

Opinión

Precedentes de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero considera necesario comentar dos precedentes de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal que fueron publicados en el diario oficial "El Peruano", pues establecen criterios que los contribuyentes pueden invocar a su favor en los procedimientos que siguen ante las Administraciones Tributarias.

Tercería o intervención excluyente de propiedad

El primer precedente está contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08184-1-2007, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de setiembre de 2007, y versa sobre si procedía o no que en un mismo procedimiento de cobranza coactiva se interpusiera una nueva tercera o intervención excluyente de propiedad,¹ aún cuando el Tribunal Fiscal hubiera desestimado con anterioridad otra sobre el mismo bien materia de embargo, si es que se sustentaba en nuevos medios probatorios.

Los antecedentes del caso son los siguientes: un contribuyente, en el procedimiento de cobranza coactiva seguido por la SUNAT contra un deudor tributario, presentó una intervención excluyente de

propiedad² sin adjuntar la documentación que acreditaba fehacientemente su derecho de propiedad sobre el bien materia de embargo, lo que finalmente motivó que el Tribunal Fiscal expediera una primera resolución confirmando la resolución coactiva que había declarado infundada la citada intervención excluyente de propiedad.

Posteriormente, respecto del mismo procedimiento de cobranza coactiva, el contribuyente presentó otra intervención excluyente de propiedad, adjuntando nuevos medios probatorios, siendo declarada "no ha lugar" por el ejecutor coactivo de la SUNAT, pues consideró que ya se había agotado la vía administrativa con la citada resolución del Tribunal Fiscal, al existir identidad en cuanto al solicitante, los accionados, el bien materia de la solicitud, la pretensión y los hechos expuestos.³

Sin embargo, el Tribunal Fiscal estableció en la Resolución N° 08184-1-2007, como precedente de observancia obligatoria, que: "*Procede que en un mismo procedimiento de cobranza coactiva se interponga una nueva tercera o intervención excluyente de propiedad, aún cuando el Tribunal Fiscal haya desestimado con anterioridad una sobre el mismo bien materia de embargo, si se sustenta en la presentación de nuevos medios probatorios*".

1. El Código Tributario en su artículo 120°, se refiere a la intervención excluyente de propiedad, mientras que la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, en el numeral 1) de su artículo 20°, alude a "tercería de propiedad".

2. Tal como se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08184-1-2007, "La tercera o intervención excluyente de propiedad es la vía por la que el tercero ajeno al procedimiento de cobranza coactiva, invoca su derecho de propiedad respecto de un bien embargado por una deuda tributaria correspondiente a otro sujeto (deudor tributario), a fin de que se tutele dicho derecho y se impida la ejecución de la medida de embargo sobre el bien que le pertenece".

3. Como se advierte, para la Administración Tributaria no resultaba procedente que se presentara en un mismo procedimiento de cobranza coactiva, más de una intervención excluyente de propiedad respecto del mismo bien materia de embargo.

Directorio

Defensor Adjunto:

Abogado Gabriel Donayre Lobo
gdonayre@mef.gob.pe
gdonayre@speedy.com.pe

Asistente de Defensor:

Lourdes Zegarra Polanco
defensoradelcontribuyen@speedy.com.pe

Defensora:

Abogada Lucía Saravia Luna
lsaravia@speedy.com.pe

Dirección: Av. Javier Prado Oeste 1115 - San Isidro
Telefax: 422 - 0292 / 422 - 0494
defensoradelcontribuyen@speedy.com.pe

Defensoras Adjuntas:

Abogada Patricia Meléndez Kohatsu
pmelendez@mef.gob.pe

Abogada Giuliana Valenzuela Rodriguez

Defensor Adjunto Especialista en Aduanas:

Abogado Christian Vargas Acuache
cmvargas@mef.gob.pe

excluyente de propiedad, aún cuando el Tribunal Fiscal haya desestimado con anterioridad una sobre el mismo bien materia de embargo, si se sustenta en la presentación de nuevos medios probatorios". El Tribunal Fiscal consideró atendible que se otorgase al contribuyente la posibilidad de formular nuevamente una tercería o intervención excluyente de propiedad, sustentándose en los siguientes fundamentos⁴:

- i) El derecho de propiedad goza de una protección amplia en el sistema jurídico nacional, que parte de la Constitución Política, por lo que las normas infraconstitucionales como el Código Tributario o la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, deben ser interpretadas bajo los alcances de las disposiciones constitucionales y de acuerdo con los atributos previstos en el Código Civil respecto del derecho de propiedad.
- ii) La normativa tributaria no establece ninguna limitación para presentar una nueva tercería o intervención excluyente de propiedad hasta antes que se produzca el remate del bien embargado.
- iii) Una vez agotada la vía administrativa mediante la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal, no existe la posibilidad de que el tercero acrede su derecho de propiedad en el proceso contencioso administrativo, mediante la presentación de nuevos medios probatorios, según lo dispuesto por el artículo 27º de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584.
- iv) En otros procedimientos, que en forma similar a la tercería o intervención excluyente de propiedad buscan el reconocimiento de un derecho o situación jurídica o el acceso a un beneficio, tales como las solicitudes de devolución, compensación, acogimiento a un beneficio, exoneración o inafectación, se permite al contribuyente presentar nuevamente su solicitud, iniciándose un nuevo procedimiento.
- v) *No opera la cosa juzgada administrativa o*

cosa decidida, toda vez que no existe identidad de petitorio, pues cuando hay nuevas pruebas se está ante una pretensión distintas.

Resulta interesante y loable la forma cómo el Tribunal Fiscal sustentó el precedente de observancia obligatoria materia de comentario, pues, como se observa de los tres primeros fundamentos antes reseñados, parte de una perspectiva constitucional y ante la posibilidad que se vulnere el derecho de propiedad consagrado en el numeral 16) del artículo 2º y artículo 70º de la Constitución, por el riesgo inminente de que se lleguen a rematar los bienes del tercero, realiza una interpretación acorde con el texto constitucional, pues al permitirle que presente nuevamente una tercería o intervención excluyente de propiedad, logra que se cautele su derecho de propiedad.⁵

Otro aspecto digno de resaltar está referido al análisis que realiza el Tribunal Fiscal en lo referente a qué debe entenderse por cosa juzgada administrativa o cosa decidida.

Al respecto, el Tribunal Fiscal basándose en una sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia, señala que no existe identidad de petitorio, si es que como sustento del mismo, se presentan nuevas pruebas, por lo que descarta el argumento de la SUNAT en el sentido que había operado la cosa juzgada administrativa o cosa decidida.

A partir de este precedente de observancia obligatoria, los terceros ajenos a un procedimiento de cobranza coactiva a los que se les haya trabado embargo sobre los bienes de su propiedad, tienen expedita la vía para presentar una nueva tercería o intervención excluyente de propiedad, siempre que adjunten nuevos medios probatorios y que no se haya iniciado el remate de tales bienes, pues éste es el plazo máximo que ha previsto el Código Tributario para su presentación.

Plazo de prescripción de la Administración Tributaria para aplicar la sanción del numeral 1) del artículo 176º del Código Tributario

Otro precedente de observancia obligatoria importante para el esclarecimiento en la aplicación de las normas tributarias y para la

4. El orden en que han sido listados los fundamentos obedece a un propósito didáctico que nos facilite el análisis de los mismos. 5. El Tribunal Fiscal se sustenta en el criterio establecido por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República en el Expediente de Casación N° 1216-2004-Loreto, referido a una segunda tercería de propiedad presentada respecto del mismo bien materia de embargo, según el cual, no se vulnera el principio de la cosa juzgada, pues mediante la presentación de nuevas pruebas, el tercero modificó el sustento o causa de su pretensión.

seguridad de las relaciones jurídicas tributarias, es el contenido en la Resolución N° 09217-7-2007, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 9 de octubre de 2007, mediante la cual el Tribunal Fiscal estableció que “El plazo de prescripción de facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1) del artículo 176° del texto original del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038, es de cuatro (4) años”.

En el referido precedente, el Tribunal Fiscal precisa que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se ejerce independientemente de la existencia de deuda tributaria, así, la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario se tipifica sobre la base del mero incumplimiento del deber formal de presentar las declaraciones juradas determinativas exigidas por la normatividad tributaria.

Por otro lado, considera que si bien de una interpretación exclusivamente literal del artículo 43° del Código Tributario⁶, podría concluirse que el término prescriptorio excepcional de seis (6) años previsto para el caso en que no se haya presentado la declaración jurada respectiva es aplicable tantopara la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como para imponer sanciones, tal disposición no resulta razonable si se atiende a la razón o fundamento de la extensión del plazo de prescripción a seis (6) años, de acuerdo con la interpretación lógica de la norma en referencia.

En opinión del Tribunal Fiscal, la extensión del término prescriptorio en caso no se haya presentado la declaración jurada respectiva se justifica tratándose de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria cuya declaración se omite, pues dicha omisión impide que ella tome conocimiento de la existencia y cuantía de la deuda tributaria, motivo por el cual se le otorga un mayor plazo para que mediante su facultad de fiscalización

determine dicha deuda y exija su pago.

En cambio, tal justificación no resulta razonable tratándose de la acción de la Administración para detectar y sancionar el incumplimiento del deber formal de presentar la declaración jurada, pues no existe impedimento alguno para la verificación de la comisión de dicha infracción, la cual puede constatarse en forma inmediata mediante la verificación en los registros o archivos de la Administración. Más aún, la extensión del plazo de prescripción a este último caso, implicaría una sanción para el administrado, no obstante que su fundamento recae en la obstaculización de la labor de la Administración.

Por tales motivos, el Tribunal Fiscal concluye que el plazo de seis (6) años previsto en el artículo 43° del Código Tributario, no es aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176° del mismo Código y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038, sino el de cuatro (4) años.

De esta manera, a través de la Resolución N° 09217-7-2007 y al amparo de las atribuciones concedidas en el numeral 6 del artículo 101° del Código Tributario, lo que hace el Tribunal Fiscal es uniformizar la jurisprudencia existente sobre el plazo de prescripción aplicable a tal infracción, habida cuenta que mientras algunas resoluciones establecían que el plazo de prescripción era de seis años, otras disponían que dicho plazo era de cuatro años.

Cabe destacar que la prescripción extintiva tiene su fundamento en el principio de seguridad jurídica, en el sentido de que conviene al orden público que el cumplimiento de las obligaciones jurídicas no se encuentren en situación de pendencia de manera indefinida; así, tal como lo señala el Tribunal Fiscal, en el ámbito de las relaciones de los ciudadanos con las Administraciones Pùblicas, aquello significa que el factor de tiempo debe jugar un papel en la definición de las posiciones jurídicas de los particulares, determinando que los procedimientos que incidan en la esfera particular o patrimonial del ciudadano tenga una duración limitada.

6. El artículo 43° del Código Tributario establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Este precedente de observancia obligatoria se condice con el fundamento de la prescripción extintiva, esto es, con el principio de seguridad jurídica, no permitiendo que la Administración Tributaria extienda su facultad para aplicar las sanciones hasta los seis años, cuando no obstante disponer de todos los elementos para ejercer dicha facultad, no lo ha hecho.

Es loable que el Tribunal Fiscal haya optado por una interpretación teleológica, atendiendo a la

finalidad de la institución de la prescripción extintiva, y no se haya quedado en una interpretación literal de la norma, que la hubiera llevado a concluir que el plazo aplicable era de seis años.

Desde esta Defensoría alentamos a que se publiquen otros precedentes como los que han sido materia de comentario, pues los mismos coadyuvan a equilibrar la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Queja por Omisión o Demora en Resolver Los Procedimientos Tributarios Contenciosos y no Contenciosos

Por: Patricia Meléndez Kohatsu

Entre los casos atendidos por esta Defensoría son frecuentes las quejas de los contribuyentes respecto a las solicitudes de devolución no resueltas por SUNAT dentro de los plazos de ley¹, por lo que consideramos importante evaluar los medios de defensa con los que cuentan los contribuyentes para lograr que la Administración emita pronunciamiento sobre las referidas solicitudes.

Es necesario precisar que este problema entre los deudores tributarios y las Administraciones Tributarias no es exclusivo de las solicitudes de devolución, ya que también se presenta en otros procedimientos no contenciosos y en los de reclamación.

La omisión o demora en resolver como lesivos a los derechos de los contribuyentes

Ios artículos 142° y 162° del Texto Único Ordenado del Código Tributario establecen los plazos dentro de los cuales la Administración debe resolver las solicitudes no contenciosas y recursos de reclamación. No obstante, en la mayoría de los casos, dichos plazos no son respetados por el órgano encargado de resolver, y ese transcurso del tiempo sin que se produzcan los necesarios pasos hacia una

resolución final, produce un efecto lesivo para los administrados.

Este efecto lesivo puede ser emocional y anímico, ya que como menciona Gordillo “*a la mayor parte de los individuos el transcurso del tiempo en la evolución de sus reclamos administrativos o juicios contra la administración inevitablemente los desgasta y que el eventual éxito en la gestión no es nunca moralmente reparador en grado proporcional al perjuicio inicialmente sufrido y al costo emocional y anímico de haber tenido que batallar*”².

Además, puede generarse un efecto lesivo económico. En el caso de las solicitudes de devolución la demora en resolver afecta el flujo de caja de la empresa, pues el dinero materia de devolución podría destinarse al pago de acreencias o inversiones. Tratándose de otras solicitudes no contenciosas como la de prescripción, la demora en resolver podría forzar al deudor tributario a pagar una deuda prescrita a fin de contrarrestar medidas cautelares de embargo, mientras que una decisión favorable daría por concluido el procedimiento de cobranza coactiva³, de allí la importancia que la Administración emita un pronunciamiento expreso y oportuno.

Otro efecto negativo se presenta en el caso de

1. La Defensoría realiza las gestiones ante la Administración Tributaria a fin que se agilicen los trámites, mas no tiene facultades para ordenar que se emita resolución.

2. GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires: F.D.A. 2006. Tomo 4. Cáp. XIII. Pág. 2.

3. Numeral 3 del inciso b) del artículo 119° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, e inciso b) del numeral 16.1 del artículo 16° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.

tributos reclamados oportunamente. Si bien la deuda tributaria no es exigible coactivamente, durante el tiempo que dure el procedimiento de reclamación se continúan computando intereses moratorios, que en algunos casos convierten en impagable la deuda y llevan al contribuyente a una situación de crisis económica. Este efecto ha sido reconocido y neutralizado por la legislación peruana mediante el Decreto Legislativo N° 981⁴, el cual estableció la suspensión de intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el artículo 142º del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁵, hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.

