable que se inició sin haberse concluido el primero, lo cual tampoco se encuentra arreglado a ley, puesto que se estaría acumulando un procedimiento inválido al procedimiento referido a la solicitud de devolución.

En ese sentido, considerando que la pretensión de la recurrente se planteó como una solicitud de devolución de tributos, la cual llevaría implícita una solicitud de rectificación de la declaración aduanera correspondiente, en la que se pondría en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver a fin de determinar el valor en aduana de la mercancía de acuerdo al Primer Método de Valoración, no podía iniciarse una segunda duda razonable en forma paralela sin haberse concluido la primera, por lo que la segunda duda razonable es nula según lo previsto por el numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario, al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido, conforme con los fundamentos del Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2021-01.

Finalmente, como Criterios de Observancia Obligatoria señala: *“1.- Si la Administración Aduanera no resuelve una solicitud de devolución en la que se cuestiona el valor en aduana dentro del plazo de ley, ya sea porque no inició el procedimiento de duda razonable o habiéndolo iniciado, no lo concluyó, y se interpone reclamación contra la resolución denegatoria ficta, ello no limita la facultad de la Administración para realizar o concluir el procedimiento de duda razonable. En consecuencia, durante la etapa de reclamación, la Administración puede determinar el valor en aduana y, de ser el caso, la deuda tributaria aplicable en la importación y considerarla al momento de resolver.*

2.- Si la Administración Aduanera no sustentó la determinación que conforme a su criterio corresponde aplicar en la importación ni durante el trámite de la devolución ni durante la reclamación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la

devolución, y el importador interpone recurso de apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación, el Tribunal Fiscal resolverá dicha apelación evaluando la determinación declarada en el despacho de importación, así como su documentación sustentatoria.

3.- Sólo debe existir un procedimiento de duda razonable para la determinación del valor en aduana respecto de una importación. Para iniciar un segundo procedimiento de duda razonable la administración debe dejar sin efecto el primero o concluir su trámite. Un segundo procedimiento de duda razonable debe sustentarse en indicadores de riesgo distintos de los que sustentaron el primero.

6. COMENTARIOS:

- En primer lugar, considero que la presente resolución **resulta muy importante** para el quehacer aduanero, estrictamente en el trámite que se deben seguir a las solicitudes de devolución por pago indebido o en exceso planteadas por los administrados, en razón que, la presente resolución busca ordenar de alguna forma el trámite que se siguieron en primera instancia de dichas pretensiones.
- Así pues, como **antecedentes** se podía advertir que operativamente la Aduana en diferentes expedientes solía dividir el procedimiento de devolución en dos trámites paralelos. Esto es, por un lado, el procedimiento de devolución en estricto y por otro el procedimiento de duda razonable, con lo cual generaba dos trámites que se llevaban, en muchos casos, en cuerdas separadas.

Esta situación sin duda, resultaba más que contraria a los Principios jurídicos contenidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Siendo que dicho accionar inclusive podría ocasionar que existan fallos contradictorios.

- Ahora, como **otro punto** a considerar en el presente análisis es que, los procedimientos de devolución y duda razonable, están estrechamente vinculados y podríamos decir que tiene un mismo origen y fin, esto es, determinar si el importador ha declarado el valor en aduana conforme al Precio realmente pagado o por pagar.

En efecto, conforme a lo señalado en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se señala que el procedimiento de duda razonable es el me-

canismo idóneo para determinar si el valor declarado representa el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas y, en consecuencia, si corresponde realizar el ajuste de valor, así como si procede o no la devolución (más rectificación) de tributos pagados indebidamente o en exceso. Para poder resolver la pretensión de devolución, la Aduana se encuentra facultada a realizar previamente la determinación de la obligación tributaria aplicable en la importación.

- De la misma forma, con relación a la necesidad de unificar los procedimientos generados por la Administración Aduanera, debe tenerse en cuenta que conforme con el artículo 161 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-EF, sólo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso, para mantener reunidas todas las actuaciones para resolver.

En tal sentido, solo puede llevarse a cabo un único procedimiento de duda razonable para un determinado supuesto, el cual se puede iniciar en el control concurrente, esto es, en el despacho aduanero (canales de control verde, naranja y rojo), o en un control posterior, esto es, en una fiscalización posterior al despacho aduanero o como consecuencia de una solicitud de devolución. Por tanto, en cualquiera de dichos supuestos, la generación de la Duda Razonable debe estar sustentada en indicadores de precios u otros indicadores de riesgo.

- En ese orden de ideas, concluyo expresando mi coincidencia con el **análisis realizado** en dicha resolución y el esquema que plantea en los tres supuestos planteados como criterios jurisprudenciales, pues en resumen establece una guía para que:
 1. Por un efecto del tiempo, si la Aduana no resolvió a tiempo la devolución planteada, pueda realizar o concluir el procedimiento de duda razonable.
 2. Si la Aduana no sustenta su determinación durante el trámite de devolución, y se han planteado impugnaciones que conllevaron a su elevación al Tribunal Fiscal. Dicho colegiado pueda ver el fondo del asunto, esto es, verificar la documentación comercial, bancaria y/o contable que obran en autos. Así como el cumplimiento de Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía aprobado por Decreto

Supremo N° 150-2007-EF, conforme con el cual, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a solicitar devoluciones de tributos.

3. Exista un solo procedimiento, y si existe un segundo procedimiento, éste deba concluirse previamente y basarse en un indicador de riesgo distinto al utilizado previamente.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículo 157 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.
- Artículo 162 y 163 del Texto Único Ordenado del Código Tributario
- Artículo 142 y 144 del Texto Único Ordenado del Código Tributario
- Artículo 161 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-EF.
- Artículo 11 del Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF.
- Artículo 14 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF.
- Numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.
- Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.
- Numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario.

LA RESPONSABILIDAD POR LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA vinculada al delito de contrabando

Resolución de Observancia Obligatoria N° 03336-A-2020

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el caso materia de análisis, se advierte que durante un operativo denominado Ventarrón 64 realizado en la Carretera Panamericana a la altura del Puesto de Control Interno denominado Montalvo del Servicio Nacional de Sanidad Agraria (SENASA) situado en el Departamento de Moquegua, personal de la Intendencia de Aduana de Ilo intervino al vehículo procedente del Departamento de Lima con destino al Departamento de Tacna, encontrando en la bodega del vehículo mercancías de procedencia extranjera, consistente en “*polos deportivos*”, con una marca extranjera que no contaban con la documentación sustentatoria que ampare su procedencia legal y libre tránsito por el territorio nacional, procediendo a su incautación conforme consta en el Acta de Inmovilización-Incautación.

Es por ello que, la Aduana impuso sanción de multa a la recurrente (Transportista), siendo responsable solidario con el conductor, como también sanción de internamiento temporal del vehículo por el periodo de sesenta (60) días calendario, de conformidad con la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, entre otros.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia del presente caso consiste en verificar si las sanciones de multa e internamiento temporal de vehículo impuestas a la recurrente se encuentran arregladas a ley, y en estricto, si se ha identificado al propietario de

las mercancías incautadas, y la repercusión que tiene ello en la responsabilidad del transportista (administrado).

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

La recurrente (transportista) señala que el conductor de la unidad de transporte y la terramoza, ambos partes del personal de la recurrente, informaron que tales mercancías son de propiedad de una pasajera, y que dichos bienes que fueron colocados en la bodega del bus con un ticket de equipaje manual engrapado al equipaje. Se adjuntó las copias del Manifiesto de Pasajeros, Manifiesto de Encomiendas, Manifiesto de Equipajes Lima Paseo de la Republica y del documento denominado Control de Pasajeros para el Bus, un disco compacto (CD) que contiene el embarque de pasajeros e informes elaborados por el conductor y la terramoza del vehículo. Asimismo, adjuntó Guía de Remisión de las mercancías al momento de intervención.

Esta circunstancia descrita, según el administrado, conlleva a deslindar responsabilidad imputada, pues se ha identificado al autor del ilícito.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

La Aduana por su lado, indica que el Acta de Inmovilización-Incautación fue correctamente confeccionada, y que, de su lectura, así como de los demás actuados, no se puede determinar al propietario de las mercancías.

Es relevante precisar, que el hecho que la autoridad aduanera al momento de la intervención encuentre mercancías en las áreas del vehículo que son de entera responsabilidad y control del conductor de la empresa transportista, no implica necesariamente que ellos hayan tenido participación en el traslado de las mercancías (sin documentación aduanera que sustente su ingreso legal), debido a que resulta posible que a lo largo del procedimiento la Aduana identifique en forma objetiva y sobre la base de datos observables al responsable de la infracción, quien viajaba como pasajero e hizo circular tales bienes dentro del territorio nacional, siendo a esta persona a la que le corresponde ser imputada con la infracción del literal d) del artículo 2 de la Ley N° 28008.

Sin embargo, la documentación presentada por la recurrente obrante en autos no permite determinar de manera certera quién es el propietario/propietaria de las mercancías incautadas.

Con relación a la Guía de Remisión presentada, por concepto de traslado de polos blancos deportivos, que fuera presentada por personal de la recurrente durante el momento de la intervención, resulta insuficiente para acreditar la propiedad de las mercancías incautadas.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Se verifica de manera objetiva que, al momento de la intervención efectuada al vehículo del administrado, se encontraron en su bodega mercancías de procedencia extranjera que no contaban con la documentación que acredite su ingreso legal al territorio nacional, lo que importa responsabilidad de la recurrente.

Bajo este contexto, se evidencia que la recurrente en su condición de empresa de transporte público de pasajeros, a través del vehículo de su propiedad y conducido por uno de sus trabajadores, hizo circular mercancías de procedencia extranjera, con un valor menor a cuatro (04) Unidades Impositivas Tributarias, y sin la documentación que ampare su ingreso legal y libre tránsito en el país.

Cabe reiterar, que algunas áreas del vehículo son de entera responsabilidad y control del conductor como son: la cabina del conductor, parrilla superior, la bodega, ambiente de descanso o habitación del copiloto, ambientes para herramientas, neumáticos de repuestos, etc.; existiendo también aquellas que escapan de su total control como es la zona al interior del vehículo en donde se transporta a los pasajeros, quienes en principio son los responsables por los bienes que transportan consigo.

Por lo tanto, incurrió en el supuesto de infracción administrativa vinculada al delito de contrabando tipificado en el literal d) del artículo 2 y el artículo 33 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, por hacer circular mercancías extranjeras consignadas en el Acta de Inmovilización-Incautación dentro del territorio aduanero peruano, sin contar con la documentación que sustente el control aduanero efectuado por la Administración Aduanera.

Por los fundamentos *ut supra* se concluye que las sanciones de multa e internamiento temporal del vehículo de Placa de Rodaje V6E-960 por el periodo de sesenta (60) días calendario aplicadas a la recurrente se encuentran arregladas a los literales b) y e) del artículo 35, literal b) del artículo 39 y el literal a) del artículo 41 de la Ley N° 28008; y en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada.

En tal sentido, el colegiado estableció el siguiente Criterio de Observancia Obligatoria: *“La responsabilidad por la comisión de la infracción administrativa vinculada al delito de contrabando tipificada en el literal d) del artículo 2 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, no será imputable a la empresa transportista de pasajeros y/o al conductor de la unidad vehicular de dicha empresa transportista cuando se identifique en forma objetiva y sobre la base de datos observables a la persona propietaria de las mercancías incautadas en el vehículo intervenido, quien será pasible de las sanciones de comiso y multa, en aplicación de los artículos 36 y 38 de la Ley N° 28008”.*

En ese orden de ideas, se advierte que el Tribunal Fiscal decidió confirmar la resolución de alzada.

6. COMENTARIOS

- En primer lugar, debo precisar que el criterio analizado responde a un *“criterio recurrente”* bajo lo dispuesto en el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30264.

Esto es, que dicho criterio se ha aplicado en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal⁽¹⁾, y que, dado su relevancia, merecía considerarlo en un pronunciamiento de observancia obligatoria, que pueda servir de guía para las Administraciones Aduaneras, y que pueda facilitar la resolución de los referidos expedientes, guardando congruencia en los pronunciamientos y otorgando predictibilidad a los administrados.

(1) Se debe indicar que se ha identificado pronunciamientos de este Tribunal, cumpliendo los parámetros establecidos por el artículo 154 del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como es el caso de las Resoluciones, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 10601-A-2018, 03604-A-2016, 03253-A-2016 y 00860-A-2016, emitidas por esta Sala, en el sentido que cuando se verifica la identificación en forma objetiva y sobre la base de datos observables a la persona propietaria de las mercancías incautadas que viajaban en el vehículo intervenido, corresponde revocar la sanción decretada por la Administración Aduanera.

- Entonces, previo al análisis respectivo, debo indicar respecto el **marco normativo** que el literal d) del artículo 2 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros establece que constituyen modalidades del delito de contrabando: *“d. Conducir en cualquier medio de transporte, hacer circular dentro del territorio nacional, embarcar, desembarcar o transbordar mercancías, sin haber sido sometidas al ejercicio de control aduanero”*.

Asimismo, el artículo 33 de la citada Ley de los Delitos Aduaneros, modificado por Decreto Legislativo N° 1111, establece que: *“Constituyen infracción administrativa los casos comprendidos en los artículos 1, 2, 6 y 8 de la presente Ley cuando el valor de las mercancías no exceda de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 3 de la presente Ley.”*. Además, el artículo 35 de la mencionada Ley preceptúa que la infracción administrativa será sancionada conjunta o alternativamente con: a) Comiso de las mercancías, b) Multa, c) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones o autorizaciones pertinentes, d) Cierre temporal o definitivo del establecimiento, y, e) Internamiento temporal del vehículo, con el que se cometió la infracción. Agrega, que en aquellos casos en los cuales no se pueda identificar al infractor se aplicará el comiso sobre la mercancía incautada.

De la misma forma, en lo concerniente a las sanciones aplicables a las personas que transportan mercancías objeto de la infracción administrativa del delito de contrabando, el artículo 39 de la Ley N° 28008 esgrime lo siguiente: *“Las personas que transportan mercancías vinculadas a la infracción administrativa tipificada en la presente Ley, tendrán las siguientes sanciones: (...) b. Si se trata de persona jurídica, le corresponderá una multa por una suma equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar. En caso de concurrencia de responsabilidades la obligación será solidaria.”*. Complementando lo precedente, el literal a) del artículo 41 del mencionado cuerpo legal prevé la sanción de internamiento de la unidad de transporte al señalar: *“Cuando las Empresas de Servicio Público de Transporte de Pasajeros o Carga a través de sus conductores, cualesquiera que sea el vínculo contractual, transportistas individuales o particulares, utilicen su vehículo para la comisión de las infracciones establecidas en la presente Ley, se les aplicarán las siguientes sanciones: a. Internamiento del vehículo por un período de sesenta (60) días calendario ...”*.

Así pues, de las normas glosadas se concluye que en lo referente a la atribución de la responsabilidad administrativa en el ámbito de las infracciones vinculadas al delito de contrabando por hacer circular mercancías dentro del territorio nacional sin haber sido sometidas al control aduanero, **la comisión de tales infracciones puede derivar en imposición de sanciones imputables a título personal o solidariamente (responsable solidario)**, en este último caso por mandato expreso del último párrafo del artículo 39 de la Ley de los Delitos Aduaneros.

En resumen, se advierte que en el caso planteado **para atribuir responsabilidad administrativa a la recurrente** por el supuesto contemplado en el literal d) del artículo 2 de la Ley N° 28008, **se requiere verificar los presupuestos siguientes:**

- 1) Demostrar que las mercancías son de procedencia extranjera y su valor no excede a cuatro (04) UITs,
 - 2) La empresa transportista (persona jurídica) es propietaria (o tiene la tenencia legal) del vehículo que hizo circular las mercancías y
 - 3) Que no ha logrado identificarse al propietario de las mercancías.
- Entonces, en el caso que analizamos, podemos apreciar (del recuento de los hechos antes señalados) que se cumplen los presupuestos para poder sancionar al administrado (transportista), ello debido a que (entre otros), no ha podido acreditar con la documentación aduanera pertinente el ingreso legal y traslado dentro del territorio aduanero peruano, ni tampoco al propietario de las mercancías, las mismas que se encontraban en poder del transportista.
 - Por estas razones, coincido con el razonamiento respecto **a lo resuelto por el colegiado**, ya que la Autoridad Aduanera al momento de la intervención encontró mercancías en las áreas del vehículo que son de entera responsabilidad y control del conductor de la empresa transportista. Cabe acotar que, aunque la empresa se dedique a brindar servicios de transporte terrestre sea propietaria o titular de un vehículo intervenido por la Aduana y que este sea conducido por su chófer, ellos no incurren en responsabilidad cuando en los actuados existan documentos que permiten identificar claramente a la persona responsable de la infracción admi-

nistrativa vinculada al contrabando, esto es, al propietario de las mercancías.

Empero, en el supuesto que no se identifique al propietario de dichas mercancías, la responsabilidad administrativa será asumida por la empresa transportista y/o el chofer de la unidad vehicular de dicha empresa, con la imposición de la respectiva sanción de multa, sanción de internamiento del vehículo y/o suspensión de la licencia de conducir del mencionado conductor según lo previsto por los artículos 39 y 41 de la Ley N° 28008. Situación que ha ocurrido en el caso analizado, por el cual coincidimos con el criterio establecido por el colegiado.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Literal d) del artículo 2 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros.
- Artículo 33 de la Ley N° 28008 - Ley de los Delitos Aduaneros.
- artículo 39 de la Ley N° 28008 - Ley de los Delitos Aduaneros.
- artículo 39 de la Ley N° 28008 - Ley de los Delitos Aduaneros.
- Literales b) y e) del artículo 35, literal b) del artículo 39 y el literal a) del artículo 41 de la Ley N° 28008.
- Artículo 189 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario
- Numeral 50.1 del artículo 50 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS y el numeral 52.1 del artículo 52 del actual Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD PARA EL PAGO DE MULTAS

Resolución de Observancia Obligatoria N° 00665-A-2019.

