

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y NORMAS MODIFICATORIAS

I. FUNDAMENTOS

El Congreso de la República, por Ley N° 29884 ha delegado en el Poder Ejecutivo, por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario, la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, permitiendo entre otros, modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias (en adelante Código Tributario), con la finalidad de perfeccionar el marco normativo vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación mediante modificaciones que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas y complementar las reglas de responsabilidad tributaria, preservando la seguridad jurídica; así como, en relación a las facultades referidas a los procedimientos de fiscalización y cobranza de la deuda tributaria, con la observancia de los derechos del contribuyente y el perfeccionamiento de las reglas de presentación de declaraciones e incorporar reglas para la concesión de medidas cautelares, en los procesos judiciales, que permitan al juzgador contar con elementos para evaluar la pertinencia de tales medidas, y garanticen el cobro de la deuda tributaria al final del proceso.

Por tanto, se propone las siguientes modificaciones:

1. Modificación de la Norma VIII, incorporación de la Norma XVI del Título Preliminar y modificación del artículo 84° - Cláusula Antielusiva General

Antecedentes en el Perú:

Originalmente, el texto del segundo párrafo de la citada Norma VIII indicaba lo siguiente:

“NORMA VIII.- INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS
(...)

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. **Cuando estos sometan estos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.**

(...)”



Posteriormente, la Ley N° 26663¹ suprimió la última parte del segundo párrafo de la Norma VIII, quedando éste reducido conforme a lo siguiente:

"NORMA VIII.- INTERPRÉTACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

(...)

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

(...)"

Cabe indicar que el sustento para dicha supresión utilizó un paradigma formal que hoy no es más adecuado ni compatible con el actual estado de la doctrina y jurisprudencia constitucional.²

Con la redacción subsistente el Tribunal Fiscal fue sentando una línea jurisprudencial, por ejemplo mediante la Resolución N° 06686-4-2004, ha señalado que el segundo párrafo de la Norma VIII vigente no incluye entre los supuestos que regula a la figura del fraude a la ley, principalmente por dos razones:

i. La primera, debido a que al haberse suprimido, mediante Ley N° 26663, el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII, se ha eliminado la posibilidad de que la Administración Tributaria verifique la intención o finalidad de los contribuyentes³ al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos; y,

ii. La segunda, debido a que la corrección del fraude a la ley se hace a través de la analogía⁴, la que, sin embargo, no está permitida por la propia Norma VIII, que

¹ Publicada el 22 de setiembre de 1996.

² El Tribunal Constitucional Español, en la Sentencia N° 50/ 1995, ha señalado que al ser el Deber de Contribuir exponente de un interés colectivo social que le lleva a configurarse como principio básico de solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas, el concepto no sólo es predicable exclusivamente de aquellos contribuyentes que realizan el hecho imponible del tributo sino de todos aquellos obligados a los que se le imponen los deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal. El mismo Tribunal ha señalado en la Sentencia N° 76/1990 que "la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue, asimismo, que el legislador al habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes por las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias». En el Perú, según la Sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002- AA/TC(135), el Tribunal Constitucional señaló que detrás de la creación de un impuesto existe la presunción juris tantum de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos, de modo que al no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria un carácter de absolutos "... deben ser releídos a la luz del Deber de Contribuir con los gastos públicos, (que)... constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho".

³ Este requisito ha sido injustamente malinterpretado en los precedentes administrativos locales. La mayoría de reglas antielusivas en derecho comparado exige algún requisito asociado al intento subjetivo del deudor de evitar los tributos o, al menos, a la ausencia de propósito empresarial de la transacción. En dichos casos, la verdadera cuestión es si demostrar la intención del deudor tributario sobre una base subjetiva (evidencias del estado mental del deudor tributario) o sobre una base objetiva (pregunta legal sobre qué consecuencias pueden inferirse de las circunstancias objetivas que rodean la transacción). La eficacia de las reglas antielusivas se basa en adoptar legislativa o jurisprudencialmente un test que no tenga una base abierta a la subjetividad (Reporte General. Congreso International Fiscal Association 2002, p. 45 y 46).

⁴ La cual consiste en aplicar la consecuencia normativa de una norma jurídica a un hecho no contemplado en su hipótesis de incidencia, pero que es similar en sus elementos esenciales al que sí se encuentra contemplado. El argumento sobre la existencia de analogía en la aplicación de una regla antielusiva general no es, valga la redundancia, generalizado y sí más bien de cuestionable admisión pacífica (Reporte General 2002, p. 39 y 40).



impide extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley.

Si bien a la fecha el Tribunal Fiscal no ha expedido una resolución de observancia obligatoria, el criterio contenido en la Resolución N° 06686-4-2004 ha sido aplicado en la resolución de otros casos en los que ha estado involucrada la aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario⁵.

Existen autores locales que señalan que la última parte del segundo párrafo de la Norma VIII constituyó, desde el punto de vista jurídico, un exceso porque se prescindió de los principios de legalidad y reserva de ley.⁶ Es éste un antiguo alegato residual de un paradigma formalista no más vigente en nuestro ordenamiento legal⁷, que, además, actualmente, no guarda coherencia con el entendimiento constitucional del deber de contribuir, la equidad y la capacidad contributiva en la tributación.

De otro lado, existen casos en que el Tribunal Fiscal ha fallado a favor de la SUNAT aplicando el primer párrafo de la Norma VIII vigente. Así por ejemplo en la Resolución N° 00215-4-2009, se concluyó que el contribuyente, titular de la concesión de determinadas rutas urbanas, había tratado de dar formalmente al negocio que había realizado con propietarios de unidades vehiculares, la apariencia de una prestación de servicios de transporte público de pasajeros (operación exonerada del Impuesto General a las Ventas), sin embargo ello no correspondía a la realidad económica de los hechos, toda vez que el contribuyente no había pagado suma alguna a los propietarios de los vehículos sino que por el contrario tales propietarios son quienes hicieron pagos al contribuyente bajo la denominación de "gastos administrativos" a efectos de contar con la autorización para prestar el servicio de transporte público de pasajeros en las rutas cuya titularidad de la concesión era del contribuyente.

Asimismo, en la Resolución N° 05637-4-2002, el Tribunal Fiscal en aplicación de la Norma VIII vigente, calificó un contrato denominado "Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de cesión de créditos", como un contrato de servicio de cobranza de deudas, operación gravada con el Impuesto General a las Ventas.



Para ello analizó las cláusulas contractuales así como los hechos. Así de acuerdo al contrato, se establecía que por la denominada transferencia de cartera la recurrente pagará el 1% del valor total nominal de la cartera de créditos transferidos y un monto equivalente al 50% del monto total efectivamente recuperado de todos y cada uno de los créditos; asimismo que el banco entregará debidamente endosada a la recurrente toda la información contractual, legal y cambiaria relacionada con los créditos cedidos, sin embargo una parte de los pagarés no fueron endosados. Asimismo, de la revisión de la contabilización de los ingresos de la recurrente, se aprecia que ella sólo reconoce como costo de adquisición de la cartera, el 1% pactado en el convenio de cesión, omitiendo registrar dentro del activo, la contraprestación equivalente al 50% de las sumas cobradas, lo que contradice lo estipulado en el contrato, toda vez que de acuerdo con él, el costo de adquisición de la cartera estaría conformado por ambos montos.

⁵ Como por ejemplo en las Resoluciones N°04100-4-2007 y N°04773-4-2006.

⁶ Por ejemplo, ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. "Una Aproximación al correcto sentido y alcance de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Perú. P. 203.

⁷ Ver nota 2.

De otra parte, en el caso contenido en la Resolución N° 05301-4-2002, el Tribunal Fiscal falló a favor de la SUNAT declarando hacer aplicación de la Norma VIII vigente⁸ -entendido ello como un ejercicio de calificación- y, por ende, exigió el pago de las Aportaciones a la Seguridad Social, por considerar que de los contratos celebrados entre la recurrente y diversas personas, se advierte que existía una relación de subordinación. Asimismo los servicios que son materia de los contratos (ayudante de cocina, ayudante de oficina, empleado de oficina, ayudante de depósito y chofer de camión cisterna), son labores que por su naturaleza requieren la supervisión directa del empleador. A ello se agrega que las personas que han suscrito los contratos, reciben una remuneración mensual en forma regular. La prestación de los servicios pactados se realiza en el domicilio de la recurrente, quien proporciona los elementos del trabajo y asume los gastos que la prestación de servicios demanda.

Sin embargo, la forma de aplicación y el alcance del segundo párrafo de la la Norma VIII vigente, ha dado lugar a que determinados deudores tributarios efectúen en forma artificiosa o impropia una diversidad de operaciones con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria, esto es, se realizan operaciones fraudulentas sin contenido económico, con el consiguiente perjuicio del Estado, quien deja de recaudar significativas sumas, no obstante advertir la existencia de una verdadera capacidad contributiva.

Situación actual de la doctrina, jurisprudencia y los ordenamientos jurídicos comparados:

Es necesario considerar que los ordenamientos legales a nivel mundial continúan haciendo esfuerzos por cerrar los vacíos que impiden combatir la elusión y el fraude fiscal.

Al respecto, el Reporte General del Congreso Anual del año 1983 de la IFA (International Fiscal Association) puso de manifiesto que "la legislación fiscal en los principales países industrializados y también en los países menos desarrollados en los últimos años, había comprendido distintas medidas para contrarrestar la evasión y elusión fiscal en el ámbito internacional." Dicho Reporte realizó en aquel entonces un examen de los distintos enfoques frente a la elusión fiscal y la evasión fiscal adoptados en los diferentes países concurrentes al Congreso, relacionado a las medidas generales adoptadas por los legisladores nacionales (y las autoridades fiscales, o a los enfoques seguidos por los tribunales) y a las disposiciones concretas referentes al aspecto internacional del fenómeno. Asimismo, indicó lo siguiente:

"0.4. Esa tendencia ha conducido a una agudización del conflicto entre el fisco y los contribuyentes, pues el continuo estrechamiento de la legislación ha llevado a los contribuyentes a buscar medios legales de reducir su carga fiscal a través de las lagunas existentes. En las organizaciones internacionales se ha producido una tendencia hacia el examen más estrecho del incumplimiento de la obligación fiscal, de las formas que adopta y de las técnicas para contrarrestarlo. Así, la creciente preocupación de las instituciones de la CEE por la elusión y evasión fiscal en el ámbito internacional se expresó primero en la resolución del Consejo del 10 de febrero de 1975, y tuvo un eco ulterior en la adopción de la Orientación sobre Asistencia Mutua entre las Autoridades Fiscales de los Países Miembros (1977). En 1980, el Comité de la OCDE sobre Asuntos



⁸ Asimismo, por el principio del Derecho Laboral de primacía de la realidad.

Fiscales publicó un informe ("Evasión y elusión fiscal") estableciendo el alcance de las actividades que los países Miembros podían considerar integradas en la evasión y elusión fiscal, así como de las medidas jurídicas y administrativas contra la evasión y la elusión. Después del valioso trabajo realizado por el Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Tratados Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, las Naciones Unidas reconocieron la importancia de la cooperación internacional en la lucha contra el incumplimiento de la obligación fiscal y en 1980 instaron al Grupo Ad Hoc (con el nuevo nombre de "Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales") a que acelerara sus trabajos sobre la elusión fiscal y la evasión fiscal.