No obstante lo cual, el deudor tributario no contaría con un mecanismo para compelir a la Administración a emitir un pronunciamiento expreso una vez vencidos los plazos de ley, pues en innumerables resoluciones el Tribunal Fiscal ha establecido que no procede la queja prevista en el artículo 155º del Código Tributario contra la demora de las Administraciones Tributarias en resolver las solicitudes no contenciosas y recursos de reclamación.

El Recurso de Queja

La queja es denominada recurso de queja, tanto por algunos autores como en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, numeral 5 del artículo 101º y artículo 155º.

Respecto a la naturaleza de la queja, García de Enterría afirma que “los recursos administrativos son actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de rango inferior a la Ley en base a un título jurídico específico, siendo su nota característica su finalidad impugnatoria de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a derecho; a diferencia de las quejas

que no persiguen la revocación de acto administrativo alguno, sino que se corrijan en el curso mismo del procedimiento en que se producen los defectos de tramitación, y en especial los que supongan paralización de los plazos preceptivamente señalados u omisión de los trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto”⁶.

Además, Garrido Falla señala que “no puede considerarse a la queja como recurso -expresión del derecho a la contradicción- porque al presentarse un escrito quejándose de uno o más funcionarios, no se está tratando de conseguir la revocatoria o modificación de una resolución sino que el expediente, que no marcha por negligencia de uno o mas servidores públicos o cualquier otro motivo no regular y justificado, sea tramitado con la celeridad que las normas quieren y que el interesado espera”.

En tal sentido, en el derecho administrativo la naturaleza de la queja no es la de un recurso, ya que exclusivamente contesta conductas desviadas del funcionario público, constitutiva de un defecto de tramitación,⁸ por lo que en adelante nos referiremos simplemente a la queja, al igual que se le denomina en el artículo 158º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

La queja en el Código Tributario

El artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que: “El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, y en el numeral 5 del artículo 101º del citado texto legal indica que son atribuciones del Tribunal Fiscal, entre otras, “Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código” así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera”⁹.

4. Vigente a partir del 1 de abril de 2007.

5. El artículo 142º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, dispone que:

“La Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, la Administración resolverá las reclamaciones dentro del plazo de doce (12) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Asimismo, en el caso de las reclamaciones contra resoluciones que establezcan sanciones de corrioso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración las resolverá dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

La Administración Tributaria resolverá dentro del plazo máximo de dos (2) meses, las reclamaciones que el deudor tributario hubiera interpuesto respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso.”

6. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás-Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Madrid: Civitas Ediciones S.L., 2001. Tomo II. Pág. 510.

7. GARRIDO FALLA, Fernando .La Ley de Procedimientos Administrativos, Madrid: Editora Escuela Nacional de Administración Pública, 1966. Pág. 105.

8. MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima: Gaceta Jurídica S.A., 2006. Pág. 434.

9. De la lectura de estas normas se aprecia que la queja no se formula contra los actos de Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 103º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sino contra actuaciones o procedimientos, por lo que no procede calificarla como recurso.

Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas las “actuaciones” son el conjunto de actos, diligencias, y trámites que integran un expediente, pleito o proceso, siendo actuaciones administrativas las que practiquen en la esfera gubernativa,¹⁰ contraponiéndose a la omisión o demora de la Administración de resolver, pues en dichos casos no hay actuación sino una abstención de hacer.¹¹

Sin embargo, los deudores tributarios también pueden presentar quejas respecto a procedimientos, esto es, la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la Administración Pública,¹² y considerando que infringir significa quebrantar, incumplir, transgredir, faltar o desobedecer,¹³ se puede concluir que el deudor tributario puede presentar queja cuando un procedimiento incumple con lo dispuesto por el Código Tributario.

Por consiguiente, como el Código Tributario establece plazos para resolver los procedimientos tributarios, el no cumplir con los mismos constituye una infracción al procedimiento, que puede ser materia de queja y de conocimiento del Tribunal Fiscal, aunque dicho supuesto no esté descrito expresamente en el numeral 5 del artículo 101° y artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Cabe indicar que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s. 171-2-2003, 4698-1-2005, 916-4-2007, 2230-5-2007 y 4272-4-2007 ha admitido a trámite y declarado fundadas las quejas formuladas contra conductas omisivas de la Administración, como el no elevar expedientes de apelación al Tribunal Fiscal y no dar cumplimiento a sus resoluciones en el plazo de ley.

Finalmente, la doctrina administrativa reconoce que procede plantear una queja contra la conducta administrativa, activa u omisiva, del funcionario encargado de la tramitación del expediente que afecte o perjudique derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado, y cualquier acción que importe distorsión o incumplimiento de cualquier trámite, entre ellos, el incumplimiento del plazo máximo para resolver la petición o el recurso.¹⁴

La queja según el Tribunal Fiscal

En el Acuerdo de Sala Plena N° 24-2003 el Tribunal ha establecido que la naturaleza de la queja regulada en el Código Tributario es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Dicho acuerdo añade que el marco normativo sobre el cual ha de determinarse la legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria no sólo se limita a lo establecido en el Código Tributario, sino también a otras normas que incidan en la relación jurídica tributaria, toda vez que la afectación directa de los deudores tributarios puede derivarse de la infracción de normas que incidiendo en la relación jurídica tributaria no se encuentren contenidos en el Código Tributario.¹⁵

De otro lado, en cuanto a la queja por la omisión o demora de la Administración en resolver, el Tribunal en la Resolución N° 05869-1-2006 del 30 de octubre de 2006, entre otras, se pronunció en el sentido que “...la queja regulada en el artículo 155° del Código Tributario, no ha sido prevista para que el Tribunal Fiscal ordene a las administraciones pronunciarse sobre las solicitudes y/o recursos interpuestos, dentro de los plazos previstos en la ley, pues para ello ha conferido a los interesados la potestad de impugnar las denegatorias fictas, a diferencia de la queja regulada en el artículo 158° de la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N° 27444, en que expresamente se señala que pueden quejarse por infracción en los plazos establecidos legalmente”.

Igualmente, en la Resolución N° 03094-1-2007 del 30 de marzo de 2007 el Tribunal precisa que dicha interpretación, “también fluye de la redacción del artículo 144° del Código Tributario, cuando faculta a

9. De la lectura de estas normas se aprecia que la queja no se formula contra los actos de Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 103° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sino contra actuaciones o procedimientos, por lo que no procede calificarla como recurso.

10. CABANELAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989. Tomo I. Pág. 149.

11. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. Lima: QUEBECOR WORLD PERU, 2005. Tomos I y XIV.

12. CABANELAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989. Tomo VI. Pág. 434.

13. CABANELAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989. Tomo IV. Pág. 414.

14. MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima: Gaceta Jurídica S.A., 2006. Pág. 434.

15. Como se puede apreciar el Tribunal Fiscal ha realizado una interpretación amplia al incluir como hechos materia de queja la infracción de normas tributarias distintas al Código Tributario.

*los interesados a impugnar las denegatorias fictas de la reclamación y solamente en el último párrafo señala que también procede el recurso de queja a que se refiere el artículo 155º de la citada norma, cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo de seis (06) meses a que se refiere el primer párrafo del artículo 150º, lo que implica que en el caso de los demás retrasos de las administraciones no procede el recurso de queja, pues se ha otorgado claramente la posibilidad de la impugnación contra la denegatoria ficta*¹⁶.

Según lo expuesto, el principal argumento del Tribunal Fiscal para declarar improcedentes las quejas formuladas contra la Administración por no resolver dentro de los plazos de ley, es la existencia de una vía idónea para conocer dichos casos, lo que estaría respaldado en que el derecho a formular queja por demora en resolver no habría sido reconocido expresamente por el Código Tributario.

Al respecto el artículo 163º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, dispone que en caso de no resolverse las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributarias en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud, y el numeral 2 del artículo 144º del mismo texto legal prevé que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo de ley, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Estas normas establecen que la inercia de la Administración en responder dentro de los plazos de ley, produce los efectos de una respuesta negativa.

De acuerdo con Gordillo el silencio o denegación tácita no procura solucionar la conducta omisiva (esto es, obligar a resolver), sino sólo posibilitar la continuación del trámite en otras instancias, dando por fracasada la anterior, a diferencia de la queja

cuyo objetivo es la realización o corrección del trámite omitido o defectuosamente realizado; así el silencio supone admitir la irreversibilidad de la inacción administrativa en el caso concreto, mientras que la queja supone la posibilidad o esperanza de que ella sea corregida todavía en tiempo útil¹⁷.

De acuerdo a ello, la vía idónea o adecuada para obtener el pronunciamiento expreso o real de la Administración no es la del silencio administrativo negativo, pues a través de dicha figura jurídica solo cabe la posibilidad de impugnar, pero no se corrige la conducta omisiva de la Administración. Así, si el deudor tributario opta por el silencio administrativo negativo, sólo logrará que su pretensión sea examinada por el órgano superior y que se inicie el cómputo de un nuevo plazo para resolver.¹⁸

Más aún, en algunos de estos casos, el órgano superior no emitirá un pronunciamiento definitivo, así si la Administración no actuó las pruebas que el caso ameritaba, el Tribunal Fiscal podría disponer que se efectúen verificaciones, declararía nula e insubsistente la resolución ficta, y remitiría los actuados nuevamente a la Administración, como ocurrió en los casos resueltos mediante Resoluciones N°s. 564-4-1998, 448-2-2001, 2564-3-2003, y 4551-3-2003, 8456-3-2004, entre muchas otras.

Como se aprecia la denegatoria ficta no soluciona el problema del contribuyente, que requiere de un pronunciamiento real, el que de ser favorable daría por concluido el procedimiento tributario, y en caso de ser desfavorable pero motivado le permitirá defenderse eficientemente.

En conclusión, la impugnación de la resolución denegatoria ficta no es la vía idónea para alcanzar el resultado querido por el contribuyente, y dicha interpretación atenta contra el principio de celeridad recogido por la Ley del Procedimiento Administrativo General, pues no coadyuva a alcanzar con prontitud la decisión definitiva.¹⁹

De otro lado, en relación al último párrafo del artículo 144º del Código Tributario,²⁰ el Tribunal sostiene que el referido Código no establece la posibilidad de formular queja contra la demora en resolver en que hubiesen incurrido órganos distintos al Tribunal Fiscal, llegando a dicha conclusión en aplicación del

16. Cabe recordar que mediante Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, se modificó el artículo 150º del Código Tributario, ampliando a 12 meses el referido plazo.

17. GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires: F.D.A, 2006. Tomo 4. Cap. XIII. Pág. 5.18. Si la Administración tenía 45 días hábiles para resolver la solicitud no contenciosa, el órgano que resuelva el reclamo tendrá un plazo de dos meses, y si el órgano encargado de resolver el reclamo en un procedimiento contencioso tenía 9 meses, el Tribunal Fiscal tendrá 12 meses para resolver el recurso de apelación.

19. El principio de celeridad si ha sido aplicado por el Tribunal Fiscal en otros casos, como se aprecia de las Resoluciones N°s., 775-3-97, 360-3-98, 749-5-2002 y 4766-1-2004.

20. El último párrafo del artículo 144º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que: "También procede el recurso de queja a que se refiere el Artículo 155 cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo de seis (06) o de nueve (9) meses a que se refiere el primer párrafo del Artículo 150".

Cabe indicar que dicha norma no recoge los cambios introducidos por el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, que modificó los plazos previstos en el citado artículo 150º.

argumento a contrario, que permite la integración jurídica impidiendo que la norma jurídica extienda su normatividad a campos distintos de los previstos en ella.

Según Marcial Rubio el tenor del argumento a contrario es que “*lo normado por el Derecho, excluye su extensión hacia la regimentación de otros hechos no expresamente considerados en el supuesto de la norma con la misma consecuencia; o atribuir consecuencias distintas al mismo supuesto*”,²¹ sin embargo afirma que dicho argumento está fundado en el principio de no contradicción que en el Derecho sólo puede ser aplicado en las implicaciones recíprocas, esto es en las que suponen el esquema “*siempre y sólo si S, entonces C*”, en consecuencia sólo cuando dicho principio sea aplicable al Derecho es posible impedir por “*a contrario*” la recurrencia a la analogía.²²

Aplicar el argumento a contrario respecto al último párrafo del artículo 144º del Código Tributario llevaría a concluir que “*Siempre y sólo si el Tribunal Fiscal sin causa justificada no resuelve dentro de los plazos de ley, el deudor tributario podrá formular la queja a que se refiere el artículo 155º del Código Tributario*”; no obstante la norma comentada se inicia con un adverbio de adición como “*también*”, por lo que no puede concluirse que solo en ese supuesto cabe la queja por demora en resolver, más aún si existen normas que señalan lo contrario como se mencionará en el acápite siguiente.

La lectura correcta de dicha norma sería que el Código Tributario no prevé el silencio administrativo negativo respecto al Tribunal Fiscal (lo que es corroborado por el artículo 157º del mismo texto legal que señala que la resolución del Tribunal agota la vía administrativa), sin embargo los deudores tributarios tienen el derecho a formular queja en caso que el Tribunal no resuelva dentro de los plazos de ley.

La queja como un mecanismo para obligar a la Administración a resolver

El artículo 128º del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley, y el artículo 129º prescribe que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

En virtud de las referidas normas, los órganos encargados de resolver están obligados a ello, mediante una resolución motivada, salvo que vencidos los plazos de ley el deudor tributario opte por considerar desestimada su solicitud o reclamación y formule los recursos a que se refieren los artículos 144º y 163º del Código Tributario; no obstante en caso el recurrente se desista de los referidos recursos, la Administración tendrá nuevamente a su cargo la obligación de resolver, según lo señalado por el artículo 130º del citado Código.

De otra parte, es necesario indicar que el considerar desestimada una solicitud no contenciosa o un recurso de reclamación es un derecho del deudor tributario, el cual puede o no ejercerlo según su libre albedrío, por ello incurre en error el Tribunal Fiscal al declarar improcedentes las quejas contra la Administración por omisión o demora en resolver al no ser la vía idónea,²³ induciendo al deudor a formular reclamación o apelación contra la resolución denegatoria ficta a fin de obtener un pronunciamiento sobre el aspecto de fondo.

Más aún cuando el impugnar una resolución denegatoria ficta no permite corregir la conducta omisiva de la Administración, ya que pierde competencia de órgano resolutor, como se ha mencionado en el acápite anterior.

En base al análisis realizado se puede concluir que la queja es un remedio procesal que los deudores tributarios tienen a su alcance para obtener que los órganos encargados de resolver cumplan con dicha obligación una vez vencidos los plazos de ley, independientemente que el Código Tributario reconozca o no el derecho a impugnar la resolución denegatoria ficta.²⁴

No obstante, hay un argumento indiscutible a favor de esta conclusión, y es que el inciso h) del artículo 92º del Código Tributario reconoce expresamente como derecho de los deudores tributarios el de “*interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código*”.