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De la revisión de la citada resolución se puede advertir que el administrado, en su calidad de agente de aduanas, participó en la importación para el consumo del producto Naftosafe CZ-3085, marca Chemson, sin modelo.

Posteriormente, en control posterior, se tiene que la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera sancionó con multa a la recurrente en su condición de despachador de aduana, por haber incurrido en el supuesto de infracción tipificado en el numeral 5, literal d) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto supremo N° 129-2004-EF, al asignar una subpartida nacional incorrecta en la Declaración Aduanera de Mercancías.

Posteriormente, la recurrente planteó recurso de reclamación, la misma que fue desestimada, y luego planteó apelación contra la resolución que resolvió infundado su reclamación.

Sin embargo, no obstante, ello, se advierte que el administrado formuló solicitud de acogimiento al régimen de incentivos respecto de la sanción de multa, y, para dicho propósito solicitó la generación de una nueva liquidación de cobranza con una rebaja del 50%, y sucesivamente formuló solicitud de acogimiento al régimen de gradualidad de la sanción de multa, en razón a ello peticionó la generación de una nueva liquidación de cobranza con una rebaja del 60 %.

Estos hechos motivaron a que el Tribunal Fiscal, revisara el aspecto de fondo, así como las solicitudes planteadas, estableciendo criterio jurisprudencial sobre ello.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

Tal como se ha señalado, en el presente caso la controversia gira en torno a si corresponde la sanción impuesta, así como si las solicitudes presentadas (acogiéndose al régimen de incentivos y gradualidad) son atendibles.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Si bien la recurrente, por un lado, cuestiona la sanción impuesta, ya que reclama la resolución que impone la multa. Es que, luego de ello el contribuyente solicitó el desistimiento del mismo, siendo aceptado por el Tribunal Fiscal con la Resolución N° 11395-A-2015 de 24 de noviembre de 2015, en virtud al artículo 130 del Código Tributario, sin emitir pronunciamiento respecto del tema de fondo referido a la clasificación arancelaria del producto Naftosafe CZ-3085 y la procedencia de la sanción de multa. Esto con el fin de acogerse al régimen de incentivos.

Posteriormente, el administrado solicitó acogerse al régimen de gradualidad con una rebaja del 60 %, sin embargo, no obra en autos documento alguno que permita constatar que la recurrente efectuó el pago de la multa deduciendo el porcentaje de rebaja aplicable

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Si bien la Aduana sustenta la aplicación de la sanción impuesta, ésta no fue materia de grado, ya que la recurrente presentó desistimiento sobre ello.

Y siendo que las solicitudes de acogimiento fueron presentadas con posterioridad a la apelación planteada, correspondía al Tribunal Fiscal revisar sus pretensiones.

Esto, debido a que el artículo 250 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF señala que el deudor podrá acogerse al régimen de incentivos previsto en el artículo 200 de la Ley, por las sanciones de multa que hubiere impugnado, previo desistimiento y siempre que no se haya iniciado la cobranza coactiva.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

En primer lugar, con relación a la solicitud de acogimiento al régimen de incentivos respecto de la sanción de multa, es importante indicar que el colegia-

do concluye que dicho pedido resultaba improcedente de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 201 de la Ley General de Aduanas en concordancia con el artículo 251 de su Reglamento, dado que la multa adelantadamente había sido cuestionada a través del recurso impugnativo de reclamación, el cual fue resuelto de manera desfavorable a ella.

En efecto, el artículo 201 de la citada Ley contempla los requisitos para acogerse al régimen de incentivos, que son los siguientes:

1. Que la infracción se encuentre subsanada mediante la ejecución de la obligación incumplida, ya sea en forma voluntaria o luego de producido cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera, sea éste a través de medios documentales, magnéticos o electrónicos.
2. Que el infractor cumpla con cancelar la multa considerando el porcentaje de rebaja aplicable y los intereses moratorios, de corresponder. La cancelación supondrá la subsanación de la infracción cometida cuando no sea posible efectuar ésta; y,
3. Que la multa objeto del beneficio no haya sido materia de fraccionamiento y/o aplazamiento tributario general o particular para el pago de la misma.

Siendo importante indicar que el último párrafo indica que no se acogerán al régimen de incentivos las multas que, habiendo sido materia de un recurso impugnatorio, u objeto de solicitudes de devolución, hayan sido resueltas de manera desfavorable para el solicitante, en tal sentido, no resultaba atendible dicha solicitud.

Por otro lado, con relación al acogimiento al régimen de gradualidad, es importante indicar que no le correspondía aplicar la rebaja del 60%, sino la rebaja del 50% dado que había interpuesto con antelación, el recurso de reclamación contra la sanción de multa, razón por la cual solo podía aplicar a la rebaja del 50%, en aplicación del literal e) del artículo 5 del Reglamento de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico N° 002-2015-SUNAT/500000.

Que a la luz de los fundamentos precitados se colige que no resultaba válido que la recurrente (despachador de aduana) se acogiera al régimen de gradualidad bajo análisis, debido a que no cumplió con los

requisitos de pago de la multa, en aplicación del artículo 204 de la Ley General de Aduanas en concordancia con los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico N° 002-2015-SUNAT/500000.

A mayor abundamiento, el artículo 4 del citado Reglamento define los criterios de gradualidad de la siguiente manera:

- a) Pago de la deuda. - Es la cancelación del íntegro de la deuda pendiente establecida por el infractor o por la administración aduanera que figura en la declaración o en el documento de determinación, más los intereses generados hasta el día de su cancelación.
- b) Pago de la multa. - Es la cancelación del íntegro de la multa, rebajada según el porcentaje que se indica en el artículo 5, más los intereses generados hasta el día de su cancelación.

Los intereses serán determinados sobre el monto de la multa rebajada.

Si el monto pagado no corresponde al porcentaje rebajado más los intereses, no procede el régimen y el pago será considerado como pago a cuenta de la multa determinada conforme a la Tabla de Sanciones que corresponda.

- c) Subsanación. - Es la regularización de la obligación incumplida en la forma prevista en el anexo.

Es por ello que la improcedencia de la solicitud de acogimiento al régimen de gradualidad bajo análisis se encuentra arreglada a ley.

En el mismo sentido, reiterados pronunciamientos de este Tribunal, vertidos en las Resoluciones N° 01472-A-2018, 01464-A-2018 y 08776-A-2017, entre otras, han señalado que las distinciones entre el régimen de incentivos y el régimen de gradualidad nacidas de la propia Ley General de Aduanas, no pueden significar que se generen regímenes legales muy similares e incluso que se confundan entre sí o sobrepongan, por lo que es lógico que también se generen beneficios diferentes y se exijan requisitos diferentes. Por lo tanto, tales particularidades no pueden implicar que para acogerse a un régimen que contempla beneficios adicionales como es el régimen de gradualidad, no resulten aplicables ciertas condicionantes o requisitos, como son el pago de los tributos (pago de la deuda) y la subsanación (regularización de la obligación incumplida) que se encuentran previsto en la Resolución de Superintendencia

Nacional Adjunta de Aduanas N° 473-2012/SUNAT/A. Bajo este contexto, a fin que las sanciones de multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 se acojan al régimen de gradualidad, se requiere el cumplimiento de los criterios de pago de deuda, pago de multa y subsanación según lo dispuesto en el artículo 3 concordante con el Anexo de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 473-2012/SUNAT/A. En razón a ello, dichos fallos agregan que el concepto “pago de la deuda” contenido en el inciso a) del artículo 4 de la citada Resolución de Superintendencia no admite mayor interpretación que la contenida en el texto de esta norma, a diferencia del concepto “que la infracción se encuentre subsanada mediante la ejecución de la norma incumplida” contenida en el numeral 1 del artículo 201 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, que sí permite hacer un análisis en función de la naturaleza y obligaciones del operador aduanero.

Finalmente, estableció como Criterio de Observancia Obligatoria: *“A efecto de acogerse al régimen de gradualidad, deben cumplirse los criterios de gradualidad previstos por la Resolución de Superintendencia N° 473-2012/SUNAT/A. En tal sentido, los despachadores de aduanas son responsables de acreditar el pago de la deuda, el pago de la multa y la subsanación de la obligación incumplida”.*

6. COMENTARIOS

- Se debe indicar que el sistema normativo aduanero en el Perú, tenía dos grandes esquemas de beneficios tributarios aduaneros a los que los operadores podían acogerse anteladamente cuando cometían infracciones. Así pues, el operador podía escoger en principio cuál de los regímenes le calzaba más a la infracción cometida, ya que contaba con el régimen de incentivos y gradualidad.

No obstante, ello, es importar reiterar lo que señala el Tribunal Fiscal, ya que, si bien resultan similares dichos regímenes, cada uno de ellos tiene sus particularidades y sus requisitos los cuales se deben cumplir a cabalidad para poder postular a dicho régimen escogido. Por lo que, en el presente caso, se analiza en estricto si en el marco del régimen de gradualidad, el agente de aduanas debería ser responsable de acreditar el pago de la deuda.

- Teniendo en cuenta lo señalado, en lo concerniente al esquema normativo del régimen de gradualidad en materia aduanera, el artículo 204 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, dispone que las sanciones establecidas en la Ley General de Aduanas podrán ser aplicadas gradualmente, en la forma y condiciones que establezca la Administración Aduanera. En concordancia con lo anterior, mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 473-2012/SUNAT/A se aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad para la aplicación de las sanciones de multas, el cual dispone en el literal c) de su artículo 1 que el citado Reglamento comprende a la infracción tipificada en el numeral 5, literal d) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, por asignar una subpartida nacional incorrecta por cada mercancía declarada.

Asimismo, el literal a) del artículo 1 del citado Reglamento comprende a la infracción tipificada en el actual numeral 5 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, por asignar una subpartida nacional incorrecta por cada mercancía declarada, si existe incidencia en los tributos y recargos. Sobre el particular, conforme al artículo 3 del Reglamento en mención establece los criterios de gradualidad aplicables a las multas correspondientes a las infracciones señaladas en el artículo 1 son el pago de la deuda, el pago de la multa y la subsanación de acuerdo a lo indicado en su Anexo.

- Tal como lo advierte el colegiado, si bien se aprecia el régimen de gradualidad y el régimen de incentivos para el pago de multas son figuras jurídicas abordadas en el mismo Capítulo II de la Sección Décima de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; no obstante, mientras el régimen de incentivos se puede considerar que íntegramente está regulado en los artículos 200 a 203 de la aludida Ley, las reglas del régimen gradualidad para la aplicación de sanciones son desarrollados por la Administración Aduanera por expreso mandato del artículo 204 de la referida ley, dado que dicha institución ejerce la facultad de control aduanero respecto de las mercancías, medios de transporte e incluso personas que ingresan o salen del territorio aduanero se encuentren o no sujetos al pago de tributos,

siendo en ese contexto que se dictó la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 473-2012/SUNAT/A.

- En ese orden de ideas, considero que el colegiado hace un correcto análisis de los referidos regímenes, y señala claramente que, en caso del régimen de gradualidad, se deba exigir el pago de la deuda, tal como expresamente lo señala la norma.

En este punto es relevante enfatizar, que el concepto “pago de la deuda” contenido en el literal a) del artículo 4 del Reglamento de la citada Resolución de Superintendencia no admite mayor interpretación que la contenida en el texto de esta norma, a diferencia del concepto “que la infracción se encuentre subsanada mediante la ejecución de la norma incumplida” contenida en el numeral 1 del artículo 201 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, que sí permite hacer un análisis en función de la naturaleza y obligaciones del operador aduanero.

Además, debe tenerse claramente en cuenta que conforme el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en materia de beneficios tributarios la labor de interpretación no puede significar que se conceda exoneraciones ni que se extiendan ciertas disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Numeral 5, literal d) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF
- Artículo 250 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF
- Artículos 200 a 204 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Artículos 3, 4 y 5 del Reglamento de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico N° 002-2015-SUNAT/500000

- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 473-2012/SUNAT/A se aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad para la aplicación de las sanciones de multas.
- Al literal a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, como su antecesor el literal a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.
- Artículo 75 del Código Tributario.

PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN ESCRITA sobre el origen de las mercancías a fin de acogerse a las preferencias arancelarias del TLC Perú-China

Resolución de Observancia Obligatoria N° 09741-A-2019

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el caso materia de análisis, se advierte que el administrado, mediante diversas declaraciones aduaneras, seleccionadas a despacho anticipado, canal de control verde y garantizada bajo las reglas del artículo 160 de la Ley General de Aduanas, la recurrente importó para el consumo sofás, prendas de vestir y adornos de cerámica, ante la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.

Posteriormente, el administrado presentó las solicitudes de devolución por pagos en exceso respecto a los tributos cancelados en las Declaraciones Aduaneras de Mercancías, argumentando que procedía acogerse a las preferencias arancelarias previstas en el Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Popular China (TLC Perú-China).

Sin embargo, la Aduana desestimo dichas solicitudes de devolución, declarándolas improcedentes, pues no cumplían con todos los requisitos establecidos por ley para su acogimiento.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto en controversia consiste en verificar si procede la devolución de tributos cancelados en las Declaraciones Aduaneras de Mercancías de la vista al amparo de las preferencias arancelarias previstas en el Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Popular China.

Así pues, con relación al marco normativo aplicable al caso de autos, debe indicarse que para el debido otorgamiento de los beneficios provenientes del Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Popular China que implica una desgravación arancelaria, sus disposiciones exigen que en cada importación para el consumo en el país se verifique el cumplimiento de los requisitos concurrentes de negociación, origen, expedición directa (llamada también procedencia o transporte directo), y oportuna manifestación de voluntad, en el momento de la numeración de la declaración de importación, o en el momento que señalen dichas normas.

Es por ello, que en caso materia de análisis, resultan importante analizar la determinación de la forma y el límite temporal para acreditar el cumplimiento del requisito de origen con posterioridad al momento de la importación, con la finalidad de aplicar las preferencias arancelarias del Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Popular China

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El administrado, considera que las solicitudes de devolución por pagos en exceso respecto a los tributos cancelados en las Declaraciones Aduaneras de Mercancías en mención, realizadas en momento posterior al levante de las mercancías, que procedía acogerse a las preferencias arancelarias previstas en el Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Popular China (TLC Perú-China). Ya que si declaró oportuna manifestación de voluntad para acogerse a dicha desgravación arancelaria.

En efecto, indica que cumplió con dicha formalidad al haber consignado el código "CN" (perteneciente al país de China) en la casilla 7.26-País de Origen del Formato A y en la casilla 5.7-País de Origen del Formato B de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías de la vista, e, invoca la aplicación del criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15997-A-2013.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

La Aduana por su parte, precisa que la recurrente no entregó la declaración escrita indicando que las mercancías presentadas eran originarias de China

al momento de las importaciones, dado que no fue presentada físicamente como tampoco vía transmisión electrónica a través de la casilla 7.37-Información Complementaria del Formato A y A1 de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías hasta la fecha de la llegada del medio (unidad) de transporte, según se aprecia de los reportes obtenidos del Portal del Funcionario Aduanero y de los Módulos Manifiesto de Carga e Importación del SIGAD que obran en el expediente administrativo.

Razón por la cual, se encuentra conforme a ley la improcedencia de las solicitudes del administrado.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Analizando el caso, el colegiado precisa que de acuerdo al texto del TLC Perú-China, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos previstos en dicho Acuerdo, entre ellos, que el importador haya entregado una declaración escrita al momento de la importación indicando que las mercancías presentadas calificaban como originarias, obligación exigida para acogerse a la desgravación arancelaria según lo previsto en el último párrafo del numeral 1 del artículo 42 del Acuerdo Comercial, reglamentado por el Procedimiento Específico INTA-PE.01.22.

En tal sentido, como requisito *sine qua non* para declarar la procedencia de dichas solicitudes de devolución se requería que la recurrente en su condición de importador acreditara indefectiblemente que presentó una declaración escrita durante el momento de la importación cada una de las Declaraciones Aduanera de Mercancías de la vista, indicando que las mercancías presentadas a despacho calificaban como originarias de China, sea por medios físicos o transmitida electrónicamente en la casilla 7.37 del Formato A o Formato A1 (según corresponda).

Es así que, de acuerdo al criterio adoptado y sus fundamentos, el acogimiento a las preferencias arancelarias del Tratado de Libre Comercio entre Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Popular China, en el caso de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías sujetas a la modalidad de despacho anticipado, seleccionadas a canal verde y con garantía otorgada conforme con el artículo 160 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, a fin de acogerse a las preferencias arancelarias del TLC Perú-China mediante la presentación de una solicitud de devolución por

pagos indebidos o en exceso el importador debe presentar, en el momento de la importación, esto es, hasta la fecha de llegada del medio de transporte, una declaración escrita en la que se indique que la mercancía a importarse es originaria de China. Dicha declaración puede presentarse físicamente o transmitirse electrónicamente en la casilla 7.37 del Formato A o Formato A1 (según corresponda) de la Declaración Aduanera de Mercancías, o de manera expresa y fehaciente en otra casilla de la declaración. Asimismo, en el caso de las demás Declaraciones Aduaneras de Mercancías, la referida declaración escrita deberá presentarse hasta antes que la Aduana otorgue el levante de las mercancías, pudiendo presentarse en la misma forma antes indicada.

Con relación al argumento referido a que habría cumplido con consignar el código "CN" (perteneciente al país de China) en la casilla 7.26-País de Origen, el colegiado precisa que el Instructivo INTA-IT.00.04, vigente a la fecha de numeración de las declaraciones de importación analizadas, que es un procedimiento que regula las pautas de la correcta declaración de mercancías en el documento aduanero denominando "*Declaración Aduanera de Mercancías*", señala que en las casillas 5.7 y 7.26 en mención se coloca el país de origen, esto es, país donde fue fabricada, explotada, extraída o cultivada la mercancía importada.

No obstante, la sola consignación del país de origen en las casillas 5.7 y 7.26 no implica *per se* el cumplimiento de la entrega de una declaración escrita al momento de la importación indicando que la mercancía califica como originaria, a la que se refiere el artículo 42 del TLC Perú-China reglamentado por el Procedimiento Específico INTA-PE.01.22, modificado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 037-2012-SUNAT, que establecen la presentación física o la transmisión electrónica en la casilla 7.37 del Formato A o Formato A1 (según corresponda) de la Declaración Aduanera de Mercancías.