En el mismo año, el Consejo de Europa celebró un coloquio sobre elusión y evasión fiscal en el ámbito internacional, basándose en una resolución adoptada por su Asamblea General.

Por último, en orden pero no en importancia, en 1982, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) se ocupó fundamentalmente, en su XVI Asamblea General, de las cuestiones planteadas por el "incumplimiento de la obligación fiscal".

Igualmente, los organismos no gubernamentales han seguido de cerca el problema. La "elusión fiscal/evasión fiscal" fue el tema de una encuesta compilada por la Asociación Internacional de Abogados en sus congresos anuales de 1980 y 1981. Un tema análogo ("Evitación de la imposición en las transacciones internacionales") fue examinado en 1982 por el XI Congreso Internacional sobre Derecho Comparado. (...)"

Asimismo, el tema de la elusión fue analizado en el Congreso de la International Fiscal Association en Londres de 1965: La Interpretación de las leyes tributarias con especial referencia a la Forma y la Substancia y en Oslo en el año 2002 se dio el debate sobre Forma y Substancia en materia tributaria en el ámbito del Congreso de la IFA (Reporte General 2002).



Existen, ciertamente, formas de reducir la carga fiscal que no son del interés de los Estados ni de los legisladores. A estas formas de reducción se las conoce como "ahorros fiscales" o de tributos y consisten en conductas como aquellas de deudores tributarios que, por ejemplo, se abstienen de consumir un determinado producto o servicio y se sustraen, así, del pago del impuesto que afecta dicha adquisición, o de aquel que deliberadamente trabaja menos con el objeto de no tener mayores ingresos que resulten más gravosamente afectados a un determinado impuesto. En tales casos, la reducción de la carga impositiva o el "ahorro tributario" se produce mediante un set de conductas que el Estado no intenta regular debido a que las considera sin importancia fiscal o tributaria.

Las situaciones de ahorro tributario contrastan con aquellas otras que constituyen una "elusión fiscal", pues estas últimas tratan de comportamientos que el legislador desea controlar, pues el deudor tributario hace una explotación de determinados vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales (generalmente referidas como del derecho privado) para colocarse en la situación que conlleve a no pagar o efectuar un menor pago de tributos. La elusión fiscal es un medio de eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria distinto del ahorro fiscal o economía de opción, y distinto también de la evasión fiscal.

Desde el Congreso Anual de la IFA (International Fiscal Association) del año 1983, quedaba meridianamente claro que el concepto de evasión fiscal (llamada también en términos homologables "evasione fiscale", "tax evasión", "fraude fiscale") no sólo se podía realizar por omisión (dejar de declarar, no ingresar los impuestos deducidos en la fuente) o por comisión (falsificación, deducciones ficticias etc.), sino, además, que por dicho término se suele referir a escapar frontalmente al pago de los tributos indiscutiblemente obligatorio conforme la legislación.

En otras palabras, la evasión fiscal o tributaria es configuradora de delito, perseguible penalmente por los Estados. Mientras que, de otro lado, la elusión fiscal consiste en "eliminar, reducir o demorar la obligación fiscal mediante la explotación de sectores que el legislador desea abarcar pero que no ha abarcado por uno u otro motivo". Así, la evasión tributaria es una violación directa de la legislación tributaria, y la elusión está constituida por una violación indirecta de la legislación tributaria que la mayoría de legislaciones considera inaceptable.

Ahora bien, la clasificación tripartita (ahorro tributario o economía de opción, elusión y evasión) deja de tener sentido si un Estado rechaza la posibilidad de que ocurran fraudes a la ley tributaria o si uno rechaza la idea general del fraude a la ley. El concepto de elusión tributaria suele ser interdependiente del concepto de *fraus legis* (o de conceptos como el abuso del derecho y abuso de las posibilidades de configuración del Derecho). Si bien distinguir la evasión tributaria de la elusión tributaria no resulta tan complicado, sí lo es separar la elusión tributaria de la denominada economía de opción. La discusión moderna sobre las conductas en fraude de ley no es si éstas existen o si son jurídicamente reprobables, sino cuál es el alcance y contenido que encierra la categoría en cada ordenamiento legal.

La idea que subyace a la economía de opción es que nadie se encuentra obligado a utilizar el camino fiscalmente más oneroso en la realización de sus transacciones. De este modo, situaciones que pueden ser consideradas como tributariamente inocuas o respecto de las cuales no existe razón para que el sistema legal reaccione, se ubican dentro de la economía de opción, ahorro tributario o planeamiento tributario, como sucede, por ejemplo, con la decisión de invertir en un instrumento financiero en vez de otro, o con la búsqueda de ahorro tributario modificando los deudores sus comportamientos en respuesta a las situaciones creadas por el legislador (por ejemplo, dejando de consumir cigarrillos o alcoholes pesadamente gravados con impuestos).

El tema que, normalmente, genera discusión y debate es aquel que busca distinguir en la práctica las situaciones que configuran una mera economía de opción de las que son elusión fiscal.

El Reporte General de 1983 no deja de reconocer que existen algunos países para los cuales el modo de actuar elusivo no es susceptible de persecución legal. La aceptación de la elusión tributaria como una categoría de figuras perseguibles por el Derecho se explica por la adopción de un enfoque que se aleja de aquel tradicional paradigma formalista del Derecho. En efecto, mientras más cercanos nos encontremos a la idea del Derecho como generador de un ordenamiento íntegro, cerrado y coherente, en el cual las reglas se producen mediante una derivación que privilegia la literalidad y la estricta doctrina de separación de poderes que sustentó el entendimiento tradicional de los principios de legalidad y de reserva de ley irrestrictos, mayor rechazo genera la idea de que la elusión y el fraude de ley tributaria merecen persecución.



El Reporte General de 2002, por su parte, abunda en la constatación de que en las jurisdicciones cubiertas por dicho documento (27 Estados), las transacciones que constituían simulaciones (sham transactions) eran descartadas para efectos tributarios, y que resultaba normal que las propias autoridades tributarias fuesen los entes públicos que aplicasen las reglas tributarias contra las simulaciones⁹.

En cuanto a las transacciones denominadas como de "caracterización incorrecta" o "inadecuada" (la transacción es real entre las partes y la cuestión es si la caracterización dada por las partes o la relación legal debe ser aceptada para propósitos tributarios), el referido Reporte General de 2002 señala que cada país comparte el punto de vista de que tales caracterizaciones dadas por los deudores tributarios no prevalecen frente al Derecho Tributario¹⁰.

Asimismo, el citado Reporte constata que son las autoridades tributarias quienes suelen tener la facultad y hasta el deber de llevar a cabo sus propias caracterizaciones y utilizarlas para la determinación de las bases tributarias.

Respecto de las distintas aproximaciones y técnicas adoptadas por los ordenamientos legales para combatir la elusión tributaria, el indicado Reporte enfatiza en las recharacterizaciones de las relaciones jurídicas y transacciones, concluyendo que sólo pocos países parecen no tener una regla general antielusiva, (sea ésta estatutoria o jurisprudencial). Los pocos países que no la tenían a dicha fecha, marcaban la tendencia a utilizar un concepto de simulación (sham) que, en la práctica, operaba de modo más amplio de lo que usualmente se entiende por simulación en el derecho civil.

Por último, el Reporte General de 2002¹¹ señala que el recuento de experiencias permite concluir que la solución más común y la actual tendencia internacional es que los Estados tengan una regla antielusiva general, y que dicha regla general esté basada en un estatuto, esto es, basada en una norma legal escrita, en vez de la jurisprudencia.

En cuanto a la interpretación de la relación existente entre el derecho privado y el derecho tributario, el Reporte General de 1983¹² señala que existen dos grupos de países: uno basado en la teoría jurídica y otro basado en la teoría económica. Si, por un lado, la teoría jurídica, que es la tradicional y que dominó hasta fines del siglo pasado, se sustenta en el principio de la primacía de la ley y en el respeto a las formas jurídicas (derecho privado) elegidas por los deudores tributarios para ordenar sus asuntos; del otro, el enfoque económico otorga preponderancia a la justicia sustancial: "conforme al criterio económico, si el contribuyente explota el formalismo y las lagunas de la ley y logra un resultado económico equivalente al que el legislador desea someter a impuestos, la ley o los tribunales deben considerar a ese resultado como imponible."

De lo señalado se advierte que casi todos los países tienden a considerar que si bien es un derecho de los deudores tributarios ordenar sus transacciones de manera que atraigan la mínima carga fiscal y, por consiguiente, a elegir las formas jurídicas que sean más apropiadas para el arreglo de sus asuntos, nadie puede ejercer sus derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuyó (abuso de la ley o abuso del derecho). En tal sentido, si el motivo único o predominante de una

⁹ p. 30

¹⁰ p. 33

¹¹ p. 63

¹² p.158



determinada transacción fuese evitar los tributos, la forma en que se ha estructurado la transacción podría ignorarse sobre la base de que el deudor ha abusado de su derecho al utilizar tal forma. Países como Portugal, Alemania, Argentina, Países Bajos, Francia han basado sus sistemas antielusivos en esta forma de "abuso de la ley"¹³.

Ello, sin embargo, no significa que en dichos ordenamientos las medidas antielusivas hayan generado una apertura a la arbitrariedad o al rompimiento de la tipicidad jurídica y tributaria. Así, en Alemania y Francia el motivo (intención de eludir los impuestos) debe ir acompañado por un rasgo de artificialidad (anomalía) de la forma jurídica elegida para alcanzar un resultado económico determinado. Conforme al enfoque alemán, este último factor se determina sobre la base de la desviación del deudor tributario respecto del tipo de conducta ordinariamente seguido por un hombre de negocios¹⁴.

Mientras que en los Países Bajos, el concepto de "fraus legis" que, en contraste con Alemania y Francia, no utiliza un mecanismo reglamentario, ese medio es administrado por los tribunales que tienen como función sustituir la transacción "no imponible" por una transacción "imponible", cuando el propósito exclusivo de eludir los tributos se combina con una situación fáctica equivalente económicamente a la que la legislación trata de establecer para dar lugar a una obligación tributaria.

Lo que, en la práctica, documentan los Reportes Generales citados es que los diferentes ordenamientos legales tributarios en el mundo tienen plena conciencia de que la economía de opción o el planeamiento tributario no es irrestricto o sólo perseguible cuando se torna una evasión tributaria.

Así, siendo tres los campos mayoritariamente aceptados en que se dividen las conductas de aquellos deudores tributarios que resisten a la imposición fiscal (el campo de la economía de opción o de la planificación tributaria, el campo de la elusión y el campo de la evasión tributaria), la elusión tributaria es mayoritariamente o casi siempre perseguida en los ordenamientos legales modernos.



Dependiendo de la tradición legal y la familia jurídica a la que pertenece cada Estado, los criterios que se han decantado con el transcurso de los años alrededor de las figuras elusivas y el fraude de ley tributaria se han convertido en una técnica que permite distinguir las transacciones elusivas de aquellas que son simples economías de opción. Esta técnica suele, entonces, manejar los criterios siguientes:

1. La artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas;
2. La inexistencia de un motivo distinto del tributario que sirva para explicar o justificar la elección de las formas jurídicas adoptadas; y,
3. La vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría en la consecución de los fines constitucionales del tributo, materializados sea en lo que algunos llaman el espíritu o la teleología de la ley tributaria.

