

El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando

Luis Carlos Adrianzén Rodríguez(*)

Alumno del noveno ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Miembro de la Asociación Civil Ius et Veritas.

1 Introducción.

La función que lleva a cabo el Tribunal Fiscal en nuestro país, como última instancia administrativa en materia tributaria, resulta de vital importancia para nuestro sistema tributario. El Tribunal Fiscal es el órgano que cierra la fase administrativa del procedimiento tributario y es, asimismo, aquél cuyas decisiones constituyen criterios jurisprudenciales de gran importancia no sólo para los contribuyentes, sino también para las propias administraciones tributarias.

A fin de realizar óptimamente su función, dicho órgano decisorio está facultado para interpretar hechos y normas al resolver los litigios en materia de tributación.

Si revisamos las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los últimos años encontramos en muchas de ellas criterios interpretativos que no solían aparecer antes con la frecuencia con la que lo están haciendo ahora. Diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal han incluido criterios de interpretación que podrían calificarse como novedosos o amplios, pero más allá del calificativo

que éstos puedan merecer, su uso viene constituyendo una constante en las decisiones de dicho órgano y es, precisamente, ese rasgo de continuidad lo que está contribuyendo a generar una especie de institucionalización de dichos criterios en nuestro sistema tributario. Es saludable, sin duda, que nuestras instituciones estén adquiriendo mayor madurez en ese sentido, que dejen de cerrarse en interpretaciones literales y adopten criterios guiados -en muchos casos- por altas dosis de racionalidad.

Los criterios que va construyendo un órgano decisorio son generalmente dinámicos, más aun en un proceso de reforma como el que ha venido atravesando el sistema tributario peruano, con diversos cambios, tales como una nueva normativa, mayor discrecionalidad de los órganos de control, la ampliación de la partida presupuestal del sector, etc.

El presente artículo pretende indagar la naturaleza del Tribunal Fiscal, sus atribuciones y límites, así como mostrar algunos de los criterios interpretativos que viene utilizando para resolver cuestiones en materia tributaria. De otro lado,

(*) A mis padres, por su constante e incondicional apoyo.

Debo agradecer a las Dras. Mónica Benites Mendoza y Sandra Sevillano Chávez, así como al Dr. Eduardo Sotelo Castañeda, por las importantes sugerencias y comentarios formulados al presente trabajo.

tenemos la intención de generar mayor conciencia en una práctica que debe ser cada vez más frecuente en los profesionales del Derecho: la interpretación.

Asimismo, consideramos importante compilar y analizar las prácticas interpretativas que está llevando a cabo el Tribunal Fiscal, ya que gran parte de ellas no se encuentran aún recogidas expresamente en las normas y el contribuyente -e inclusive las mismas administraciones tributarias- puede tener dificultades para acceder fácilmente a este tipo de información, a pesar de la importancia que tiene.

2 El Tribunal Fiscal y su importancia en un sistema tributario en desarrollo.

2.1 El Tribunal Fiscal: origen y naturaleza.

En el Perú, el Tribunal Fiscal data de 1964, año en el que fue creado en el contexto de una revisión integral del régimen tributario, mediante la Ley No.14920. Junto a él se creó también el Tribunal de Aduanas, modificándose así la constitución, las atribuciones y el funcionamiento del Consejo Superior de Contribuciones y del Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas, y estableciéndose de esta manera, por primera vez, dos tribunales administrativos para resolver en última instancia administrativa las reclamaciones respecto de dichas materias. Los vocales eran nombrados por resolución suprema y trabajaban a tiempo completo y a dedicación exclusiva. Contra las resoluciones emitidas por los tribunales procedía recurrir ante el Poder Judicial⁽¹⁾.

En la actualidad, el Tribunal Fiscal es el órgano administrativo encargado de resolver asuntos tributarios y aduaneros en última instancia administrativa, encontrándose por tanto, en la esfera del Poder Ejecutivo. El Tribunal Fiscal está conformado por la Presidencia, la Sala Plena, la Vocalía Administrativa y las Salas especializadas en

materia tributaria y aduanera. Los miembros del Tribunal desempeñan sus cargos a tiempo completo y a dedicación exclusiva, y están prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles o intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

Es importante señalar y analizar algunas opiniones en torno a la naturaleza y a la necesidad de órganos como el Tribunal Fiscal.

Montero Traibel⁽²⁾ considera que la necesidad de dotar al contribuyente de elementos capaces de no hacerle perder la confianza en la seguridad jurídica es lo que ha llevado a la doctrina a formular la creación de tribunales fiscales. Otros elementos que considera justifican la creación de tribunales especializados son los factores políticos y el factor de que un poder pueda predominar sobre otro; asimismo, afirma que ha influido también la creciente intervención que el poder administrador ha ido adquiriendo en la última centuria. Finalmente, menciona como nueva razón la creciente complejidad que ha adquirido el derecho tributario en los últimos años. Concluye afirmando que resulta perfectamente lícito y jurídico, atribuirle competencia jurisdiccional a un órgano administrativo.