Cabe precisar que la transmisión electrónica en la Casilla 7.37 del Formato A, de la Declaración Aduanera de Mercancías de la referida declaración escrita del importador es la manera idónea de realizarla pero que esta también puede presentarse físicamente o transmitirse electrónicamente en otra casilla de la Declaración Aduanera de Mercancías (a manera ilustrativa, la Casilla 5.20-Observaciones), siempre y cuando, sea de manera expresa y fehaciente.

Respecto del mismo tema, debe tenerse presente que el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15997-A-2013 contiene el análisis del

texto original del numeral 25 de la Sección VII del Procedimiento Específico INTA-PE.01.22: Aplicación de Preferencias al amparo del TLC Perú - China, expedido con antelación a la modificación introducida por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 037-2012-SUNAT-A; mientras que las Declaraciones Aduaneras de Mercancías analizadas se encuentra comprendida bajo los alcances del texto modificado, que en concordancia con el Acuerdo establece proporcionar a la Aduana dicha declaración escrita sea por medios físicos o electrónicos en la casilla 7.37 del Formato A y A1 de la Declaración Aduanera de Mercancías.

En este contexto, en el caso objeto del grado se observa que la recurrente no consignó en la casilla 7.37 u otra similar (casilla 5.20) de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías de la vista, referencia alguna que permita establecer de manera indubitable y explícita que presentó la declaración escrita exigida por el TLC Perú-China, indicando que las mercancías importadas calificaban como originarias de China, y dentro del momento de la importación.

Por tales consideraciones, es que el colegiado estableció el siguiente Criterio de Observancia Obligatoria: *“En el caso de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías sujetas a la modalidad de despacho anticipado, seleccionadas a canal verde y con garantía otorgada conforme con el artículo 160 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, a fin de acogerse a las preferencias arancelarias del TLC Perú-China mediante la presentación de una solicitud de devolución por pagos indebidos o en exceso el importador debe presentar, en el momento de la importación, esto es, hasta la fecha de llegada del medio de transporte, una declaración escrita en la que se indique que la mercancía a importarse es originaria de China. Dicha declaración puede presentarse físicamente o transmitirse electrónicamente en la casilla 7.37 del Formato A o Formato A1 (según corresponda) de la Declaración Aduanera de Mercancía, o de manera expresa y fehaciente en otra casilla de la declaración.*

Asimismo, en el caso de las demás Declaraciones Aduaneras de Mercancías, la referida declaración escrita deberá presentarse hasta antes que la Aduana otorgue el levante de las mercancías, pudiendo presentarse en la misma forma antes indicada”.

6. COMENTARIOS:

- En primer lugar, en lo referente al **cumplimiento del requisito de origen** del TLC Perú-China, el párrafo 1 del artículo 38 del Acuerdo

Comercial señala que a fin que las mercancías originarias califiquen para el trato arancelario preferencial, el importador “*al momento de la importación*” deberá tener en su poder y entregar, cuando así lo requiera la legislación aduanera de la Parte importadora, el original de un Certificado de Origen válido emitido por escrito sobre la base del formato establecido en la Sección A (Certificado de Origen) del Anexo 5 (Certificado de Origen y Declaración de Origen). Este precepto normativo ha sido recogido en el numeral 14 de la Sección VII del Procedimiento Específico INTA-PE.01.22 (Versión 1): Aplicación de Preferencias al Amparo del TLC Perú-China. Asimismo, el numeral 15 de la citada Sección VII prevé que debe consignarse en la casilla 7.9 de la Declaración Aduanera de Mercancías (en adelante DAM), la información del número y fecha del certificado de origen que ampara la mercancía negociada.

De otro lado, **en caso que no se cuente con dicho certificado de origen durante el “momento de la importación”,** el artículo 42 del TLC Perú-China regula la figura de “Reembolso de las Derechos de Aduana o Garantías”, **siempre que el importador entregue una declaración escrita al momento de la importación indicando que la mercancía presentada califica como una mercancía originaria.** En efecto, se dispone que:

“1. Cuando una mercancía originaria es importada al territorio de una Parte sin un Certificado de Origen válido de conformidad con este Tratado, el importador podrá solicitar un reembolso de cualquier exceso de derechos pagados o de garantías establecidas, cuando sea aplicable, a más tardar un año después de pagados los derechos, o a más tardar 3 meses o cualquier otro periodo adicional no mayor a un año, según lo especificado por la legislación de la parte importadora para el caso del establecimiento de garantías, posterior a la fecha en la cual la mercancía fue importada, presentando:

- (a) el Certificado de Origen válido, el mismo que deberá cumplir con el artículo 38 (Certificado de Origen); y*
- (b) otra documentación relacionada a la importación de la mercancía, según lo requiera la autoridad aduanera de la Parte importadora.*

Siempre que el importador entregue una declaración escrita al momento de la importación indicando que la mercancía presentada califica como una mercancía originaria.

2. *No se reembolsará derechos de aduana o garantías, en el caso de que un importador falle en declarar a la autoridad aduanera de la Parte importadora, al momento de la importación, de que la mercancía era originaria según lo establecido en este Tratado, a pesar de que se haya entregado posteriormente un Certificado de Origen válido a las autoridades aduaneras”.*
- Entonces, se puede señalar que, a nivel procedimental, el requisito de presentación de la referida declaración escrita en la que se indica que la mercancía a importarse es originaria de China se ha reglamentado mediante el numeral 25 de la Sección VII del Procedimiento Específico INTA-PE.01.22 (Versión 1), en el que se indica lo siguiente:

“25. El importador que al momento de la importación no dispone de un Certificado de Origen para una mercancía originaria de la República Popular de China y que desea acogerse posteriormente al TPI 805, debe presentar a la autoridad aduanera en el momento de la importación una declaración escrita indicando que la mercancía presentada califica como originaria de conformidad con el Capítulo 3 del Tratado.

Para tal efecto, hasta antes que la autoridad aduanera otorgue el levante de la mercancía, la citada declaración del importador puede ser presentada físicamente, o transmitida electrónicamente en la casilla 7.37 “Información Complementaria” del Formato A de la DUA o Casilla 10 “Observaciones” de la DS indicando la voluntad de acogerse al TLC con China (TPI 805).

En el caso de una declaración aduanera de mercancías anticipada con canal verde y con garantía de despacho, a que se refiere el artículo 160 de la Ley General de Aduanas, el momento de la importación es hasta la fecha de llegada del medio de transporte.”

Asimismo, el numeral 26 de la Sección VII del citado procedimiento INTA-PE.01.22 (Versión 1), en armonía con el artículo 42 del TLC Perú-China, señala que el importador debe presentar, adjunto a la solicitud de devolución, el certificado de origen vigente a la fecha de presentación de la solicitud, pedido que debe presentarse a más tardar un año después de pagados los derechos correspondientes a la importación.

- Ahora, del análisis de la resolución y de la normativa citada, conjuntamente con los artículos 2, 47 y 49 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, se advierte que para efectos del TLC Perú-China, el importador debe presentar un certificado de origen válidamente emitido o, según lo dispuesto en las referidas normas, una declaración escrita indicando que la mercancía a importarse califica como originaria de China para acogerse a los beneficios previstos en el tratado , **siendo que dicha presentación debe efectuarse durante el “momento de la importación”**, es decir, durante el despacho aduanero de importación en el cual se cumplen las formalidades exigidas para el régimen de importación para el consumo de la mercancía extranjera.

Como se puede colegir, la aludida declaración escrita puede presentarse físicamente o transmitirse de forma electrónica en la casilla 7.37 del Formato A o Formato A1 de la DAM (con independencia del canal de control seleccionado) o en la casilla 10 de la Declaración Simplificada de Importación. Siendo que la obligación de entregar dicha declaración escrita al momento de la importación está ligada al cumplimiento del requisito de origen, debiéndose entender que la aludida declaración tiene el carácter de una certificación de origen “provisional”. Cabe precisar que si el importador no presentase o transmitiese la declaración escrita en la casilla 7.37 de la DAM, casilla idónea señalada por el Procedimiento INTA-PE.01.22, es posible que la información referida a que la mercancía a importarse califica como originaria se consigne en otra casilla de la declaración aduanera conforme con el Instructivo DESPA-IT.00.04 , debido a que el TLC Perú-China establece la obligación de entregar una declaración escrita al momento de la importación pero no precisa una casilla en específico.

- En ese orden de ideas, **estoy de acuerdo con las conclusiones arriba-das por el Tribunal Fiscal**, pues el importador pudo solicitar la aplicación de los beneficios arancelarios del TLC Perú China durante el momento de la importación, para lo cual debió cumplir, entre otros, los requisitos de origen y oportuna manifestación de voluntad.

Advirtiéndose que, conforme lo expuesto en la resolución, la recurrente no ha cumplido ello. Ya que la entrega de la anotada declaración escrita es insuficiente que se haya consignado como país de origen o adquisición a China en las casillas 7.26 y 7.27 de la DAM, debido a que

la declaración escrita debe ser presentada (física o electrónicamente) de manera expresa y fehaciente a la Aduana. Esto es, no se presume su presentación con el solo llenado de alguna o ambas casillas

Finalmente, a modo de conclusión, se puede agregar que en cuanto al **primer requisito**, se deberá presentar el certificado de origen válidamente emitido ante la Administración Aduanera, el cual deberá estar vigente a la fecha de numeración de la declaración de importación y consignar el número y fecha del certificado de origen en la casilla 7.9 de la declaración de importación o en otra casilla similar o, de ser el caso, vigente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y acreditar que presentó la declaración escrita (certificación de origen provisional) en la casilla 7.37 de la DAM o en otra casilla en el momento de la importación, esto es, desde la fecha de numeración de la declaración hasta la fecha de llegada del medio de transporte o hasta antes que la Aduana otorgue el levante de las mercancías, según corresponda.

El **segundo requisito**, oportuna manifestación de voluntad, se formalizará consignando el código 805 en la casilla 7.23-TPI de la declaración de importación o en otra casilla similar. Asimismo, de no haberse efectuado el acogimiento al referido beneficio durante el momento de la importación, se cumplirá dicho requisito si mediante una solicitud de devolución de tributos pagados indebidamente o en exceso, presentada a más tardar un año después de pagados los derechos correspondientes a la importación, se invoca la aplicación de dicho tratado.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Tratado de Libre Comercio TLC Perú-China
- Decreto Supremo N° 003-2013-MINCETUR
- Artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264
- Artículos 2, 47 y 49 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Numeral 1 del artículo 42 del Acuerdo Comercial, reglamentado por el Procedimiento Específico INTA-PE.01.22
- Artículo 160 de la Ley General de Aduanas

**USO DE MEDIOS DE PAGO PARA LA
COMPRA DE MATERIA PRIMA,
insumos importados o por la prestación de servicios de
producción en el acogimiento al régimen del Drawback**

Resolución de Observancia Obligatoria N° 10588-A-2018

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

La referida resolución emitida por el Tribunal Fiscal, versa sobre un procedimiento fiscalización posterior, respecto Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios (Drawback), en la que la recurrente no habría acreditado el Valor FOB declarado por no sustentar el pago del producto exportado utilizando los medios de pago establecidos por Decreto Supremo N° 150-2007-EF. Normativa que precisa que importes a partir de Tres Mil Quinientos Nuevos Soles (S/. 3,500) o Mil Dólares Americanos (US\$ 1,000), deberá sustentar dichas operaciones de comercio exterior según las precitadas reglas de utilización de medios de pago.

En efecto, se advierte que el administrado exportó pescado/pota triturada secado al natural, en sacos de polipropileno, y posteriormente presentó acogerse al régimen de drawback por las mercancías exportadas.

Sin embargo, como consecuencia de la fiscalización realizada, la Administración Aduanera determinó que la recurrente se acogió indebidamente a dicho régimen. Advirtiendo como una de las incidencias detectadas que *“La recurrente no acreditó el Valor FOB declarado por no sustentar el pago del producto exportado utilizando los medios de pago establecidos en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF (Valor final de la operación de exportación)”*.

Así pues, el colegiado analiza el caso, y verifica que las Facturas de exportación fueron emitidas y negociadas bajo la regla del Incoterm FCA, y de

la información de la documentación de cancelación de las mismas, se concluye que las partes pactaron el pago de las facturas de exportación a través de sumas de dinero las cuales superaron el monto de Mil Dólares Americanos. Y siendo en el caso, que la recurrente presentó copias de cheques bancarios durante el procedimiento de fiscalización, se puede colegir que la recurrente sustentó la utilización de medios de pago respecto de las operaciones de comercio exterior relacionadas a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La materia de controversia en el caso analizado, gira en torno a establecer si resulta procedente que la Aduana exija a la recurrente el reembolso del beneficio que obtuvo por aplicación del régimen aduanero de drawback y los respectivos intereses moratorios, respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios, y, de la misma forma si la sanción de multa impuesta por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3, del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y sus intereses moratorios, se encuentran arreglados a Ley. Esto, al haberse acogido incorrectamente al régimen de Drawback.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente considera, a su criterio, que ha cumplido con la normativa vigente para solicitar drawback respecto las mercancías exportadas. Y se limita a indicar que en efecto las adquisiciones de las materias primas son conforme a ley.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

La Administración Aduanera afirma que la recurrente canceló las compras de materias primas empleadas en la producción de las mercancías exportadas sin utilizar los medios de pagos previstos en la Ley. Circunstancia que conlleva al incorrecto acogimiento del régimen del Drawback.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El colegiado, señala que conforme al criterio expresado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07578-A-2017 y 08699-A-2016, entre otras, independientemente que la Aduana al momento del reconocimiento físico

de las mercancías exportadas y sujetas a drawback, pudo verificar que tales exportaciones efectivamente contenían la materia prima nacional, corresponde que se examine si las adquisiciones de la materia prima nacional han sido canceladas cumpliendo lo señalado en el artículo 4 del Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

De la misma forma, el primer párrafo del artículo 4 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, sustituido por el Decreto Legislativo N° 975, establecía que el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de Tres Mil Quinientos Nuevos Soles (S/. 3,500) o Mil Dólares Americanos (US\$ 1,000). Dicho precepto normativo fue recogido por el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

Asimismo, el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, vigente a la fecha de acaecidos los hechos, señalaba que los medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, g) Cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores. Agrega, que los medios de pago señalados son aquéllos a que se refiere la Ley General; y que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros Medios de Pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Complementado lo precedente, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, según texto aplicable al caso de autos, establecía que: *“Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.*

También se utilizarán los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato. (...)

Los contribuyentes que realicen operaciones de comercio exterior también podrán cancelar sus obligaciones con personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, con otros Medios de Pago que se establezcan mediante Decreto Supremo, siempre que los pagos se canalicen a través de empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas.

No están comprendidas en el presente artículo las operaciones de financiamiento con empresas bancarias o financieras no domiciliadas.”.

En ese orden de ideas, el incumplimiento de la precitada obligación, debe tenerse presente lo dispuesto en el artículo 8 del citado dispositivo, que señala expresamente que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a la restitución de derechos arancelarios. Que a la luz de lo enunciado en los considerandos anteriores se concluye que la consecuencia jurídica de realizar pagos sin utilizar los medios de pago previstos en la citada Ley, es la de perder el derecho a solicitar el régimen de drawback.

De acuerdo a lo señalado se tiene que de la información obrante en los actuados se verifica que las facturas utilizadas superaban el importe de Tres Mil Quinientos Nuevo Soles (S/. 3,500), razón por la cual debieron pagarse utilizando los medios de pago señalados en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la formalización de la Economía.

Es por ello que, el Tribunal Fiscal confirma la apelada en este extremo, ya que se ha incumplido lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del citado dispositivo al haberlos efectuado sin utilizar los medios de pago que exige la normativa citada. De este modo, tales pagos no otorgan derecho a la restitución de derechos arancelarios (drawback) en aplicación del artículo 8 Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la formalización de la Economía.

Finalmente estableció como Criterio de Observancia Obligatoria: *“No constituye un requisito para acogerse al régimen del drawback el pago por la compra de materia prima, insumos importados o por la prestación de servicios de producción dado que los bienes o servicios podrían haberse obtenido en virtud de contratos que no impliquen un pago o, existiendo la obligación de hacerlo, que éste no se haya efectuado, situaciones en las que no se pierde el mencionado régimen. Sin embargo, cuando se efectúa el pago por dichos bienes o servicios es necesario que se realicen utilizando los medios de pagos*

previstos en la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, de lo contrario, se pierde el derecho de acogerse al citado régimen”.

6. COMENTARIOS:

- En primer lugar, **considero realmente importante el fallo emitido por el Tribunal Fiscal**, respecto el correcto acogimiento al régimen de drawback, el cual como se advierte de la misma resolución, recoge un criterio recurrente de la referida sala, y la eleva a un criterio jurisprudencial conforme con lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario.
- En ese orden de ideas, puedo advertir de la lectura de la resolución, que según lo dispuesto en el artículo 8 del citado dispositivo, que señala expresamente que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a la restitución de derechos arancelarios. Lo cual nos permite concluir que **la consecuencia jurídica de realizar pagos sin utilizar los medios de pago previstos en la citada Ley, es la de perder el derecho a solicitar el régimen de drawback.**

Es así que, en el caso analizado, en resumen, se puede apreciar que, dado que la recurrente afirma que las materias primas del producto exportado fueron adquiridas con dinero en efectivo, se ha incumplido con la normativa antes señalada, esto es, realizar dicha adquisición sin utilizar los medios de pago que exige la normativa.

De este modo, tales pagos no otorgan derecho a la restitución de derechos arancelarios (drawback) en aplicación del artículo 8 Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la formalización de la Economía.

- Es acertado lo resuelto por el colegiado, pues debo señalar que debe haber congruencia y razonabilidad en el sistema aduanero de beneficios tributarios, específicamente en el régimen de Drawback, ya que, si bien por un lado se da la posibilidad al exportador de acogerse a un beneficio tributario, esto es mediante la solicitud de restitución de derechos arancelarios, no se debe desconocer el marco normativo que resulta transversal a las operaciones de comercio exterior. Y nos refe-

rimos a las normas como la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía - Ley N° 28194.