Algunos autores identifican la preponderancia de alguno o algunos de tales criterios en la técnica adoptada por algunos Estados para combatir la elusión. Por ejemplo, Godoi¹⁵ señala que el ordenamiento alemán privilegia el primer criterio; mientras que

¹³ Reporte General de 1983, p. 159

¹⁴ Reporte General de 1983, p. 160

¹⁵ GODOI, Marciano. Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. 2005. p. 84.

Francia el segundo criterio y el tercer criterio se encuentra de modo implícito en todos los mecanismos que buscan corregir el fraude a la ley tributaria. Sin embargo, en Canadá y Holanda este último criterio juega un papel explícito y más específico.

Los tres criterios mencionados se comunican entre sí, pues si se adopta el criterio del abuso de forma, siempre estará abierta al contribuyente la posibilidad de demostrar que su actuación también responde a un propósito distinto del tributario o que su actuación no viola el espíritu de la ley, la que, por ejemplo, puede haber aceptado o incluso incentivado —en beneficio de otros valores políticos o económicos— las operaciones en cuestión.

Siguiendo con lo expuesto, resulta pertinente señalar las cláusulas generales antielusivas de algunos países, tal es el caso de Francia, cuyo Código de Procedimientos de Tributarios en su artículo 64º, contiene una regla referida al abuso del derecho, conforme a la cual para evaluar los actos efectuados por un contribuyente debe tenerse en cuenta si son ficticios o si se hacen con el único motivo de la reducción de la presión fiscal normal mediante la aplicación de la letra de la ley en contra de su propósito.¹⁶

De otro lado, la Ley General Tributaria Española del año 2003, en su artículo 15º señala lo siguiente:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.”

Por su parte, la legislación Argentina, en la Ley N° 11683 establece lo siguiente:

“ARTICULO 2º — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.



¹⁶ Cabe añadir que esta regla interna ha sido aplicada, no sólo a los abusos de la legislación tributaria nacional, sino también al abuso de un tratado tributario.

Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.¹⁷

Del mismo modo, a decir de García Novoa¹⁸, Portugal en su Ley General Tributaria del año 2000 hace referencia a la ineficacia de actos y negocios jurídicos realizados con fines exclusivamente fiscales.

De otro lado, los ordenamientos anglosajones¹⁹, mediante mecanismos de corte jurisprudencial han desarrollado el concepto de la inoponibilidad de negocios sin sustancia económica (tax driven transaction/business purpose test) el cual se sustenta en la "ausencia de sustancia económica".

De otro lado, Venezuela en el artículo 16° del Código Orgánico Tributario²⁰ señala lo siguiente:

"Artículo 16: Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias."

Adicionalmente, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT²¹) de 2006 prevé en su artículo 11° el mecanismo siguiente:

"Artículo 11. Forma jurídica de los actos.

¹⁷ <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

¹⁸ http://www.ipdt.org/editor/docs/GARCIA_08-06-05.pdf

¹⁹ http://www.ipdt.org/editor/docs/GARCIA_08-06-05.pdf

²⁰

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf

²¹ EL CIAT es un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee, desde su creación en 1967, asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Actualmente, agrupa a 39 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; dos países africanos y un país asiático. El Código Modelo ha sido una síntesis de las reglas vigentes en los ordenamientos tributarios de los países miembros, una fuente de soluciones normativas prácticas y una guía de referencia en los procesos de reforma legislativa en los distintos países miembros.



1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido²², las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios produzcan los efectos siguientes:

a) Que de dichos actos deriven efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los resultados económicos, distintos de los tributarios, no tengan diferencias relevantes.

b) Que los efectos tributarios consistan en la eliminación o disminución de obligaciones tributarias.”

Cabe añadir que el CIAT señala en el comentario correspondiente al citado artículo que se trata de evitar que se utilicen actos o negocios con una finalidad distinta de la prevista en la ley, o sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive por la obtención de créditos fiscales indebidos²³.

Diagnóstico del Problema:

De la comparación entre lo señalado en la parte de Antecedentes en el Perú y la parte referida a la Situación de la doctrina, jurisprudencia y otros ordenamientos legales comparados, se puede advertir que en el Perú, la Administración Tributaria nacional (SUNAT) no cuenta con una herramienta eficaz para combatir conductas de elusivas y en fraude de ley tributaria, pues “(...) es perfectamente posible encontrarse ante una operación, transacción o conjunto de negocios que por mucho que sea evidente que se han realizado con una finalidad claramente elusiva, difícilmente pueden regularizarse al amparo de la figura de la simulación, porque los negocios realizados por los obligados tributarios son o fueron reales”²⁴.

En efecto, la experiencia local ha demostrado que una multiplicidad de configuraciones privadas o societarias son utilizadas por algunos deudores tributarios para eludir los alcances de los mandatos de las normas tributarias. Por ejemplo, se han dado casos en que con el fin único o preponderante de obtener una ventaja tributaria deudores tributarios recurren a la figura societaria de la reorganización carente de otro efecto económico relevante distinto del tributario. Tal sería el caso de aquellas que recurren a la reorganización por fusión, a pesar de que la empresa que será absorbida no resulta atractiva para la absorbente, salvo por la pérdida tributaria que ofrece, generando que se busque eludir indirectamente la prohibición para el adquirente de imputar las pérdidas del transferente en la reorganización de sociedades²⁵. En tal sentido, la empresa absorbida con el objetivo de utilizar su pérdida, revalúa sus activos con efecto tributario²⁶ a fin de que ese mayor valor por el cual debe pagar el Impuesto a la Renta, sea compensado con la pérdida que viene



²² Subrayado nuestro.

²³ Adicionalmente en su artículo 10 incluye una cláusula sobre los negocios simulados al objeto de facilitar la exigencia del tributo de acuerdo con el verdadero negocio realizado.

²⁴ VEGA BORREGO, Felix Alberto, Normas antielusión en el ordenamiento Español. En: Derecho Tributario peruano y español: un análisis comparado de problemas comunes, Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima 2011, p.100.

²⁵ Artículo 106° de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁶ Al amparo del numeral 1 del artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta.

arrastrando y, posteriormente, los bienes transferidos como consecuencia de la fusión sean computados al valor revaluado, siendo este valor el utilizado por la absorbente para efectos de la depreciación.

De esta forma, por ejemplo, se elude la prohibición de imputar las pérdidas del transferente en la reorganización de sociedades²⁷ y el ahorro tributario para el absorbido que se extingue fue no pagar efectivamente el impuesto porque aplica su pérdida de ejercicios anteriores que ya no podría arrastrar en un siguiente ejercicio²⁸. A su vez los activos revaluados otorgarán a la adquirente un mayor costo computable que implica, indirectamente, el uso de la pérdida que ya no podía ser utilizada por la empresa absorbida.

Al respecto, existen fallos europeos en situaciones similares como la sentencia de la Sala I de la Comisión Tributaria de Primera instancia de Milán (Italia) del 4 de mayo de 1996, en el cual se interpretó el artículo 10° de la Ley Italiana 408²⁹ en el sentido de que sí resultaba válida la reorganización empresarial que tenía como uno de sus objetivos (pero no como un objetivo exclusivo), aprovechar las ventajas fiscales que el ordenamiento jurídico concedía a estas figuras, en tanto existan adicionalmente válidas razones de negocios que resulten comprobables. De otro lado, la sentencia dictada en cuestión prejudicial de interpretación en el asunto Leur-Bloem sobre el régimen fiscal común para las reorganizaciones de diferentes Estados miembros de la Unión Europea, en la que se recoge el criterio económico válido³⁰.

Existen diversas (simples y complejas) transacciones que reúnen todos los rasgos típicos de la elusión o el fraude de ley tributaria y burlan indirectamente la legislación tributaria pero no pueden ser combatidas mediante el sistema tributario local.

De otro lado, algunos deudores tributarios que acumulan argumentos contra las cláusulas antielesivas generales basados en el principio de legalidad y la tipicidad legal en materia tributaria (dependientes en gran medida de un criterio formalista y de una interpretación preponderantemente literal) aprovechan sin remordimientos dicha tipicidad y literalidad para configurar transacciones que reúnen las características de las figuras elusivas que el mundo combate. Eso sucede, por ejemplo, con la literalidad del inciso c) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta - LIR³¹ que no expresa como distribución de dividendos (gravada con el 4.1%) el supuesto consistente en la reducción del capital de una empresa seguido de una capitalización de las utilidades acumuladas. Así, deudores tributarios reducen el capital de la empresa innecesariamente, y la empresa sigue operando con la liquidez que le brindan las utilidades no distribuidas capitalizadas con posterioridad a la reducción de capital.

Asimismo, para el caso de la enajenación de bienes a plazo, la LIR establece que los ingresos provenientes de dichas operaciones, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, podrán imputarse a los ejercicios gravables en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago; esto es, se desaplica excepcionalmente la regla general de imputación de ingresos



²⁷ Artículo 106° de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁸ Conforme al literal a) del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁹ "Le está permitido a la administración tributaria desconocer las ventajas tributarias obtenidas en operaciones de grupo (...) iniciadas sin válidas razones económicas, con el único fin de conseguir de modo fraudulento un ahorro de impuestos"

³⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. p. 248-249

³¹ Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades: c) La reducción de capital hasta el importe equivalente a utilidades, excedente de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición capitalizadas previamente, salvo que la reducción se destine a cubrir pérdidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades

consistente en el devengado. En tal sentido, se da el caso de deudores tributarios que deseando enajenar y para los solos efectos de aprovechar esta excepción tributaria, venden bienes a plazos mayores a un año a una empresa vinculada que cuenta con pérdidas, logrando el diferimiento del pago del impuesto a los ejercicios gravables en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago³². Con posterioridad, la adquirente (vinculada y con pérdidas) transfiere el bien a un tercero al contado percibiendo incluso el íntegro del precio. En el supuesto indicado, el que vende a plazos no tributa el Impuesto a la Renta realmente devengado en tanto le correspondería el diferimiento; mientras que el adquirente vinculado que hizo la venta al contado no paga Impuesto a la Renta porque aplicaría su pérdida de ejercicios anteriores. Transacciones como la primera transferencia a plazos suelen no tener contenido económico alguno y ser realizadas únicamente con el objetivo de obtener una ventaja tributaria. Las disposiciones tributarias vigentes y la jurisprudencia local, al haber descartado la posibilidad de que las figuras elusivas puedan ser eficazmente perseguidas, no brindan herramientas para combatir problemas de este tipo.

A fin de remediar este tipo de situaciones la mayoría de ordenamientos jurídicos prevé un sinnúmero de normas antielusivas específicas en los casos en que ello es dable y posible de diseñarse y, además, una norma general contra los supuestos de elusión fiscal no abarcados en normas específicas o a veces complementaria a las normas aplicación específica.³³

En tal sentido, se pretende perfeccionar la cláusula general antielusiva, de manera que pueda combatirse eficazmente la elusión y el fraude tributario³⁴, para lo cual se faculta a la SUNAT a exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos, cuando se acredite que los actos o conjunto de actos fueron ejecutados con el fin preponderante de eludir la carga fiscal; entendiéndose por dichos actos: i) los que no sean los apropiados para el fin o resultado económico perseguido; ii) que de ellos deriven efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos propios para tal fin, vale decir, se considera que los efectos son iguales o similares cuando los resultados económicos, distintos de los tributarios, no tengan diferencias relevantes y iii) los efectos tributarios consistan en la obtención del ahorro o ventaja tributaria.