Valdés Costa⁽³⁾, afirma lo siguiente sobre la creación de tribunales fiscales: “en nuestro ordenamiento jurídico (refiriéndose al uruguayo) es absolutamente incuestionable, que las controversias que puedan darse como consecuencia de la concreción de la relación jurídica tributaria, deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, pues no existe la posibilidad de orden jurídico en que sea el propio administrador quien las resuelva”.

Sayagués⁽⁴⁾ se refiere a las circunstancias históricas que obran en un país determinado y que traen como consecuencia natural la creación de

- (1) INDACOCHA GONZÁLES, Francisco. *La justicia administrativa y el Tribunal Fiscal*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. No.31, diciembre 1996. p.17.
- (2) MONTERO TRAIHEL, J.P. *Cuestiones de Derecho Tributario*. Montevideo: Fundación de Cultura, 1974. pp.13, 22 y 24. Más adelante evaluaremos la jurisdiccionalidad de órganos administrativos como el Tribunal Fiscal que el autor menciona.
- (3) Citado por MONTERO TRAIHEL, J.P. *Op.cit.*; p.18.
- (4) Citado por MONTERO TRAIHEL, J.P. *Ibid.*; p.22.

estos órganos. Se refiere al ejemplo de Francia, la cual a consecuencia de la triunfante revolución de 1879, consagra la separación de poderes a ultranza. Tal separación les impedía comprender o aceptar que el poder judicial pudiera intervenir en litigios en que fuera parte la administración, porque ello superaría el concepto que tenían de la separación de poderes. A esos efectos, se propugna la creación de tribunales dentro de la misma administración, pero comprendiendo que nadie puede ser juez y participar en un mismo proceso, le dan a esos tribunales cierta independencia científica, para que actuando dentro de la órbita de la administración, tuvieran la independencia suficiente para decidir, aun en contra de los intereses del poder ejecutivo.

Doctrina argentina y mexicana, por ejemplo, influidas posiblemente por sus propios tribunales fiscales, sostienen que basta para dotar al contribuyente de garantías y para garantizar la independencia del tribunal, que éste se encuentre fuera de la administración activa, aun cuando se encuentre dentro de la organización del poder ejecutivo. Pero para otros, es elemento fundamental que el tribunal se encuentre separado, no ya solamente de la administración activa, sino incluso del poder ejecutivo. Con esta condicionante, esta corriente no explicita cuál es la mejor ubicación, es decir, si dentro del poder judicial o fuera de él, pero sí que deben estar siempre sujetos a las garantías de independencia e inamovilidad de que goza ese poder. Asimismo, esta segunda posición, reitera para el contencioso tributario la necesidad de mantener una tradición judicialista⁽⁵⁾.

Indacochea⁽⁶⁾ sostiene que la creación del Tribunal Fiscal en el Perú se fundamenta en la necesidad de contar con tribunales especializados e independientes que sustituyan a los jueces comunes en controversias derivadas de áreas jurídicas complejas, como en el caso del derecho tributario y aduanero, por su vinculación con la

economía, la contabilidad y la política financiera y fiscal de los Estados. En este sentido, afirma que los tribunales administrativos actúan en función jurisdiccional y sus resoluciones constituyen verdaderas sentencias.

De otro lado, la Corte Suprema de Argentina ha reconocido la legitimidad de los órganos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales en la medida que sus decisiones están sujetas a un control judicial suficiente. Según Giuliani Fonrouge, el aspecto más importante de la jurisdiccionalidad administrativa es la independencia y no el ámbito en que se encuentra el órgano resolutor, lo cual descansa en la estabilidad de los juzgadores y en que sus fallos sean susceptibles de revisión en el fuero judicial común.

Como vemos, de la doctrina analizada podemos extraer diversas razones que han llevado a muchas legislaciones a crear tribunales administrativos encargados de resolver conflictos en materia tributaria que se generen entre la administración y los contribuyentes. De igual modo encontramos diferentes concepciones en torno a la naturaleza del órgano y de su función, sobre todo cuando se le pretende atribuir la característica jurisdiccional a su función.

La seguridad jurídica, factores políticos, el creciente poder de la administración, la especialización en materia tributaria, la independencia, etc., son las principales razones esgrimidas por la doctrina. Sin embargo, consideramos que -al menos en el Perú- la razón más importante es la de la especialización del órgano y, en segundo lugar, su independencia, ya que su existencia permite al contribuyente recibir un pronunciamiento emitido por personal especializado en materia tributaria y, si bien se trata de un órgano que depende del Poder Ejecutivo -específicamente del Ministerio de Economía y Finanzas-, ello no obsta a la obligación que tiene de pronunciarse con total independencia de dicha ligazón.