Norma que además señala expresamente que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago **no darán derecho a** deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, **restitución de derechos arancelarios**

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Numeral 3, del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Artículos 1 y 2 del Decreto Supremo N° 104-95-EF - Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios.
- Artículo 4 de la Resolución Ministerial N° 195-95-EF
- Artículo 82 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- artículo 3, 4, 5 y 8 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF
- artículo 190 de la Ley de Títulos Valores
- Artículo 3 de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, modificado mediante la Resolución Ministerial N° 195-95-EF
- Numerales 1, 2.1 y 2.2 del artículo 17 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT

ALCANCES DE LA GARANTÍA EN LAS SOLICITUDES DE REGULARIZACIÓN DE MERCANCÍAS ACOGIDAS AL PECO Y LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA

Resolución de Observancia Obligatoria N° 10007-A-2018

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el caso materia de análisis, se advierte que el administrado, numeró una declaración aduanera a fin de importar para el consumo motocicletas ante la Intendencia de Aduana Marítima del Callao (Aduana de Ingreso), la cual fue seleccionada al canal de control naranja

Así pues, se tiene que el administrado consignó en cada una de las series de la referida declaración de importación el TPI 34 en la casilla 7.23 y el Código Liberatorio 4438 en la casilla 7.25, manifestando de esta manera su voluntad de acogerse a las exoneraciones del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 (PECO) y la Ley N° 27037.

Es por ello, que presentó Carta Fianza a fin de garantizar el pago de los tributos correspondientes. Y posteriormente el administrado presentó las solicitudes de regularización/reconocimiento físico del Decreto Supremo N° 15-94-EF (PECO) y de la Ley N° 27037 respectivamente, ante la Intendencia de Aduana de Iquitos (Aduana de Destino).

No obstante, la Aduana advirtió que dichas solicitudes fueron presentadas fuera del plazo legal, incumpléndose lo establecido en los Decretos Supremos N° 15-94-EF y 103-99-EF para la devolución de la carta fianza.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

Se puede colegir que la materia de controversia gira en torno a verificar si procede o no admitir a trámite las solicitudes de regularización/reconoci-

miento físico de la Declaración Aduanera de Mercancías analizada, de conformidad con el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano y la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El administrado sostiene que no presentó oportunamente dichas solicitudes al no contar en dicho momento con la copia de la constancia de asignación del código de identificación mundial del fabricante.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Por su parte, la aduana reitera que el argumento de la recurrente carece de sustento legal, y que se advierte objetivamente que ha presentado la solicitud fuera del plazo legal, de treinta (30) días siguientes a la presentación de la mencionada garantía.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El colegiado precisa que conforme el marco normativo señalado para beneficiarse del PECO y la Ley N° 27037, luego de la verificación exterior en los Puestos de Control de la Aduana de Destino, el importador puede proceder a la regularización de la importación, acto que se realizará dentro de los treinta (30) días siguientes de la fecha en que se efectuó el pago, según lo previsto en los Decretos Supremos N° 15-94-EF y 103-99-EF.

De otro lado, la Ley N° 27316, Ley de aplicación de garantías para la importación de mercancías destinada a la Amazonía o al amparo del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiano y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 029-2001-EF, norma que establece los requisitos de presentación de carta fianza para la importación de bienes cuyo destino final sea la Amazonía o territorio comprendido en Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiano, prevén la posibilidad de garantizar los tributos de importación de las mercancías destinadas a la Amazonía o al amparo del PECO a través de una carta fianza bancaria o financiera.

Además, disponen que la devolución de la garantía procederá previa acreditación del ingreso así como el reconocimiento físico de las mercancías por las Aduanas de Destino, al territorio que comprende la Amazonía y el PECO; asimismo, que ésta deberá tener una vigencia mínima de 4 (cuatro)

meses y será ejecutada en caso no se haya solicitado la regularización de la importación dentro de los treinta (30) días o si las mercancías no hubieran sido reconocidas físicamente dentro de los sesenta (60) días en la Aduana de Destino. Para tal efecto, el inicio del cómputo de los plazos señalados se realizará a partir de la presentación de la carta fianza.

De la misma forma, cabe traer a colación reiterados pronunciamientos de este Tribunal, vertidos en las Resoluciones N° 01606-A-2018, 05037-A-2017 y 04614-A-2011, entre otras, las cuales señalan que las normas glosadas prevén la posibilidad de garantizar los tributos de importación de las mercancías destinadas a la Amazonía o al amparo del PECO a través de una carta fianza bancaria o financiera, y disponen además que la devolución de la garantía procederá previa acreditación del ingreso así como el reconocimiento físico de las mercancías por las Aduanas de Destino, al territorio que comprende la Amazonía y el PECO, concluyendo que las solicitudes de regularización para acogerse a tales beneficios deben presentarse dentro de los (30) días posteriores a la presentación de garantía.

En primer lugar, con relación a lo señalado por el administrado, respecto la constancia de asignación del código de identificación mundial del fabricante, el colegiado señala que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10179-A-2016, entre otras, la fuerza mayor consiste en un evento inusual (extraordinario), no esperado al no existir elementos para considerar que este pueda ocurrir (imprevisible), independiente de la voluntad del deudor (proveniente de terceros) y ajeno a su control o manejo (irresistible), que imposibilita la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso, no evidenciándose que en el caso de autos que se haya incurrido en dicho supuesto eximente.

En ese orden de ideas, se puede advertir objetivamente que las solicitudes de regularización/reconocimiento físico fueron presentadas fuera del plazo de treinta (30) días siguientes a la presentación de la mencionada garantía, incumpliendo lo establecido en los Decretos Supremos N° 15-94-EF y 103-99-EF para la devolución de la carta fianza en mención.

Razón por la cual, el colegiado decidió confirmar la resolución apelada.

Finalmente, estableció como Criterio de Observancia Obligatoria: *“La solicitud de regularización de la importación de las mercancías que se acogen a los beneficios contemplados en el Convenio de Cooperación*

Aduanera Peruano-Colombiano y de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, debe ser presentada a la Aduana de destino dentro del plazo de treinta (30) días posteriores a la presentación de la carta fianza bancaria o financiera que garantiza los tributos correspondientes a la importación”.

6. COMENTARIOS

- En primer lugar, debo indicar que el sistema aduanero brinda al usuario aduanero diversas formas de acogimiento a beneficios tributarios aduaneros, uno de ellos es el llamado PECO.

El cual es un tratado internacional suscrito entre las Repúblicas del Perú y de Colombia con el objeto de promover las actividades económica, industrial y comercial de las respectivas áreas amazónicas.

En efecto, en su artículo VI se establece que “Los dos países convienen en exonerar totalmente de gravámenes a las importaciones de productos originarios y provenientes de los territorios en que tiene aplicación el presente Protocolo”; y, en el numeral 7) del Artículo VIII, se indica que todas las mercancías que se importen a los territorios en los cuales se aplica el PECO “deberán cumplir con los requisitos señalados por las legislaciones nacionales de cada país.”

De la misma forma, se advierte que el referido acuerdo establece una excepción de exoneración con relación a los impuestos internos de cada país. Ya que el PECO regula principalmente los gravámenes a la importación de mercancías.

- Por otro lado, resulta importante mencionar también, que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 03041-A-2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, las disposiciones previstas en el PECO no pueden ser modificadas unilateralmente por disposiciones de derecho interno.
- Ahora, teniendo en cuenta ello cabe reiterar que, tal como lo indica las normas antes citadas, el importador para acceder a dichos beneficios puede proceder a la regularización de la importación, acto que se realizará dentro de los treinta (30) días siguientes de la fecha en que se efectuó el pago, según lo previsto en los Decretos Supremos N° 15-94-EF y 103-99-EF.

De otro lado, la Ley N° 27316, Ley de aplicación de garantías para la importación de mercancías destinada a la Amazonía o al amparo del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiano y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 029-2001-EF, norma que establece los requisitos de presentación de carta fianza para la importación de bienes cuyo destino final sea la Amazonía o territorio comprendido en el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiano, prevén la posibilidad de garantizar los tributos de importación de las mercancías destinadas a la Amazonía o al amparo del PECO a través de una carta fianza bancaria o financiera. Además, disponen que la devolución de la garantía procederá previa acreditación del ingreso así como el reconocimiento físico de las mercancías por las Aduanas de Destino, al territorio que comprende la Amazonía y el PECO; asimismo, que ésta deberá tener una vigencia mínima de 4 (cuatro) meses y será ejecutada en caso no se haya solicitado la regularización de la importación dentro de los treinta (30) días o si las mercancías no hubieran sido reconocidas físicamente dentro de los sesenta (60) días en la Aduana de Destino. Para tal efecto, el inicio del cómputo de los plazos señalados se realizará a partir de la presentación de la carta fianza.

- Ahora con relación a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, cabe traer a colación reiterados pronunciamientos vertidos en las Resoluciones N° 01606-A-2018, 05037-A-2017 y 04614-A-2011, entre otras, las cuales señalan que los Decretos Supremos N° 15-94-EF y 103-99-EF, prevén la posibilidad de garantizar los tributos de importación de las mercancías destinadas a la Amazonía o al amparo del PECO a través de una carta fianza bancaria o financiera, y disponen además que la devolución de la garantía procederá previa acreditación del ingreso así como el reconocimiento físico de las mercancías por las Aduanas de Destino, al territorio que comprende la Amazonía y el PECO, concluyendo que las solicitudes de regularización para acogerse a tales beneficios deben presentarse dentro de los (30) días posteriores a la presentación de garantía.
- En ese orden de ideas, considero que hace bien el colegiado con distinguir primero los beneficios de conformidad con el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano y la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

De la misma forma, el colegiado correctamente hace hincapié en determinar que existe una secuencia lógica para el referido acogimiento, ya que los beneficios otorgados para dicha zona comercial, establecen como requisito no sólo la declaración y constitución de garantía en la Aduana de Origen, sino que está supeditado su reconocimiento físico en destino, lo que significa que debe regularizarse en la Aduana de destino.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 (PECO)
- Ley N° 27037, Ley Promoción de la Inversión en la Amazonía
- Artículo 160 de la Ley General de Aduanas
- Artículo 102 y 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

VALORACIÓN DE PRUEBAS
(cancelación de varias facturas comerciales)
para acreditar el primer método de valoración

Resolución de Observancia Obligatoria N° 00720-A-2018

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

El presente caso, se analiza una importación para el consumo de mercancía consistente en celulares, del cual se advierte que la Aduana en despacho aduanero genera una duda razonable. Esto, motivó a que el administrado adjunte documentación comercial, bancaria y contable con el fin de demostrar el precio realmente pagado o por pagar. Siendo que la Aduana advirtió que el pago de las mercancías consignaba un monto diferente respecto la factura materia de importación. Y, además que identificaba como concepto del pago, a diversas facturas, entre ellas la que es sustento de la importación materia de análisis.

Posteriormente, la Administración Aduanera hace de conocimiento a la recurrente el Informe Sobre Verificación del Valor Declarado, en el que da cuenta que se confirmó la Duda Razonable, descartándose la aplicación del Primer y Segundo Método de Valoración de la OMC y procedió a aplicar el Tercer Método de Valoración OMC - Valor de Transacción de Mercancías Similares, formulando la Liquidación de Cobranza, por los tributos aduaneros dejados de pagar.

Este acto de determinación es reclamado y posteriormente apelado, elevándose los actuados al Tribunal Fiscal para su análisis.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto materia de la presente controversia consiste en verificar la procedencia del ajuste de valor en aduanas efectuado en la Declaración Aduanera

de Mercancías sustento de la importación, en aplicación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias.

Y en estricto, corresponde analizar si es que en el citado caso se ha acreditado correctamente el precio realmente pagado o por pagar, con la documentación adjuntada por la recurrente. Esto es, mediante una transferencia que sustenta diversas facturas comerciales.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente señala que, si ha demostrado correctamente la aplicación del primer método de valoración, puesto que ha cumplido con demostrar el precio señalado en la Factura Comercial sustento de la importación, con los documentos adjuntados. Los cuales cumplen con la legislación nacional, así como los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal.

Agrega que la Administración Aduanera no ha evaluado correctamente la Orden de Compra, toda vez que se debe analizar en forma conjunta con los documentos presentados, puesto que observa que el precio detallado en la orden de compra coincide con el precio realmente pagado o por pagar.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Por su parte la Aduana, precisa que la documentación referida al pago de mercancías, como es el mensaje Swift, indica un monto de pago diferente al consignado en la factura materia de importación, asimismo los datos del banco y nombre de la cuenta difieren de lo señalado en la factura comercial, además se advierte que como información consigna el pago diversas facturas, y si bien identifica a la Factura Comercial sustento de la importación, no resulta suficiente para confirmar la trazabilidad de la operación puesto que no presenta documentos adicionales que sustenten la transferencia como es la solicitud de transferencia y estado de cuenta que refleje el cargo a cuenta.

Con respecto a la información contable del Registro de Compras, Libro Diario, Registro en el Diario y Libro Caja y Bancos, señala que si bien es consistente con la información de la factura en cuanto a la provisión de pago en el Registro de Compras y el Libro Diario, no obstante, se observa que el

registro de pago se hace por el monto total de transferencia, el cual según el mensaje Swift incluye un pago de 15 facturas en total, sin que se pueda apreciar en la documentación contable dicha especificación con el detalle de las demás transacciones.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El colegiado al respecto, precisa que, si bien la recurrente ha presentado, entre otros documentos, un mensaje Swift, con el fin de sustentar el valor declarado; se debe precisar, que el monto señalado en los referidos documentos no coincide con el monto consignado en la factura comercial sustento de la importación. Asimismo, para que la Administración Aduanera y esta Sala Colegiada puedan comprobar que dicho documento comprende la cancelación de la factura comercial, resultaba necesario que la recurrente presente en calidad de medio probatorio todas las facturas mencionadas en el mensaje swift, así como todos los medios probatorios relacionados a este documento, toda vez que serían parte del pago realizado, hecho que no ha ocurrido.

Entonces si bien la recurrente ha presentado, entre otros documentos, un mensaje Swift (foja 286), con el fin de sustentar el valor declarado, el monto señalado en el referido documento no coincide con el monto consignado en la Factura Comercial sustento de la importación. Asimismo, para que la Administración Aduanera y esta Sala Colegiada pudieran comprobar que dicho documento comprende la cancelación de la Factura Comercial sustento de importación, resultaba necesario que la recurrente presentara en calidad de medio probatorio todas las facturas mencionadas en el mensaje swift, así como todos los medios probatorios relacionados a este documento, toda vez que serían parte del pago realizado, hecho que no ha ocurrido. En este sentido, no está acreditado fehacientemente que los referidos documentos comprendan la cancelación del monto señalado en la Factura Comercial sustento de la presente importación.

Ahora con relación a los documentos contables señala que: *“En tal sentido, podemos concluir que la información de los registros contables es obtenida de los documentos que acreditan la existencia de los hechos o situaciones económicas anotadas.*

Por ello, cuando legalmente se exige la emisión de documentos para respaldar la realización de las operaciones económicas, como es el caso de los comprobantes de pago, los registros contables en los que se reproduce la in-

formación contenida en los indicados documentos, constituyen pruebas de segundo nivel, porque presuponen la existencia de otro documento que sustenta a la operación misma.”.

En ese orden de ideas, habiéndose verificado en el presente caso que los documentos que sustentan los registros contables no tienen mérito probatorio suficiente para establecer que corresponden al precio realmente pagado de las mercancías materia de análisis, es que, al margen de la modalidad en que estén llevados los referidos registros contables, éstos no acreditarían la correcta aplicación del Primer Método de Valoración.

Señala como criterio de observancia obligatoria que: *“Cuando se presentan como prueba del pago de la factura de la mercancía importada, transferencias bancarias con las que también se pagaron otras facturas, para que se pueda comprobar que dichas transferencias comprenden la cancelación de la factura comercial en controversia, es necesario que el administrado presente o detalle, en calidad de medio probatorio, todas las facturas mencionadas en las referidas transferencias, así como todos los medios probatorios relacionados a éstas”.*

Finalmente, se advierte que el Tribunal Fiscal confirma la resolución apelada, pues no se pudo acreditar correctamente el valor declarado.

6. COMENTARIOS

- Para empezar, es importante resaltar la importancia de la presente resolución, pues la constitución del referido criterio de observancia obligatoria, brinda una guía tanto para la Aduana, como para los importadores que realizan operaciones donde involucren el pago de diversas facturas comerciales.

En efecto, se puede advertir operativamente que dicha operación es frecuente. Así pues, podemos ver que existen compra-ventas internacionales donde se adquiere mercancía que involucran diversas facturas comerciales, y que inclusive podrían ser importados en diversos embarques (Embarques Parciales).

Entonces, reiteramos la importancia de la citada resolución, ya que no es ajeno a la realidad que una declaración aduanera, esté sustentada en diversas facturas comerciales, y que, como consecuencia de ello, la acreditación del precio realmente pagado o por pagar, deba acreditar dicha realidad.

- Se plantea entonces en el presente caso, que existe un procedimiento de duda razonable en el que se advierte una operación bancaria que paga diversas facturas comerciales, entre ellas la Factura Comercial que sirve para la importación materia de análisis.

Se advierte asimismo que dicha transacción bancaria identifica diversas facturas comerciales, pero que dichas facturas comerciales no obran en autos.

- Entonces, soy de la opinión que es importante indicar que la exigencia establecida por el Tribunal Fiscal, resulta acorde con las normas de valoración y también a la lógica del comercio exterior. Pues:

1. Hace bien el colegiado al reconocer que existen operaciones de Comercio Exterior, en las que no siempre en despacho, se van a presentar una mercancía, en un contenedor lleno (FCL), pertenecer a un solo proveedor, y ello conllevar a la emisión de una sola Factura Comercial.

Sino que el Comercio Exterior es tan amplio, diverso y en cambio constante, que pueden ocurrir situaciones como la descrita por la Resolución analizada, en la que el Contrato de Compra-Venta puedan estar sustentada en diversas facturas comerciales.