Propuesta:

En atención a las facultades delegadas en el literal b) del numeral 1 del Artículo 2º de la Ley N° 29884, se proponen las siguientes modificaciones normativas:

-Sustituir la Norma VIII en los siguientes términos:

"NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a



³² Artículo 58º de la Ley del Impuesto a la Renta.

³³ Reporte General de 2002, p. 50.

³⁴ Tax avoidance, Steuerumgehung, fraude a la ley tributaria, fenómeno que suele consistir en evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no corresponde con la finalidad perseguida por ésta.

personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. ”

-Incorporar la Norma XVI con el siguiente texto:

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSION DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”

Con relación a lo artificioso resulta referencialmente útil la definición que realiza la Real Academia Española que comprende como tal lo hecho o elaborado con artificio, arte y habilidad; lo disimulado, cauteloso, doble. Asimismo, es útil lo desarrollado por el precedente europeo en la SSTJCE de 21-2-2006, Halifax, As. C 255/02 y los



precedente españoles sobre la materia. A este respecto, el Tribunal Supremo Español³⁵ ha señalado lo siguiente:

“El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios”.

Asimismo, considerando que de la facultad de calificación económica que ostenta la SUNAT se ha derivado desde la introducción original de esta disposición la posibilidad de combatir las conductas que utilizan la simulación, como ya lo había venido señalando el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, se ha recogido expresamente en el último párrafo de la Norma XVI la consecuencia de calificar la simulación, estableciendo que se debe aplicar la norma tributaria correspondiente, en función a los actos efectivamente realizados. Cabe señalar que esta calificación efectuada por la SUNAT sólo tiene efectos en el ámbito tributario.

Asimismo, debe agregarse que la Norma XVI apunta a que el acto o los actos efectuados por los contribuyentes sean evaluados objetivamente para determinar su carácter artificial, artificioso o impropio y la finalidad preponderantemente tributaria que persigue; por lo que no se pretende demostrar la intención del deudor tributario sobre una base subjetiva (evidencias del estado mental del deudor tributario).

De otro lado, la fórmula legal hace mención al sustento que la SUNAT debe efectuar en aquéllos casos en que aplique la Norma XVI, esto es, dicho sustento estará referido al aporte de los elementos objetivos que prueben el carácter artificial, artificioso o impropio de la operación y la ventaja preponderantemente tributaria; por lo que al contribuyente le corresponderá aportar las pruebas objetivas sobre la existencia de una finalidad económica autónoma, distinta de la ventaja tributaria.



Desde una perspectiva constitucional, existen opiniones encontradas respecto a la delimitación entre economía de opción y elusión fiscal, así, por un lado se tiene un principio constitucional de autonomía negocial y libertad de elección y configuración de las formas jurídicas menos onerosas desde el punto de vista fiscal; y de otro lado, existe el principio de igualdad entre los contribuyentes y el deber general de solidaridad que se traduce en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos; por lo que, se requiere poner límites al principio de autonomía negocial de modo que el principio de igualdad y el deber de contribuir no se vea desproporcionadamente mermado³⁶.

En este sentido, se manifiesta Klaus Vogel³⁷ quien afirma que “la planificación tributaria puede alcanzar un punto por encima del cual no puede ser tolerada por un sistema jurídico que pretende conformarse a principios de justicia”; posición también

³⁵ En la sentencia 9080/2011 del 19 de diciembre de 2011.

³⁶ GODOL, Marciano. Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, p. 82 y siguientes

³⁷ Citado por GODOL, Marciano. Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, p. 82

compartida por la generalidad de ordenamientos positivos, siendo variadas las técnicas adoptadas como por ejemplo, el fraude a la ley tributaria.

La incorporación de la Norma XVI encuentra su fundamento en la Constitución Política del Perú, en el entendido que en un Estado Constitucional, los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51.º de la Constitución³⁸. En ese sentido, el principio de legalidad en el Estado constitucional no significa simple y llanamente la ejecución y el cumplimiento de lo que establece una ley, sino también, y principalmente, su compatibilidad con el orden objetivo de principios y valores constitucionales³⁹.

En ese sentido, el artículo 74º de la Constitución establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona y que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

El Tribunal Constitucional⁴⁰, al referirse a dicha norma, ha señalado lo siguiente:

"Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un **principio implícito en el artículo 74º de la Constitución**, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina "concepto jurídico indeterminado", ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que éstos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente." (el resaltado es nuestro).



Asimismo, dicho Tribunal ha indicado que "La capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza."⁴¹

Por su parte, también se ha entendido que el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado.⁴²

Asimismo, el Tribunal Constitucional⁴³ ha establecido que en el esquema del Estado Social y Democrático de Derecho el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el

³⁸ Fundamento 6 de Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp 3741-2004-AA/TC.

³⁹ Fundamento 15 de Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp 3741-2004-AA/TC.

⁴⁰ Fundamento 6. de la sentencia recaída en el Expediente N.º 033-2004-AI/TC.

⁴¹ Fundamento 7. de la sentencia emitida en el Expediente N.º 4014-2005-AA/TC.

⁴² Ibidem.

⁴³ Fundamento 9 de la sentencia expedida en el Expediente N.º 6626-2006-PA/TC.

deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, es decir, en el deber de contribuir que es una manifestación del principio de solidaridad, la cual permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.

En consecuencia, cuando la SUNAT se ve limitada en aquellos casos donde los contribuyentes han realizado operaciones fraudulentas, lo que finalmente se afecta es la posibilidad de que todos los ciudadanos que están en aptitud de contribuir a las cargas públicas, vulnerándose de este modo los principios constitucionales.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo Español, cuando señala lo siguiente:

"...la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal, (...) viene se ha encontrado en la "solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos" o "justa distribución de la carga fiscal (...) y, sobre todo, en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y generalidad (art. 31 CE). En ese sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Constitucional (TC):

- a) (...) "la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamado en la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático (...).
- b) (...) cualquier alteración en el régimen del tributo "repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes (...).
- c) STC 46/2000, de 17 de febrero reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos (...)."



Asimismo, debe indicarse que el ejercicio de la atribución contenida en la Norma XVI propuesta, no implica la aplicación analógica de la norma tributaria; aun cuando existan autores como Diez Picasso y Guillón⁴⁴ y Falcón y Tella⁴⁵, Torres⁴⁶ que señalan que la aplicación de las cláusulas generales como fraude a la ley no merece un juicio favorable incluso apuntan su inconstitucionalidad.

⁴⁴ DIEZ PICASO, Luis y GUILLON, Antonio. Sistema de Derecho Civil – Volumen I, 10 ed., Tecnos, Madrid, 2001, p.98. Citado por GODOI, Marciano. Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, p. 73

⁴⁵ Falcón y Tella, Ramón. El Fraude a la Ley Tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción, en Revista Técnica Tributaria Nº 31, Madrid 1995 pp 55-73. Citado por GODOI, Marciano. Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, p. 74.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. "Informe Nacional – Brasil", IFA. Citado por GODOI, Marciano. Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, p. 75.

Al respecto, se debe señalar que la analogía se entiende como “un método de integración jurídica mediante el cual la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto que aquél que considera el supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia”⁴⁷.

En otras palabras, en la analogía:

“(…) el agente aplicador del Derecho toma una norma con un supuesto elaborado para una situación determinada, y lo aplica a otra que es distinta pero semejante a la prevista. Estrictamente hablando, aquí no hay norma jurídica aplicable al caso que se quiere regular, pero el agente aplicador opta por considerar que la situación que ocurre, si bien no está prevista, es “análoga” a la contenida en el supuesto de la norma y, por tanto la regula aplicando la consecuencia pero cambiando en algo el supuesto”⁴⁸.

Asimismo, Bravo Cucci⁴⁹ señala lo siguiente:

“(…) la analogía no es un método de interpretación de normas sino un procedimiento que sirve para integrar el Derecho, allí donde se advierta una laguna normativa o segmento de la realidad social no regulado por alguna norma jurídica. La analogía consiste en aplicar la consecuencia normativa de una norma jurídica a un hecho no contemplado (implícita o explícitamente) en su hipótesis de incidencia, pero que es similar en sus elementos esenciales al que sí se encuentra contemplado, lo que en rigor significa efectuar una labor normativa.”

Teniendo en cuenta lo señalado, se considera que el ejercicio de la atribución de la SUNAT⁵⁰ contenida en la Norma XVI propuesta, no implica una aplicación analógica, pues como bien señala Palao Taboada,⁵¹

“(…) el fraude a la norma tributaria no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible, sino en pretender evitar su configuración a través de una calificación artificiosa, con lo cual, no se produce un “hecho equivalente” sino, el mismo hecho imponible, razón por la cual no cabe apelar a la analogía como mecanismo de integración del derecho, (...)”

Asimismo, debe indicarse que en un supuesto de fraude a la ley tributaria, no hay una laguna normativa, dado que quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria realiza el mismo hecho imponible, el cual se pretende coberturar artificialmente a través de negocios anómalos para evitar su configuración. En rigor, quien realiza un hecho en fraude a la ley no llega a eludir la norma tributaria, pues la norma incide indefectiblemente en el plano abstracto, simplemente utiliza artificios para ocultar su aplicación frente a terceros. Por lo tanto, en un supuesto de fraude a la ley tributaria no hay una laguna normativa, pues el hecho en fraude a la ley sí cuenta con una



⁴⁷ RUBIO CORREA, Marcial. Para leer el Código Civil III. Fondo Editorial PUCP. Lima-1987. p. 155.

⁴⁸ Ibid. Op. Cit. p. 84.

⁴⁹ BRAVO CUCCI, Jorge. ¿Existe el fraude a la ley tributaria en el Perú? A propósito de la RTF 06686-4-2004. Libro Homenaje a Amando Zolezzi Möller. Palestra Editores, Lima-2006, p. 414-415.

⁵⁰ En la Resolución N° 06686-4-2004 el Tribunal Fiscal señala que la actual Norma VIII (en su segundo párrafo) contiene una facultad de la Administración Tributaria que consiste en verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imponibles.

⁵¹ Citado por BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. P. 234.

norma que lo regula (la norma tributaria defraudada), y en tal secuencia lógica, no hay cabida para la analogía⁵².

En el mismo sentido, para Queralt⁵³, en la corrección del fraude a la ley tributaria no se requiere recurrir a la analogía, pues ni hay una laguna normativa, ni se crea una nueva norma al corregir la situación del fraude.