(5) MONTERO TRAIABEL, J.P. *Ibid.*; p.41.

(6) INDACOCHEA GONZÁLES, Francisco. *Op.cit.*; p.20.

En lo referente a la función jurisdiccional a que se han referido Montero Traibel, Valdés Costa, Indacochea, Fonrouge e incluso la Corte Superior Argentina, es necesario detenernos un momento.

Se ha afirmado que, siendo el aspecto más importante de la jurisdiccionalidad administrativa la independencia, estamos frente a función jurisdiccional. Esta posición se ve reforzada con la opinión de Bidart Campos⁽⁷⁾ quien afirma que cuando la resolución emana de un órgano de la administración distinto de la administración activa, ese órgano asume la calidad de tercero en la contienda, siendo su función jurisdiccional.

Resulta pertinente citar a Couture⁽⁸⁾ quien define el vocablo jurisdicción de la siguiente manera: “función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factible de ejecución”. Agrega que el objeto propio de la jurisdicción es la cosa juzgada, y que su fin consiste en asegurar la efectividad del Derecho.

Esta última posición es la que compartimos. El carácter definitivo de las decisiones es lo sustancial en la función jurisdiccional. Así, un tribunal administrativo como el Tribunal Fiscal, a pesar de ser el órgano administrativo superior en materia tributaria y de agotarse en él la vía administrativa en dicha materia, no emite resoluciones con carácter definitivo, ya que queda abierta la posibilidad de acceder a la vía judicial para cuestionarlas. Por ello consideramos que el Tribunal Fiscal no ejerce función jurisdiccional. En la vía judicial, el Poder Judicial sí ejerce función jurisdiccional, diciendo derecho en nombre del Estado y de manera definitiva.

2.2 La labor del Tribunal Fiscal en un sistema en desarrollo. La reforma del sistema tributario peruano.

Quizás si aplicamos una encuesta a la ciudadanía y le preguntamos a qué organismo del Estado no desearían enfrentarse, la SUNAT ocupe un lugar privilegiado, posiblemente no sea el primero -éste de seguro estará reservado para el Servicio de Inteligencia Nacional-, pero es muy probable que sea nombrado, y no con poca frecuencia. Y es que no hay duda que hoy en día muchos ciudadanos, entre los que nos incluimos, le temen a la SUNAT. Ello no es casualidad.

Algunos años atrás podía resultar muy sencillo solicitar un descuento en algún establecimiento comercial a cambio de no exigirle la emisión de comprobante de pago. Hoy, un supuesto consumidor puede ser en realidad un fedatario de la SUNAT, quien aplicará una sanción a aquél que no le entregue un comprobante de pago por su compra, además de tratarse de personal difícilmente sobornable con algunas monedas. Pero el temor no está sólo en el rubro de entrega de comprobantes sino también en el correcto manejo de la contabilidad de las empresas, sus deducciones, gastos, determinación de tributos, etc.; sabemos que en cualquier momento puede llegar la SUNAT y, haciendo uso de su facultad de fiscalización, revisar toda nuestra documentación con bastante libertad. Hoy la administración tributaria -en especial la SUNAT- tiene mucho más poder y presencia que el que ostentaba hace algunos años.

El panorama tributario hacia 1990 mostraba problemas de eficiencia: la presión tributaria, es decir, el porcentaje que recauda la caja fiscal de un país con respecto a su producto bruto interno, llegaba apenas al cuatro por ciento. Además, existían 60 impuestos, múltiples tasas impositivas, exoneraciones tributarias y el órgano encargado de la administración tributaria no estaba exento de dos

(7) BIDART CAMPOS, Germán José. *Derecho Constitucional*. Tomo I. Buenos Aires: Ediar, 1966. p.711.

(8) Citado por GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores*. Buenos Aires: Depalma, 1986. p.22.

graves problemas: burocracia descalificada profesionalmente y corrupción.

Esta realidad puso en evidencia la urgente necesidad de realizar una reforma que comprendiera tanto el sistema tributario como la administración tributaria misma.

La norma VIII del Código Tributario permite usar todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho al aplicar las normas tributarias. Así, el Tribunal Fiscal está facultado a usar los diversos métodos interpretativos cuando resuelve las controversias en materia tributaria.

La reforma tributaria que ha vivido el país ha consistido no sólo en dotar de mayor poder a la administración tributaria, creciendo su facultad de fiscalización y por ende de recaudación, así como también sus posibilidades de llevar a cabo un procedimiento de cobranza coactiva, sino que también se ha materializado en la supresión de tributos, racionalizando y simplificando el sistema tributario. Todo ello en busca de tener un sistema tributario más simple -si cabría utilizar este término- y con la intención de obtener una mayor recaudación con un contribuyente mejor informado. En principio, el objetivo principal consistente en la mejora de la recaudación se ha venido consiguiendo, sin embargo, el uso indebido del creciente poder de la administración está afectando diversos derechos de los administrados. Es así que se requiere o la reducción de dichos poderes o un eficaz control de su uso. Sobre la segunda alternativa nos centraremos en el presente trabajo.