Esta norma aclara el contenido del artículo 155º del Código Tributario, pues se refiere a la demora en resolver procedimientos tributarios, esto es contenciosos y no contenciosos, y no limita su ejercicio a un órgano resolutor en particular, por lo

21. RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2007. Pág. 257.

22. RUBIO CORREA, Marcial. Op.cit. Pág. 98, 258 y 259.

23. Si bien algunas legislaciones consideran que para corregir el incumplimiento del plazo máximo para resolver el remedio específico es el silencio administrativo y por tanto exceptúan expresamente dicho supuesto del ámbito de la queja, ni en el Código Tributario ni en la Ley del Procedimiento Administrativo General se ha establecido dicha excepción.

24. Sin embargo, no podrá ejercitarse simultáneamente ambos derechos por ser incompatibles.

que otro órgano resolutor distinto al Tribunal Fiscal puede ser quejado.

Esta modificación normativa fue introducida por la Ley N° 27038 que entró en vigencia el 1 de enero de 1999, a pesar de lo cual el Tribunal Fiscal continua hasta la fecha declarando improcedentes las quejas presentadas por omisión o demora en resolver procedimientos no contenciosos y contenciosos,²⁵ desconociendo el inciso h) del artículo 92° y el primer párrafo del artículo 86° del Código Tributario.²⁶

Conclusiones

1. Doctrinariamente la queja se plantea contra la conducta administrativa, activa u omisiva, del funcionario encargado de la tramitación del expediente que afecte o perjudique derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado, y cualquier acción que importe distorsión o incumplimiento de cualquier trámite, entre ellos, el incumplimiento del plazo máximo para resolver la petición o el recurso.

2. Si bien el artículo 155° del Código Tributario no establece expresamente que el deudor tributario pueda formular queja contra la Administración Tributaria por la omisión o demora en resolver, tampoco la prohíbe. Además, de acuerdo a la naturaleza de la queja y considerando que el procedimiento en el cual no se respetan los plazos

legales afecta los derechos de los deudores tributarios, es admisible que se formule la queja a fin de obtener que la Administración cumpla con la obligación de resolver.

3. El silencio administrativo negativo no es la vía idónea para lograr que la Administración cumpla con la obligación de resolver, lo único que permite es la continuación del trámite en otras instancias, dilatando en algunos casos innecesariamente el procedimiento tributario.

4. Es equivocada la posición del Tribunal Fiscal respecto a que el Código Tributario no faculta a los deudores tributarios a formular queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios, sustentándose en un argumento a contrario del último párrafo del artículo 144° del Código Tributario y en una interpretación estricta del artículo 155° del mismo Código, según lo analizado en el presente artículo, y más aún carecen de eficacia frente al inciso h) del artículo 92° del Código Tributario que expresamente reconoce dicho derecho a favor de los deudores tributarios.

5. Esperamos que el Tribunal Fiscal tome en cuenta el presente análisis, pues negarle a los deudores tributarios la vía de la queja como un medio para obtener un pronunciamiento de la Administración, atenta contra el principio de celeridad y causa un grave perjuicio a los deudores tributarios.

Renuncia a la Prescripción Ganada

Por: Giuliana Valenzuela Rodríguez

1. Justificación

De los casos presentados ante esta Defensoría, se ha podido detectar que en la práctica resulta probable que por inducción o sugerencia de los funcionarios de la SUNAT, los contribuyentes hayan cancelado o acogido a un beneficio de fraccionamiento deudas tributarias respecto de las cuales habrían operado los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario, de ahí que consideren injusto o abusivo que se sostenga que mediante tales actos han renunciado a la prescripción ganada, en tanto ni

siquiera tuvieron conocimiento que había operado dicha prescripción.

El tema de la renuncia a la prescripción ganada en nuestro ordenamiento tributario no es de solución sencilla, al no haber sido regulado de manera expresa en el Código Tributario, por lo que si bien podría sostenerse su aplicación en base a lo señalado en la doctrina nacional, a nivel jurisprudencial no existe un criterio cierto o de observancia obligatoria al respecto, de ahí que la Administración Tributaria haya asumido la posición más conveniente a sus fines.

25. Según la información publicada en su página web, tales como las Resoluciones N°s. 504-1-2000, 832-1-2000, 039-1-2001, 507-1-2001, 3883-4-2004 Y 541-2-2007, entre otras.

26. El artículo 86° del citado Código Tributario dispone que los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia, y mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 07-2002 del 5 de junio de 2002, el Tribunal Fiscal ha establecido que para efecto del Código Tributario, al Tribunal Fiscal le son aplicables, en tanto resulten pertinentes, aquellas disposiciones que se refieran a la Administración Tributaria.

Ante tales hechos, es que surge la inquietud de analizar el tema de la renuncia a la prescripción ganada, a fin de evaluar si se admite ciertamente su aplicación en nuestro ordenamiento tributario, o si deviene en necesaria una precisión normativa sobre el particular, en resguardo de los derechos de los contribuyentes, y principalmente, de la seguridad jurídica.

2. Naturaleza y fundamento jurídico de la prescripción

La prescripción extintiva es aquella institución jurídica según la cual, por el transcurso de un determinado lapso de tiempo, ante la ausencia de alguna actuación por una de las partes de la relación jurídica, se extingue la acción que una de ellas tenía para exigir su derecho ante la autoridad administrativa o judicial, pero subsistiendo el derecho que le sirve de base,²⁷ de conformidad con lo establecido por el artículo 1989º del Código Civil.

En el ámbito del Derecho Tributario se advierte que nuestro Código Tributario no contiene una definición de la prescripción, pero tal como se encuentra regulada no cabe duda que se refiere a la prescripción extintiva o liberatoria, por lo que tratándose de la relación jurídica tributaria, dicho instituto origina la extinción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago, así como para aplicar sanciones, mas no ocasiona la extinción de la obligación tributaria,²⁸ la que subyace como una forma de obligación natural.

En cuanto al sustento de la prescripción extintiva en el derecho tributario, la posición mayoritaria en la doctrina civil,²⁹ es la de considerar que la prescripción extintiva se fundamenta en razones de interés u orden público, en el sentido de que resulta necesario establecer plazos dentro de los cuales se puede ejercer válidamente las acciones para exigir el cumplimiento de un derecho, a fin de que las relaciones jurídicas en la sociedad adquieran un margen razonable de seguridad.

De manera tal que vencido dichos plazos, el deudor

tributario podrá realizar sus actos en la seguridad de que quien antes tuvo un derecho ya no puede reclamarlo con éxito mediante la acción ante los tribunales, de lo cual se desprende que también se configura como una verdadera sanción para el titular del derecho como consecuencia de su negligencia.³⁰

Dado que el interés de que la acción prescriba no correspondería al interés individual del beneficiario,³¹ sino al interés público, es que comúnmente se establece que el “derecho de prescribir” es irrenunciable y que resulta nulo todo pacto destinado a impedir los efectos de la prescripción, conforme ha sido previsto incluso por el artículo 1990º de nuestro Código Civil, con el objeto de garantizar la seguridad jurídica e impedir que las distintas relaciones de poder originen que el deudor o beneficiario con los plazos renuncie a la posibilidad de que prescriban los derechos sustantivos.³²

Cabe precisar que la prescripción es un fenómeno jurídico que comprende dos fases: la primera, que está comprendida por el transcurso del tiempo señalado por la ley, y la segunda, en la que el fenómeno prescriptorio se perfecciona por el actuar de quien se beneficia con él, con la consiguiente liberación del sujeto pasivo de la relación.

Para un sector de la doctrina, en ambas etapas el interés tutelado por la ley es el mismo, esto es, un “interés individual”³³. Así, en opinión de Eugenia Ariano,³⁴ el hecho que mientras que la primera fase no haya concluido, la ley prohíba su renuncia a fin de prevenir que se transforme en un instrumento de abuso para la parte más débil de la relación jurídica, pone en evidencia que el interés tutelado por la prescripción es un interés concreto e individual de favorecerse del efecto extintivo de la misma.

En vista de ello, en cuanto a la figura jurídica de la “renuncia de la prescripción ganada”, se sostiene que justificar tal posibilidad en una mutación del interés en juego suena bastante artificioso, dado que el interés protegido, antes o después de vencido el plazo, es siempre el mismo, solo que “antes” el interés de la ley, está en que no se impida la posibilidad misma del fenómeno prescriptorio, mientras que “después”, la propia ley deja en la disponibilidad del sujeto beneficiario el que la prescripción opere o no.³⁵ Por lo tanto, la “renuncia a

27. Rubio Correa, Marcial, “Prescripción y caducidad”, Lima: PUPC - Fondo Editorial, 1987, Pág. 22.

28. La Ley 58/2003 de 27 de diciembre de 2003, General Tributaria de España, establece la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria, a diferencia de nuestra legislación (artículo 49º del Código Tributario) que establece que “el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado”.

29. Rubio Correa, Marcial op.cit. páginas 26 y 27; Vidal Ramírez, Fernando, “Prescripción extintiva y caducidad”, Lima, Gaceta Jurídica, 2006, páginas 107 y 108.

30. Merino Acuña, Roger Arturo, “Algunos apuntes en torno a la prescripción extintiva y la caducidad”, en Diálogo con la jurisprudencia Año 12, N° 104 (Mayo del 2007), Pág. 27.

31. En el ámbito del interés directo del beneficiario del plazo prescriptorio, si él quiere hacer honor al derecho de su contraparte en la relación, puede optar bien por reconocerle tal derecho, o bien por no alegar la prescripción.

32. Rubio Correa, op.cit., Pág. 28.

33. Merino Acuña, Roger, op.cit., páginas 27 y 28

34. Ariano Deho, Eugenia, “Imperatividad de las normas sobre la prescripción”, En Comentarios del Código Civil, Lima: Gaceta Jurídica, 2007, páginas 159 y 230.

35. Eugenia Ariano Deho, “Renuncia a la prescripción”, En Comentarios del Código Civil, Lima: Gaceta Jurídica, 2007, páginas 263 a 266.

la prescripción ya ganada” implica una conducta abdicativa del beneficio que la ley quiere darle al sujeto pasivo de la relación jurídica.

A decir de Marcial Rubio,³⁶ en la prescripción siempre coexisten un interés público en que las acciones tengan un término final y un interés individual de beneficiarse de la prescripción lograda, pero que en cualquier momento este último puede ser renunciado, pues su voluntad siempre es definitiva en materia de prescripción. Más aún, tal como lo señala Vidal Ramírez,³⁷ si bien la idea del orden público inspira la prescripción no es exclusivamente su norma reguladora, sino que tiene un fundamento básico que radica en consideraciones de orden público pero conjugado con el interés privado.

Cualquiera sea la posición correcta, no puede negarse que al vencimiento de los plazos de prescripción respectivos, el interés relevante se encuentra en el ámbito o esfera individual del beneficiado con la prescripción, siendo el tema del presente trabajo determinar si en nuestro ordenamiento tributario, se reconoce la facultad de que aquél pueda renunciar válidamente a la prescripción ganada, en tanto constituye un acto de disposición, o específicamente, un supuesto de renuncia de derechos.

3. La renuncia de la prescripción ganada en el Derecho Civil

La renuncia a la prescripción se encuentra regulada de manera expresa en los artículos 1990³⁸ y 1991³⁹ de nuestro Código Civil, los los que establecen que el derecho de prescribir es irrenunciable, siendo nulo todo pacto destinado a impedir los efectos de la prescripción, pero que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada, para lo cual se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Anteriormente ya se indicó que en la prescripción existen dos etapas claramente marcadas: una, mientras está transcurriendo el plazo fijado por la ley para que produzca sus efectos; y la otra, cuando el plazo ya transcurrió y el beneficiario de ella puede invocarla en su beneficio.

En tal sentido, podría entenderse que la prohibición de la renuncia al “derecho de prescribir” se orienta a aquel primer momento, en mérito del fundamento que correspondería a la prescripción, a saber, el

orden público o la seguridad jurídica. En cambio, una vez transcurrido los plazos prescriptorios, no cabe duda que el interés relevante es el del beneficiario, por lo que está en su facultad decidir si no ejerce su derecho y cumple con su obligación. Por ello es que tanto en la legislación como en la doctrina civil se reconoce ampliamente la posibilidad de renunciar a la prescripción ganada.

Ahora bien, conforme el artículo 1991º del Código Civil, la renuncia a la prescripción ganada puede ser expresa o tácita. En el primer supuesto solo se requiere la existencia de una declaración por parte del deudor en sentido de no querer beneficiarse con la prescripción ganada, mientras que en el segundo supuesto, la renuncia a la prescripción ganada se infiere indubitablemente de la realización o ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

Conforme lo reconoce un sector de la doctrina nacional,³⁹ la norma contenida en el citado dispositivo legal ha sido formulada en términos muy vagos, por lo que debe ser aplicada en concordancia con el artículo 141º del mismo Código Civil, que constituye la norma matriz sobre declaración de voluntad, al establecer los criterios generales sobre la comprensión de la expresión de la voluntad expresa y tácita.

Así, este último dispositivo legal señala que la manifestación de voluntad es expresa cuando se formula oralmente, por escrito o por cualquier otro medio directo, y es tácita, cuando la voluntad se infiere indubitablemente de una actitud o de circunstancias de comportamiento que revelan su existencia, además se añade que no puede considerarse que existe manifestación tácita cuando la ley exige declaración expresa o cuando el agente formula reserva o declaración en contrario.

Si bien ambas formas de renuncia a la prescripción ganada implican un acto jurídico unilateral de carácter declarativo y abdicativo (en tanto se reconoce un derecho preexistente al acto de la renuncia), a diferencia de la primera, la renuncia mediante una manifestación de voluntad tácita no origina un acto jurídico de carácter receptivo, por cuanto la voluntad no está dirigida de manera directa al acreedor de la relación jurídica pues de lo contrario, la manifestación sería expresa.⁴⁰

En efecto, con la renuncia expresa los medios empleados por el renunciante tiene por finalidad dar a conocer su voluntad, directa e inmediatamente al

36. Rubio Correa, op.cit. Pág. 29

37. Vidal Ramírez, op.cit. Pág. 109.

38. El Código Civil fue aprobado por Decreto Legislativo N° 295, publicado el 25 de julio de 1984

39. Ibid. Páginas 30 y ss.

40. Vidal Ramírez. Op.cit. páginas 114 y 115.

pretensor, mientras que con la renuncia tácita la manifestación de voluntad no está dirigida al pretensor sino que éste debe deducirla de un hecho que resultaría incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción y que permita inferir de manera indubitable la renuncia.⁴¹

Como fácilmente puede advertirse, en la renuncia expresa no se presentan las dificultades que pueden desprenderse de los supuestos de la renuncia tácita; ello, por cuanto no cabe duda que resulta más complejo determinar aquellos supuestos que se manifiestan por la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse de dicha renuncia.