2. Luego de ello, coincidimos también en la exigencia de presentar las demás facturas comerciales, así como los documentos que sustentan el pago de ellas, pues materialmente ésta sería la única forma que tiene la Sala de Aduanas para comprobar que dicho documento comprende la cancelación de la Factura Comercial.

- Para concluir, considero que el requerimiento o exigencia de presentar las demás facturas y documentos probatorios que acrediten el pago de ellos, obedece a las normas aduaneras, así como el Principio de Verdad Material que rige para todos los procedimientos administrativos en el Perú.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias

- Artículo 2 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF
- Artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264
- Artículo 17 de la Decisión N° 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comisión de la Comunidad Andina, se encuentra arreglado a ley el rechazo del Primer Método de Valoración de la OMC
- Numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC
- Artículo 5 y el numeral 5 del artículo 9 de la Resolución N° 1684 - Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas

SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS que llevan implícitos una solicitud de rectificación de la declaración aduanera

Resolución de Observancia Obligatoria N° 10750-A-2017

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De la lectura de la citada resolución, se puede advertir que estamos frente al análisis de un procedimiento de solicitud de devolución por pago indebido o en exceso, en la que se establecieron ciertos requisitos previos.

En efecto, el administrado precisa que en el despacho de las mercancías se autoliquidó (autodeterminación) mediante diversas Liquidaciones de Cobranza. Esto, con el fin de obtener el levante de las mercancías. Y que posteriormente solicitó la devolución de los mismos, al considerar que puede acreditar el precio realmente pagado o por pagar.

Es por ello, que la Aduana a fin de atender la pretensión del administrado, le requiere que previamente obtenga la rectificación de los datos sobre el valor en aduanas de la correspondiente declaración aduanera que ampara su solicitud de devolución.

Entonces, al no cumplir el administrado con ello, es que declara inadmisibles dicha pretensión. El mismo que es impugnado por el administrado y elevado al Tribunal Fiscal para su análisis.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

La controversia gira en torno, a si es congruente con las normas vigentes, el hecho de solicitar previamente la rectificación de la declaración aduanera, como paso previo para la solicitud de devolución por pago indebido o en exceso.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El administrado impugna el accionar de la recurrente, arguyendo que la Aduana ha realizado una interpretación extensiva de la norma, y que exigir tal requerimiento contraviene el Principio de Contradicción bajo la modalidad de devolución de derechos por pago condicionado a levante del Especialista en Aduanas.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Por su parte, la Aduana reitera que dicho requerimiento es necesario para tramitar la solicitud de devolución planteada. En efecto, declaró inadmisibles la pretensión al no cumplir con la rectificación solicitada.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Al respecto, el Tribunal Fiscal advierte que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 02730-A-2014, 14220-A-2012 y 13597-A-2011, entre otras, la rectificación de una declaración no solamente se puede evaluar como consecuencia de una solicitud de rectificación, sino también como consecuencia de una solicitud de devolución, por lo que habiendo presentado en este caso la recurrente su pedido de devolución de tributos, no resultaba necesario que la Administración Aduanera requiriera que se presente una nueva solicitud, específicamente de rectificación de la declaración aduanera, ya que al evaluar su pedido de devolución también dicho análisis implica analizar la rectificación de la declaración, precisando que la Administración Aduanera no puede dejar de aplicar el procedimiento de devolución de tributos regulado en los artículos 162 y 163 del Código Tributario.

Entonces, si la pretensión de la recurrente se planteó como una solicitud de devolución de tributos la cual llevaría implícita una solicitud de rectificación de la declaración aduanera correspondiente en la que se pondría en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver a fin de determinar el valor en aduana de la mercancía de acuerdo al Primer Método de Valoración, es que la declaratoria de inadmisibilidad con la que la Administración Aduanera califica la solicitud de devolución planteada no se encuentra debidamente motivada.

En consecuencia, determina que tanto la inadmisibilidad decretada adolece de nulidad, y en consecuencia también la resolución dealzada.

Finalmente establece como criterio de observancia obligatoria que: *“La solicitud de devolución de tributos lleva implícita una solicitud de rectificación de la declaración aduanera, proceso en el que se pondría en conocimiento del importador las observaciones que deberá absolver a fin de determinar el valor en aduana de la mercancía importada, por lo que no corresponde que se exija como requisito de admisibilidad de dicha solicitud, que previamente se haya solicitado y obtenido la rectificación de la declaración aduanera”*.

6. COMENTARIOS

- En primer lugar, hay que tener en cuenta que operativamente sucedía que los administrados ante una duda del valor declarado, decidían generar una autoliquidación por el diferencial de tributos. Esto, con el fin de no generar mayores gastos en el despacho de las mercancías (almacenaje, sobreestadía, servicios aduaneros, etc) y poder cumplir con sus obligaciones contractuales respecto la mercancía importada.

Entonces, una vez obtenido el levante de las mercancías, es que, con posterioridad al despacho de las mismas, ocurría como el caso analizado, que solicitaban la devolución de los tributos pagos en exceso o indebidamente, al considerar que el valor declarado correspondía al Precio Realmente pagado o por pagar (Primer Método de Valoración Aduanera).

- Así pues, una vez conocida dicha pretensión por la Administración Aduanera, ésta solicitaba que previamente se demuestre un derecho ganado a fin de proceder la devolución, así como la rectificación del valor en la declaración aduanera.

Por lo que considero correcta la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, pues de la pretensión planteada por el administrado, se puede colegir o desprender que la solicitud de devolución lleva implícita una solicitud de rectificación, y viceversa. Por lo que, no resultaba necesario que la Administración Aduanera requiriera que se presente una nueva solicitud, específicamente de rectificación de la declaración aduanera, ya que al evaluar su pedido de devolución también dicho análisis implica analizar la rectificación de la declaración, precisando que la Administración Aduanera no puede dejar de aplicar el procedimiento de devolución de tributos.

- De otro lado, el Tribunal Fiscal precisa que la Administración en ejercicio de su facultad reglamentaria es competente para establecer los procedimientos o instancias internas respectivas, determinando cómo se van a tramitar estas pretensiones (rectificación, o, devolución más rectificación) cuando le corresponde a ella emitir pronunciamiento, sin embargo, estos reglamentos: (i) no afectan que el pronunciamiento de la Administración se dé mediante un acto que tenga la naturaleza de resolución, emitido por el área que es competente para resolver la pretensión planteada; (ii) no interrumpen ni suspenden los plazos legales máximos que tiene la Administración para emitir pronunciamiento, conforme a la pretensión planteada; y, (iii) no limitan la facultad de los deudores tributarios de interponer los recursos de reclamación o apelación contra la resolución ficta denegatoria, transcurridos los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para resolver. Salvo que exista una norma que determine cómo deben tramitarse expresamente las pretensiones.
- En ese orden de ideas, puedo resumir que el administrado puede optar por un trámite de rectificación o uno de devolución, siempre que de su escrito se pueda desprender correctamente y fehacientemente su pretensión o pretensiones. Por lo que considero que es correcta la interpretación que realiza el colegiado.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
- Artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264 y por el Decreto Supremo N° 206-2012-EF.
- Artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013 EF.
- Numeral 2 del artículo 109 y artículo 129, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1263, del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
- Numeral 2 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS

- Artículos 162 y 163 del Código Tributario.
- Numeral 1.2 del Artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

VALORACIÓN ADUANERA DE MERCANCÍAS IMPORTADAS PROCEDENTES DE ZONA FRANCA

Resolución de Observancia Obligatoria N° 07798-A-2016

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De los actuados se advierte que el administrado solicitó a consumo mercancía referida a discos ópticos procedentes de Zona Franca de Iquique – Chile, es por ello que, como consecuencia del reconocimiento físico de la mercancía, la Aduana decidió iniciar un procedimiento de duda razonable.

En dicho procedimiento se rechazó la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera (sustentando que dicha mercancía provenía de una Zona Franca), para luego determinar tributos dejados de pagar en aplicación del Tercer Método de Valoración Aduanera. Determinación que fue impugnada por el administrado, y posteriormente elevado al Tribunal Fiscal para su análisis.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto materia de controversia consiste en determinar si se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos dejados de pagar en la Declaración Aduanera de Mercancías sustento de la importación, para lo cual se deberá establecer si el ajuste de valor en aduanas realizado por la Administración Aduanera, en el que se sustenta, se realizó correctamente.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El administrado, además de considerar que, si es posible la valoración aduanera bajo el primer método de valoración, adjunta documentación que

acredita el primer método de valoración, consistente en documentos comerciales y bancarios.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Las mercancías importadas provienen de la Zona Franca de Iquique – República de Chile, por lo que no resulta aplicable el Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC para determinar el valor en aduanas, pues dicho método exige que se configure una venta para su exportación al país de importación y en este caso no se produce una venta para la exportación, pues la exportación es la acción de sacar del territorio aduanero cualquier mercancía, de conformidad con lo señalado en la Opinión Consultiva 14.1, y las zonas francas no constituyen territorios aduaneros.

Ello, de conformidad con el artículo 9 del Decreto Supremo N° 009-2004-EF señala que: *“En concordancia con la definición de “exportación” prevista en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, no le será aplicable el Método del Valor de Transacción a las mercancías provenientes de Zonas Francas, debiendo determinarse su valor conforme a los demás métodos establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC”*. Asimismo, señala que el inciso m) del artículo 51 de la Resolución N° 1684 de la Secretaria General de la Comunidad Andina que aprueba la Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduanas, establece que: *“Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la Administración Aduanera, pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros: (...) m) Mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial, más aún cuando los valores declarados sean iguales o menores al valor de ingreso a dichas zonas de las mismas mercancías o de otra idéntica o similar del mismo país de origen.”*

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

En principio, es necesario precisar que la zona franca constituye una delimitación geográfica que tiene carácter extraterritorial para efectos aduaneros, es decir, que a pesar que este espacio se encuentra dentro del territorio de un país, para todo efecto aduanero se considera como si estuviera fuera de él. Esta ficción jurídica tiene diversos efectos, uno de ellos es que la normativa aduanera aplicable en el territorio aduanero no es aplicable a las mercancías que se encuentran en la zona franca, otro efecto, es que el traslado de la mercancía ubicada en el territorio aduanero hacia la zona franca se considera como una exportación, y

lógicamente, el traslado de aquella que está ubicada en la zona franca hacia cualquier otra parte del territorio aduanero se considera una importación, razón por la cual para realizar dichos traslados es necesario acogerse a un régimen aduanero y cumplir las formalidades propias de un despacho aduanero.

El Artículo 2 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, define a la zona franca como: “...*Parte del territorio nacional debidamente delimitada, en la que las mercancías en ella introducidas se consideran como si no estuviesen dentro del territorio aduanero, para la aplicación de los derechos arancelarios, impuestos a la importación para el consumo y recargos a que hubiere lugar...*”.

Siendo éste el carácter de una zona franca, cuando se importa mercancía procedente de ella, es lógico que surjan algunas dudas en relación al cumplimiento del elemento del Primer Método de Valoración Aduanera denominado “*Venta para la Exportación al país de Importación*”, ya que en tales casos la mercancía sale de un espacio geográfico que no califica propiamente como parte del territorio aduanero del país donde se produce la venta.

No obstante, también se debe indicar que si es posible verificar su importación a un territorio aduanero, en donde se acoge a un régimen aduanero, de manera que estamos frente a una operación de tráfico internacional de mercancía, si no se configurara dicho tráfico internacional no existiría justificación para realizar un control aduanero sobre la mercancía procedente de zona franca, ni podría obligarse al usuario someterla a un régimen aduanero.

En ese orden de ideas, de acuerdo al criterio adoptado y sus fundamentos, no es válido que en este caso la Administración Aduanera considere que para determinar el valor en aduanas de las mercancías nacionalizadas, no sea aplicable el Primer Método del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, denominado “*Valor de Transacción de Mercancías Importadas*”, por el hecho de provenir de una zona franca, la Zona Franca de Iquique - Chile, de manera que no se encuentra arreglado a ley que se rechace la aplicación de dicho método bajo este fundamento.

Por tales motivos, es que establecen como criterio de observancia obligatoria:

“El artículo 9 del Decreto Supremo N° 009-2004-EF, y el numeral 9 del Rubro A.3 del Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a

(versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, exceden lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y por tanto, no son aplicables para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada procedente de zona franca.

La mercancía procedente de una zona franca, que ha sido vendida para ser introducida al territorio aduanero peruano, cumple el elemento del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC denominado “venta para la exportación al país de importación”, y en consecuencia, para determinar su valor en aduanas se podrá aplicar dicho método de valoración si se cumplieren los demás elementos y circunstancias establecidos por el Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Si para determinar el valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca se ha tenido que descartar el Primer Método de Valoración Aduanera, corresponderá aplicar de manera sucesiva y excluyente el Segundo y Tercer Métodos de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.”.

6. COMENTARIOS

- Como puede apreciarse en este caso, la situación analizada no hace más que demostrar que el Comercio Exterior es extenso y dinámico, pues, cada vez se presentan situaciones nuevas en las que el Derecho Aduanero y las normas de valoración, tienen que ser interpretadas y aplicadas en dicho sentido.

Es, así pues, que tal como indica el contenido de la resolución, en estos casos especiales, donde las mercancías destinadas a despacho provienen de una zona Franca, es lógico que surjan algunas dudas en relación al cumplimiento del elemento del Primer Método de Valoración Aduanera.

Y esto se entiende, ya que en dichos territorios, existe un tratamiento de extraterritorialidad para efectos aduaneros, empero, conforme se puede ver de la resolución ello no puede ser causal para desconocer el Precio Realmente Pagado o Por Pagar, esto es, la aplicación del Primer Método de Valoración.

- Entonces, discrepo cordialmente con la postura de la Administración Aduanera, ya que el hecho por sí mismo que la mercancía sea procedente de una zona franca, no lo invalida para postular a la aplicación del Primer método, como también se expone en la citada resolución.

Esto, debido a que en la norma comunitaria en estos casos también se cumple el elemento de “venta para exportación al país de importación”, ya que estamos frente a una situación en la que el ordenamiento jurídico dispone asumir que se ha producido un tráfico internacional de mercancía, por lo que resulta plenamente aplicable el Primer Método de Valoración Aduanera, si se comprueba el cumplimiento de los demás elementos y circunstancias de dicho método. De otro lado, teniendo en cuenta que es posible determinar el valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca sobre la base de su valor de transacción, también es posible aplicar el Segundo o Tercer Métodos de Valoración Aduanera, porque en tales métodos se necesita realizar una comparación que utiliza valores de transacción de mercancías idénticas o similares aceptados conforme al Primer Método de Valoración Aduanera.

- Ahora, se advierte que el análisis realizado por el colegiado se encuentra acorde también con las demás Administraciones Aduaneras del mundo, siendo importante cabe traer a colación lo expuesto por el Servicio Nacional de Aduanas de Chile, que señaló:

“Que, en el marco de la definición del valor de transacción, a que se refiere el Primer Método de Valoración, se establece como requisito que para la aplicación de este criterio debe tratarse de una venta para la exportación con destino al país de importación, lo que debe ser analizado en el contexto de la legislación sobre Zonas Francas, atendidas las especiales características de estas zonas en la legislación chilena, que son el resultado de un principio en el que se basa el régimen aduanero de Zona Franca, esto es la extraterritorialidad.

Que, dentro de este ámbito se debe mencionar la Opinión Consultiva 14.1, en la cual se interpreta la expresión “Se venden para su exportación al país de importación”. El Comité Técnico de Valoración en Aduana de

la O.M.A. puntualiza que el mero hecho de presentar la mercancía para su valoración, presupone que va a ser objeto de una destinación aduanera. También señala que no es necesario que la venta tenga lugar en un país de exportación preciso. Si el importador puede demostrar que la venta inmediata en cuestión se realizó con vistas a exportar las mercancías al país de importación, puede aplicarse el artículo 1. De ello resulta que sólo las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercancías pueden utilizarse para valorar las mercancías con arreglo al método del valor de transacción.

Que, en lo atinente a este punto, el numeral 2.9 del Subcapítulo Primero Capítulo II Resolución N° 1.300/ 2006 de la Dirección Nacional de Aduanas preceptúa que para los efectos de la valoración aduanera se considerará como venta internacional de mercancías la transferencia de la propiedad de los bienes de una parte a otra por un precio u otra contraprestación. La venta internacional es la que permite que las mercancías se consideren exportadas al país.

Que, cabe precisar que resulta habitual que en una Zona Franca se efectúen ventas sucesivas entre distintos usuarios o entre usuarios y compradores, sin embargo, lo importante es el Contrato concertado entre vendedor y comprador en el interior del recinto. En este Contrato queda establecido el valor de transacción o valor aduanero de la mercancía, que constituye la base sobre la que se aplicarán los gravámenes a pagar, con las deducciones que se indican en algunos de los considerandos anteriores. De lo señalado se infiere que la venta válida para la conformación de la base tributaria es aquella última que posibilita la importación de la mercancía desde Zona Franca al resto del territorio nacional, aceptándose en consecuencia, el valor de transacción o precio realmente pagado al último vendedor de ella por el comprador-importador, el cual en el caso que nos ocupa corresponde al consignado en la Factura de Importación N° 00775 de 12.01.2004”.

- Por lo que puedo concluir, que resulta acertado el criterio establecido por el colegiado. Y en efecto, dicho criterio permitió que el caso analizado se revoque, ya que además de poder considerar la aplicación del primer método en casos de mercancías provenientes de Zona Franca, en el caso específico analizado, la recurrente pudo acreditar el precio realmente pagado o por pagar.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículo 9 del Decreto Supremo N° 009-2004-EF
- Inciso m) del artículo 51 de la Resolución N° 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina que aprueba la Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduanas
- Numeral 9 del Rubro A.3 del Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A
- Artículo 2 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su Nota Interpretativa
- Artículo 205 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Artículo 124 Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF
- Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias

CUESTIONAMIENTO AL PROCESO PRODUCTIVO RESPECTO DE LA MATERIA PRIMA NACIONAL en el acogimiento al régimen aduanero del Drawback

Resolución de Observancia Obligatoria N° 08697-A-2016

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De la resolución analizada, se puede colegir que la recurrente exportó aceite de oliva refinado, señalando haber consumido en la producción de la mercancía exportada insumos importados consistentes en Flexitanks, Bolsas Flexibles, entre otros. Y posteriormente mediante Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios se acogió al régimen de Drawback por la exportación de “aceite de oliva refinado”, señalando haber realizado directamente la producción de la mercancía exportada, en su local ubicado en Panamericana Sur Km 250, Paracas, Pisco, Ica.