2.3 Trascendencia e importancia de la labor del Tribunal Fiscal.

El doctor Mateo Kaufman⁽⁹⁾ sintetiza la importancia de la función del Tribunal en los siguientes términos:

a) Con su actuación constituye una valiosa labor de interpretación y creación jurisprudencial sobre las materias de su competencia, como imprescindible aporte para el perfeccionamiento de la labor de recaudación, que el poder administrador tiene a su cargo.

b) Con su creación se superó la paradoja de que el fisco controlara la justicia de su propia actuación, paradoja equivalente a que en el proceso penal el órgano que sostuviera la acusación, sentenciara también sobre ella.

c) Con su funcionamiento se da a los contribuyentes una tutela eficaz frente al discrecionalismo de la Administración.

Carlos Giuliani Fonrouge y Juan E. Bello⁽¹⁰⁾ determinan la misión del Tribunal en estos términos: “tiene por objeto asegurar una red de protección a los contribuyentes y responsables impositivos”; tal protección se haría práctica:

- Al suprimir la exigencia del pago previo como condición para discutir el acto administrativo de determinación.

- Al repetir la revisión por un organismo independiente, de carácter colegiado, que - lógicamente- no sufriría la influencia ambiental y podría actuar con independencia de criterio.

- Al instituir el proceso oral en la actuación, medio que no solamente abrevia el proceso, sino también incidencias y sutilezas.

Consideramos que la labor del Tribunal Fiscal, más aun en un momento de reforma del sistema tributario como el que estamos viviendo, resulta fundamental. Como afirmáramos anteriormente, la administración tributaria ha adquirido mucho poder en los últimos años y dicha concentración de poder ha derivado varias veces en su uso indebido, por ello es indispensable

(9) Citado por LÓPEZ AGNETTI, Elías. Op.cit.; p.11.

(10) Citado por LÓPEZ AGNETTI, Elías. Loc.cit.

ejercer un efectivo control de dicho poder. Además, se trata de un órgano que, como ya hemos mencionado, si bien depende del Poder Ejecutivo, actúa con absoluta independencia e imparcialidad, por lo que el contribuyente puede tener la garantía de que su controversia será resuelta por alguien ajeno a la administración tributaria. Asimismo, tratándose de un órgano especializado y con la mayor jerarquía en el ámbito administrativo en materia de tributación, su jurisprudencia resulta muy importante para las diversas administraciones tributarias así como para los mismos contribuyentes.

Finalmente, coincidimos con López Agnetti⁽¹¹⁾ cuando acentúa la significación del Tribunal como organismo tendiente a respaldar los intereses generales del régimen tributario, institución que siendo necesaria para el desarrollo social y económico, debe preservarse de todo posible achicamiento conceptual. En síntesis, afirma López Agnetti, al Tribunal Fiscal compete una función interactiva de control y resguardo de los fueros socioeconómicos de la tributación sin reducir ésta a la mera y directa protección de los intereses de los particulares o del fisco.

3 Atribuciones del Tribunal Fiscal, principios generales del derecho y control difuso constitucional.

El Tribunal Fiscal posee atribuciones expresamente consagradas en el Código Tributario, éstas consisten en resolver apelaciones en materia tributaria y aduanera, resolver las cuestiones de su competencia que se susciten en materia tributaria, resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario o la Ley General de Aduanas, su reglamento o disposiciones administrativas en materia aduanera, unificar la jurisprudencia tributaria, proponer

normas para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera y resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del procedimiento de cobranza coactiva.

Sin embargo, el ejercicio de dichas facultades se encuentra rodeado de diversos matices. A continuación evaluaremos el uso de los principios generales del Derecho y la posibilidad de realizar control difuso constitucional por parte del Tribunal Fiscal al momento de llevar a cabo sus funciones.

3.1 Principios generales del Derecho y administración pública.

Los principios generales del Derecho son conceptos o proposiciones, de naturaleza axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operar y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, sub-conjuntos, conjuntos y del propio Derecho como totalidad. Pueden estar recogidos en la legislación, pero el que no estén no es óbice para su existencia y funcionamiento⁽¹²⁾.

Los principios generales son de alguna manera el substrato de todo el Derecho, son aquellos preceptos a que responde la naturaleza de todo el sistema. Es por ello que su uso es imperativo para todo operador del Derecho, sin importar que se encuentren plasmados en normas positivas ni que se esté frente a una laguna del Derecho.