Es del caso indicar que comúnmente se ha considerado el “pago” como un paradigma de la renuncia a la prescripción ganada,⁴² sin embargo, como bien lo señala Eugenia Ariano,⁴³ es discutible la utilidad práctica de considerar el pago total como supuesto de renuncia tácita, debido a que constituye un medio de extinción de la obligación tributaria, de manera tal que el acreedor ya está satisfecho en su interés y el deudor liberado del vínculo, siendo lo relevante establecer los comportamientos incompatibles con la voluntad de favorecerse de la prescripción lograda, como podrían ser considerados los supuestos de pago parcial, una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la inclusión de la deuda en la solicitud del deudor de apertura del procedimiento concursal, un mero ofrecimiento de pago, etc.

No puede dejarse de resaltar aquellos casos en los que por ignorancia de la existencia de la prescripción, un sujeto realiza un reconocimiento de la deuda que interrumpe el plazo que venía corriendo o no alega la prescripción ganada. Al respecto, la doctrina civil nacional⁴⁴ considera que resulta aplicable el principio conocido en el Derecho Civil en el sentido de que la ignorancia no exime del cumplimiento de las normas, en tanto no existe norma expresa que beneficie la ignorancia sobre la prescripción.

La renuncia de la prescripción ganada en nuestro ordenamiento tributario

Tal y como se advierte del contenido de nuestro Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, no existe una norma que regule expresamente la figura jurídica de la renuncia

de la prescripción ganada.

Sin embargo, podría sostenerse que tal institución se encuentra regulada de manera indirecta en el artículo 42º del Código Tributario, referido al pago voluntario de la obligación tributaria, incluso tal ha sido el criterio expuesto por nuestra jurisprudencia nacional conforme se reseñará más adelante, según el cual el pago realizado implica la renuncia a la prescripción hasta por el monto pagado y que no sería necesario recurrir en forma supletoria a los principios generales del derecho.

Asimismo, que la renuncia se encuentra regulada indirectamente en los numerales 1 a 3 del artículo 45º del Código Tributario, referidos a los supuestos de interrupción de los plazos de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, o de la de la acción de aplicar sanciones. Sin embargo, conforme un sector de la doctrina nacional y la propia jurisprudencia, cabe destacar que tales supuestos son propios de la interrupción de los plazos de prescripción que han venido transcurriendo, no habiendo operado siquiera la prescripción en sí.

Al respecto, cabe destacar que la doctrina tributaria nacional reconoce la aplicación de la renuncia a la prescripción ganada, en tanto compromete únicamente al interés individual del beneficiado y no el de la sociedad en su conjunto, a diferencia del derecho a la prescripción que es un derecho de orden público por lo que no cabe renunciar a él.

Así, Talledo señala que la “*prescripción adquirida*” es un derecho subjetivo renunciable que no implica renuncia al derecho de llegar a liberarse por prescripción, y que existen dos supuestos válidos de renuncia de la prescripción adquirida: i) cuando se renuncia a la prescripción ya cumplida o ganada (lo que implica la renuncia a oponer la prescripción y que es materia del presente artículo), y ii) cuando se renuncia al plazo ya corrido de la prescripción (es decir, al plazo de prescripción adquirida), dentro del cual podrían destacarse las normas sobre interrupción de la prescripción.

En cualquier caso, la renuncia a la prescripción puede ser expresa o tácita. Mientras que en la renuncia tácita siempre existirá un reconocimiento de la obligación tributaria, sea a través del pago o de cualquier otro acto distinto, en la renuncia expresa, esto dependerá del contenido del documento en

41. Ibid., Pág. 115.

42. Por ejemplo el artículo 1151º del Código Civil de 1936 establecía como un supuesto en el cual se entendía renunciada la prescripción el del pago total de la deuda. Asimismo, reiterada jurisprudencia ha establecido el pago como un supuesto de renuncia pero solo hasta el monto pagado.

43. Ariano Deho, Eugenia, “Renuncia a la prescripción”, Pág. 263-266, Se señala lo mismo en *Ius veritas* N° 33, Pág. 201.

44. Rubio Correa, op.cit. Pág. 31.

que se realice la declaración.

De lo expuesto se desprende que la renuncia a la prescripción ganada se puede realizar de las siguientes formas:

- Expresa, para lo cual solo se requeriría de una declaración en dicho sentido sea por escrito o cualquier otro medio directo.
- Táctita, la que ocurrirá por el pago parcial de la deuda o por cualquier otro acto de reconocimiento de la obligación tributaria, como podría ser la presentación de una declaración rectificatoria, una solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, el ofrecimiento de pago, etc.

Sin embargo, tal y como lo reconoce la propia doctrina tributaria,⁴⁵ la renuncia tácita es la de más difícil aplicación, especialmente en el ámbito de la obligación tributaria, cuyos actos se verifican por su carácter obligatorio, por lo que válidamente se sostiene que no podría presumirse que existe renuncia tácita cuando tales actos no se ejecutan voluntariamente, sino tras la notificación de cualquier requerimiento en el procedimiento de comprobación o de ejecución de la deuda por la vía de apremio, cuya inobservancia podría implicar una sanción tributaria.

En mérito de lo expuesto y atendiendo a que la renuncia de la prescripción ganada no ha sido regulada de manera expresa en el Código Tributario, es que nos preguntamos si procede aplicar la regulación prevista en el Código Civil, al amparo de la Norma IX del mismo Código Tributario,⁴⁶ o si por el contrario, al tratarse de un supuesto de renuncia de derechos, debería efectuarse una interpretación restrictiva a fin de aplicarse únicamente a aquéllos supuestos que se encontrarían regulados indirectamente por el Código Tributario, como sería el caso del pago voluntario de una deuda prescrita.

4. Posición de la Administración Tributaria (SUNAT)

En esta sección, se destaca el Informe N° 272-2002-SUNAT/K00000, que fue emitido por la SUNAT a fin de absolver las siguientes consultas:

- 1) Si constituye renuncia a la prescripción, el

acogimiento al fraccionamiento previsto en el artículo 36º del Código Tributario respecto a una deuda tributaria prescrita, o la presentación de una declaración rectificatoria que determina una mayor obligación, cuando ésta es presentada una vez vencido el término prescriptorio.

- 2) Si la presentación de aquella declaración constituye un acto que manifiesta la renuncia a la prescripción y, de ser el caso, si dicha renuncia tiene efectos sobre la facultad de la Administración para determinar la deuda, exigir el pago y aplicar sanciones o solamente sobre la facultad para exigir el pago.

En el citado informe la SUNAT señala que conforme a la doctrina nacional y a lo dispuesto por el Código Civil, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, se entiende que se renuncia a la prescripción ganada por medio del reconocimiento de la obligación tributaria, que es el acto por el que un sujeto admite la existencia de una o más obligaciones tributarias a su cargo y que esto no supone necesariamente que la obligación haya sido previamente determinada por el fisco.

Destaca que en la misma orientación, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 11941 ha señalado que constituye renuncia a la prescripción el acto por el cual el contribuyente -que tiene conocimiento de la existencia y el monto de la obligación tributaria-, sin mediar gestión de cobranza y sin alegar prescripción, reconoce la obligación tributaria.

En mérito de lo antes expuesto, la SUNAT deduce que los actos realizados por los contribuyentes a través de los cuales reconoce tácita o expresamente la deuda tributaria, constituyen renuncia a la prescripción ya ganada, señalando como tales los siguientes supuestos:

- a) El acogimiento al fraccionamiento del artículo 36º del TUO del Código Tributario de una deuda tributaria prescrita, pues al tiempo que el contribuyente solicita facilidades de pago para una deuda tributaria, el contribuyente está reconociendo la existencia de la deuda a su cargo sin alegar su prescripción, asumiendo un compromiso de pago de la misma en el primer caso.

45. Martín Cáceres, Adriana Martín, "La Prescripción del Crédito Tributario", Madrid: Marcial Pons, 1994, páginas 226 y 227.

46. La citada norma estable que en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

- b) La presentación de una declaración rectificatoria mediante la cual un contribuyente determina mayor deuda tributaria, efectuada una vez vencido el plazo prescriptorio de una obligación, pues también reconoce la existencia de una deuda, pero que en este caso, la renuncia se entenderá producida únicamente respecto de la acción para cobrar la deuda tributaria relativa al monto objeto del reconocimiento.

De lo expuesto, no cabe duda de que en opinión de la Administración Tributaria, la solicitud de acogimiento a un beneficio de fraccionamiento implicará la renuncia al derecho de prescripción ganada, de manera tal que si un contribuyente, luego de haber solicitado por desconocimiento o mala orientación el acogimiento a un fraccionamiento de una deuda prescrita, pretendiese invocar la prescripción ganada ante dicha instancia administrativa, resulta presumible que en modo alguno obtendrá un pronunciamiento a su favor.

5. Posición del Tribunal Fiscal

En cuanto a la jurisprudencia sobre la renuncia a la prescripción ganada, en esta sección se reseñará los pronunciamientos más significativos emitidos por el Tribunal Fiscal sobre el particular.

Resolución N° 11550 del 25 de mayo de 1976⁴⁷

En este caso, la recurrente había realizado un pago parcial de la deuda tributaria al vencimiento del término de prescripción respectivo, por lo que en principio el Tribunal Fiscal precisó que no se trataba de un supuesto de interrupción de la prescripción sino de renuncia a la misma.

De acuerdo a lo señalado por dicho Tribunal, el Código Tributario regula en forma indirecta la figura jurídica de la renuncia a la prescripción ganada por medio de su artículo 42º, en mérito del cual si un contribuyente paga, voluntariamente y después de vencido el término de la prescripción, el íntegro de su deuda, no puede invocarla para pedir la devolución de lo pagado, puesto que dicho pago pone de manifiesto su renuncia a ese beneficio.

En tal sentido, sostiene que al existir dicha norma, no hay necesidad de recurrir, en forma supletoria, a los principios generales del derecho, como lo establece la Norma IX del Título Preliminar del citado Código más aún, si el contribuyente sólo paga una parte de la deuda, la renuncia

se limita a dicha parte, por lo que puede oponer la prescripción sobre el saldo no pagado, respecto del cual el Código Tributario no presume la renuncia a la prescripción ya ganada.

Resulta conveniente mencionar el dictamen que sustentó la citada resolución, por cuanto de la aplicación concordada de los artículos 42º y 43º del Código Tributario (referidos al pago voluntario de la deuda prescrita y a los supuestos de interrupción de la prescripción), se estableció los casos en que operaba la renuncia a la prescripción ganada, como son:

1. Si el contribuyente pagó el total de la deuda voluntariamente después de encontrarse ésta prescrita, no puede alegar la prescripción para obtener la devolución de la obligación tributaria pagada, lo que equivale a la renuncia a aquélla.
2. Si pagó parte de la deuda tributaria voluntariamente después que estaba ganada la prescripción, puede ampararse en ésta para liberarse del pago del saldo de dicha deuda, lo que importa la renuncia a la prescripción sobre la parte que se pagó.
3. Si el pago de todo o parte de la deuda prescrita no se hizo voluntariamente sino bajo la presión del procedimiento coactivo, la prescripción puede invocarse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial para obtener la devolución de lo indebidamente pagado, lo que implica que el pago forzado no significa la renuncia a la prescripción.

Luego, también cabe resaltar el voto singular emitido por uno de los vocales del colegiado, en cuya opinión el caso objeto de pronunciamiento estaba regido por el artículo 1151º del Código Civil de 1936, el que presumía la renuncia a la prescripción si el deudor confesaba sin alegar la prescripción, deber y no estar pagada la deuda o si pagaba todo o parte de ella. Es decir, que la presunción se presentaba cuando se reconocía o pagaba sin alegar la prescripción, siendo que del artículo 42º del Código Tributario no podía inferirse que quien pagaba parte de la deuda quedaba liberado del saldo, puesto que para ello sucediera, era indispensable que se hubiera deducido la prescripción al momento de efectuarse el pago o de reconocerse la obligación.

Atendiendo lo señalado, es que nos preguntamos si en la mencionada resolución, lo que pretendía el Tribunal Fiscal era establecer que solo procedía presumir la renuncia a la prescripción ganada en aquellos supuestos vinculados con el pago total o parcial de la deuda tributaria.

47. El mismo criterio se ha mantenido en Resolución N° 3847-2-2006 del 14 de julio de 2006.

Resolución N° 11941 del 7 de setiembre del 1976

En el presente caso, el contribuyente había presentado un escrito solicitando la emisión de nuevos certificados de la deuda para efecto de cancelarlos, no obstante que había vencido el plazo de prescripción respectivo y sin que mediara gestión de cobranza, por lo que el Tribunal Fiscal nuevamente precisó que se trataba de un supuesto de renuncia a la prescripción y no de interrupción al plazo de prescripción transcurrido.

Más aún, el Tribunal precisó que dicho criterio no contradecía lo señalado en la resolución anterior, en la que se presumió la renuncia a la prescripción por efecto del pago de parte de la deuda tributaria conforme lo previsto por el artículo 42º del Código Tributario, toda vez que en el caso examinado, la renuncia a la prescripción resultaba expresa al haberse reconocido la deuda mediante la solicitud de nuevos certificados para su cancelación, sustentándose en el artículo 1151º del Código Civil vigente en tal fecha.

Lo señalado por el Tribunal Fiscal resulta discutible puesto que según el Código Civil, se entiende que existe renuncia tácita por el reconocimiento de la deuda o el pago, a diferencia de la renuncia expresa que implica una declaración, la que no se advierte en el caso en cuestión; así, de la Resolución N° 11550 se desprendía que el único supuesto de renuncia tácita admitido estaba referido al pago de la deuda tributaria, y que incluso podía admitirse la posibilidad de obtener la devolución de lo pagado en forma coaccionada.

Como fuere, el hecho es que con esta resolución podría sostenerse que cualquier acto diferente al pago que traduzca el reconocimiento de una deuda tributaria, implicaría a su vez la renuncia a la prescripción ganada, sin embargo, este no sería el criterio que se mantiene en tiempo tal como se verá a continuación.

Resolución N° 15516 del 31 de octubre de 1979

En el caso materia de dicha resolución, el contribuyente había declarado y pagado parcialmente los impuestos sucesorios, por lo que en aplicación de la referida Resolución N° 11550, el Tribunal Fiscal estableció que aquél había renunciado al beneficio de la prescripción por el monto autoliquidado y pagado, pero que ello no

impedía que se opusiera la prescripción por el mayor giro, dado que el Código Tributario no presumía la renuncia a la prescripción ya ganada respecto del monto no pagado.