En tal sentido, la incorporación de la Norma XVI, no se contrapone a lo establecido por el segundo párrafo de la Norma VIII, que señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

De otro lado, la atribución contenida en la Norma XVI no involucra una vulneración del principio de legalidad, pues como ya se ha expuesto en el fraude tributario, no se produce un "hecho equivalente" sino, el mismo hecho imponible, lo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Cabe agregar que aun cuando se considerase que se afecta el principio de legalidad y la reserva de ley como algunos autores afirman, debe tenerse en cuenta que las afectaciones a los principios y derechos previstos en la Constitución, son permitidos siempre que se lleve a cabo respetando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que no cabe admitir que los derechos y principios constitucionales tienen carácter absoluto. En ese entendido y bajo las circunstancias explicadas, una tal afectación no constituiría vulneración o violación de los principios de legalidad o de reserva de ley, cuando han sido ponderados con el deber de contribuir, y los principios de capacidad contributiva e igualdad, todos con igual reconocimiento constitucional.

Así el Tribunal Constitucional en el fundamento 49 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC, ha indicado que "La intervención del Estado se considera como legítima y acorde con la Constitución, cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad y proporcionalidad."⁵⁴

Adicionalmente, cabe indicar que frente a conductas que buscan evitar la aplicación de determinadas normas tributarias con el fin de perjudicar los intereses del fisco, normalmente los ordenamientos jurídicos tienden a reaccionar con unos u otros instrumentos técnicos en aras de dotar a dichas normas de plena eficacia jurídica.



⁵²BRAVO CUCCI, Jorge. ¿Existe el fraude a la ley tributaria en el Perú? A propósito de la RTF 06686-4-2004. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores, Lima-2006, p. 415.

⁵³MARTIN QUERALT, Juan et al., Curso de Derecho Financiero y Tributario, cit., p.196. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, y SEITZ, Georg p.23. Citado por BRAVO CUCCI pag 246. Fundamentos de Derecho Tributario.

⁵⁴ Dicho criterio se justifica bajo en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho, recogido implícitamente por la Constitución Política del Perú, que quiere decir que es un Estado que se ubica como opción intermedia entre los fines que por su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y el Estado Social, el cual se configura sobre la base de dos aspectos básicos: a) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y b) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social. Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC.

Finalmente, en concordancia con la modificaciones señaladas, se plantea modificar el artículo 84° en el Código Tributario, incorporando un segundo párrafo referido a la facultad de la SUNAT para desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas, a fin de que la Administración pueda implementar un sistema de orientación a los contribuyentes respecto de las conductas que podrían dar lugar al ejercicio de la facultad prevista en la Norma XVI.

2. Modificación del artículo 16° del Código Tributario

Situación actual:

El numeral 6 del tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, señala que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario obtiene por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. Sin embargo, actualmente existen diversos medios de devolución de tributos, tales como la orden de pago financiera y el abono en cuenta.

Problemática:

La señalada redacción del citado numeral 6 podría dar lugar a que la causal de dolo, negligencia grave o abuso de facultades no resulte aplicable cuando la devolución de tributos se haya efectuado por medios no previstos expresamente en dicha norma. Por ello resulta necesario incorporar tales medios de devolución de tributos en forma expresa.

Propuesta:

En atención a las facultades delegadas en el literal b) del numeral 1 del Artículo 2° de la Ley N° 29884, se propone sustituir el numeral 6 del artículo 16° del Código Tributario, estableciendo como un supuesto en el que se presume dolo, negligencia grave o abuso de facultades, la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares (por ejemplo el cheque) a efecto de considerar otros mecanismos de devolución de tributos⁵⁵.



3. Incorporación del artículo 16°-A - Responsabilidad solidaria del administrador de hecho

Situación actual:

La redacción actual del artículo 16° del Código Tributario permite atribuir responsabilidad solidaria a los representantes de los deudores tributarios, siendo que

⁵⁵ En los casos de las devoluciones a los exportadores que garantizan el monto cuya devolución solicitan con la presentación de una Carta Fianza otorgada por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional, y respecto de los que se efectúe dicha devolución dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, en virtud de lo dispuesto en el artículo 12° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF, publicado el 29 de setiembre de 1994 y normas modificatorias, se ha detectado la inexistencia de los saldos a favor materia de beneficio; en muchos casos estas empresas dejan de operar o impugnan los valores emitidos a efectos de dilatar la ejecución coactiva de las mismas, lo cual dificulta la cobranza de la deuda tributaria adeudada.

tales representantes tienen tal condición en razón a que han sido nombrados formalmente, con lo que resulta medianamente sencillo la determinación de las funciones y alcances de la representación.

Problemática:

Sin embargo, de acuerdo con lo informado por la SUNAT, se han detectado casos en los que el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario es efectuado por sujetos que, sin cumplir con los requisitos estatutarios o legales pertinentes para ser considerados como administradores se comportan ante terceros como tales. Así por ejemplo, puede tratarse de administradores, que siguen ejerciendo aun cuando su condición de representante haya sido revocada o haya caducado, o cuando hubiera renunciado al cargo y siga realizando funciones de gestión.

Asimismo, se han detectado situaciones en las cuales existen terceros que aun cuando no tienen poder formal, ejercen de manera efectiva la gestión, dirección o administración, cuidado de los bienes o recursos del deudor tributario. Es decir, tienen el manejo administrativo, económico o financiero, sin haber sido nombrados formalmente como administradores⁵⁶ y a pesar que las empresas cuentan con representantes o administradores formalmente nombrados pero cuyo rol es, básicamente de ejecutores de las decisiones del que actúa como administrador de hecho; dado que éste tiene una influencia decisiva sobre los administradores formales u órganos del deudor tributario.

SUNAT ha encontrado que los contribuyentes que recurren a estas prácticas son quienes tienen y arrastran deudas tributarias de importancia material, ocasionando que en el tiempo sus deudas tributarias se incrementen, tornándose de difícil recuperación por cuanto el administrador que efectivamente ejerce la gestión de la empresa consigue escapar de cualquier contingencia legal de atribución de responsabilidad y los representantes formalmente designados, cuya responsabilidad solidaria se le pudiera atribuir, normalmente, no cuentan con el respaldo patrimonial.

Existen diversas formas en que opera el administrador de hecho, por ejemplo el caso en el que el socio de mayor participación ejerce tal rol en empresas vinculadas económicamente del sector hidrocarburos. Si bien dichas empresas cuentan con sus administradores formalmente designados, en términos prácticos, éstos realizan funciones específicas de mero trámite (firma de documentos y otras gestiones menores) y es el socio de mayor participación (dueño o inversionista) quien toma la decisión de cualquiera de las empresas del grupo, las cuales tienen deudas tributarias, que no pueden ser recuperadas ni con el patrimonio del deudor tributario, ni con el de sus representantes formales al carecer éstos de patrimonio.

Asimismo, la Administración Tributaria ha detectado empresas del rubro de restaurantes cuyo administrador en la práctica es el fundador del negocio y de su marca, quien posicionó a la empresa en el mercado. Sin embargo, dicho administrador de hecho no asume ningún encargo de gestión formal y por el contrario, se designa formalmente como administradores o representantes de las empresas a distintos familiares, siendo estos últimos cargos formales sin poder real de gestión. En este caso, también tienen deudas tributarias que se tornan de difícil recuperación por cuanto el responsable solidario no tiene respaldo patrimonial.



⁵⁶ Esto es, que ejerce la representación o administración sin cumplir los requisitos estatutarios o legales pertinentes.

Otra forma de operar se da en las empresas de asesoría contable que crean empresas vinculadas para generación de operaciones no reales o venta de facturas destinadas a contribuyentes en actividad que buscan incrementar ficticiamente su crédito fiscal para tributar menos de lo que les corresponde. La modalidad se realiza mediante la creación de empresas matrices encargadas de proveer servicios de asesoría tributaria y contable siendo el promotor de estas empresas un representante que ejerce la dirección y gestión de éstas. Estas empresas de servicios crean, a su vez, empresas vinculadas proveedoras de servicios y de bienes, las que se han comprobado, realizan operaciones no reales simulando compras y ventas inexistentes entre ellas u otras también vinculadas.

Estas empresas vinculadas están representadas por personas que guardan relación con el promotor de las empresas matrices quien organiza y maneja los movimientos financieros y gerenciales de aquéllas, a fin de generar operaciones no reales y facilitar facturas a empresas formales para reducir o neutralizar el débito fiscal que tienen, generándose incluso una operación de defraudación tributaria de grandes magnitudes. Los representantes de estas empresas vinculadas son personas dependientes de las empresas matrices (vigilantes, choferes secretarias etc.) o son abiertamente terceros.

Las diversas formas de operar del administrador de hecho se encuentran orientadas a eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ocasionando de esa manera, un grave perjuicio a los intereses del fisco. Así, la SUNAT ha estimado que el perjuicio económico en las diferentes etapas de acción administrativa y judicial asciende aproximadamente a S/ 61'655,267.00 (Sesenta y Un Millones Seiscientos Cincuenta y Cinco Mil Doscientos Sesenta y Siete y 00/100 Nuevos Soles).

De otro lado cabe indicar que la legislación tributaria española contempla la figura del administrador de hecho, habiéndose recogido también, en su legislación civil, penal, concursal y mercantil. Adicionalmente, en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se incluye una disposición que establece la responsabilidad de los administradores de hecho.

Propuesta:

En atención a las facultades delegadas en el literal b) del numeral 1 del Artículo 2º de la Ley N° 29884, se propone incorporar un nuevo artículo al Código Tributario (artículo 16º-A), recogiendo la figura del administrador de hecho, el cual estaría obligado a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de responsable solidario.

Para tal efecto, se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario. Tales, como: i) aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o ii) aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o iii) quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, o iv) aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Asimismo se prevé que en el caso del administrador de hecho existe responsabilidad solidaria cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias, considerándose que existe dolo o negligencia grave, salvo prueba en



contrario, cuando el deudor tributario incurra en lo establecido en el tercer párrafo del artículo 16°, siendo que en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo o negligencia grave.

4. Modificación del artículo 87° - Conservación de libros, registros y documentos electrónicos del deudor tributario y de las declaraciones informativas.

Situación actual:

El artículo 62° del Código Tributario establece, en su segundo párrafo, que *“El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.”* y en los tres primeros párrafos del numeral 16 faculta a la SUNAT a autorizar los libros y registros contables u otros vinculados a asuntos tributarios y señalar los requisitos, formas, condiciones en que deberán ser llevados.

A su turno, el numeral 20 del Artículo 62° establece que *“La SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios **que almacene, archive y conserve.**”* Las negritas y el subrayado son nuestros.

Las normas respecto al archivo y conservación, las encontramos en el artículo 87° del Código Tributario, que -como correlato de las facultades de fiscalización reguladas en el artículo 62°- establece que *“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria...”* y en su numeral 7 establece la obligación de *“Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito. (...)”*

El tercer párrafo del mismo numeral dispone que *“**Cuando el deudor tributario haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la SUNAT podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos...**”* Las negritas y el subrayado son nuestros.



El cuarto párrafo agrega que *“La SUNAT, mediante resolución de superintendencia regulará el plazo por el cual almacenará, conservará y archivará los libros, registros y documentos referidos en el párrafo anterior, **la forma de acceso a los mismos por el deudor tributario respecto de quien opera la sustitución, su reconstrucción en caso de pérdida o destrucción y la comunicación al deudor tributario de tales situaciones.**”* Las negritas y el subrayado son nuestros.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 88° define a la declaración tributaria en general, señalando que mediante dicho acto se comunica a la Administración Tributaria hechos en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Tal definición comprende a las declaraciones determinativas y a las informativas.

La Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, establece que están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho Código y en las leyes y reglamentos tributarios, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, así como las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país.

Por su parte, el artículo 62° del Código Tributario dispone que la facultad de fiscalización que ostenta la Administración Tributaria puede realizarse inclusive sobre aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, por cuanto en dichos supuestos la finalidad de la actividad fiscalizadora es la de comprobar su procedencia pero también apelar a su deber de colaborar con el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de terceros, hecho que deriva de su deber constitucional de contribuir con los gastos públicos.

Problemática:

Según se aprecia de las normas citadas, en cumplimiento del cuarto párrafo del numeral 16 del artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria establece:

- i) el universo de deudores tributarios obligados a llevar los libros y registros contables y/o vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica.
- ii) el universo de deudores tributarios que podrán llevarlos de esta manera.

Nótese además que, según el quinto párrafo de la misma norma, en ambos casos, debe señalar los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, **almacenamiento, archivo y conservación.**

Ahora bien, el numeral 20 del mismo artículo 62° faculta a la SUNAT a utilizar la información contenida en los libros, registros y documentos **que almace, archive y conserve**, sin embargo el cuarto párrafo del numeral 7 del artículo 87°, del mismo cuerpo legal, establece que SUNAT podrá sustituir al deudor tributario en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos, en el caso que el deudor **haya optado** por llevar de manera electrónica los libros, registros o emitir sus comprobantes de pago bajo dicha mecánica, **omitiendo regular el supuesto en que el deudor tributario resulte obligado a llevarlos bajo esa modalidad.**

Este vacío normativo tiene graves consecuencias en el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria pues, al aplicar el numeral 20 del artículo 62° del Código Tributario, en atención a la falta de regulación expresa en el artículo 87° numeral 7, respecto al supuesto en que los deudores tributarios se encuentren **obligados** a llevar sus libros, registros y/o documentación de manera electrónica, SUNAT no podría sustituir a estos deudores tributarios en el almacenamiento archivo o conservación de los mismos y por tanto se vería imposibilitada de ejercer la facultad de utilizar la información contenida en ellos.

En atención a la apuesta por el uso intensivo de los medios electrónicos para facilitar el cumplimiento tributario y hacer más eficiente el control de la Administración



Tributaria, la SUNAT ha emitido diversas normas relacionadas con la emisión electrónica de comprobantes de pago y llevado de libros y/o registros contables⁵⁷.

El objetivo de la Administración Tributaria es contar con la información de las transacciones económicas de los contribuyentes, haciendo uso intensivo de la tecnología, y a través de ésta, de los agentes que participan de ella, permitiendo direccionar correctamente las acciones de control tributario, haciéndolas más efectivas y menos costosas.

Es por ello que la apuesta institucional se orienta a la total eliminación progresiva del llevado manual de los libros, registros y/o documentación tributaria, lo cual además redundaría en beneficio de los contribuyentes, quienes verán simplificado el cumplimiento de sus obligaciones de facilitar y permitir el control de la obligación tributaria, así como reducidos los costos y riesgos de archivo y conservación de libros y registros contables.

Estando a lo expuesto, es de suma importancia y urgencia eliminar el vacío normativo existente en el numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario, estableciendo que lo dispuesto en el mismo alcanza tanto a los deudores tributarios que opten por la modalidad electrónica, como respecto de aquellos que resulten obligados a hacerlo.

De no solucionar este problema, cuando se logre el objetivo de eliminar los libros y registros manuales por estar todos los deudores tributarios obligados a llevarlos de modo electrónico, la SUNAT se encontraría en la imposibilidad de utilizar la información contenida en ellos para sus fines, lo cual se hace en estricto respeto de los derechos fundamentales de los administrados, como es el caso de la reserva de dicha información, cautelada a nivel constitucional y legal en nuestro ordenamiento jurídico⁵⁸.

En referencia al derecho fundamental al secreto e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados reconocido en el numeral 10 del artículo segundo⁵⁹ de la Constitución Política del Perú, es preciso anotar que el texto constitucional reconoce expresamente que no se trata de un derecho fundamental absoluto sino relativo, pues precisa que *"los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley"*. Así, deja claro que en caso la ley reconozca a alguna autoridad pública el poder de inspeccionar o fiscalizar los mismos, el derecho al secreto e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos se relativiza



⁵⁷ Resolución de Superintendencia N.° 182-2008/SUNAT para emisión electrónica de Recibos por Honorarios y el llevado del Libro de Ingresos y Gastos de manera electrónica, publicada el 14.10.2008; la Resolución de Superintendencia N.° 286-2009/SUNAT que dicta las disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, y normas modificatorias, publicada el 31.12.2009; la Resolución de Superintendencia N.° 188-2010/SUNAT para Facturas Electrónicas a ser emitidas por el Sistema de emisión en SUNAT Operaciones en Línea (SOL), publicada el 17.06.2010 y la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT para Facturas y Boletas de Venta a ser emitidas por el sistema de emisión electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente, publicada el 29.04.2012.

⁵⁸ Artículo 2 numeral 10 de la Constitución Política del Perú y Artículo 85° del Código Tributario.

⁵⁹ Artículo 2° numeral 10.- Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados. "Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen. Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal. Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción, incautación, salvo por orden judicial".

en favor del interés público que es el bien jurídico privilegiado frente a este derecho fundamental.

Es preciso citar el artículo 62° del Código Tributario que expresamente establece que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A mayor abundamiento, basta recordar el deber constitucional de contribuir con los gastos públicos por parte de todos los ciudadanos, el mismo que ha sido reconocido por nuestro Tribunal Constitucional. En atención a este "deber de contribuir" ha sido convalidado, por este máximo intérprete de nuestra Constitución, el Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias, en atención al cual algunos administrados deben soportar la detracción de montos relacionados con la eventual generación de futuras obligaciones tributarias.

Es preciso recordar, además, que el artículo 87° del Código Tributario establece el amplio universo de obligaciones de los administrados, siendo relevante citar el numeral 5 que establece la obligación de *"Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos..."*, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal."

A su turno, el numeral 13 de la misma norma, establece la obligación de *"Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta."*

Si relacionamos estas obligaciones con las facultades otorgadas a la Administración Tributaria en los numerales 1 y 2 del artículo 62° del mismo Código que le permiten: "Exigir a los deudores tributarios la exhibición" de los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias", precisando que *"Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles."*, es sencillo concluir que las normas vigentes ya permiten que la Administración Tributaria tenga acceso inmediato a la información contenida en los libros y registros del contribuyente, sean llevados de forma manual o electrónica, sin necesidad de autorización, consentimiento, ni plazo previo.

En consecuencia, lo único que corresponde es cubrir el vacío normativo generado en el proceso de adaptación de estas normas al avance de las tecnologías de la información. En efecto, producto del avance tecnológico lo que antes debía hacerse deudor por deudor y apersonándose al domicilio fiscal de los contribuyentes, hoy



puede hacerse a través del procesamiento de información masiva y sin necesidad de distraer al contribuyente de sus actividades propias.

Finalmente, cabe señalar que la propuesta de modificación del numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario, que permitirá la utilización de dicha información por la SUNAT, en ningún modo constituye una sustracción o incautación de los libros, registros o documentos a sus dueños, toda vez que el deudor tributario en ningún momento pierde el control y disposición de los mismos, según queda expresamente establecido en el quinto párrafo del numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario.

En este caso, es el uso de la tecnología el que facilita el acceso a la inspección de dichos libros y documentos por parte de la Administración con el menor impacto y costo administrativo para el administrado, pues no tiene que disponer de su tiempo ni de sus trabajadores para facilitar que la Administración acceda a dicha información, que por ley le corresponde inspeccionar y fiscalizar. En este caso, en realidad, la tecnología opera a favor de ambas partes de la relación jurídica tributaria: del acreedor tributario y del deudor tributario.

Cabe destacar que los derechos del administrado están en todo momento cautelados pues cualquier tipo de información que obtiene la Administración Tributaria de los contribuyentes, sólo puede ser utilizada para sus fines propios y tiene carácter de información reservada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85° del TUO del Código Tributario.

También es pertinente indicar que las áreas operativas y normativas encargadas de programar y ejecutar acciones de fiscalización efectúan una evaluación preliminar sobre el sujeto que será intervenido considerando las variables que se utilizan internamente, así como planifican anticipadamente dicho proceso lo que les permite formar una visión general del comportamiento tributario del contribuyente y su importancia en el sector económico al que pertenece.



Por su parte, el acceso a esta información permite determinar de manera más rápida y eficiente los puntos críticos de la auditoría, dado que la información contenida en los libros contables llevados en medios electrónicos coadyuva a efectuar el análisis porcentual de manera vertical y horizontal del Balance General y del Estado de Ganancias y Pérdidas dada su incidencia tributaria en la determinación de los impuestos que administra SUNAT.

Como ejemplo de la eficiencia que se aspira alcanzar en los procesos de control de cumplimiento y fiscalización se debe indicar que el artículo 78° del numeral 5) del Código Tributario vigente permite a la Administración Tributaria emitir órdenes de pago cuando realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados. De ello, se advierte que los libros contables llevados electrónicamente e informados a la SUNAT pueden ser verificados de una manera más ágil para facilitar el control del cumplimiento de los obligaciones tributarias de los contribuyentes.

De otro lado, una de las herramientas más importantes de la Administración Tributaria es la de contar con información sobre la cual, luego de la evaluación respectiva, pueda desplegar su actividad fiscalizadora siendo normalmente la presentación de declaraciones informativas uno de los mecanismos regulares de obtención de información tributaria.

Ahora bien, las normas glosadas permiten advertir que la obligación de presentar declaraciones informativas no sólo comprende a los deudores tributarios, sino también a aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración. No obstante, el numeral 5 del artículo 87° debiera recoger expresamente ello, por lo que resulta necesario perfeccionar dicho artículo, a la vez de otorgar certeza jurídica a los administrados y a la Administración Tributaria a este respecto.

Propuesta:

En atención a las facultades delegadas en el literal c) del numeral 1 del Artículo 2° de la Ley N° 29884, se propone modificar el cuarto párrafo del numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario de modo que su consecuencia jurídica alcance tanto a los deudores tributarios que opten por llevar sus libros y registros contables de manera electrónica, como a los deudores tributarios que resulten obligados a hacerlo.

Asimismo, se propone modificar el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario señalando que los sujetos exonerados o inafectos también deberán presentar las declaraciones informativas en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

5. Modificación de los artículos 137°, 141° y 146° - Concordancia de plazos

Situación actual

El numeral 3 del artículo 137° del Código Tributario vigente, establece que cuando las resoluciones de determinación o de multa se reclamen vencido el término de 20 días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 meses posteriores a la fecha de interposición de la reclamación con una vigencia de 6 meses, debiendo renovarse por periodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

Agrega el citado numeral que, en caso se declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de apelación por el monto de la deuda actualizada y por los plazos y periodos señalados precedentemente; se precisa además que los plazos señalados en 6 meses variarán a 9 meses tratándose de la reclamación de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

En el caso del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el artículo 146° del Código Tributario dispone que este deberá formularse dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó la notificación de la resolución que resuelve el reclamo y que tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta 30 días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación certificada.