No sólo deben ser usados en ausencia de normas -es decir, en la labor de integración jurídica- o en base a un mandato legal imperativo, sino que deben ser utilizados también ahí donde no existe laguna alguna, a fin de informarnos del contenido de las normas y de la naturaleza de las instituciones. No se le puede negar importancia al derecho positivo, sin embargo, ello tampoco puede llevarnos a negar sus limitaciones.

Una ciencia jurídica puramente exegética (aunque quisiese comprender los “principios incluidos por el legislador en sus normas”) no podría responder nunca a la clásica objeción de Von Kirchmann: “tres palabras rectificadoras del

(11) LÓPEZ AGNETTI, Elías. Op.cit.; p.12.

(12) RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1987. pp.292-293.

legislador convierten bibliotecas enteras en basura”; el que esto no haya sido así y las obras de los grandes juristas de la historia no sólo no sean basura, sino que hayan adquirido un permanente y eficaz valor clásico, es justamente porque en ellas se ha acertado a expresar un orden institucional de principios jurídicos no sometidos a la usura del tiempo⁽¹³⁾.

La superioridad del derecho romano sobre otros sistemas jurídicos históricos anteriores o posteriores estuvo justamente, no ya en la mayor perfección de sus leyes, sino en que sus juristas fueron los primeros que se adentraron en una jurisprudencia según principios, lo cual ha acreditado su fecundidad e incluso, paradójicamente, su perennidad y hasta su superior certeza frente a cualquier código perfecto y cerrado de todos los que la historia nos presenta⁽¹⁴⁾.

En este sentido, la administración se encuentra obligada a responder a los principios que informan nuestro ordenamiento y no puede apartarse de dicha obligación al no tratarse de un poder soberano, sino de una organización al servicio de la comunidad. Sería ilógico que uno de los principales operadores del Derecho se desvincule de los cimientos del Derecho mismo.

3.2 ¿Puede el Tribunal Fiscal ejercer el control difuso constitucional?

Cabe cuestionarse la posibilidad de que el Tribunal Fiscal ejerza otras atribuciones propias de órganos jurisdiccionales, como es el ejercicio del control difuso: ¿puede el Tribunal Fiscal dejar de aplicar una norma por considerarla inconstitucional?, ¿el artículo 102 del Código Tributario podría abrirle dicha posibilidad?

Hemos adelantado nuestra posición respecto a la inexistencia del carácter jurisdiccional de la función ejercida por el Tribunal Fiscal, sin embargo, resulta interesante mencionar algunas opiniones respecto a la posibilidad del ejercicio del

control constitucional por parte del Tribunal Fiscal, tomando en cuenta además el contenido del artículo 102 del Código Tributario, que exige al Tribunal preferir la norma de mayor jerarquía al momento de resolver.

López Agnetti⁽¹⁵⁾ considera que, dado su carácter administrativo, el Tribunal no puede abordar el problema constitucional planteado, aunque se impusiera a su conciencia la posibilidad de la invalidez fundamental de la norma incriminada.

La normativa argentina, por ejemplo, dispone que la sentencia del Tribunal Fiscal no podrá declarar la falta de validez constitucional de la ley tributaria, ni del decreto reglamentario aplicado, pero autoriza al Tribunal a aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que hubiera declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias “subexamen”⁽¹⁶⁾. Al respecto, Fonrouge y Bello⁽¹⁷⁾ afirman que el Tribunal está facultado para aplicar la jurisprudencia establecida por la Corte Suprema de la Nación acerca de tal materia, para evitar la repetición de procesos. Sin embargo debe tenerse presente que esta facultad es potestativa y no obligatoria (podrá aplicar, dice la ley), pues el tribunal deberá apreciar las circunstancias del caso y determinar si existen nuevos elementos de juicio no considerados anteriormente por la autoridad judicial o si hay un cambio en la integración de la Corte Suprema que permita pensar en una nueva orientación de la jurisprudencia y, conforme a ello, aceptar o no la interpretación vigente.

La posición de Rodolfo Spisso⁽¹⁸⁾ es totalmente distinta. Afirma que si se reconoce la legitimidad del ejercicio jurisdiccional por parte de tribunales que, según la Corte -refiriéndose a la argentina-, impliquen el ejercicio de verdaderas funciones judiciales, forzosamente habrá que admitir el ejercicio del control de

(13) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1984. p.34.

(14) *Ibid.*; pp.34-35.

(15) LÓPEZ AGNETTI, Elías. *Perfiles del proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Buenos Aires: Cargallo, 1968. p.65.

(16) *Loc.cit.*

(17) Citado por LÓPEZ AGNETTI, Elías. *Op. cit.*; p.66.