Conforme se advierte de esta resolución, el Tribunal Fiscal no consideró la presentación de la referida declaración, como un acto de reconocimiento de la deuda, y por lo tanto, de renuncia a la prescripción ganada respecto del saldo pendiente de pago.

Resolución N° 17620 del 7 de marzo de 1983

Aquí el Tribunal Fiscal no solo confirmó el criterio referido al pago como una forma de renuncia tácita a la prescripción ganada hasta por el monto pagado, sino también precisó que el Código Tributario no presume, como ocurre con el artículo 1151º del Código Civil de 1936, que por el hecho de haberse realizado un pago parcial de la obligación prescrita, la renuncia a la prescripción ganada es por el monto íntegro de la obligación, por lo que nada impide a un contribuyente oponer la prescripción ante la cobranza de un mayor tributo girado, como consecuencia de la renuncia parcial a la prescripción; además, que la norma del Código Civil no era aplicable en materia tributaria, dado que existía una norma tributaria expresa que regulaba el pago de una obligación prescrita.

Entonces, queda claro que se reconoce el supuesto de renuncia tácita mediante el pago parcial de la obligación prescrita, mas no así de los supuestos diferentes al pago y que también impliquen actos de reconocimiento de la obligación, lo cual ha quedado esclarecido en las posteriores resoluciones emitidas.

Resolución N° 22184 del 20 de febrero de 1989

En este caso, al haberse acogido el contribuyente al beneficio de fraccionamiento concedido por el Decreto Legislativo N° 301 respecto de varias deudas tributarias prescritas, la Administración Tributaria consideró que aquél había renunciado a su derecho ganado.

Al respecto, el Tribunal señaló que el hecho que el recurrente se acogiera a un beneficio de fraccionamiento en forma voluntaria, en el supuesto que estuvieran vencidos los plazos prescriptarios a la fecha en que se acogió a los beneficios, implica la renuncia a su derecho, por lo que procedió a desestimar la prescripción aducida.

De manera tal que con dicha resolución se habría confirmado el criterio expuesto por la Resolución N° 11914 en el sentido de que en aplicación del artículo 1151º del Código Civil, existen supuestos diferentes al pago que suponen un reconocimiento de la deuda tributaria, y por tanto, la renuncia tácita de la prescripción ganada, mientras que para el pago de las deudas prescritas sería aplicable únicamente la regulación del Código Tributario.

Sin embargo, aquel criterio no ha sido el que ha mantenido el Tribunal Fiscal en sus posteriores resoluciones, tal como se verá a continuación.

Resolución N° 451-5-2002 del 30 de enero del 2002

En el caso de autos, el contribuyente había solicitado el acogimiento al régimen de beneficio tributario aprobado por Ordenanza N° 001-99-MSI sin especificar los tributos y períodos por los que realizó dicho acogimiento.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que aún cuando dicha solicitud hubiese comprendido expresamente a las deudas respecto de las cuales se invocó la prescripción, tal acto se habría realizado con posterioridad al vencimiento del plazo prescriptorio aplicable a todos los ejercicios, es decir cuando la prescripción ya había sido ganada, por lo que dicho acogimiento no habría podido determinar la pérdida del derecho.

Cabe destacar que a nivel de tributación municipal, este criterio se ha mantenido hasta la actualidad, conforme las siguientes resoluciones: N° 3425-5-2006 del 22 de junio del 2006, 7891-3-2004, 4533-3-2004, 2576-1-2004, 2447-3-2004, 2300-1-2004 y 2299-1-2004 del 15 de octubre, 25 de junio, 27, 23 y 20 de abril del 2004, 7014-2-2003 y 3516-2-2003 del 26 de noviembre y 20 de junio del 2003, y 2889-5-2002 del 31 de mayo del 2002.

Resolución N° 3159-3-2004 del 19 de mayo del 2004

En el caso examinado, a pesar de que la deuda tributaria había prescrito, el contribuyente se acogió al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - Decreto Legislativo N° 914, por lo que en opinión de SUNAT constituía un supuesto de renuncia de la prescripción ya ganada.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal destacó, siguiendo el criterio contenido en las resoluciones anteriores, que la presentación de una solicitud para el fraccionamiento de la deuda prescrita, no enerva que dicha prescripción haya operado, por lo que tal acogimiento no determina la pérdida de la misma.

Por tal motivo revocó la apelada y declaró prescrita la deuda por Impuesto a la Renta de 1995.

Tratándose de los tributos administrados por la SUNAT, aquel criterio ha sido ratificado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 8952-5-2004 y 4540-3-2004 del 17 de noviembre y 25 de junio del 2004, en la que declaró que la solicitud de acogimiento al Programa Extraordinario de Regularización Tributaria – PERT, así como al Sistema de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT, respecto de una deuda tributaria prescrita, no supone la renuncia tácita a la prescripción ya ganada.

Conforme se observa de las resoluciones señaladas, no ha habido un pronunciamiento cierto por parte del Tribunal Fiscal respecto de la aplicación de la renuncia a la prescripción ya ganada, por cuanto si bien en los últimos años existe un reiterado pronunciamientos en el sentido de que no procede aplicar la renuncia tácita (con excepción del pago voluntario de la deuda prescrita), existen pronunciamientos previos en lo que no resulta evidente tal razonamiento, por lo que resultaría conveniente que el Tribunal Fiscal emitiese un pronunciamiento de observancia obligatoria sobre el particular, a fin de que no se generen posiciones contrarias por parte de la Administración Tributaria.

6. Doctrina y legislación extranjera

Finalmente, en esta sección se hace una breve mención a la legislación y doctrina extranjera, en cuanto a la regulación de la renuncia a la prescripción ganada.

6.1 España

Así, la Ley 58/2003 de 27 de diciembre de 2003, General Tributaria, en su artículo 67º señala que “*la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario y que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria*”.

Conforme se advierte, a diferencia de nuestra legislación, en la española la institución jurídica de la prescripción se aplica de oficio, es decir, sin necesidad de que sea alegada por el propio contribuyente, incluso en aquellos casos en que se haya pagado la deuda, lo que origina que gran parte de la doctrina española concluya que no puede admitirse la renuncia a la prescripción ganada.

Así, Adriana Fabiola Martín Cáceres⁴⁹ señala que la

49. Martín Cáceres, op.cit., páginas 224 y 224.

principal dificultad con la que la doctrina se enfrenta en la admisión de la renuncia a la prescripción de la deuda tributaria radica en su aparente incompatibilidad con el deber de aplicación de oficio de la misma, el cual dificulta la posibilidad de admitirla teóricamente, salvo que se considere que tras dicha aplicación de oficio subsiste la obligación natural de pagar la deuda, y que impide el traslado al campo del derecho tributario de la renuncia establecida en el Código Civil, pues no se prevé la prescripción como una causal de extinción de las obligaciones.

Sin embargo, en opinión de la misma autora⁵⁰ no existe tal incompatibilidad, si se acepta que lo que se extingue *ipso iure* por la prescripción no es la deuda tributaria, sino, en sentido estricto, las facultades para exigir su cumplimiento a través del despliegue de las potestades administrativas, por lo que desde esta perspectiva sí cabe la renuncia a la prescripción de las deudas tributarias prescritas, y siempre que se la condicione a la concurrencia de los presupuestos exigibles legalmente: que el renunciante conozca que se ha producido la prescripción, que el pago se haga con conocimiento de la prescripción por el sujeto pasivo y previa advertencia por parte de la Administración a éste del derecho que le asiste a no pagar la deuda tributaria prescrita.

Luego, como lo señala la doctrina más reciente⁵¹ la jurisprudencia de los Tribunales Superiores es la que ha sentado las bases sobre la renuncia a la prescripción ganada según la normatividad vigente. Así, solo se admite la “renuncia expresa”, entendiéndose como tal a la que se produce cuando el contribuyente tiene pleno conocimiento del derecho que le asiste a no pagar la deuda porque ha prescrito; de manera tal que no se admite cualquier acto del sujeto pasivo (ni siquiera el pago o la presentación de declaraciones, documentos, solicitudes de prórroga, etc.), sino el acto en el que de forma expresa e inequívoca se manifieste que el sujeto paga de forma totalmente voluntaria, sin coacción alguna, a sabiendas que su renuncia es clara, terminante e incondicionada, reforzando el principio de seguridad jurídica a favor del contribuyente.

6.2 Chile

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 201º a 209º del Código Tributario, Decreto Ley N°

830, la prescripción también debe ser alegada por el propio interesado, por lo que en modo alguno cabe su aplicación de oficio, no habiéndose regulado expresamente la renuncia a la prescripción ganada.

Sin embargo, tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial⁵² sí se admite la figura de la renuncia de la prescripción ganada por parte del sujeto a quien beneficia, la que solo podrá verificarse una vez que el plazo de prescripción se haya cumplido, en aplicación supletoria del artículo 2.494 del Código Civil, que regula expresamente la renuncia a la prescripción ganada.

6.3 Argentina

La Ley de Procedimiento Tributario, Nº 11.683 (Texto Ordenado en 1998), regula en los artículos 59º y siguientes, la figura jurídica de la prescripción, la cual tampoco actúa de pleno derecho sino que debe ser ejercida por el propio contribuyente, no habiendo tampoco regulado expresamente la renuncia a la prescripción ganada.

Conforme señala la doctrina argentina,⁵³ la renuncia implica un acto jurídico que exterioriza un deudor impositivo con la finalidad de abdicar del ejercicio de un derecho a su favor a efectos de prolongar las acciones y poderes fiscales, y que para ser válida debe realizarse sin coacción, pues de lo contrario, la renuncia adolecerá de una causal de nulidad. Sin embargo, la Ley de Procedimientos Fiscales no admite la renuncia a la prescripción adquirida ni tampoco la renuncia anticipada a una prescripción futura (artículo 3.965 del Código Civil argentino).

7. Conclusión

De lo expuesto se desprende que no existe una posición unánime y cierta en cuanto a la regulación en nuestro ordenamiento jurídico tributario de la renuncia a la prescripción ganada, por lo que consideramos importante una precisión normativa sobre el particular o un pronunciamiento de observancia obligatoria por parte del Tribunal Fiscal, en la que se determinen claramente los supuestos en que resulta válida su aplicación, a fin de evitar pronunciamientos diversos por parte de la Administración Tributaria, y a fin de resguardar los derechos de los contribuyentes, principalmente, de la seguridad jurídica.

50. Ibid. Pág. 226.

51. Fernández Junquera, Manuela, “La prescripción de la obligación tributaria Un estudio Jurisprudencial”, Navarra: Editorial Aranzadi, 2001, Pág. 38.

52. Circular N° 73 del 11 de octubre de 2001, emitida por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, mediante la cual se imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del servicio de impuestos internos; y ROL N° 120-99 emitida el 10 de noviembre de 1999 por la Corte de Apelaciones de San Miguel.

53. Gedeón, Roberto S, "La Prescripción en la Ley N° 11.683, Boletín de la D.G.I. N° 397, Enero/87.

La Discrecionalidad de la Administración Tributaria

Por: Gabriel Donayre Lobo

Muchas personas consideran que es negativo que la Administración Tributaria goce de potestades discrecionales, generalmente porque asocian la discrecionalidad con la arbitrariedad, como si aludieran a un mismo concepto.

El objeto de este artículo es explicar que tal asociación no es correcta y que la existencia de tales potestades resulta en muchas ocasiones necesaria. Para tal propósito, vamos a examinar lo que significa la discrecionalidad, la causa que justifica su existencia y la forma en la que ésta debería ser ejercida por la Administración.

Previamente, conviene hacer una breve referencia al principio de legalidad así como a las potestades atribuidas a la Administración en aplicación del referido principio.

Principio de Legalidad

El principio de legalidad se encuentra recogido en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual, las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

Una primera observación acerca de este principio,

es que su ámbito de aplicación no se encuentra circunscrito únicamente a la ley, sino, en general, a todo el derecho, que como tal, incluye a las normas jurídicas y a los principios generales del derecho.

En ese sentido, resulta más apropiado hablar de un principio de juridicidad¹ que propiamente de legalidad, pues la actuación de la Administración no se encuentra sujeta a una sola fuente del derecho, como es la ley, sino a todo el ordenamiento jurídico.²

Ahora bien, desde la perspectiva de los administrados, este principio constituye un auténtico derecho,³ pues en su ejercicio, éstos podrán demandar que las actuaciones administrativas se encuentren conformes con el ordenamiento jurídico.

Una segunda observación está referida a que las actuaciones administrativas deben efectuarse dentro de las facultades que le han sido atribuidas. Si en la actividad privada puede hacerse todo aquello que no está prohibido,⁴ en la actividad administrativa, por aplicación del principio de legalidad,⁵ sólo puede hacerse aquello que está permitido.

Por tanto, la Administración sólo podrá actuar válidamente cuando haya sido habilitada legalmente para tal fin, a través del otorgamiento de las respectivas potestades.⁶ En ausencia de éstas, la Administración no podría actuar válidamente.

En síntesis, como bien señalan García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández:

1. Ello ha sido resaltado en nuestra doctrina nacional por MORÓN URBINA, Juan Carlos (Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Quinta Edición. Marzo 2006, Pág. 64), quien señala que: “Aún cuando se ha mantenido la denominación tradicional de “Legalidad” para referirnos a este principio, debe reconocerse en verdad que la sujeción de la Administración es al derecho y no sólo a una de sus fuentes como es la ley, en lo que algunos autores prefieren denominar “juridicidad”.

2. Al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ (Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Palestra-TEMIS. Bogotá, 2006. Pág. 477), señalan que: “... toda acción administrativa concreta, si quiere tenerse la certeza de que se trata de una válida acción administrativa, ha de ser examinada desde el punto de vista de su relación con el orden jurídico; y sólo en la medida en que pueda ser referida a un precepto jurídico, o partiendo del principio jurídico se pueda derivar de él, puede tenerse como tal acción administrativa válida”.

3. GABINO FRAGA (citado por MORÓN URBINA, Juan Carlos. Op. Cit. Pág. 64), considera “que los administrados tienen el poder de exigir a la Administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen, y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. Es decir, el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos, como son el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin prescrito por la ley”.

4. El literal a), inciso 2º del artículo 2º de la Constitución Política del Estado establece que: “Nadie está obligado hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.”

5. Al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ (Op. Cit. Pág. 477), refieren que: “El principio de legalidad de la Administración opera, pues, en la forma de una cobertura legal de toda la actuación administrativa: sólo cuando la Administración cuenta con esa cobertura legal previa su actuación es legítima”.