Asimismo, señala que la apelación será admitida vencidos los plazos antes indicados, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de 6 meses



contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada. La referida carta fianza debe otorgarse por un período de 6 meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración, precisando que los plazos señalados en 6 meses variarán a nueve 9 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Agrega el citado artículo que la Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de 15 días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, plazo que se reduce a 5 días tratándose de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

Asimismo el artículo 146° del Código Tributario establece que vencido dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la apelación.

De otro lado, el artículo 142° del Código Tributario fija en 9 meses el plazo máximo para resolver las reclamaciones, contados a partir de la fecha de presentación del recurso; y, tratándose de la reclamación de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia señala un plazo de 12 meses.

El artículo 150° del Código Tributario fija en 12 meses el plazo máximo para resolver las apelaciones, contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal; y, tratándose de la apelación de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia señala un plazo de 18 meses.

En cuanto a la admisión de medios probatorios en la etapa de reclamación, el artículo 141° del Código Tributario establece que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación. No obstante, el artículo 142° del Código Tributario fija en 9 meses el plazo máximo para resolver las reclamaciones y de 12 meses para reclamación de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.



Problemática:

De las citadas normas se advierte que los plazos para resolver los recursos de reclamación y apelación son mayores a los establecidos para la vigencia de la carta fianza que garantiza la deuda impugnada extemporáneamente lo que no ocurría antes de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 981, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

Considerando que el plazo para resolver es mayor al que señala el numeral 3 del artículo 137° para la vigencia de las cartas fianza presentadas por reclamos extemporáneos, ocurre que muchas veces el deudor tributario se ve en la obligación de renovar la carta fianza por 6 meses adicionales, plazo que incluso excede del señalado por ley para la resolución de su impugnación (9 meses), lo que le acarrea mayores costos, puesto que en caso se declare fundado el recurso, la renovación por dicho plazo (mayor a los nueve meses) es innecesaria.

La situación antes descrita se presenta también respecto de la apelación y los plazos fijados para garantizar el monto reclamado vinculado a las pruebas extemporáneas y los señalados para resolver el reclamo.

En relación a los costos que implica la presentación de una carta fianza a continuación mostramos la determinación de la comisión que cobran los bancos en base a análisis trimestrales, respecto a una deuda ascendente a S/. 100,000.00

La comisión por las cartas fianzas de pago, cumplimiento y adelanto es de 4,5% anual. Entonces en el caso en el que la carta fianza se emite por una deuda equivalente a S/. 100 000,00, por seis meses y se renueva por seis meses adicionales, el importe total a pagar asciende S/. 4 514,00, por concepto de comisiones y portes, según el siguiente detalle:

Carta Fianza por 6 meses	
Deuda actualizada a 6 meses posteriores al recurso	100 000,00
Fecha inicio (Emisión)	26/06/2012
Fecha vencimiento	23/12/2012
Plazo	180 días
Días de gracia (renovación)	0
Porcentaje comisión anual	4.50%
Comisión 6 meses	2 250,00
Portes (S/ 3.50 por trimestre)	7,00
COMISION TOTAL	S/ 2 257,00

(Fuente: BCP)

Carta Fianza por 6 meses (Renovación)	
Deuda actualizada a 6 meses posteriores al recurso	100 000,00
Fecha inicio (Emisión)	23/12/2012
Fecha vencimiento	23/06/2012
Plazo	180 días
Días de gracia (renovación)	0
Porcentaje comisión anual	4.50%
Comisión 6 meses	2 250,00
Portes (S/ 3.50 por trimestre)	7,00
COMISION TOTAL	S/ 2 257,00



En el mismo caso en el cual la carta fianza se emite por S/. 103 358,00⁶⁰ por nueve meses y sin más renovaciones, el importe a pagar asciende a S/. 3 498,50, por concepto de comisiones y portes, según el siguiente detalle:

Carta Fianza por 9 meses	
Deuda actualizada a 9 meses posteriores al recurso	103 358,00
Fecha inicio (Emisión)	26/06/2012
Fecha vencimiento	23/03/2013
Plazo	270 días
Días de gracia (renovación)	0
Porcentaje comisión anual	4,50%
Comisión 9 meses	3 488,00
Portes (S/ 3.50 por trimestre)	10,50
COMISION TOTAL	S/ 3 498,50

(Fuente: BCP)

Conforme a lo expuesto, la emisión de una carta fianza por la misma deuda, con una vigencia de nueve meses, equiparable al plazo que tiene la Administración Tributaria

para resolver el recurso de reclamación, implica un ahorro de S/. 1 015,50 para el contribuyente.

De otro lado, respecto de las cartas fianza presentadas en la Intendencia Regional Lima, vinculadas a la presentación de recursos impugnatorios extemporáneos, en aplicación de lo establecido en el numeral 3 del artículo 137° y en el artículo 146° del Código Tributario, así como las relacionadas a medios probatorios extemporáneos, en aplicación del artículo 141° del mismo Código⁶¹, tenemos la siguiente información:

CARTAS FIANZA VIGENTES AL 30.06.2012 EN LA INTENDENCIA REGIONAL LIMA						
N°	Expediente de Origen			N° de Renovaciones (cada 6 meses)	Motivo	Estado de la Impugnación
	Tipo	N°	Fecha de Ingreso			
1	Apelación	0150350004366	21/06/2007	10	Apelación extemporánea	
2	Apelación	0260350023783	15/03/2011	2	Apelación extemporánea	
3	Reclamo	0260340052701	04/06/2007	10	Reclamo extemporáneo	Apelado
4	Reclamo	0260340088658	30/05/2011	1	Reclamo extemporáneo	Apelado
5	Reclamo	0260340093788	03/11/2011	1	Prueba extemporánea	
6	Reclamo	0260340093687	09/11/2011	1	Prueba extemporánea	
7	Reclamo	0250340010672	20/07/2005	14	Reclamo extemporáneo	Apelado
8	Apelación	0250350005262	17/01/2008	8	Apelación extemporánea	
9	Apelación	0150350004118	26/01/2007	10	Apelación extemporánea	
10	Reclamo	0260340090273	21/07/2011	1	Prueba extemporánea	
11	Reclamo	0150340006743	03/08/2006	11	Prueba extemporánea	Apelado
12	Apelación	0260350023039	21/12/2010	2	Apelación extemporánea	
13	Apelación	0260350025131	08/08/2011	1	Apelación extemporánea	
14	Reclamo	0260340090629	01/08/2011	1	Reclamo extemporáneo	Apelado
15	Reclamo	0750340000984	15/08/2005	13	Prueba extemporánea	Apelado
16	Reclamo	0250340022128	05/07/2011	1	Reclamo extemporáneo	Apelado
17	Apelación	0250350007458	21/02/2011	2	Apelación extemporánea	
18	Apelación	0250350006939	03/06/2010	4	Apelación extemporánea	
19	Reclamo	0250340017878	18/03/2009	6	Prueba extemporánea	Apelado
20	Reclamo	0260340052134	11/05/2007	10	Prueba extemporánea	Apelado
21	Reclamo	0260340087078	29/03/2011	2	Reclamo extemporáneo	Apelado
22	Reclamo	0260340091817	12/09/2011	1	Reclamo extemporáneo	Apelado

(Fuente Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario)



CARTAS FIANZA VIGENTES AL 30/06/2012 EN ADUANAS AEREA Y MARITIMA E IGRA						
N°	Expediente de Origen			N° de Renovaciones cada 6 meses	Motivo	Estado de la Impugnación
	TIPO	N°	Fecha de Ingreso			
ADUANA AEREA						
1	Apelación	2010-15181-5	24/05/2010	6	Apelación extemporánea	
2	Apelación	2010-45536-7	23/12/2010	3	Apelación extemporánea	

IFGRA						
3	Reclamo	2010-133913-5	15/06/2010	4	Reclamo extemporáneo	Apelado
4	Apelación	2011-310633-0	17/11/2011	2	Apelación extemporánea	
5	Apelación	2011-163561-6	13/07/2011	2	Apelación extemporánea	
6	Reclamo	2009230306-2	10/11/2009	7	Reclamo extemporáneo	Apelado
7	Reclamo	2011-213631-4	13/09/2011	2	Reclamo extemporáneo	Apelado
ADUANA MARITIMA						
8	Reclamo	2009-8766-0	27/10/2009	6	Reclamo extemporáneo	Apelado
9	Reclamo	2010-34624-7	17/06/2010	5	Reclamo extemporáneo	Apelado
10	Reclamo	2011-74580-2	25/11/2011	2	Reclamo extemporáneo	
11	Reclamo	2011-74588-0	25/11/2011	2	Reclamo extemporáneo	

En los cuadros se aprecia que en todos los casos se ha renovado la carta fianza por lo menos una vez, con los consiguientes costos que ello implica.

Propuesta:

En vista de las facultades delegadas otorgadas por el literal d) del numeral 1 del artículo 2° de la Ley N° 29884 se propone modificar el numeral 3 del artículo 137°, el artículo 141° y el artículo 146° del Código Tributario a fin de modificar los plazos de vigencia de las cartas fianza para concordarlos con los plazos para resolver, tanto en la etapa de reclamación como en la apelación y para la admisión de los medios probatorios extemporáneos en etapa de reclamación, perfeccionando de esta manera el marco normativo del Código Tributario.

6. Modificación del artículo 157° - Demanda Contencioso Administrativa

Situación actual:

El artículo 11 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067⁶², establece, con carácter general, que son competentes para conocer el proceso contencioso administrativo el Juez Especializado y la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo, en primer y segundo grado, respectivamente.



Excepcionalmente, dicha norma dispone que, cuando el objeto de la demanda verse sobre actuaciones del Banco Central de Reserva del Perú (BCR), Superintendencia del Mercado de Valores (SMV), y de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS) es competente, en primera instancia, la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior respectiva. En este caso, la Sala Civil de la Corte Suprema resuelve en apelación y la Sala Constitucional y Social en casación, si fuera el caso. Es competente para conocer la solicitud de medida cautelar la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior.

Asimismo, establece que en los lugares donde no exista juez o Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo, es competente el Juez en lo Civil o el Juez Mixto en su caso, o la Sala Civil correspondiente.

Los procesos contencioso administrativos vinculados a materia tributaria son iniciados ante la autoridad judicial competente, en virtud de las normas antes citadas.

⁶² Aprobado por el Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, y publicado el 29.08.2008.

Problemática:

No obstante lo dispuesto en las normas antes citadas, el segundo párrafo del artículo 157° del Código Tributario establece que la demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, lo que evidencia un desfase en dicha norma.

Propuesta:

Adecuar el artículo 157° del Código Tributario a la regulación actual del proceso contencioso administrativo, estableciendo que la demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante autoridad judicial competente.

7. Restitución del artículo 159° - Medidas cautelares en Procesos Judiciales

Situación actual:

En relación a las facultades de la Administración Tributaria, se dictan medidas cautelares, tanto en procesos constitucionales como en procesos contenciosos administrativos, que limitan el recupero de la deuda tributaria involucrada, la cual temporalmente se encuentra inmovilizada y sin posibilidad alguna de cobranza.