(18) SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1993. pp.354-356.

constitucionalidad por parte de ellos. Sostiene que resulta manifiestamente antijurídico que en el alto ministerio de juzgar, los llamados administrativos tengan que prescindir de la Constitución, cuya supremacía está expresamente consagrada; ya que ello implicaría obligarlos, en muchos casos, a dictar resoluciones a sabiendas de su ilegalidad por contrariar nuestra ley fundamental, por lo que nos hallaríamos ante la figura penal del “prevaricato”. Añade que los derechos de los administrados, no pueden ser cercenados o menoscabados por el hecho de que determinadas cuestiones se sustraigan, en una primera instancia, al conocimiento del Poder Judicial, invocándose razones vinculadas con la especialización, necesaria ante la complejidad creciente de los casos de competencia de los tribunales administrativos. El administrado tiene el derecho a que, al someter una controversia a la decisión de un tribunal, sea éste administrativo o judicial, se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales.

Finalmente, Spisso añade un argumento bastante interesante, al señalar que se debe tener en cuenta que el principio de la supremacía de la Constitución es de orden público, por lo que más allá de las intenciones del legislador, la creación de los tribunales administrativos no puede constituirse en un subterfugio para desconocer dicho principio, fundamentalmente para la vigencia de un régimen republicano constitucionalmente organizado. No se puede arguir que con el control de constitucionalidad, por parte de los tribunales administrativos, se vulnera el principio de la división de los poderes del gobierno, ya que, en su caso, el desequilibrio es consecuencia de la asunción de funciones judiciales por parte de la administración, no obstante la constitucionalidad de tales tribunales ha sido admitida, va de suyo que el ejercicio de la jurisdicción constitucional por parte de ellos surge como una consecuencia ineludible. Concluye que resulta manifiesto que todo tribunal, ya sea judicial o enmarcado en la

órbita del poder administrador, debe ajustar sus sentencias a lo que la Constitución dispone.

Sin dejar de mostrar nuestra simpatía por el razonamiento realizado por Spisso, éste se basa en considerar como función jurisdiccional la labor que lleva a cabo el Tribunal Fiscal y sostiene -con justa razón desde su línea de razonamiento- que puede realizar control constitucional, ya que el mismo es inherente a la función jurisdiccional.

Sin duda, el control constitucional es inherente a la función jurisdiccional pero desde nuestra óptica el Tribunal Fiscal no ejerce función jurisdiccional, y desde este punto de vista estaría incapacitado para ejercer el control constitucional.

Sin embargo, cabe la posibilidad de utilizar otro de los argumentos usados por Spisso, el de considerar que el principio de supremacía de la Constitución sobre las otras normas es una disposición de orden público. Así, tendríamos un interés superior tras el cumplimiento del principio. Sin embargo, podemos caer en el absurdo de estar facultados todos los ciudadanos a ejercer el control constitucional y a negarnos a cumplir una disposición legal arguyendo su inconstitucionalidad.

No creemos que el Tribunal Fiscal esté facultado para ejercer el control constitucional, al menos en el estadio en que se encuentra nuestra normativa en estos momentos, por lo que el artículo 102 del Código Tributario deberá interpretarse de manera restrictiva sólo hasta el límite de preferir normas legales frente a reglamentarias, o mejor dicho, preferir cualquier norma que sin tener rango constitucional sea de mayor jerarquía que otra que se le opone. Sin embargo, sí se encuentra obligado a inaplicar una norma que el Tribunal Constitucional haya declarado inconstitucional, ya que, tal y como lo establece el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, las sentencias recaídas en los procesos de inconstitucionalidad vinculan a todos los poderes públicos.

4 La interpretación de normas y la apreciación de hechos por parte del Tribunal Fiscal.

4.1 La facultad de interpretar del Tribunal Fiscal.

Quiénes nos manejamos en el mundo jurídico debemos tener la convicción de que interpretar no está vedado, ni prohibido, ni mucho menos resulta incorrecto, sino que más bien constituye una obligación para quien pretende hacer un ejercicio inteligente y creativo de la profesión.

Del Busto⁽¹⁹⁾ afirma que la interpretación no sólo pertenece a la disciplina jurídica sino también a la historia, a la teología, al arte y a la vida cotidiana en general. La comunicación, que hace posible la vida social y humana, no sería posible si no estuviéramos interpretando constantemente al prójimo, en su decir y en su conducta, lo mismo que a las obras humanas objetivadas, desde las señales de un avión hasta una novela o una sinfonía. Y es que si se tiene presente que el Derecho es ciencia y arte a la vez, el virtuoso de la interpretación jurídica debe tener no sólo la disciplina del hombre de ciencia sino también la sensibilidad y la intuición del artista para descubrir en cada caso lo que el texto jurídico interpretado tiene de peculiar y hasta de casi inefable. Toda norma jurídica, por clara e inequívoca que sea, necesita ser previamente entendida, esto es, interpretada, pensándose también que la interpretación no sólo es necesaria en el momento de la aplicación del Derecho, sino también en el de su creación.