Por su parte la Administración Aduanera, en un procedimiento de fiscalización posterior, determinó como consecuencia de ella, que la recurrente se acogió indebidamente a dicho régimen, pues no acreditó el traslado de la materia prima consistente en “aceituna procesada” al lugar de producción de la mercancía exportada. Disponiendo (i) el reembolso del monto indebidamente restituido con la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios y (ii) Sancionar con multa por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 3, inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, relacionada con la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios.

Dicha determinación fue impugnada por la recurrente, y elevada al Tribunal Fiscal para su evaluación.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto materia de la presente controversia consiste en determinar si se encuentra arreglado a ley que la Administración Aduanera haya ordenado el reembolso del monto recibido e impuesto multa, por la infracción prevista en el numeral 3, inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, relacionados con la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente, considera que ha realizado la exportación, así como la incorporación de la materia prima utilizada, la cual fue realizada conforme a ley. Para lo cual adjunta guías de remisión que acreditan el traslado de la materia prima al local de producción.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

La Administración Aduanera considera que la recurrente no tiene la calidad de productor y exportador de la mercancía acogida al régimen de Drawback, porque durante la fiscalización o control posterior que realizó, la recurrente no acreditó el traslado de la materia prima nacional consistente en “aceituna procesada” al lugar de producción de la mercancía exportada.

Específicamente, indica que la recurrente declaró en su Solicitud de Drawback, que la mercancía exportada, fue producida por ella directamente en su local ubicado en Panamericana Sur, Km. 250, Paracas, Pisco, Ica, el cual está señalado como establecimiento anexo en su ficha RUC.

Se indica también que el proceso productivo de la mercancía exportada se inicia con la compra de la materia prima nacional y su recepción en el local de producción antes señalado, donde se lleva a cabo la molienda, batido, centrifugado, y almacenamiento del aceite de oliva lampante en tanques, y que luego éste es trasladado al local, ubicado en Néstor Gambeta N° 4415 km 4.5 - Z.I. Santo Domingo de Bocanegra, Callao, para que dicha empresa realice por encargo de la recurrente las etapas del proceso productivo que consisten en la refinación, deodorización y llenado del aceite de oliva refinado en los flexitanks (insumo importado).

No obstante, la Administración Aduanera verificó que las Guías de Remisión, no cumplen los requisitos establecidos en el numeral 19,2 del artículo

19 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Se precisa que las guías de remisión no señalan el motivo del traslado, no consignan datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, al no indicar la marca del vehículo ni su número de placa, ni el número de licencia del conductor. De otro lado, las demás guías de remisión presentadas, no señalan el motivo del traslado, no consignan datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, al no indicar la marca del vehículo ni su número de placa, ni el número de licencia del conductor, como tampoco señala los datos del bien transportado en cuanto a peso y unidad de medida.

Al respecto, las empresas involucradas en el traslado de la materia prima, señalan que transportaron la materia prima nacional en cuestión en un taxi particular, no obstante, dicha situación no las exime del cumplimiento del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Es por ello que la Aduana dispone (i) el reembolso del monto indebidamente restituido con la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios y (ii) Sancionar con multa por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 3, inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, relacionada con la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El colegiado, advierte previamente que con relación al marco normativo, el artículo 82 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, señala que el Drawback es el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción; asimismo, el artículo 83 del mismo texto legal prevé que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria. En concordancia con lo anterior, el Decreto Supremo N° 104-95-EF aprobó el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios.

Asimismo, que el artículo 1 del Decreto Supremo N° 104-95-EF, establece que son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras-exportadoras, cuyo costo de

producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no excedan de los límites señalados en el presente Decreto.

En concordancia con dichas normas, se puede colegir que la recurrente no ha desvirtuado las observaciones formuladas por la Administración Aduanera, de manera que tales elementos de juicio sugieren que la recurrente no ha podido acreditar el traslado al local de producción de la materia prima nacional consistente en aceituna procesada, que se habría utilizado para producir la mercancía exportada, objeto de los regímenes de Drawback en cuestión.

En este punto se precisa que en el régimen aduanero de exportación definitiva, cuando la Declaración Aduanera de Mercancías es seleccionada a canal de control rojo, el funcionario aduanero encargado de la diligencia de reconocimiento físico verifica físicamente la mercancía exportada, comprobando la materia prima nacional de la que estaba compuesta, para lo cual puede recurrir a mecanismos complementarios como el análisis de una muestra en el laboratorio, entre otras medidas, debiendo precisarse que dicho aspecto debe ser materia de verificación necesariamente cuando el usuario aduanero consigna en la declaración aduanera el Código 13, pues significa que la mercancía que se exporta se acogerá al régimen de Drawback, de manera que el control aduanero debe estar orientado a verificar el cumplimiento de los requisitos de dicho régimen.

Ello significa que, durante el despacho aduanero de la Declaración Aduanera de Mercancías seleccionada a canal de control rojo, la Administración Aduanera verifica que la mercancía exportada contenga la materia prima nacional declarada, de manera que, si no realiza observación alguna en la diligencia de reconocimiento físico, no procede que en un control posterior se ponga en duda la incorporación de las materias primas en el proceso productivo.

Este criterio solamente es aplicable cuando la Administración Aduanera no ha presentado elemento de juicio alguno que indique que la mercancía exportada no fue trasladada del local de producción declarado a zona primaria, previa a su exportación, a efecto de determinar si la mercancía reconocida físicamente fue producida por la recurrente, pues si la mercancía exportada salió del local de producción a zona primaria para su embarque, no es razonable

que se cuestione su incorporación a la mercancía exportada, si durante el reconocimiento físico de ésta no se realizó ninguna observación al respecto.

En cambio, cuando la Declaración Aduanera de Mercancías es seleccionada a canal de control naranja, el funcionario aduanero encargado de la diligencia la revisa, analizando los documentos que la sustentan únicamente, no pudiendo comprobar físicamente la materia prima nacional de la que está compuesta la mercancía exportada.

Ello significa que en el despacho aduanero de la Declaración Aduanera de Mercancías que es seleccionada a canal de control naranja, la Administración Aduanera no puede verificar si la mercancía exportada contenía la materia prima declarada, razón por la cual, en dicho caso procede que se haga ese cuestionamiento en un control posterior.

Es por ello, que teniendo en cuenta lo antes mencionado, y que la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios, ampara una declaración aduanera seleccionada a canal de control rojo. Ello implica que en el despacho aduanero de dichas declaraciones aduaneras, la Administración Aduanera verificó que la mercancía exportada consistía en aceite de oliva refinado, el cual solamente puede ser producido a partir de aceitunas, de manera que, no habiendo realizado observación alguna en dicha diligencia con relación a la naturaleza de la mercancía exportada, no procede que se ponga en duda la materia prima nacional a partir de la cual fue producida, que en este caso es aceituna procesada.

Asimismo, se debe indicar que la Administración Aduanera no ha realizado ninguna investigación, o requerimiento a la recurrente, ni presentado elemento de juicio alguno que indique que las mercancías exportadas no fueron trasladadas del local de producción declarado a zona primaria, previa a su exportación, a efecto de determinar si la mercancía reconocida físicamente fue producida por la recurrente.

En tal sentido, el colegiado decidió revocar la resolución apelada. Estableciendo como Criterio de Observancia Obligatoria: *“Cuando la declaración aduanera de la mercancía exportada que se acoge al régimen del drawback fue seleccionada a canal de control rojo y no hubieran incidencias en dicha diligencia respecto al uso de la materia prima nacional con la que se habría producido la mercancía exportada, no procede que en una fiscalización posterior la Administración Aduanera cuestione ese aspecto, siempre que en ésta no se cuestione el traslado de las mercancías exportadas desde el local de producción hasta la zona primaria previa a su exportación. En cambio, si la declara-*

ción aduanera de la mercancía exportada fue seleccionada a canal de control naranja, sí procederá dicho cuestionamiento."

6. COMENTARIOS

- En la presente resolución podemos ver la importancia del cumplimiento de todos los requisitos en el régimen de Drawback, ya que, estando en el marco de un beneficio tributario, debemos entender que los operadores de comercio exterior, en este caso exportadores, deben ser diligentes en el cumplimiento del citado régimen y de las demás normas conexas. Como por ejemplo en el presente caso, que versa sobre el cumplimiento de la inclusión de la materia prima nacional al producto exportado.
- Entonces, debe tenerse en cuenta que para acogerse al régimen de Drawback no basta que el beneficiario acredite la exportación de mercancía en cuya producción se haya utilizado o consumido insumos, materias primas, productos intermedios o partes y piezas de recambio importadas, sino que para ello tiene que probar que fue él quien produjo la mercancía exportada, ya sea que lo haya hecho directamente o haya encargado el servicio de producción a terceros, debiendo en éste último caso acreditar de forma indubitable que acordó con un tercero la prestación del servicio de producción y que con motivo de dicho acuerdo el tercero le prestó efectivamente dicho servicio, lo que la Administración Aduanera se encuentra facultada a verificar en ejercicio de la Potestad Aduanera.
- Entonces, considero que oportunamente el Tribunal Fiscal precisa que, en el régimen aduanero de exportación definitiva, cuando la Declaración Aduanera de Mercancías es seleccionada a canal de control rojo, el funcionario aduanero dentro de sus competencias, puede comprobar la materia prima nacional de la que estaba compuesta el producto exportado.

Siendo que inclusive en caso de dudas, podría utilizar, por ejemplo, análisis químicos para verificar ello. Razón por la cual, en caso la Aduana no haga alguna observación en dicha diligencia, tal como indica el colegiado, no procede que en un control posterior se ponga en duda la incorporación de las materias primas en el proceso productivo.

- En cambio, cuando la Declaración Aduanera de Mercancías es seleccionada a canal de control naranja, el funcionario aduanero encargado de la diligencia la revisa únicamente documentos, por lo que es lógico que, al no poder revisar físicamente el producto, pueda en un control posterior realizar dicho cuestionamiento.
- En ese orden de ideas, estoy de acuerdo con el criterio expresado por la Sala de Aduanas, ya que hace una distinción importante respecto los canales de atención de las declaraciones aduaneras en los casos de exportación.

Y su análisis, está acorde con los referidos canales, ya que resultaría materialmente imposible que en un canal donde se analiza únicamente documentos (canal naranja), no pueda discutir con posterioridad la incorporación de la materia prima. Ya que no pudo verificar físicamente el producto exportado.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículos 82 y 83 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.
- Artículo 1 del Decreto Supremo N° 104-95-EF.
- Artículo 60 de la Ley General de Aduanas.
- Artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.
- Numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.
- Artículo 3 de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, modificado mediante la Resolución Ministerial N° 195-95-EF
- Numeral 19,2 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago
- Artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264

APLICACIÓN DE SANCIÓN AL TRANSPORTISTA O SU REPRESENTANTE EN EL PAÍS en los casos de mercancías no manifestadas

Resolución de Observancia Obligatoria N° 00926-A-2016

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

De los actuados, se puede apreciar que el administrado, a través de Océano Agencia Marítima S.A., representante en el país del transportista, solicitó el régimen de Transbordo.

Así pues, al arribar al Terminal Portuario de D.P. World, la nave manifestaba la siguiente descripción: “*SHIPPERS LOAD, COUNT SEAL 859 CTNS CY/ CY HEADSET STEREO FLASHLIGHT NAVIERA DEL SUR NAVISR S*”.

Empero, la Administración Aduanera realizó una acción de fiscalización en el Depósito Temporal de D.P. World, verificando la existencia de mercancía diversa (tablets, video juegos portátiles, adaptadores de corriente, pilas, cables de poder, tomacorrientes para conexión USB, máquinas terapéuticas digitales portátiles con sus respectivos accesorios), diferente a la declarada en la Declaración de Transbordo, por lo que se levantó el Acta de Inmovilización-Incautación.

Situación por la que la Aduana determinó el comiso administrativo de la citada mercancía, y que luego de ser impugnado por la recurrente, se elevó al Tribunal Fiscal para su evaluación.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto materia de la presente controversia consiste en establecer si es correcto que la Administración Aduanera haya declarado el comiso de la mercancía detallada en el Acta de Inmovilización - Incautación al administrado cuando la sanción está establecida para el transportista, para lo cual es necesario

establecer si la sanción de comiso impuesta a la recurrente por la comisión de la infracción tipificada en el inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 se encuentra arreglada a Ley.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El administrado no niega lo acontecido, sino que, señala que, por un error involuntario del embarcador, no se detalló la totalidad de la carga, razón por la cual además solicita el levantamiento del Acta de Inmovilización.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Resalta que el Manifiesto de Carga es un documento que fueron formulados y presentados ante la Administración Aduanera por el transportista, a través de su representante en el país, conforme a la normatividad aduanera.

Ello, significa que, si la mercancía en cuestión no aparece en la Declaración de Transbordo, ello es consecuencia de que no se encontraba consignada en el Conocimiento de Embarque del Manifiesto de Carga, es decir, no se encontraba manifestada, debiendo precisarse que ambas obligaciones concierne al transportista.

Por lo que, la Administración considera que existe mercancía no manifestada y que, como consecuencia de ello, dicha mercancía no se encontraba en la Declaración de Transbordo, por lo que sancionó a la recurrente (dueño o consignatario) con el comiso de la mercancía antes detallada.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El colegiado precisa que se debe tener en cuenta que el inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 establece que se aplicará la sanción de comiso de las mercancías cuando: “(...) b) Carezca de la documentación aduanera pertinente (...)”.

Así como el inciso a) del artículo 27 de la citada Ley General de Aduanas, establece que es obligación del transportista o su representante: “(...) a) Transmitir a la Administración Aduanera la información del manifiesto de carga en medios electrónicos, según corresponda, en la forma y plazo establecidos en el Reglamento (...)”.

De otro lado, al regular el régimen de Transbordo, el artículo 127 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N°

010-2009-EF señala que: *"(...) El transportista o su representante en el país solicita por medios electrónicos el transbordo de las mercancías consignadas en el manifiesto de carga con destino al exterior. El transportista o su representante podrá solicitar el transbordo mediante la utilización del manifiesto de carga como declaración aduanera de mercancías. (...)"*.

En concordancia con lo anterior, los numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 de la citada Ley General de Aduanas, se establece que cometen infracciones sancionables con multa los transportistas o sus representantes en el país respectivamente cuando: *"(...) 1.- No transmitan a la Administración Aduanera la información del manifiesto de carga y de los demás documentos, en medios electrónicos, en la forma y plazo establecidos en el Reglamento; (...) 6.- Los documentos de transporte no figuren en los manifiestos de carga, salvo que éstos se hayan consignado correctamente en la declaración; 7.- La autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en los manifiestos de carga, salvo que la mercancía se encuentre consignada correctamente en la declaración."*

Conforme la normativa anotada, el transportista o su representante es el obligado a transmitir a la Administración Aduanera la información del manifiesto de carga, asimismo, la norma aduanera establece un supuesto de infracción para dicho operador que incumple sus obligaciones, los cuales se encuentran previstos en los numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas en mención.

Asimismo, queda claro que el transportista es quien solicita el régimen de transbordo respecto de las mercancías que se encuentran en el Manifiesto de Carga el mismo se encuentra obligado a presentar.

Por tal motivo, si la Administración Aduanera verifica que las mercancías que no se encuentran manifestadas y que por ello tampoco se encuentra en la declaración de transbordo, la responsabilidad de dicha falta es atribuible al transportista o su representante en el país; ya que este operador de comercio exterior es el encargado de la elaboración y la transmisión del manifiesto de carga y de la respectiva declaración de transbordo.

En tal sentido, si la Administración Aduanera considera que no se encuentra manifestada determinada mercancía, la investigación debe estar dirigida al operador encargado de su elaboración transmisión, ya que este podrá defenderse según las circunstancias ocurridas, y no a otro operador como el dueño o consignatario.

Cabe agregar, que con la anterior Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 809 y posteriores modificatorias, se encontraba previsto la sanción de comiso para los siguientes supuestos: “(...) b) Carezca de la documentación aduanera pertinente; (...) d) No figuren en los manifiestos de carga o en los documentos que están obligados a presentar los transportistas o sus representantes y los agentes de carga internacional, o la autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en los manifiestos de carga; (...)”.

Sin embargo, en la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 (aplicable al presente caso) no se contempla como infracción sancionada con comiso el supuesto de mercancía no manifestada, que se encontraba previsto en el inciso d) de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 809; es decir con la anterior Ley General de Aduanas, sí era aplicable la sanción de comiso para la mercancía que no se encontraba manifestada, pues se trataba de un supuesto específico previsto en la ley, precisándose que no se aplicaba el supuesto previsto el inciso b) de la anterior ley para estos casos (carecer de documentación aduanera pertinente).

La normativa actual establece sanción de multa al transportista o su representante en el país, para hechos relacionados con la elaboración y transmisión del manifiesto de carga conforme se describe en los numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, ya no aplicándose sanción de comiso para estos casos.

Sin embargo, conforme las consideraciones expuestas, no se puede atribuir responsabilidad situaciones producidas en este caso a un operador distinto del transportista, por lo que la sanción comiso aplicada a la recurrente no se encuentra arreglada a ley.

En ese orden de ideas, es que el colegiado decidió revocar la resolución apelada. Estableciendo el siguiente Criterio de Observancia Obligatoria: *“El transportista o su representante es el obligado a transmitir a la Administración Aduanera la información del manifiesto de carga, asimismo, la norma aduanera prevé la comisión de infracciones para dicho operador en caso incumpla sus obligaciones, las cuales se encuentran tipificadas en los numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Por tal motivo, si la Administración verifica mercancías que no se encuentran manifestadas, la responsabilidad de dicha falta es atribuible al transportista o su*

representante en el país; ya que es este operador de comercio exterior el encargado de la elaboración y la transmisión del manifiesto de carga."