Dicha situación obedece a que la regulación actual del trámite y de los requisitos para la concesión de medidas cautelares, en procesos en que el objeto de la pretensión de los demandantes es desvirtuar el cobro de la deuda tributaria, se encuentra orientada a proteger al contribuyente de los posibles perjuicios que acarrearía la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, teniendo como consecuencia el levantamiento de los embargos trabados en el procedimiento de ejecución coactiva, y el perjuicio para el Estado que, en caso de obtener una sentencia favorable al final del proceso, se encuentra imposibilitado de efectuar el cobro de tales acreencias.



En efecto, si bien el artículo 39 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067, el artículo 15 del Código Procesal Constitucional y el artículo 610 del Código Procesal Civil, establecen entre los requisitos para la concesión de una medida cautelar el ofrecimiento de la contracautela, actualmente existe la posibilidad de ofrecer como contracautela la caución juratoria (promesa de pago) regulada en el artículo 613 del Código Procesal Civil.

Asimismo, el artículo 39 del referido Texto Único Ordenado, el artículo 15 del Código Procesal Constitucional, y el artículo 611 del Código Procesal Civil, establecen que la medida será concedida siempre que se verifique la apariencia o verosimilitud del derecho invocado y peligro en la demora.

De otro lado, el artículo 15 del Código Procesal Constitucional, dispone que dichas medidas se dictan sin conocimiento de la contraparte.

Por su parte, el artículo 637 del Código Procesal Civil, establece que la solicitud cautelar es concedida o rechazada sin conocimiento de la parte afectada en atención a los fundamentos y prueba de la solicitud.

El artículo 615 del Código Procesal Civil, dispone que es procedente el pedido de medida cautelar de quien ha obtenido sentencia favorable, aunque fuera impugnada, y que dicho pedido se ejecuta sin que sea preciso cumplir con exponer los fundamentos de su pretensión cautelar y ofrecer contracautela, requisitos establecidos en el artículo 610 de dicho texto legal.

Problemática:

Al respecto, debe considerarse que al 31 de diciembre de 2011, según información proporcionada por la Procuraduría Pública de la SUNAT, se encuentran vigentes medidas cautelares otorgadas por los diversos órganos del Poder Judicial que impiden la cobranza de S/. 784 626 607,00, las cuales fueron concedidas bajo el ofrecimiento de caución juratoria como contracautela por parte de los contribuyentes, situación que no garantiza la cobranza de dicha deuda al final del proceso judicial.

Es importante tener en cuenta que en los casos en que se han declarado infundada o improcedente las demandas en sede judicial y seguidamente se han reiniciado las acciones de cobranza, se ha comprobado que la recuperación ha sido irrisoria, demostrándose que los contribuyentes no asumen sus deudas o simplemente desaparecen formando nuevas empresas eludiendo su responsabilidad tributaria.

Precisamente, la falta de exigencia de una contracautela efectiva, pone en serio riesgo la posibilidad de que el fisco, a pesar de resultar la parte vencedora en el litigio, realice la cobranza de las deudas impagas, teniendo en cuenta que la duración de los procesos judiciales suele ser extensa hasta su resolución definitiva, hecho que puede suponer que, en la práctica, la deuda no pueda ser cobrada al cambiar la situación patrimonial de los contribuyentes o porque estos aprovechan el tiempo transcurrido para eludir el pago de sus obligaciones.

A efectos de complementar la propuesta con cifras reales, en el caso de la Intendencia Regional Lima, la más importante del país en cuanto al universo de contribuyentes, se informó que de una suma total de deuda exigible ascendente a S/. 444 001 070,00 protegida por medidas cautelares que luego fueron revocadas, solo se ha podido recuperar a la fecha la suma de S/. 2 371 890,00 es decir el equivalente a 0,53 % del total de esa deuda exigible.

Propuesta:

El Tribunal Constitucional en diversas sentencias, tales como las recaídas sobre los expedientes Nos. 0004-2004-AI/TC y acumulados, y N° 06089-2006-PA/TC, se ha pronunciado en el sentido que la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye una manifestación del Principio de Solidaridad que subyace en la Constitución Política del Perú vigente. En ese sentido, la legislación tributaria debe ser coherente con dicho principio de manera que se asegure la dotación de los recursos destinados a la satisfacción de necesidades públicas y se evite el uso indebido de las figuras jurídicas para impedir el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Si bien es admitido que el ejercicio racional de las medidas cautelares obedece al inminente riesgo de producirse un daño irreparable en el demandante, para lo cual se invoca el derecho cautelar como protección anticipada de efectos no deseados que se presume podrían darse si es que la judicatura se pronuncia tardíamente, es también cierto que la tendencia actual en materia procesal admite no solo la visión



del demandante sino también del demandado, es decir en nuestro caso el Estado con su ente recaudador.

Es importante señalar que "es imposible pensar que la necesidad de obtener decisiones en un plazo razonable, se produce sin el sacrificio a la calidad del proceso y, correlativamente, a sus niveles de exactitud. Es así como es realista sostener que una tutela provisional esconde una desigualdad en el procedimiento y una disímil protección de los derechos de las partes. En efecto en el marco del parámetro propuesto se supone que una concesión errónea de una medida cautelar va a generar perjuicios a la demandada y que, en algún momento posterior, dichos daños deben ser trasladados a quien deba soportarlos en el evento que el demandado obtenga un resultado favorable"⁶³.

Es de advertir que en el análisis económico del derecho procesal no sólo se evalúa la posición tradicional del demandante sino también la del demandado y el potencial perjuicio que una medida cautelar anticipada puede generar a éste. En consonancia a lo anterior, en los casos en que el Estado y su ente recaudador son emplazados, subsiste un coste social de origen económico al tener que postergarse la recaudación de recursos mientras se encuentre vigente la medida cautelar.

El objeto del presente decreto legislativo es regular la contracautela cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el Código Tributario o en otras leyes, dejándose establecido que previo al otorgamiento de medidas cautelares, el Juez deberá disponer el otorgamiento de una contracautela, para lo cual correrá traslado por el término de tres días hábiles al demandado, acompañando copia simple de la demanda y de sus recaudos⁶⁴. Se entiende que la norma será aplicable cuando exista una deuda tributaria determinada y/o liquidada que subyace al proceso.



Considerando el objetivo de la presente norma, así como el interés fiscal afectado por la concesión de una medida cautelar, el importe de la contracautela debe ser igual al monto de la deuda tributaria afectada con dicha medida, actualizado a la fecha de la presentación de la solicitud cautelar a fin de garantizar la cobranza de la deuda tributaria, en caso la pretensión del demandante sea desestimada. De este modo, se aminora el perjuicio que puede resultar en el supuesto que el litigio se prolongue y eventualmente el deudor tributario, a la fecha de conclusión del proceso, no tenga suficiente patrimonio para cancelar sus obligaciones ante el fisco, sobre todo si se tiene en cuenta que tales obligaciones siguen incrementándose por aplicación de intereses moratorios durante el lapso que la deuda ha permanecido impaga.

En ese sentido, es necesario que se exija una contracautela efectiva de naturaleza personal o real, y de ser ésta de naturaleza personal debe estar contenida en una carta fianza emitida por una entidad bancaria o financiera, a fin de garantizar que sea posible ejecutar dicha garantía.

⁶³ CARRASCO DELGADO, Nicolás; "La Contracautela, una mirada desde el Análisis Económico del Derecho Procesal". En: Revista de Derecho y Humanidades N° 16, vol. 2, 2010; pp. 174-175, Universidad de Chile.

⁶⁴ Similar regulación se ha establecido para el caso de las solicitudes de medida cautelar promovidas contra actos administrativos dictados en el ámbito de aplicación de la legislación municipal o regional, conforme lo señalado en el artículo 15° del Código Procesal Constitucional. Cabe añadir que, dicha regulación fue materia de un Proceso de Inconstitucionalidad promovido por la Defensoría del Pueblo, siendo que el Tribunal Constitucional a través de la sentencia recaída sobre el expediente N.° 0023-2005-PI/TC, se pronunció confirmando la constitucionalidad de dicho dispositivo.

Asimismo, debe excluirse como contracautela el ofrecimiento de la caución juratoria, pues esta última modalidad no garantiza en forma alguna la recuperación, al final del proceso, de la deuda tributaria.

Considerando que las cartas fianza deben ser renovadas con la debida anticipación a fin que la deuda tributaria se mantenga garantizada durante el tiempo que dure el proceso, el decreto legislativo considera que la carta fianza otorgada como contracautela debe ser renovada en el plazo de diez (10) días hábiles previos a su vencimiento, caso contrario, el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad.

Igualmente, en el caso de una contracautela real, se prevé que la Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar a la autoridad judicial que se varíe la contracautela, en caso ésta haya devenido en insuficiente en relación con la deuda tributaria, incluyendo la actualización por la generación de intereses. Tratándose del incremento de la deuda tributaria por la generación de intereses, esta facultad podrá ser ejercitada al cumplirse seis (6) meses desde la concesión de la medida cautelar o de la variación de la contracautela. Además, se contempla que el Juez deberá disponer que los contribuyentes cumplan con la adecuación de la contracautela ofrecida, de acuerdo a la actualización de la deuda tributaria que reporte la Administración Tributaria en su solicitud, bajo sanción de dejarse sin efecto la medida cautelar.

Sin perjuicio de lo antes indicado, y a fin de permitir que los contribuyentes que cuenten con menores ingresos puedan acceder al proceso sin tener que ofrecer garantías que puedan afectar su subsistencia, el decreto legislativo establece que, excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria.



De otro lado, considerando que uno de los presupuestos para la concesión de medidas cautelares es la necesidad de la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso, se dispone que no procede la concesión de medidas cautelares respecto de procedimientos de fiscalización o determinación de la deuda tributaria, toda vez que los actos que emite la Administración Tributaria en aquellos no representa peligro alguno para el contribuyente.

Por otro lado, en concordancia con el objeto de la presente norma, también se prevé expresamente que en el caso que se declare infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con medida cautelar, el Juez dispondrá la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso.

Considerando que el artículo 615° del Código Procesal Civil establece que es procedente el pedido de medida cautelar de quien ha obtenido sentencia favorable, sin requerirse en tal supuesto la presentación de una contracautela, a fin de mantener vigente la contracautela que garantizó la deuda tributaria durante la primera instancia hasta el pronunciamiento de la instancia superior, y en forma coherente con los fundamentos del presente decreto legislativo, se establece que la contracautela se sujetará a las reglas señaladas en los párrafos precedentes.

II. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La aprobación de la propuesta legislativa no representa costo alguno para el Tesoro Público, sino que por el contrario, permitirá optimizar el uso de los recursos con que cuenta la Administración Tributaria, dado que las medidas propuestas están orientadas a lograr un mayor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducción de los mecanismos elusivos con criterio de razonabilidad y preservando la seguridad jurídica, así como garantizar la cobranza de la deuda tributaria en los procesos judiciales.

III. EFECTOS DE LA VIGENCIA DE LA NORMA EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La propuesta legislativa incorpora la Norma XVI, los artículos 16°-A y 159° y modifica la Norma VIII, los artículos 16°, 84°, 87°, 137°, 141°, 146°, el epígrafe del Título IV del Libro Tercero y el artículo 157° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.