Si las normas tributarias son tan generales como las de cualquier otra rama del Derecho, no se ve razón alguna por la cual no se pueda aplicar a su interpretación cualquiera de los métodos admitidos en Derecho⁽²⁰⁾. Coincidimos plenamente en ello, el Derecho es constante creación y las normas -sin ser interpretadas- no pueden cubrir

satisfactoriamente todos los supuestos que se presentan en la realidad.

La norma VIII del Código Tributario estipula que “al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”. Asimismo, en su segundo párrafo establece que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, “la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

Respecto al primer párrafo nos hemos referido líneas arriba, ahora nos vamos a detener a analizar el segundo. El segundo párrafo de la norma VIII permite a la SUNAT utilizar la interpretación económica, por lo que “deberá tomar en cuenta el contenido económico de los hechos para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible”.

Algunos autores hablan de criterio económico y no de interpretación económica, haciendo dicha distinción debido a que se interpretan normas y no hechos; estos últimos se aprecian. Por ello, consideran que no se puede hablar de interpretación económica, sino de criterio económico con el que se aprecian los hechos. Sin embargo, quienes usan el vocablo interpretación económica suelen referirse no a la interpretación de normas, sino a la apreciación de hechos.

Adolfo Amaya⁽²¹⁾ critica la corriente que pretende erigir este criterio en el método preferente para el análisis de las leyes fiscales. Sin embargo, afirma que, partiendo de la finalidad económica del tributo, la norma tributaria debe ser interpretada en concordancia con ese fin, a pesar de no ser elemento económico el exclusivo en la configuración del tributo. Analizar preferentemente el aspecto económico de las relaciones jurídicas conlleva frecuentemente el olvido de los principios

(19) DEL BUSTO VARGAS, Jorge. *Interpretación de la norma en el Derecho Tributario*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. No.29, diciembre 1995. pp.57-58.

(20) *Ibid.*; p.61.

(21) AMAYA, Adolfo. *La interpretación de las leyes tributarias*. Buenos Aires: Arayu, 1954.

del derecho común. La adopción sin reservas de este criterio no es aceptable. La despreocupación por las nociones del derecho privado puede significar una verdadera lesión a ellas mismas. No es argumento verdadero que el derecho común rige exclusivamente relaciones de derecho privado, de modo que no es aplicable a los problemas del derecho fiscal, que inviste categoría de rama autónoma. Nociones correspondientes al derecho civil, tales como persona, patrimonio, compraventa, donación, dominio, usufructo, legado, no pueden ser modificadas por otras ramas del derecho. Si por autonomía del derecho tributario se entiende la atribución de innovar sobre situaciones jurídicas del derecho común cuando constituyen el objeto de la imposición, se originarán colisiones con ese derecho.

García Belsunce⁽²²⁾, al referirse a la interpretación económica, afirma que son dos las bases fundamentales de este método interpretativo: el contenido o naturaleza económica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, es decir, el contenido económico del derecho tributario, y la prescindencia del formalismo jurídico respecto de las relaciones que el derecho tributario regula, para atender a la realidad de ellas mismas. Afirma que sostener la interpretación económica no es negar la naturaleza económica del tributo, pues la relación tributaria es una relación de derecho que nace cuando se dan las circunstancias previstas por la ley, pero es indudable que esas circunstancias son de naturaleza económica, pues la manifestación de una capacidad contributiva, exteriorizada por la existencia de una riqueza valorada con criterio económico-social por el legislador, es la causa del impuesto. Por ello considera que es lógico y razonable que en la interpretación de las normas tributarias se atienda a la consideración de esa "realidad -interesa el contenido y no las apariencias formales-económica", porque es la valoración económica del

hecho o acto gravado lo que ha determinado la imposición, y por tanto, el intérprete debe investigar esa valoración, que no es otra cosa que determinar el fin de la ley o la *ratio legis*. El aspecto más importante de este método, finca no ya en lo relativo a la interpretación de la ley, sino en lo concerniente a la interpretación de los hechos que deben caer bajo el ámbito de la ley. Así, a través de la elaboración doctrinaria, ha surgido el concepto de que en la apreciación de los hechos impositivos, para determinar su verdadera naturaleza, se debe atender a las situaciones y relaciones económicas que las partes efectivamente persiguieron o establecieron, prescindiendo de las formas o estructuras jurídicas inadecuadas a la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes.

Dino Jarach⁽²³⁾, al referirse al tema de la interpretación económica, afirma que es la intención empírica, la intención de hecho de las partes la que es relevante para el surgimiento de una relación impositiva. La intención jurídica tiene también en muchos casos importancia para el derecho tributario, pero sólo cuando es dirigida a obtener para el acto económico que las partes quieren llevar a cabo la misma disciplina jurídica que aun sin la manifestación de voluntad de las partes el derecho civil les hubiera dado. Pantigoso⁽²⁴⁾ concluye, a partir de lo antedicho, que lo que interesa y es importante en el derecho tributario es la relación económica final creada por las partes y no el negocio civil con que ellas quieren llegar a sus fines, afirma también que con la llamada interpretación económica no se está interpretando primero la norma jurídica para adaptarla a una situación fáctica: lo que se está adaptando es la propia relación jurídica, para luego buscar la norma más próxima a su esencia, por ello no se incluyó la interpretación económica en el primer párrafo de la norma VIII, ya que no interpreta normas sino hechos.