6. Por potestades debe entenderse el poder o facultad que en el marco del principio de legalidad se atribuye a la Administración para que ésta pueda actuar válidamente. Al respecto, PONT MESTRES, Magín (Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 2006. Pág. 49), señala que: “... en el marco de esta legalidad en el que la Administración opera o debería operar surgen los poderes jurídicos administrativos que justifican y alientan su actuación, que se conocen con el nombre de potestades...”.

"La legalidad define, pues, y atribuye, con normalidad, potestades a la Administración. La acción administrativa es el ejercicio de tales potestades, ejercicio que creará, modificará, extinguirá, protegerá, ejercitara, relaciones jurídicas concretas".⁷

Finalmente, otro aspecto a tener en cuenta, es que las potestades deberán ser ejercidas con arreglo a los fines para los que fueron conferidas, lo que en doctrina se conoce como potestades funcionales o potestades-función.

Se denominan potestades "funcionales" porque al ser ejercidas, la Administración debe cumplir con los fines para los que le fueron otorgadas.

Cabe recordar que la finalidad de la Administración Pública es servir al interés público o general,⁸ por lo que las potestades que le han sido otorgadas deben ser ejercidas en función de tal finalidad.

Potestades regladas y potestades discretionariales

De otro lado, según la intensidad con que la norma jurídica regule las condiciones de ejercicio de la potestad que se atribuye a la Administración, dicha potestad calificará como reglada o discrecional.⁹

Así pues, si la norma jurídica que habilita a la Administración a actuar, regula de manera detallada las condiciones de ejercicio de la potestad atribuida, ésta será reglada. Por el contrario, la potestad calificará como discrecional si la norma jurídica habilitante no regula de manera detallada tales condiciones, permitiendo que en algunos aspectos, la Administración utilice su apreciación subjetiva.

Ahora bien, no existe una potestad totalmente reglada o totalmente discrecional, pues siempre habrá algunos aspectos que necesariamente

estarán reglados y otros en los que la Administración tendrá algún margen de libertad para actuar. Como bien apuntan García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, son cuatro por lo menos los elementos reglados en toda potestad discrecional: 1) la existencia misma de la potestad, 2) su extensión, 3) la competencia para actuarla y 4) el fin para el que fue otorgada.¹⁰

Asimismo, para Dromi son siempre regladas la atribución de la competencia en lo que se refiere al quién, al qué y al para qué, es decir, al órgano de la Administración habilitado para actuar, al tipo de decisión por adoptar y al fin para el que fue otorgada la potestad; siendo parcialmente discretionariales el cómo y el cuándo, esto es, la manera en la que se producirá la declaración de la Administración y la oportunidad, conveniencia, mérito, tiempo y ocasión del ejercicio de la competencia.¹¹

Discrecionalidad

La discrecionalidad consiste en el margen de libertad que la norma jurídica otorga a la Administración para elegir entre dos o más actuaciones igualmente válidas para el derecho.¹²

Así, la discrecionalidad se plantea como la libertad de la Administración de elegir entre diversas alternativas, todas acordes con el derecho.

Por tanto, el hecho que una potestad sea discrecional, no significa que ésta pueda ser ejercida sin límite alguno, pues como toda potestad administrativa, deberá estar conforme con el ordenamiento jurídico.

Causa de la Discrecionalidad

En tal virtud, la existencia de la discrecionalidad está plenamente justificada, no sólo desde una perspectiva meramente práctica -por el

7. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ (Op. Cit. Pág. 482.)

8. En ese sentido, COSCULLUEVAMONTANER, Luis, citado por MUNIZ MACHADO, Eduardo (Fundamentos Constitucionales del poder de inspección de la Administración Tributaria Española. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6844>), señala que: "Dentro de las potestades, las de la Administración Pública son potestades-función, que se caracterizan por ejercerse en interés "de otro", esto es, no de quien la ejerce, sino del interés público o general".

9. Sobre el particular, MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio (La Discrecionalidad en el Derecho Tributario (Condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión). Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998. Págs. 46 y 47), señala que: "los actos discretionarios pueden ser de dos clases (reglados y discretionarios), según la ley agote o no con su regulación el contenido del ejercicio de la actuación administrativa y deje o no algún margen de apreciación al administrador. Así, configuran potestades regladas aquellas en las que la actuación de la Administración viene perfectamente delimitada y encauzada por la norma habilitante, mientras que son potestades discretionarias aquellas otras en que la ley no regula de forma tan detallada la actuación de aquélla dejando algunos aspectos en los que ésta puede realizar un juicio valorativo (juicio de oportunidad)". Asimismo, DROMI, Roberto (Derecho Administrativo. Ciudad Argentina. Octava Edición. Buenos Aires, 2000. Págs. 506 y 509), refiere que: "Las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando la norma jurídica predetermina concretamente la conducta que la Administración debe seguir. Es decir, que la actividad administrativa es reglada cuando se determinan su contenido y forma".

10. GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, (Op. Cit. Pág. 493).

DROMI, Roberto. Op. Cit. Pág. 518.

12. GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, (Op. Cit. Pág. 497), refieren que: "La discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta normalmente en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la Ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración".

hecho que resulta imposible regular de manera completa todas las actuaciones administrativas-, sino principalmente porque ello coadyuva a lograr un funcionamiento más eficiente de la Administración así como una protección más dinámica de los derechos de los administrados.¹³

No debemos olvidar que la actuación administrativa se justifica por los fines a los que se dirige, esto es, servir al interés público o general, siendo por ello necesario que no se encuentre atada a potestades rígidas, que le impidan cumplir con tales fines.

Si la Administración cuenta con una mayor flexibilidad en cuanto a la actuación a seguir, ello le permitirá proteger los derechos de los administrados de una manera más dinámica, evaluando en cada caso concreto la solución que resulte más justa y razonable.

Por tanto, resulta necesario que la Administración goce de potestades discretionales, a efecto que pueda servir mejor al interés público o general.

Forma en que debe ejercerse la discrecionalidad

El problema no radica en el otorgamiento o no de tales potestades a la Administración, sino en el ejercicio que ésta haga de las mismas. Cuando el legislador otorga potestades discretionales a la Administración lo hace confiando en que ésta las ejercerá haciendo uso de su buen juicio, con arreglo al derecho y a sus principios generales.

De esta manera, la Administración decidirá en cada caso concreto, según su leal saber y entender, la conveniencia y oportunidad de adoptar una determinada conducta, la misma que siempre deberá estar sometida a la ley y al derecho.

Ahora bien, a fin de evaluar si una actuación administrativa resulta conforme con el ordenamiento jurídico, ésta deberá estar debidamente motivada.

Motivación de las actuaciones administrativas discretionales

En cuanto a la motivación de los actos administrativos, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende, entre otros, el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Asimismo, los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6º de la citada Ley disponen que la motivación deberá 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, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

De otro lado, el artículo 103º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF señala que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos, y el artículo 129º del citado Código Tributario dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Cabe precisar que la falta de motivación de los actos administrativos está sancionada con nulidad, conforme lo prevé el numeral 2 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual, son vicios del acto que causan su nulidad de pleno derecho, el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez¹⁴ y el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, que señala que son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

En el caso de las actuaciones administrativas

13. Al respecto, M. BULLINGER, citado por GAMBA VALEGA, César M. (*La Discrecionalidad de la Administración Pública, en La Ley*, tomo 4, 1987; Pág.904. En: "Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario"), refiere que: "La discrecionalidad (...) se convierte en instrumento esencial de una garantía flexible y dinámica de los derechos e intereses tanto de los ciudadanos como de la comunidad estatal en su conjunto. Distinta del legislador, la administración está en condiciones de reaccionar rápidamente frente a circunstancias inesperadas o cambiantes; distinta de un tribunal contencioso administrativo, la administración puede y debe, teniendo en cuenta todos los posibles casos de aplicación, realizar activamente las finalidades de la ley mediante una utilización planificada de todos los recursos personales y financieros".

14. En el numeral 4 del artículo 3º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, se contempla a la motivación como uno de los requisitos de validez del acto administrativo, señalándose que: "El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico".

discrecionales la exigencia de motivación se hace mucho más intensa, pues de carecer de tal requisito no podría conocerse las razones que llevaron a la Administración a seguir una determinada conducta, lo cual imposibilitará finalmente evaluar si la conducta adoptada es la correcta.

Cuando una actuación administrativa discrecional carece de motivación o contiene una motivación insuficiente, por ser vaga, imprecisa o contradictoria deviene en arbitraria.¹⁵

Para determinar si una actuación administrativa discrecional está debidamente motivada será necesario analizar la razonabilidad¹⁶ de los motivos en los cuales dicha actuación se sustenta.¹⁷

Sobre el particular, resulta importante mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00294-2005-PA/TC, en la cual, citando la STC 00091-2005-AA/TC, expresa que “En la referida sentencia, este Colegiado señaló que, entre estas garantías, el derecho a la motivación de las resoluciones administrativas es de especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. La motivación del acto administrativo es una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en ese ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de derecho. A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión

administrativa. En esa medida, el Tribunal Constitucional enfatizó que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo”.

En tal virtud, cuando un acto administrativo no está debidamente motivado deviene en arbitrario, lo que justifica que el ordenamiento jurídico le haya impuesto la sanción de nulidad.

Resulta importante mencionar que en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General se establece el principio de razonabilidad, según el cual, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adoptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que debe tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

De acuerdo con este principio, cuando la Administración opte por una determinada decisión, deberá ser por aquella que sea proporcional a los fines para los que le fue otorgada la respectiva potestad.

Por tanto, la razonabilidad exige que exista una adecuada proporción entre los medios empleados y el fin perseguido así como entre los hechos acreditados y la decisión que sobre la base de los mismos se adopta.

Lo razonable implica también lo racional, es decir, que el razonamiento que se utilice para motivar el acto no sea contrario a las reglas de la ciencia, técnica o lógica.

15. En cuanto a la exigencia de motivación de los actos discretionarios, conviene citar a MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio (Op. Cit. Págs. 67 y 68), quien sostiene, que: “(...) un acto dictado en el ejercicio de facultades discretionarias, desde el momento que carezca de motivación o ésta no sea suficiente podrá considerarse como una conducta arbitraria. Y ello es así, porque según nuestro Tribunal Supremo –y como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto- lo arbitrario “no tiene motivación respetable, sino –pura y simplemente- la conocida “sit pro ratione voluntas”, o la que ofrece lo es tal que escudriñando su entraña, denota, a poco esfuerzo de contrastación, su carácter realmente indefinible y su inauténticidad. La motivación es, pues, siempre imprescindible y, al menos, debe ser suficiente, constituyendo un refuerzo en la formación de la voluntad de la Administración, y permitiendo un debido conocimiento por el interesado de los hechos, en orden a la posterior defensa de sus derechos, para impugnar, si fuese necesario, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en las que se funda”.

16. DROMI, Roberto. (Op. Cit. Pág. 511), señala que: “Lo razonable es lo justo, proporcionado, equitativo, por oposición a lo irrazonable, arbitrario, injusto. La razonabilidad consiste, desde este punto de vista, en una valoración de justicia.”. Agrega que: “(...) el concepto de razonabilidad (...) debe caracterizarse como una motivación coherente con los principios generales del derecho, los propios del derecho administrativo y los fines que hubieran justificado el dictado de la ley reglamentaria”.

17. Sobre las funciones que cumple la motivación, ZEGARRA VALDIVIA, Diego (“La motivación del acto administrativo en la Ley N° 27444, Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General. En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Segunda Parte. ARA Editores E.I.R.L. 1ª edición, julio de 2003. Pág. 202), señala que: “En el aspecto de fondo, la motivación cumple una función justificadora sobre los aspectos de contenido del acto administrativo, proyectándose como la argumentación que ofrece el razonamiento lógico preparatorio de la conclusión o decisión administrativa”.

Potestades discrecionales en Materia Tributaria

El último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala que en los casos en que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

De la citada norma podemos extraer las siguientes consecuencias:

- i) La Administración Tributaria debe encontrarse habilitada legalmente para poder actuar discrecionalmente (principio de legalidad).
- ii) La actuación administrativa que desarrolle debe servir al interés público (fin).
- iii) Tal actuación debe encontrarse ajustada a derecho (principio de legalidad).

Cabe anotar que el Código Tributario ha previsto de manera expresa como potestades discretionales las siguientes:

1. La facultad de fiscalización (artículo 62°).
2. La facultad de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias (artículos 82° y 166°).
3. La facultad del ejecutor coactivo para ordenar, variar o sustituir medidas cautelares (numeral 2 del artículo 116°).
4. La facultad para denunciar delitos tributarios y aduaneros (artículo 192°).

Respecto a la facultad discrecional de fiscalización, resulta oportuno comentar el caso de un contribuyente que presentó una queja ante esta Defensoría alegando que la SUNAT le estaba cobrando una deuda que había sido declarada por un tercero a través de una declaración rectificatoria en la que consignaba un mayor impuesto a pagar.¹⁸

En este caso, se pudo advertir que la firma que figuraba en la declaración jurada no coincidía con la que aparecía en el DNI del contribuyente y que la información que constaba en sus libros y registros contables era la misma que había consignado en su declaración original. En ese contexto, en ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, la SUNAT accedió a iniciar una fiscalización al contribuyente

sin necesidad que éste tuviera que presentar un declaración rectificatoria.

En otro caso similar en el que el contribuyente presentó una segunda declaración rectificatoria consignando los mismos datos que en su declaración original, pues igualmente alegaba que la primera rectificatoria había sido presentada por un tercero, la SUNAT, en ejercicio de su facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, no emitió la resolución de multa por la infracción de presentar más de una declaración rectificatoria, sino que inició la respectiva fiscalización en atención a la segunda rectificatoria.

En ambos casos, la SUNAT ejerció su facultad discrecional haciendo una correcta evaluación de la conveniencia y oportunidad de adoptar una determinada conducta, esto es, iniciar el procedimiento de fiscalización y no emitir la resolución de multa hasta que no culminara la respectiva fiscalización.

Respecto a la facultad discrecional del ejecutor coactivo para ordenar, variar o sustituir medidas cautelares, ésta debería ser ejercida teniendo en cuenta el principio de razonabilidad.

Al respecto, en una queja que presentó un contribuyente ante esta Defensoría, se logró que el ejecutor coactivo sustituyera la medida cautelar de embargo en forma de retención trabada sobre las cuentas bancarias del contribuyente por un embargo en forma de depósito sin extracción sobre sus bienes, pues de haberse mantenido la primera medida cautelar, la empresa no habría podido seguir operando, toda vez que necesitaba contar con el capital suficiente para cumplir con los contratos suscritos con sus principales clientes.