6. COMENTARIOS

- El presente criterio jurisprudencial, está referido a un tema de infracciones y sanciones, al haberse analizado los alcances de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 y el inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas.

Así pues, se dispuso que el transportista o su representante en el país, es el obligado a transmitir a la Administración Aduanera la información del manifiesto de carga, asimismo, el artículo 192 de la Ley General de Aduanas, establece los supuestos de infracción para dicho operador que incumple sus obligaciones. Por tanto, se concluyó que el transportista, en caso corresponda, es quien solicita el régimen aduanero de transbordo respecto de las mercancías que se encuentran en el Manifiesto de Carga y que él mismo se encuentra obligado a presentar. Por tal motivo, si la Administración Aduanera verifica mercancías que no se encuentran manifestadas y que por ello tampoco se encuentra en la declaración de transbordo, la responsabilidad de dicho incumplimiento es atribuible al transportista o su representante en el país; ya que este operador de comercio exterior es el encargado de la elaboración y la transmisión del manifiesto de carga y de la respectiva declaración de transbordo. En consecuencia, la Sala de Aduanas, dispuso que, si la Administración Aduanera considera que no se encuentra manifestada determinada mercancía, la investigación debe estar dirigida al operador encargado de su elaboración y/o transmisión electrónica, ya que este podrá defenderse según las circunstancias ocurridas, y no a otro operador como el dueño o consignatario de las mercancías. En este caso el administrado.

- En el presente caso, la Administración Aduanera consideró que existía mercancía no manifestada y que como consecuencia de ello, dicha mercancía no se encontraba en la Declaración de Transbordo, por lo que sancionó al dueño o consignatario con el comiso de la mercancía, según la infracción tipificada en el inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas, afectando su derecho ya que la sanción de comi-

so implica la privación definitiva de la propiedad de las mercancías, a favor del Estado.

- En ese orden de ideas, estoy de acuerdo con el análisis que, realizada el Tribunal Fiscal a través de la Sala de Aduanas, pues interpreta correctamente que, en este caso en específico, no se puede atribuir responsabilidad a situaciones producidas por un operador distinto del transportista, por lo que la sanción impuesta al dueño (administrado) no se encuentra de acuerdo a ley.

Siendo importante acotar también, que de una interpretación literal de los numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, establecen que la sanción es para el transportista o su representante en el país.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas
- Artículo 27 de la citada Ley General de Aduanas
- Artículo 103 de la Ley General de Aduanas
- Numerales 1, 6 y 7 del inciso d) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas
- Artículo 2 de la Ley General de Aduanas
- Artículo 127 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF.
- Artículo 189 de la Ley General de Aduanas.
- Artículo 164 de la Ley General de Aduanas.

LA APLICACIÓN DE LA DUPLICIDAD DE CRITERIO EN MATERIA DE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Resolución de Observancia Obligatoria N° 07957-A-2015

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el presente caso, acontece que mediante diversas declaraciones aduaneras la agencia de aduana en representación de su comitente, nacionalizó mercancía asignando a dichas mercancías la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, sujeta a una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.

Sin embargo, como consecuencia de la fiscalización realizada por la Administración Aduanera, ésta determinó que en las mencionadas importaciones se había dejado de pagar tributos aduaneros y cometido la infracción prevista en el numeral 5 del inciso d) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, ya que, según los resultados de requerimientos emitidos por la Administración Aduanera, se establece que los productos importados se clasifican en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 239-2001-EF, que tiene su correlato en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2007-EF, precisando que dicha Subpartida Nacional se encontraba gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 4%, del 01 de agosto de 2003 al 28 de diciembre de 2006.

Dicha determinación se impugnó, siendo elevada al Tribunal Fiscal para su análisis.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto en controversia consiste en determinar si procede que el importador pague intereses por los tributos dejados de pagar en las declaraciones

aduaneras en cuestión, como consecuencia del cambio de la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 a la Subpartida Nacional 3811.90.00.00, y si la Agencia de Aduanas pague multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 inciso d) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, consistente en asignar una Subpartida Nacional incorrecta por cada mercancía declarada.

De los lectura de la citada resolución se puede colegir también que, corresponde analizar si se ha incurrido en duplicidad de criterio en la clasificación arancelaria de la mercancía, solicitando que se aplique el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Ya que como se advierte, los administrados no cuestionan la clasificación arancelaria de la mercancía en controversia

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Del tenor de los recursos de reclamación y apelación se verifica que las recurrentes no cuestionan la clasificación arancelaria efectuada por la Administración Aduanera, por lo que se tiene que están de acuerdo con el cambio de la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 a la Subpartida Nacional 3811.90.00.00; sin embargo, alegan en sus recursos de reclamación y de apelación, que no corresponde el pago de intereses por los tributos dejados de pagar ni la aplicación de las multas impuestas, debido a que la Administración ha incurrido en dualidad de criterio, conforme a lo establecido por el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

La Aduana indica que la forma de generar un criterio sobre clasificación arancelaria han sido establecidas por Decreto Supremo y por Decreto Legislativo, normas que prevalecen como fuente de derecho sobre la doctrina jurídica y las resoluciones del Tribunal Fiscal que la recurrente invoca, orientadas a admitir que un criterio de clasificación arancelaria se pueda

plasmar en actos de diversa naturaleza como la absolución de consultas, resoluciones sobre reclamaciones, resoluciones recaídas en procedimientos no contenciosos, etc.

En tal sentido, el hecho que en el despacho de las declaraciones aduaneras fiscalizadas no se haya efectuado ninguna observación o modificación de la Subpartida Nacional asignada por las recurrentes, no constituye un criterio de la Administración que debe ser aplicado a los posteriores despachos, pues en ese caso el accionar del Especialista de Aduanas constituyó un acto de mero trámite.

Por ello considera que, en este caso no se han configurado los supuestos de duplicidad de criterio previstos en los artículos 53 y 54 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, ni el artículo 149 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, pues no existen sobre la misma mercancía dos (02) resoluciones de clasificación arancelaria expedidas por Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, que sean contradictorias, de manera que corresponde que las recurrentes paguen los tributos aduaneros dejados de pagar con sus correspondientes intereses y las multas impuestas por la infracciones cometidas.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El criterio sobre la clasificación arancelaria de una mercancía, adoptado por la Administración Aduanera al realizar el reconocimiento físico o revisión documentaria de una declaración aduanera, produce efectos sobre todas las declaraciones aduaneras que se formulen posteriormente y que sigan dicho criterio de clasificación arancelaria, respecto de mercancía que tenga las mismas características merceológicas, no pudiendo la Administración Aduanera cobrar intereses ni imponer sanciones si posteriormente adopta un nuevo criterio. Para tal efecto, no importa si las declaraciones aduaneras que siguieron el criterio anterior fueron seleccionadas a los canales de control verde, naranja o rojo, y tampoco importa si fueron tramitadas por el mismo u otro usuario aduanero, pues todas ellas se encuentran exentas del pago intereses y de la imposición de sanciones, al haber seguido el criterio inicialmente adoptado por la Administración Aduanera, siendo suficiente que el usuario aduanero lo invoque expresamente y sustente cómo se formó el criterio de clasificación arancelaria que lo indujo a error.

Igualmente, es importante señalar que el criterio sobre clasificación arancelaria que la Administración Aduanera adopta en el reconocimiento físico o revisión documentaria de una declaración aduanera, se mantiene válido y produce los efectos señalados, a pesar que la norma que apruebe el Arancel de Aduanas cambie, si la estructura arancelaria y el contenido esencial de la Subpartida Nacional inicialmente asignada se mantiene en lo que respecta a la mercancía en cuestión.

En realidad, la gran mayoría de los despachos aduaneros tramitados bajo canal rojo o canal naranja se refieren a mercancías respecto de las cuales la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera no ha establecido un criterio de clasificación arancelaria mediante Resolución de Intendencia Nacional, no obstante lo cual, sería errado considerar que en dichos despachos aduaneros la Administración Aduanera no ha adoptado un criterio de clasificación arancelaria para esas mercancías, ya que ello está totalmente negado por las normas aduaneras antes citadas, más bien el funcionario aduanero encargado de la diligencia de reconocimiento físico o de la revisión documentaria se encuentra obligado a hacer dicha clasificación arancelaria, en ejercicio de sus funciones y de las facultades que tiene la Administración Aduanera, a la cual representa en dicho acto.

En tal sentido, se debe entender que cuando en un despacho aduanero tramitado bajo canal rojo o canal naranja la mercancía cuenta con una Resolución de Intendencia Nacional sobre clasificación arancelaria, el funcionario aduanero encargado debe tener en cuenta la clasificación arancelaria dispuesta por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, pero cuando la mercancía no cuenta con dicha Resolución de Intendencia Nacional, el funcionario aduanero que realiza el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía debe establecer un criterio de clasificación arancelaria, para comprobar si lo declarado por el usuario aduanero es correcto o no.

Como se puede apreciar, las Resoluciones de Intendencia Nacional emitidas por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituyen una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única. En este punto, es necesario precisar que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmen-

te por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

Finalmente, establece los siguientes Criterios de Observancia Obligatoria: *“La comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de idéntica mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley”.*

“La resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero”.

En ese orden de ideas, el Tribunal Fiscal decidió revocar la resolución de alzada.

6. COMENTARIOS:

- En el presente caso, se aborda el estudio de lo que en doctrina se denomina la “duplicidad (dualidad) de criterio” como causal eximente de aplicación de intereses y sanciones, así se tiene que la duplicidad de criterio se refiere a que la Administración Aduanera adopta diferentes criterios interpretativos respecto de un mismo dispositivo legal. Asimismo, se debe precisar que no resulta relevante la forma en que el nuevo criterio se manifiesta, pues podría darse a través de resoluciones, actos de determinación, consultas, notificaciones, diligencias, reconocimientos, etc. Por tanto, para que se configure la duplicidad de criterio deben existir dos interpretaciones de la Administración contradictorias entre sí, respecto al sentido y alcance de la misma norma, siendo que el con-

tribuyente o usuario aduanero haya actuado conforme a la primera interpretación. Además, estas interpretaciones no necesariamente deben materializarse en actos resolutivos administrativos.

- Por otro lado, la Sala de Aduanas dispuso como criterio jurisprudencial de observancia obligatoria que la comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de idéntica mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley. Asimismo, estableció que la resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.
- Como se puede apreciar, de los citados criterios, en todo momento la Sala de Aduanas procura realizar una correcta interpretación sobre los alcances de un reconocimiento físico y documentario que ejerce la Administración Aduanera sobre las mercancías, no limitándolo simplemente al hecho de realizar una acción determinada, sino que esta genera efectos jurídicos al establecer un criterio por parte de la Administración Aduanera, por lo que no solo se requiere de una resolución de clasificación para que se pueda determinar un criterio, sino que también la acción de efectuar un reconocimiento físico y documentario genera por su propia naturaleza que estos sean considerados criterios de clasificación arancelaria, por lo que en caso de existir una dualidad, se tenga a bien no aplicar multas ni intereses.

- Complementando lo antes mencionado, se tiene que en el marco de lo resuelto por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia (Poder Judicial) en la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la SUNAT contra lo resuelto por la Sala de Aduanas en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 13435-A-2008, el juez determino que para que se configure duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria de acuerdo al numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, no se requiere que el criterio de la Administración Tributaria se encuentre exclusivamente plasmado en una resolución de clasificación arancelaria de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, entendiéndose por criterio también a las demás actuaciones (reconocimiento físico y documentario) de la Administración Aduanera que tengan el carácter de acto administrativo, es decir, que produzcan un efecto jurídico sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta. Como se puede apreciar tanto en la vía administrativa como en la judicial, se llegó a la misma conclusión, pues ante todo se busca velar por la correcta aplicación de las normas de un proceso sancionador y que estas sean interpretadas de acuerdo a la normatividad y realidad de los hechos.
- En ese orden de ideas, podemos ver que el Tribunal Fiscal, a mi consideración hace un buen análisis de los alcances jurídicos de la acción de revisión física y documentaria, a través de los canales naranja y rojo. Y acepta que existe más de una forma de adoptar un criterio expresado formalmente. Por el cual la Administración pueda hacer incurrir en error al usuario Aduanero y configurándose así la duplicidad de criterio alegada por los administrados.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Numeral 5 inciso d) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF
- Numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF
- Artículo 54 y 55 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF

- Artículo 149 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053
- Artículo 138 del Reglamento de Organización y Funciones - SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM
- Artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

ALCANCES DEL RECURSO DE RECLAMACIÓN

en la etapa de duda razonable durante el despacho aduanero

Resolución de Observancia Obligatoria N° 08340-A-2015

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En la citada resolución, se analiza un caso de valoración aduanera, donde la Administración Aduanera inicia el procedimiento de duda razonable en despacho aduanero con una notificación de valor, la cual es impugnada mediante un recurso de reclamación ficta por el administrado. Esto motivó a que en primera instancia la Aduana declare fundada dicha pretensión.

Después de ello, la Aduana emite una nueva notificación de valor en el marco del proceso de duda razonable, la cual es también impugnada por el administrado, arguyendo (además de sustentar el valor en aduana) que este reclamo también se encuentra amparado en el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF.

Dichos hechos condujeron a que luego que la Aduana emita una resolución absolviendo dicho recurso de reclamación, siendo impugnada dicha resolución y analizada por el Tribunal Fiscal en última instancia administrativa.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

En este caso, la controversia radica (además de acreditar el precio realmente pagado o por pagar) en determinar si las pretensiones planteadas por el administrado se ajustan a las normas aduaneras vigentes. Esto es, si los recursos de reclamación planteados contra la duda razonable estuvieron conforme a ley. Ya que uno se dio en control concurrente y otro en control posterior.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El administrado arguye que corresponde atender su segundo recurso de reclamación planteado contra la notificación de valor, siendo que, al haberlo hecho de tal forma, la actuación de la Aduana (mediante la emisión del Informe de Determinación y posterior resolución que resuelve el reclamo) adolecen de nulidad, pues habían perdido competencia con la interposición dicha impugnación ficta.

En efecto, fundamenta su criterio que se configuró la figura de “cosa decidida”, y que la Aduana no debió iniciar un nuevo proceso de valoración, ya que obra en autos una resolución sobre la misma causa.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Al respecto la Aduana precisa que el desarrollo del primer proceso de valoración, se dio en el marco de un control concurrente, y bajo el alcance de los plazos establecidos en el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF. Y con relación al segundo proceso de valoración, iniciado también con una notificación de duda razonable, en contraste, se dio en el marco de un control posterior y en uso de la facultad de fiscalización, cuyo desarrollo debe regirse por lo establecido en el Código Tributario.

Razones por la cual, no resulta aplicable en este caso la figura de la Cosa Decidida ni incurrir en nulidad los actos de determinación emitidos en este caso, encontrándose la Administración Aduanera dentro del plazo legal para los actos administrativos citados por el administrado.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Resulta importante indicar que el Tribunal Fiscal, mediante diversos fallos ha establecido que el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF le da al usuario del servicio aduanero la posibilidad de interponer una reclamación cuando se han vencido los plazos señalados en dicho artículo.

No obstante, se debe tener en cuenta que los fundamentos en los que se apoya el criterio interpretativo adoptado por el Tribunal Fiscal antes citado, se refieren a situaciones que se presentan durante el despacho aduanero, no siendo aplicable para aquella Duda Razonable que la Administración Aduanera notifica en un control aduanero posterior, pues en dicho proceso

de valoración el importador no presenta una garantía cuyos costos de mantenimiento tenga que soportar hasta que la Administración Aduanera tome una decisión.

De hecho, cuando la Administración Aduanera le notifica al importador una Duda Razonable después de culminado el despacho aduanero, éste no se ve afectado patrimonialmente mientras dura el proceso de valoración hasta el momento que la Administración Aduanera emite un acto de determinación de tributos de manera formal, de manera que la tutela y protección al ejercicio del derecho a la defensa prevista en el citado artículo 11, no tiene justificación cuando se está frente a una Duda Razonable notificada con posterioridad al despacho aduanero, razón por la cual en esos casos la facultad del importador para interponer una reclamación debe regirse por las reglas del procedimiento contencioso tributario previsto en el Código Tributario.

Así, la facultad del importador de iniciar un procedimiento contencioso tributario aduanero mediante una reclamación que se fundamenta en el artículo 11 del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, se enmarca en el contexto de una observación al valor declarado (Duda Razonable) realizada dentro de un despacho aduanero en trámite; siendo así, su presentación tiene dos (2) presupuestos: un despacho aduanero de importación en trámite en donde el valor declarado de la mercancía ha sido objeto de una duda razonable por parte de la aduana y el transcurso del plazo de tres (3) meses o un (1) año en caso de prórroga, sin que culmine el trámite de determinación del valor en aduanas.

En ese orden de ideas, la Aduana se encontraba facultada a formular con posterioridad al despacho aduanero, una nueva Duda Razonable respecto del valor declarado. Es decir, que se trata de un control posterior que se sustenta en un diferente indicador de riesgo. Esto significa que con la segunda Notificación Valor OMC no se vulnera la cosa decidida.

En efecto, el criterio de observancia obligatoria determinó que: *“La facultad del importador de iniciar un procedimiento contencioso tributario aduanero mediante una reclamación que se fundamenta en el artículo 11 del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, se enmarca en el contexto de una observación al valor declarado realizada den-*

tro de un despacho aduanero en trámite; siendo así, su presentación tiene dos (2) presupuestos: un despacho aduanero de importación en trámite en donde el valor declarado de la mercancía ha sido objeto de una duda razonable por parte de la aduana y el transcurso del plazo de tres (3) meses o un (1) año en caso de prórroga, sin que culmine el trámite de determinación del valor en aduanas”.

Finalmente, luego de analizar dicho extremo, es que, viendo el aspecto de fondo (precio realmente pagado o por pagar), se advirtió que el administrado, al margen de lo planteado, pudo acreditar el valor en aduana. Resolviendo revocar la resolución de alzada.

6. COMENTARIOS:

- De la lectura de la resolución, considero oportuno precisar que se pueden distinguir dos momentos en los que se puede dar una verificación del precio declarado en aduanas, o el inicio de un procedimiento de duda razonable, esto es:
 1. Control Concurrente: el cual significa que, en el despacho de las mercancías, ocurren circunstancias que conllevan al especialista aduanero a dudar del valor declarado. Procedimiento que está plenamente reglamentado, conforme el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 119-2010-EF.
 2. Control Posterior: cuando con posterioridad al levante y despacho de las mercancías, la Aduana cuenta con el plazo prescriptorio para poder verificar el valor en Aduanas. El mismo que se rige bajo lo establecido por el Código Tributario.
- De la misma forma, es importante indicar que si bien conforme reiterados pronunciamientos, la recurrente tiene la facultad de iniciar el procedimiento contencioso en los casos de control concurrente, con la presentación de un recurso de reclamación. Ello, no puede conllevar o limitar a que la Aduana ejerza su potestad aduanera en control posterior.
- En ese orden de ideas, podemos colegir que la recurrente de manera equivocada alegaba que su impugnación alcanza el accionar de la Aduana en control posterior, hecho que como hemos advertido no

resulta posible. Máxime si la Aduana sustenta su accionar y el inicio de ese otro procedimiento, con la utilización de un indicador de riesgo distinto al usado en control concurrente.

- Recapitulando, estoy de acuerdo con lo señalado por el colegiado, pues el procedimiento aduanero debe entender que tiene diversas fases, por ejemplo, una fase previa a la numeración de la declaración aduanera, una fase en el despacho de las mercancías, y finalmente una fase post conclusión del despacho aduanero. Y en cada una de ellas debe seguir la normativa correspondiente, bien sea lo señalado respecto el aspecto procedimental en el reglamento de valoración aduanera o en el Código Tributario.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículo 11 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por del Decreto Supremo N° 186-99-EF.
- Artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.
- Numeral 1 del artículo 92 del Código Tributario, en concordancia con el numeral 40.1.1 del Artículo 40 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Artículo 5 del Decreto Supremo N° 186-99-EF.
- Artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.
- Artículo 213 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General
- Artículo 13 del Decreto Supremo N° 186-99-EF.
- Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina.
- Artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 253-2012-SUNAT.

ALCANCES PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DEL PRIMER, SEGUNDO Y TERCER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA

Resolución de Observancia Obligatoria N° 03893-A-2013.

Marco Antonio Huamán Sialer PhD

1. DESCRIPCIÓN BREVE DE LOS HECHOS

En el presente caso, se advierte que el administrado solicitó el régimen de importación para el consumo de la mercancía consistente en Polar Fleece sin marca y sin modelo, tejido de punto 100% poliéster, teñido y perchado con un gramaje de 227 gr/m² y un ancho de 1.66 m., originario de China.

Es por ello que como consecuencia del reconocimiento físico de la mercancía, el funcionario de la Administración Aduanera encargado de dicha diligencia generó y comunicó al importador una Duda Razonable a través de la Notificación Valor OMC y la respectiva Orden de Depósito de Garantía, la cual fue cancelada, otorgándole un plazo de cinco (05) días hábiles, prorrogables por un plazo igual, para que acredite que el valor declarado podía ser aceptado como valor de transacción de la mercancía importada según el Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Esto, con el propósito de acreditar que el valor declarado es el precio realmente pagado por las mercancías importadas y corresponde aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, para lo cual la recurrente adjunta copia de la Carta del Banco de Crédito del Perú, Nota de Cargo, Estado de Cuenta Corriente y Registros Contables.

Empero, la Aduana confirma la Duda Razonable generada y rechazaba la aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, según lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 009-2004-EF; asimismo realizó las consultas para la aplicación del Segundo y Tercer Método de

Valoración Aduanera, de acuerdo con lo previsto por el artículo 14 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, otorgándole al importador un plazo de cinco (05) días hábiles improrrogables para que proporcione valores de mercancías idénticas o similares y/o información relativa al valor de las mercancías.

Finalmente, la Aduana luego de la evaluación de la documentación presentada, decide determinar tributos dejados de pagar en aplicación del Tercer Método de Valoración Aduanera (Mercancías similares). El mismo que fue impugnado por la recurrente y elevado, al Tribunal Fiscal para su evaluación.

2. DETERMINACIÓN DE LA CONTROVERSIA

El asunto materia de controversia consiste en determinar si se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos dejados de pagar, para lo cual se deberá establecer si el ajuste de valor en aduanas realizado por la Administración Aduanera, en el cual se sustenta, se realizó correctamente.

Es en tal sentido, la resolución versa sobre la correcta determinación realizada por la Aduana, donde el colegiado analiza los requisitos de la Factura Comercial, los documentos emitidos por las entidades financieras, los registros contables presentados, y la utilización del segundo y tercer método de valoración, estableciendo lineamientos para calificar a una mercancía idéntica o similar. De la misma forma, analiza el elemento tiempo, cantidad y nivel comercial utilizados para los fines de comparación al momento de reemplazar el valor en aduanas.

3. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente argumenta que resulta aplicable el primer método de valoración, y, por otro lado, no contradice las apreciaciones de la Administración Aduanera respecto de sus registros contables.

De la misma forma, cuestiona la determinación realizada por la Aduana, al mencionar que la mercancía utilizada como referencia por la Administración Aduanera no reúne las mismas características a efectos de ser comparables.

4. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

Por su lado, la Aduana precisa que la Factura Comercial que sustentó el despacho aduanero, no consignaba: 1) el origen de la mercancía, y 2) la forma

de pago (pago total o parcial) y las condiciones de pago (condiciones T/T, medio de sustento, plazo de vencimiento, entre otros) correspondientes a la transacción comercial, y que ello significaba que incumplía lo dispuesto por los incisos i) y j) del artículo 5 del Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias.

Considera además que los documentos bancarios presentados, no tienen el valor probatorio suficiente que produzca certeza sobre el pago de la mercancía, al considerar (entre otros) que el importe de la nota de cargo efectuada difiere del valor en aduanas declarado y del valor consignado en la Factura Comercial. Añade que la recurrente no ha presentado los registros en Código Swift o documento de la misma naturaleza, que pueda acreditar la remisión, entrega, confirmación de recepción del monto pagado por el precio de la mercancía materia de controversia

De la misma forma, acota que los registros contables tampoco acreditan el precio realmente pagado, los cuales incumplen con lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El colegiado establece los siguientes Criterios de Observancia Obligatorios: *“Los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, no se adecuan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina, por lo que su incumplimiento en la factura comercial correspondiente a un despacho aduanero, no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada.*

Los requisitos establecidos por los incisos a), b), e) f), g), la primera parte del inciso h), la segunda parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, se adecuan a lo establecido

por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina. Por consiguiente, cuando una factura comercial que sustenta el despacho aduanero de mercancía importada no cumple tales requisitos, la Administración Aduanera debe notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar que en su transacción se cumplieron tales requisitos, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación, el importador no puede acreditar su cumplimiento.

Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, presentados por el importador durante el despacho aduanero, no tienen mérito probatorio para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada cuando no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada si el importador no presenta documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.

Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, que no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada y que la Administración Aduanera constata durante un control realizado después del despacho aduanero para determinar el precio realmente pagado por la mercancía importada, pueden acreditar que dichos pagos forman parte del valor en aduanas si la Administración Aduanera constata documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.

Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.

“Para calificar a una mercancía importada como idéntica a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad total, lo cual se

comprueba mediante una evaluación de todos los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, que sean intrínsecos a la mercancía, determinados en cada caso de acuerdo con su naturaleza. Asimismo, es necesario que ambas se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos por numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajuste, pudiendo considerarse como idénticas aquellas mercancías que tienen una pequeña diferencia en cuanto a su apariencia externa.

Para calificar a una mercancía importada como similar a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad parcial en sus aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, siendo una condición para establecer dicha calificación que se sustente técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impidan que éstas cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables. Asimismo, es necesario que se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes.

El valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada dentro de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, califica como una referencia válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera; calificación que tiene el carácter de una presunción iuris tantum, pues la Administración Aduanera o el importador pueden probar que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía no permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, en cuyo caso ésta no podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas.

El valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada fuera de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, califica como referencia no válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera; calificación que tiene el carácter de una

presunción iuris tantum, pues la Administración Aduanera o el importador pueden probar que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, en cuyo caso ésta podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas.

Lo dispuesto en la última parte del inciso b) del artículo 13 del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, contraviene lo establecido por el Tercer Párrafo de los Artículos 2 y 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, razón por la cual resulta inaplicable.

Cuando en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se tiene como referencia únicamente el valor de transacción de mercancía vendida a un nivel comercial y/o cantidad diferente, se deberá comprobar si en la transacción de la mercancía objeto de valoración y/o en la transacción de la mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, el precio fue afectado con un descuento por nivel comercial y/o cantidad, en cuyo caso, se deberá realizar los ajustes respectivos al valor de transacción de la mercancía que se utiliza como referencia a efecto de hacerlo comparable con el valor de transacción de la mercancía objeto de valoración y así poder utilizarlo para determinar el valor en aduanas”.

Es por ello, que tomando en cuenta dichos lineamientos, precisa en el caso de autos, que la Factura Comercial que sustentó el despacho, no consigna el origen de la mercancía, y tampoco indica la forma de pago, esto es, si el monto sería pagado total o parcialmente, ni las condiciones de dicho pago, es decir, las condiciones de una transferencia bancaria, el medio de sustento, entre otra información relacionada con el pago de la transacción comercial en cuestión, incumpléndose con ello, los requisitos establecidos en la primera parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF.

En tal sentido, de acuerdo con el criterio aprobado, la decisión de confirmar la Duda Razonable y rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera sustentada sobre la base del incumplimiento de la primera parte del inciso i) del artículo 5 del Reglamento para la Valoración de Mer-

cancias según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF carece de asidero. En cambio, si tiene asidero dicha decisión en cuanto tiene como base el incumplimiento del inciso j) del citado reglamento, siendo ello suficiente para confirmar la Duda Razonable generada y descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Con relación a la documentación bancaria, aprecia que no hace mención alguna a la Factura Comercial sustento de la importación, ni algún otro documento que haga referencia a la mercancía, de manera que no es posible vincular dicho documento con la mercancía importada, consignando además información que no resulta coherente, no habiendo presentado la recurrente documento alguno que aclare tales observaciones, de manera que un análisis integral de ambos documentos no permite establecer con certeza cuál fue el pago total que la recurrente hizo por la mercancía importada

En este punto, se debe indicar que luego de notificada la Duda Razonable, la recurrente tampoco ha presentado documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar los documentos bancarios con la mercancía importada, de manera que debe considerarse que tales documentos no tienen mérito probatorio para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada y por tanto no pueden utilizarse para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Ahora, con relación a los métodos secundarios, el colegiado precisa que es correcto el proceder de la Administración Aduanera que analizó si existía una identidad parcial en los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, entre la mercancía objeto de valoración y la referencia; y sustentó técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impiden que éstas cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables, razón por la cual carecen de asidero los argumentos formulados por la recurrente sobre este aspecto, debiendo considerarse a la referencia en este aspecto, como válida.

En tal sentido, precisa que es correcto el proceder de la Administración Aduanera que analizó si existía una identidad parcial en los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, entre la mercancía objeto de valoración y la referencia; y sustentó técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impiden que éstas cumplan las mismas

funciones y que sean comercialmente intercambiables, razón por la cual carecen de asidero los argumentos formulados por la recurrente sobre este aspecto, debiendo considerarse a la referencia en este aspecto, como válida.

De la misma forma, con relación al elemento tiempo, señala que de acuerdo con la información que consta en los actuados la mercancía utilizada como referencia amparada en la Declaración aduanera fue exportada dentro de los 180 días calendarios posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, de manera que califica como una referencia válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera. Siendo importante agregar que el importador no ha presentado prueba alguna que acredite que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía no permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, de manera que no existe elemento de juicio alguno relacionado con el elemento tiempo que impida considerar la referencia utilizada por la Administración como una referencia válida.

Con relación al elemento cantidad y nivel comercial, se tiene que el importador no ha declarado que haya sido beneficiado por su proveedor con un descuento por cantidad o nivel comercial, de manera que corresponde considerar que en dicha transacción no se han concedido descuentos por cantidad o nivel comercial. Apreciándose que en ésta el importador tampoco declaró haber sido beneficiado por su proveedor con un descuento por cantidad o nivel comercial, de manera que corresponde considerar igualmente que en dicha transacción no se han concedido descuentos por cantidad o nivel comercial.

En ese orden ideas, y luego de verificar que las mercancías utilizadas como referencia consignan características próximas que las hacen comercialmente intercambiables, pudo concluir que se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos dejados de pagar, debido a que el ajuste de valor en aduanas realizado por la Administración Aduanera, en el cual se sustenta, se realizó correctamente, razón por la cual decidió confirmar la resolución apelada.

6. COMENTARIOS:

- Como primer punto, cabe indicar que, en el procedimiento de duda razonable, se debe seguir una serie de etapas concatenadas,

las cuales tienen como fin principal que el importador demuestre que el valor declarado corresponde al Precio Realmente Pagado o Por Pagar, esto es, que se aplicable el Primer Método de Valoración.

Siendo que la recurrente tiene la carga de la prueba a fin de demostrar ello con documentación comercial, bancaria, contable u otro que sirva para acreditar fehacientemente dicha circunstancia. Y de no realizar ello, la Aduana se encuentra facultada a reemplazar el valor declarado y determinar tributos, bajo la aplicación de los métodos secundarios de valor, establecidos en el Acuerdo de Valor. Siendo que, en el caso de autos, fue la aplicación del Tercer Método de Valoración. Siempre y cuando también sustente correctamente su determinación tributaria aduanera.

- Al respecto se debe precisar que los criterios interpretativos establecidos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, referidos a los requisitos de la Factura Comercial, a la evaluación de documentos financieros y contables, entre otros aspectos de la valoración aduanera, fueron desarrollados en el sentido de las normas del Acuerdo de Valor de la OMC, para asegurar su correcta aplicación en razón de que:

1. Con relación a **los requisitos indispensables de la Factura Comercial**. Cabe resaltar, como indica la resolución analizada, que el hecho que un dato o información no esté consignada en la Factura Comercial no implica por sí misma que se deba desconocer el Primer método de valoración.

Ya que, de los actuados se puede desprender dicha información. Además, debemos tener en cuenta que el propio formato de declaración aduanera (la cual además constituye una declaración por parte del importador a la Aduana respecto la mercancía importada), contiene una serie de información que podría permitir suplir información que la Aduana considera omitida. Por ejemplo, el origen de las mercancías podría haberse omitido de la Factura Comercial, pero dicha información consta en el Certificado de Origen adjuntado, así como el propio formato de la declaración aduanera.

Entonces, esta aclaración que realiza el colegiado, sin duda coadyuvaría a tener un sustento para las dudas razonables iniciadas posteriormente.

2. Con relación a las **trasferencias bancarias como pruebas del precio pagado o por pagar.**

Considero también que realiza un correcto análisis en este punto, ya que, efectivamente coincido en que, si la recurrente presenta documentación con el fin de acreditar el precio realmente pagado, éste debe estar estrechamente vinculado con la mercancía que presente sustentar. Esto, es que debe hacer referencia a la Factura Comercial que está cancelado, u otro documento que esté vinculado a la transacción.

Así, por ejemplo, si bien el documento bancario no hace mención a la Factura Comercial, considero que podría hacer mención a un Contrato de Compra-venta, proforma u otro análogo que permita identificarlo y vincularlo con la transacción. Ya que en muchos casos los pagos a los proveedores se realizan inclusive antes de la emisión de la Factura Comercial, obrando únicamente proformas invoices, u otros.

3. Respecto a los **registros contables**, el Tribunal Fiscal considera que estos documentos derivan o devienen de la documentación bancaria y como consecuencia de ello resultan ser pruebas de segundo piso.

Y efectivamente, si bien estos documentos son confeccionados por la recurrente y derivan de la realidad económica de las empresas. Es importante señalar que en caso estén no estén conformes a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ello no debe significar que éstas operaciones puedan ser acreditadas con otros documentos.

4. Con relación a los elementos a considerar para determinar **mercancías idénticas o similares**. Es importante precisar que de acuerdo al análisis del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, debe distinguirse la identidad total para los casos de mercancía idéntica e identidad parcial, para los casos de mercancías similares. Siendo que, para calificar una mercancía, y postule a ser comparable debe evaluarse todos los aspectos fundamentales e intrínsecos de las mercancías, de acuerdo a su naturaleza.

5. Ahora, con relación al **elemento tiempo**, debe tenerse en cuenta que se considerará una referencia válida siempre que se encuentre dentro de los 180 (365)⁽²⁾ días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración.
6. Finalmente, con relación al **elemento cantidad y comercial**, cabe señalar que resulta importante el conocimiento de dichos elementos, ya que el precio negociado podría verse afectado por un descuento por dichos conceptos. Y de esa forma sustentar la diferencia de precios entre el valor importador y el de la referencia utilizado por la Aduana.
- En ese orden de ideas, estoy de acuerdo con la oportuna aclaración y ordenamiento que realizó el Tribunal Fiscal en el año 2013 respecto a la valoración Aduanera en el Perú. Empero, es importante indicar que actualmente mediante Decreto Supremo N° 193-2020-EF, se modificó el Reglamento para la Valoración de Mercancías.

7. NORMAS APLICADAS EN EL CASO MATERIA DE ANÁLISIS

- Artículo 14 del Decreto Supremo N° 186-99-EF
- Artículos 13 inciso c), 14, 15, 16 y 17 de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina
- Artículo 5 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF
- Artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales.
- Numeral 41.1.2 del artículo 41 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

(2) Plazo modificado por el artículo 39 de la Resolución 1684 actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571 – Valor en Aduanas de las mercancías importadas, que establece que el tiempo máximo señalado como momento aproximado será de 365 días calendarios.

- Artículo 18 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
- Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
- Decisiones N° 326 y N° 378 de la Comisión de la Comunidad Andina.

Este libro se terminó
en el mes de octubre de 2021

ISBN: 978-612-48461-3-7



9 786124 846137