En este caso, el ejecutor coactivo adoptó la decisión que resultó más razonable entre otras igualmente válidas, permitiendo a la empresa seguir operando sin que ello afectara la posibilidad de hacerse cobro de la deuda tributaria, pues el valor de los bienes sobre los que había recaído el embargo en forma de depósito sin extracción eran suficientes para asegurar dicho cobro.

De otro lado, el artículo 192°¹⁹ del Código Tributario regula la potestad discrecional de la SUNAT para denunciar delitos tributarios y aduaneros.

Sin embargo, el artículo 8º del Decreto Legislativo N° 813, modificado por el numeral 6 de la Segunda

18. Cabe precisar que se trató de un caso en que se presentó la declaración jurada mediante formulario físico.

19. “(...) La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dicho propósito, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o la verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo (...).”

Disposición Modificatoria y Derogatoria del Decreto Legislativo N° 957, que aprobó el nuevo Código Procesal Penal, señala que el órgano administrador del tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.

En aplicación de la citada norma, si la SUNAT considera que existen indicios de la comisión de un delito tributario, no tendrá margen de libertad alguna para elegir si comunica o no al Ministerio Público sobre la existencia de tales indicios, sino que siempre tendría que efectuar la referida comunicación.

Conclusiones

- La discrecionalidad consiste en el margen de apreciación subjetiva que la norma jurídica otorga a la Administración para elegir entre dos o

más actuaciones igualmente válidas para el derecho, por lo que no cabe asociar este concepto con el de arbitrariedad, pues este último supone una forma de actuar contraria al ordenamiento jurídico.

- La existencia de potestades discrecionales resulta necesaria, pues coadyuva a un funcionamiento más eficiente de la Administración así como a una protección más dinámica de los derechos de los administrados.
- En el ejercicio de tales potestades, la Administración debe observar el ordenamiento jurídico en su conjunto, los principios generales del derecho y los del derecho administrativo en particular.
- La exigencia de motivación de las actuaciones administrativas se hace mucho más intensa en el caso de las actuaciones administrativas discretionales.

Dudas Razonables al Momento de Importar

Por: Christian Vargas Acuache

Introducción

La reducción de los tiempos de atención al usuario aduanero por parte de la Aduana cada vez que ingresa al país una carga, es una aspiración constante tanto del sector privado como del sector público, aun más ahora que buscamos ser más competitivos como país y buscamos mayor inversión a partir de la suscripción de los TLCs.

Empero es posible que estos tiempos de atención se incrementen cuando se presente la necesidad de la Aduana de revisar (incluso durante el ingreso al país de una carga) los valores declarados por los usuarios aduaneros para determinar una base imponible de los derechos a la importación (base sobre la cual se calcula los derechos ad valorem, sobretasa, derecho adicional variable si es el caso, ISC, IGV e IPM a pagar) a través de una notificación de Duda Razonable.

Por ese motivo hemos considerado importante tratar este tema en este Boletín, con el fin de orientar al público en general sobre su trámite a la

luz de lo señalado por la legislación, la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en especial acerca de los plazos máximos de atención que existen, entre otros derechos y obligaciones. No muchos trabajos que traten este tema especialmente desde un punto de vista jurídico; por lo que nos dedicaremos básicamente a describir el trámite tal como está previsto en la legislación y lo que se ha dicho sobre el particular en la doctrina y la jurisprudencia.

Definición

El marco normativo de la Duda Razonable está dado por las normas derivadas del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial de Comercio (en adelante OMC) incorporado a nuestro país con la Resolución Legislativa N° 26407, estas son, la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduanas de la OMC, la Decisión 571 y la Resolución 846 ambas normas de la Comunidad Andina, el Decreto Supremo N° 186-99-EF que es el reglamento nacional para la valoración de las mercancías según dicho Acuerdo (en adelante el Reglamento de

Valoración OMC) y los Procedimientos de Valoración INTA-PE.01.10a e INTA-IT.01.10 aprobados por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas Nº 000550-2003/SUNAT/A.

Una primera definición de Duda Razonable la encontramos en el literal d) del artículo 1º del Reglamento de Valoración OMC, el mismo que se refiere a ella en los siguientes términos, es “*Cuando la autoridad aduanera tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por el importador para sustentar el Valor en Aduanas declarado*”. Esta es una definición sencilla y clara de Duda Razonable.

Una segunda definición, más completa, la encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04499-A-2006 del 17 de agosto de 2006 (que puede ser ubicada en la siguiente dirección electrónica <http://tribunal.mef.gob.pe>) según la cual una Duda Razonable “*es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración*”

Esta definición establece los caracteres principales de la Duda Razonable, precisando que debe de comunicarse al importador 1) que la Administración Aduanera tiene dudas acerca del valor declarado, debe precisársele también 2) cuáles son las razones que fundamentan dicho acto y finalmente 3) requerirle la información y documentación necesaria

para verificar en forma objetiva que se han cumplido adecuadamente con las reglas de valoración.

Esta jurisprudencia no señala que dicho “acto” debe ser emitido por un determinado órgano competente, pero si le establece un contenido y una motivación, por lo que estaría por definirse su condición de acto administrativo. Es posible también que sea un acto emitido dentro de un procedimiento administrativo especial (como son las notificaciones en un procedimiento reglado); quizás sea lo último antes que lo primero, el tiempo y la jurisprudencia se encargarán de aclarar este punto.

Motivos que sustentan una Duda Razonable del valor declarado

Conforme lo señala la misma Resolución Nº 04499-A-2006 una Duda Razonable se sustenta por lo general en una discrepancia entre lo declarado y lo verificado por la Administración Aduanera respecto al cumplimiento de las normas de valoración. Es decir, en el hecho de que no se pueden verificar con claridad los elementos de la Definición de valor, los requisitos ó las circunstancias exigidas por el Primer Método de Valoración de las mercancías importadas conforme a lo previsto en el artículo 1º¹ y 8º² del Acuerdo de Valor de la OMC y normas derivadas; razón por la que se requiere al importador información y documentación complementaria.

También pueden dar origen a una Duda Razonable las observaciones que se hagan a los “datos ó documentos presentados como prueba” del valor declarado³ en lo que se refiere a su “veracidad o exactitud”, tal como lo señala la Decisión 6.1 del Comité de Valoración,⁴ ó la Decisión 571 de la Comunidad Andina⁵ ó la Resolución 846 de la Secretaría de la CAN⁶ aún más claramente y en

1. Duda Razonable relativa al cumplimiento del artículo 1º del Acuerdo de Valor de la OMC:
Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01016-A-2007 del 13 de febrero de 2007

2. Duda Razonable relativa al cumplimiento del artículo 8º del Acuerdo de Valor de la OMC:
Resolución del Tribunal Fiscal Nº 5567-A-2005 del 30 de septiembre de 2005
Resolución del Tribunal Fiscal Nº 0167-A-2006 del 11 de enero de 2006
Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6267-A-2006 del 22 de noviembre de 2006

Coincidentemente un sector de la doctrina destaca la posibilidad de analizar los documentos que prueban el pago de los otros rubros que integran el valor de transacción donde se proyectan dudas, entre ellos: a) los que acreditan el pago de una prestación, de un canon o de una reversión al vendedor de parte del producto de la reventa (ajustes del artículo 8.1, inciso b), c), y d) del Acuerdo); b) los que prueba un pago indirecto (Nota Interpretativa al artículo 1 y punto 7 del Anexo III); c) los que respaldan el pago del transporte o el del seguro (artículo 8.2); d) los que prueban la existencia de una comisión de compra (artículo 8.1.a); los que prueban la existencia de una vinculación, etc.” Así lo resalta ZOLEZZI, Daniel. VALOR EN ADUANA: CÓDIGO UNIVERSAL DE LA OMC. 1º Ed. Buenos Aires, La Ley, 2003. pp. 249.

3. Ibidem.

4. Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC (...)

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria (...)” (el resaltado es nuestro)

5. Decisión 571 de la Comunidad Andina (...)

Artículo 17.- Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.

Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitará a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios (...)” (el resaltado es nuestro)

6. Resolución 846 de la Secretaría de la Comunidad Andina

Artículo 51. Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado y sobre los documentos probatorios (...) 1. (...)

Cuando la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la Declaración Andina del Valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá a) al importador explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas (el resaltado es nuestro)

nuestro país, el Reglamento de Valoración OMC.⁷

En algunos casos (en la práctica, en los más) los indicadores de precios registrados en el Sistema de Verificación de precios (en adelante SIVEP) de la SUNAT pueden motivar una Duda Razonable conforme a lo previsto en el literal e) del artículo 1º del Reglamento de Valoración, pero éstos no posibilitan por si mismos (sino junto con otras observaciones que se formulen) descartar la aplicación del primer método de valoración de las mercancías importadas conforme lo señala la Opinión Consultiva 2.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC y lo manifestado en la resolución del Tribunal Fiscal Nº 04499-A-2006, entre otras resoluciones.⁸ Por ello, resulta deseable que la Duda Razonable no solo se produzca porque existen indicadores de precios mayores a los declarados, sino que surja cuando además de ello existen otros elementos de juicio que generan dudas sobre el valor declarado o sobre los medios de prueba que buscan acreditarlo.

Oportunidades en que se presenta una Duda Razonable

Las Dudas Razonables se pueden presentar con el control concurrente al Despacho aduanero de las mercancías o con ocasión del control posterior al levante de las mercancías (dentro del plazo de prescripción). La Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC deja abierta esta posibilidad al no precisar el momento en que se puede presentar una Duda Razonable.

Sobre el particular, existen sendos pronunciamientos del Tribunal Fiscal que instruyen acerca de la formulación de la Duda Razonable tanto durante el control que se realiza en el mismo despacho⁹ como en el control posterior al levante o de las mercancías¹⁰ de acuerdo a las disposiciones previstas en la Decisión 574 de la Comunidad Andina.

Al respecto, es particularmente categórico lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6039-A-2005 en lo que se refiere a los casos de

Duda Razonable formuladas con posterioridad al Despacho. Allí se fijan pautas para la adecuada aplicación de dicho procedimiento en control posterior, conforme al marco normativo vigente.

De igual manera, también se precisa en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4565-A-2005 así como en la citada Resolución Nº 6039-A-2005, entre otras, que luego de culminado el proceso de fiscalización y emitida la Resolución de Determinación correspondiente no procede la notificación de una Duda Razonable debido a que dicho trámite no se encuentra previsto en esta etapa conforme a la normatividad de la materia.

Tipos de Dudas Razonables

De acuerdo a la normatividad nacional existen dos tipos de Dudas Razonables:

La Duda Razonable General.- Es aquella que se aplica en las acciones de control del Valor de todas las Aduanas de la República con excepción de las Aduanas consideradas como "sensibles al fraude".¹¹ El trámite de la misma está regulado por el artículo 11º del reglamento de valoración nacional.

Cuando se notifica una Duda Razonable General se le concede al importador un plazo de cinco días hábiles para que proporcione la información y/o documentación complementaria referida al valor requerido por la autoridad aduanera.¹² Dicho plazo puede ser prorrogado automáticamente por uno igual siempre que se solicite antes de su vencimiento. En caso se levanten las observaciones se elaborará un informe con los resultados de la comprobación, el mismo que le ha de ser notificado al usuario aduanero de acuerdo a lo previsto en el literal j) del numeral 7 del acápite A.2 de la Sección VII del Procedimiento para la Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a., que desarrolla lo previsto sobre el particular por la Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC.

En caso que Administración Aduanera tenga aún Dudas acerca del valor declarado igualmente

7. Decreto Supremo Nº 186-99-EF,

Artículo 11.- Cuando haya sido presentada una Declaración y SUNAT tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, podrá pedir al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas. (el resaltado es nuestro)

8. Jurisprudencia en la que se confirma un ajuste de valor cuando se verifica la existencia de un indicador de precios y una observación adicional Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06267-A-2006 del 29 de noviembre de 2006.

que se revoca un ajuste de valor porque no se verifica dicha circunstancia:

Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06980-A-2004.

Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07382-A-2004.

9. Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04703-A-2006 del 29 de agosto de 2006, entre otras.

10. Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07196-A-2003 del 12 de diciembre de 2003.

Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06039-A-2005 del 29 de septiembre de 2005.c

11. Conforme a la Resolución de Superintendencia de Aduanas Nº 1204 del 19 de octubre de 2001 son tales Ilo, Mollendo y Tacna.

12. Para no causar mayores perjuicios al usuario aduanero por la demora en el Despacho, la Administración Aduanera simultáneamente notifica al importador una Orden de Depósito de Garantía, para que, si lo quisiera, pueda desde ya obtener el levante de la mercancía con la presentación de una Carta Fianza.

comunicará al importador los resultados de la verificación conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 11 del reglamento nacional en concordancia con lo previsto en la Decisión 6.1, indicándole cuál es finalmente el valor determinado en el marco del primer método¹³ o cuáles son las razones que motivan el rechazo de la aplicación del citado método de valoración.

La Duda Razonable Especial.- Es aquella que se aplica únicamente a las mercancías internadas a través a las Intendencias de Aduanas declaradas como “sensibles al fraude”¹⁴ señaladas en el Decreto Supremo N° 203-2001-EF. El trámite de la misma está regulado por el Decreto Supremo N° 203-2001-EF y los Procedimientos de Valoración INTA-PE.01.10a e INTA-IT.01.10 aprobados por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000550-2003/SUNAT/A

Cuando se presenta una Duda Razonable Especial del valor declarado, se efectúa una sustitución provisional de dicho valor sobre la base de transacciones de mercancías idénticas o similares contenidas en indicadores de precios revisados por la Aduana. Por tal razón, se notifica al importador y a su agente de aduanas el motivo o sustento de la Duda Razonable así como el método de valoración utilizado en la sustitución provisional del valor de acuerdo a lo previsto en el literal a) del numeral 8 del acápite A.2 de la Sección VII del Procedimiento para la Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a¹⁵.

Al respecto, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha precisado que aún en estos casos, la Administración Aduanera debe cumplir con fundamentar y exponer las razones por las que rechaza la aplicación del Primer Método de Valoración de las mercancías importadas y sustentar su Duda Razonable Especial para así luego proceder a aplicar en forma sucesiva y ordenada los otros métodos de valoración previstos.¹⁶

Una vez notificada la Liquidación de Cobranza, queda expedito el derecho del importador para sustentar el valor declarado y desvirtuar la Duda Razonable en la reclamación o en la solicitud de devolución correspondiente conforme lo reconoce el literal b) del numeral 8 del procedimiento antes citado.

La Duda Razonable y notificaciones equivalentes

L a notificación de Duda Razonable tiene que reconocerse por su tenor como tal a fin de que el Usuario Aduanero sepa qué tipo de medios de prueba aportar y cuáles son los plazos con los que cuenta para conseguirlos, en qué momento reclamar, etc.

Lógicamente la notificación debe tener el título de Duda Razonable para facilitar su identificación. Sin embargo, el título de “Duda Razonable” no es un requisito para que dicha notificación sea tomada en cuenta como tal. Para tal fin una notificación debe cumplir necesariamente con los parámetros previstos en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración OMC, el artículo 17º de la Decisión 571, el 51º de la Resolución 846 de la CAN y demás normas de desarrollo previstas en el derecho interno.

De esta manera, incluso notificaciones que no tienen el título de “Duda Razonable” pero que cumplen con dichas disposiciones tendrán un efecto equivalente conforme lo reconoce la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12388-A-2007 del 28 de diciembre de 2007.

La notificación de Duda Razonable tiene que reconocerse por su tenor como tal a fin de que el Usuario Aduanero sepa qué tipo de medios de prueba aportar y cuáles son los plazos con los que cuenta para conseguirlos, en qué momento reclamar, etc.

Lógicamente la notificación debe tener el título de Duda Razonable para facilitar su identificación. Sin embargo, el título de “Duda Razonable” no es un requisito para que dicha notificación sea tomada en cuenta como tal. Para tal fin una notificación debe cumplir necesariamente con los parámetros previstos en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración OMC, el artículo 17º de la Decisión 571, el 51º de la Resolución 846 de la CAN y demás normas de desarrollo previstas en el derecho interno.

De esta manera, incluso notificaciones que no tienen el título de “Duda Razonable” pero que cumplen con dichas disposiciones tendrán un efecto equivalente conforme lo reconoce la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12388-A-2007 del 28 de diciembre de 2007.

13. Resolución del Tribunal Fiscal N° 06267-A-2006 del 22 de noviembre de 2006.

14. Ver lo indicado en la nota de pie de página N° 11.

15. Igualmente, la Administración Aduanera notifica al importador una Orden de Depósito de Garantía, para que, si lo quisiera, pueda desde ya obtener el levante de la mercancía con la presentación de una Carta Fianza ó con la cancelación de la Liquidación de Cobranza girada.

16. Resolución del Tribunal Fiscal N° 07196-A-2003 del 12 de diciembre de 2003.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00935-A-2004 del 20 de febrero de 2004.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01466-A-2006 del 17 de marzo de 2006.

Respecto a los plazos

Existen diferentes plazos cuando se notifica un Duda Razonable. Veamos:

- a) El plazo para que el importador pueda absolver el requerimiento de información y/o documentación: cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de notificación de Duda Razonable o de la aceptación de la garantía en los casos establecidos en el artículo 12º del reglamento de valoración nacional.
- b) El plazo que corresponde a la prórroga automática en caso fuera solicitado por el usuario aduanero: un plazo igual de cinco (5) días hábiles contados inmediatamente vencido el primer plazo.
- c) El plazo que tiene la Administración de Aduanas para decidir si el valor en aduanas de las mercancías se determinará o no conforme al primer método de valoración: cinco (5) días hábiles contados desde el día en que recibe la información complementaria o se vence el plazo antes previsto sin haber obtenido respuesta y siempre que aún tenga Duda Razonable acerca de la exactitud del valor declarado.
- d) El plazo ampliado opcional con el que cuenta la Administración de Aduanas para los casos que presentan indicadores de riesgo: un plazo máximo de treinta (30) días hábiles contados desde la fecha de notificación de Duda Razonable.¹⁷
- e) El plazo en el que se puede dar inicio al procedimiento contencioso en el caso de Dudas Razonables resueltas sin valor provisional: que comenzará a correr cuando se venzan todos los plazos antes señaladas.

Pues bien, los plazos allí citados no ameritan mayores comentarios respecto a sus alcances. Sí queremos, empero, detenernos a comentar el plazo en el que se puede dar inicio al procedimiento contencioso tributario aduanero. Sobre el particular, el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones Nº 05798-A-2005 del 22 de septiembre de 2005 y Nº 4710-A-2006 del 29 de

agosto de 2006 ha sentado el criterio de que una vez vencido los plazos previstos en dicho artículo para el supuesto previsto en la norma (en este caso para los de caso de Dudas Razonables resueltas sin valor provisional) resulta procedente que los usuarios aduaneros interpongan el recurso de reclamación correspondiente al amparo de lo establecido en el artículo 11º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF.

Consideramos oportuno hacer especial mención de estos plazos, principalmente por la importancia que tiene su cumplimiento durante el Despacho Aduanero, con fin de evitar innecesarias dilaciones y maximice ahora se requiere contar con despachos de 48 horas.

Sabemos que en la práctica los tiempos de atención de SUNAT son mayores pero lo que buscamos desde aquí es hacer una invocación a la Administración Aduanera para que implemente políticas que conlleven a agilizar el Despacho Aduanero incluso cuando se presente Dudas Razonables.

Los datos y documentos presentados como prueba del valor declarado

El Procedimiento Nacional de Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a señala que son medios de prueba del valor declarado las transferencias bancarias,¹⁸ las declaraciones de exportación así como cualquier otro documento destinado a acreditar el valor.

Dicha transferencia bancaria se presenta en copia conteniendo necesariamente la siguiente información:

- a) Concepto de pago: con la información del número de factura comercial, factura pro forma, número de solicitud de inspección, de ser el caso, identificación del contrato o cualquier otro documento que sirva para identificar a la transacción que sustenta la importación. Si el pago corresponde a más de una factura, se tiene que enumerar a cada una, precisando el monto correspondiente a cada documento;
- b) Forma de pago: total ó parcial; al contado o diferido;
- c) Identificación del importador, incluso en los casos que quien solicite la transferencia no sea el importador;

17. De acuerdo a lo establecido en el numeral 4.6 de la Circular Nº 003-2004/SUNAT/A del 19 de febrero de 2004 en el marco de un procedimiento de Duda Razonable: "Cuando se decida asignar un valor provisional, el especialista en aduanas cuenta con un plazo de hasta 20 días hábiles para la determinación del valor, contados a partir de finalizado el plazo para sustentar el valor declarado. Dentro de dicho plazo, la autoridad aduanera podrá realizar visitas al domicilio del importador, a fin de efectuar acciones de fiscalización." Al respecto, no resulta claro si durante dicho plazo también se debe notificar al importador el resultado de la comprobación con el "Informe sobre Valor Declarado", lo cual resultaría idóneo. En todo caso, este plazo "ampliado" no deben superar los 30 días hábiles contabilizados desde que se efectúa la notificación de la Duda Razonable.

18. Mas adelante detallaremos que el procedimiento nacional de valoración exige también que se presente conjuntamente con este medio de prueba, la copia de la nota de débito que pruebe que se efectúo el cargo en cuenta o comprobante de ingreso a caja en los casos de entrega en efectivo.

- d) Identificación del vendedor: del vendedor ó del beneficiario del pago;
- e) Identificación de quien solicita la transferencia

Conjuntamente con la copia de solicitud de transferencia se debe acompañar a la Administración de Aduanas una copia de la nota de débito que pruebe que se efectúo el cargo en cuenta o comprobante de ingreso a caja en los casos de entrega en efectivo. En paralelo, SUNAT podrá validar la información de estos documentos con la confirmación que haga de los mismos la entidad bancaria, verificando que previamente se haya consignado en la Declaración Única de Aduanas (DUA) los datos de la misma.

En cuanto a la declaración de exportación y los otros documentos destinados a acreditar el valor que se presente, la citada normatividad establece que la Aduana puede pedir en cualquier momento, la traducción de los mismos, por lo que se debería contar con una versión traducida de cada documento para tal propósito.

Dicha normatividad precisa además que la evaluación de cada uno de estos medios probatorios no es realizada aisladamente, tomando a cada uno de ellos por si mismos como elementos únicos y suficientes para demostrar el precio realmente pagado, sino que todos son sometidos a una evaluación integral para efectos de desvirtuar o confirmar la duda razonable.

Como ya se ha precisado los documentos a evaluar pueden ser incluso los documentos que prueben el pago de otros rubros que integran el valor de transacción.¹⁹

Por su parte la jurisprudencia también ha considerado, como medio de prueba, las listas de precios y las órdenes de compra²⁰ que, valorado junto a otros documentos (como las transferencias bancarias, las facturas comerciales, los contratos, los documentos contables entre otros) dan fe del valor declarado.

En cuanto a las listas de precios el Procedimiento de Aduanas INTA-PE.01.10a señala que los datos mínimos que debe contener una lista de precios de exportación son los siguientes: nombre o razón social del proveedor extranjero (emisor de la lista de precios), incluyendo su dirección, teléfono, fax, email, y otros; descripción o designación de las mercancías, incluyendo marca, modelo, tipo, códigos y otros; unidad de comercialización; precio

unitario de cada producto; condiciones de entrega (Incoterm); período de vigencia; forma de pago; descuentos otorgados (de corresponder); comisiones (de corresponder); firma de persona autorizada del proveedor extranjero.

Dicha norma indica también que las listas de precios deben tener carácter de generalidad, aun cuando sean dirigidas a un comprador en particular. Asimismo, debe contener la totalidad de los productos de la línea de comercialización del importador y no solamente los productos de una determinada factura comercial correspondiente a un despacho de importación.

Finalmente, en cuanto a la oportunidad de presentar medios de prueba luego de notificada la Duda Razonable y vencido el plazo para presentar la documentación del caso, el citado Procedimiento Nacional de Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a señala en su numeral 19 de su acápite A.2 de su Sección VII que el importador tendrá derecho a acreditar dicho valor en etapa de reclamo de acuerdo a lo previsto en el Código Tributario. Empero, hay que tomar nota que no siempre esto será así, el Tribunal Fiscal ha señalado en algunos casos que esto no será posible debido al vencimiento de los términos y al hecho de que no se presentaron las condiciones necesarias para valorar dichas pruebas. Lo idóneo claro está es que en ausencia de una disposición específica sobre esta materia en la legislación aduanera y a la existencia del principio de verdad material se busque determinar cuál es en realidad el valor realmente pagado o por pagar, más allá de cualquier interpretación restrictiva.

Anexo

Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC

"Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

El Comité de Valoración en Aduana (...)

Decide lo siguiente:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa

19. ZOLEZZI, Daniel. Op. cit. pp. 249.

20. Resolución del Tribunal Fiscal N° 08213-A-2004

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01016-A-2005

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01018-A-2005

declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.”)

Decisión 571 de la Comunidad Andina

“Artículo 17.- Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.

Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitará a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista.”

Resolución 846 de la Secretaría de la Comunidad Andina

“Artículo 51. Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado y sobre los documentos probatorios.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 y en el Capítulo V de la Decisión 571, las

Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, harán uso del procedimiento que se establece a continuación para la verificación y comprobación del valor declarado:

- 1) A los fines de lo previsto en el artículo 17 de la Decisión 571 se tendrá en cuenta lo siguiente:
 - a) Cuando la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la Declaración Andina del Valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá al importador explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda.
 - b) Si, una vez recibida la información complementaria o, a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del método del Valor de Transacción y la valoración de las mercancías se realizará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571.
 - c) Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará un plazo razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.
- 2) En los casos en que este control se realice durante el despacho, el importador podrá retirar las mercancías, si presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado, que cubra el pago de los Derechos, Tasas e Impuestos a la Importación a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.
- 2) Cuando los documentos probatorios aportados para la aplicación de alguno de los métodos secundarios, no satisfagan los requerimientos

exigidos por la Administración Aduanera o no sean aportados, podrá aplicarse el método siguiente, utilizando los elementos de que disponga.

Reglamento Nacional Decreto Supremo N° 186-99-EF

"Artículo 11.- Cuando haya sido presentada una Declaración y SUNAT tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, podrá pedir al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado, cuando corresponda, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.

Si una vez recibida la información complementaria, o si vencido el plazo antes previsto sin haber recibido respuesta, SUNAT tiene aún DUDA RAZONABLE acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará con arreglo a las disposiciones del Artículo 1 del citado Acuerdo, pasando a aplicar los otros Métodos de Valoración en forma sucesiva y ordenada. En los casos que la autoridad aduanera, atendiendo a indicadores de riesgo, requiera de un mayor plazo para resolver la duda razonable, podrá asignar un valor provisional conforme a lo previsto en el Artículo

13 del Acuerdo, el cual no podrá exceder de 30 días hábiles desde que se efectúa la notificación de la duda razonable, pudiendo el importador optar por retirar las mercancías mediante la cancelación, renovación de la garantía presentada en la duda razonable o presentación de la garantía en las condiciones previstas en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo.

Una vez determinado el valor, SUNAT notificará al importador, indicando los motivos que tuvo para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y para haber rechazado el 1er. Método de Valoración.

En el caso de Dudas Razonables resueltas sin asignación de valor provisional, vencidos los plazos señalados en el presente artículo, el importador podrá dar inicio al procedimiento contencioso conforme a lo previsto en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y sus normas complementarias y modificatorias.

Si el importador considera que no ha incluido en su Declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana o, cuando decide voluntariamente no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, puede presentar Autoliquidación de Adeudos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que podrían gravar la importación por aplicación de un Valor de Mercancías Idénticas o Similares. Si el importador en algún momento posterior al despacho obtuviera información o documentación indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y sus normas modificatorias".



Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero

¿Qué es la Defcon?

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero (Defcon) es una institución adscrita al sector Economía y Finanzas, creada para hacer respetar los derechos de las personas naturales y jurídicas en los procedimientos que sigan ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

El servicio público que brinda la Defcon es totalmente gratuito y responde a la función social del Estado para la protección de los derechos económicos de sus ciudadanos.

¿Cómo formulo mi queja o sugerencia?

Puede ser formulada personalmente, por escrito, teléfono, fax o correo electrónico, por el contribuyente o usuario afectado o por su representante.

Es necesario que adjunte un resumen del caso y copia simple de la documentación que lo sustente.

Asimismo, es importante que el contribuyente o usuario aduanero detalle sus datos personales: nombre completo, teléfono, dirección, correo electrónico, etc.

¿Quiénes pueden recurrir a la Defcon?

Todo aquél que se vea afectado por excesos, errores o actuaciones irregulares cometidos por la SUNAT y/o el Tribunal Fiscal.

¿Qué funciones tiene la Defcon?

- Atender y recibir quejas y sugerencias de los administrados.
- Velar porque la actuación de la Administración Tributaria se cumpla sin excesos.
- Proponer al Ministro de Economía y Finanzas y a los órganos correspondientes modificaciones normativas.

La atención es gratuita