(22) GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *La interpretación de la ley tributaria*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, pp.54-58.

(23) Citado por PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Franciso. *Los alcances de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. No. 31, diciembre 1996. p.49.

(24) *Ibid.*; pp.49 y 52.

Lo criticable de este segundo párrafo es que se otorgue dicha facultad de interpretar hechos económicamente sólo a la SUNAT, ya que no es ella la única administración tributaria que tenemos.

Sin embargo, no coincidimos con Pantigoso⁽²⁵⁾ cuando considera que tanto el Tribunal Fiscal, como las demás administraciones tributarias distintas de la SUNAT pueden interpretar hechos utilizando el criterio de interpretación económica en razón a que el primer párrafo de la norma VIII no establece prohibición alguna para el uso de dicho criterio, por lo que lo estaría acogiendo como método para calificar los hechos. Nuestra discrepancia se centra en considerar que el criterio económico no se encuentra propiamente contenido en el primer párrafo de la norma VIII, el cual se refiere a métodos de interpretación de normas y no de hechos. Sin embargo, podemos llegar a una conclusión semejante por otra vía, que es la de considerar que si se establece expresamente la posibilidad de que la SUNAT utilice el criterio económico, sería absurdo sostener que el Tribunal Fiscal -órgano encargado de revisar sus decisiones- no está también facultado para ello, encontrándonos por tanto frente a una facultad implícita del Tribunal Fiscal. Asimismo, creemos que el criterio de interpretación económica también sería una facultad implícita de las demás administraciones tributarias, ello debido a la función análoga que realizan en relación a la llevada a cabo por la SUNAT.

4.2 Indagando en los límites: ¿Hasta dónde llega la facultad de interpretar normas y hechos por parte del Tribunal Fiscal?

Si bien el Tribunal Fiscal posee la facultad de interpretar hechos y normas tributarias al resolver conflictos en la materia, dicha prerrogativa no es ilimitada, ni podría serlo de ninguna manera.

En primer lugar, la labor de interpretación implica analizar la norma -o los hechos, de ser el

caso-, los criterios que subyacen a ella, y evaluar su aplicación en el supuesto determinado; sin embargo, no significa nunca aplicar la norma utilizándola en un sentido diferente al que tiene, es decir, disfrazar la inaplicación de una norma o la aplicación de la misma en un sentido que no tiene arguyendo que se está haciendo labor interpretativa.

El concepto de interpretación -más allá de quién la lleve a cabo o de qué facultades tenga para hacerlo- conlleva una limitación intrínseca, que es la de su definición misma. Si se sobrepasa su naturaleza, estamos frente a cualquier otra cosa, menos interpretación. Interpretar una norma consiste en establecer el alcance y sentido de la norma. Consideramos que interpretar es crear, pero dentro de los límites que nos permite aquello que fue creado anteriormente y que está siendo objeto de interpretación; interpretando no podemos variar la naturaleza de aquello que sometemos al ejercicio interpretativo.

Lo antedicho no obsta a que la labor interpretativa esté sometida a otros límites quizás no tan naturales como los derivados de su naturaleza misma, pero suficientemente válidos como para no ser transgredidos. Nos referimos a las limitaciones que fluyen de las normas mismas y de la naturaleza de los órganos que ejercen la facultad de interpretar.

En primer lugar, tenemos la norma VIII del Código Tributario, la cual ya analizamos en líneas anteriores. A manera de resumen diremos que dicha norma permite usar todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho al aplicar las normas tributarias. Así, el Tribunal Fiscal está facultado a usar los diversos métodos interpretativos al aplicar las normas y evaluar hechos cuando resuelve las controversias en materia tributaria. Como vimos anteriormente, la interpretación económica de hechos le está permitida, en tanto se trata de una facultad implícita, no debiendo alejarnos de esta interpretación el texto del segundo párrafo de la

norma, que le permite expresamente a la SUNAT utilizar el criterio económico para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Finalmente, la norma VIII hace una precisión -quizás teóricamente innecesaria pero útil en la práctica dada nuestra muchas veces impredecible realidad- consistente en dejar sentado que en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Es claro, interpretar no puede implicar nunca legislar.

Tenemos también la disposición contenida en el artículo 102 del Código Tributario, referida al principio de jerarquía de normas. En dicho artículo se estipula que, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En sentido lato podríamos entender que el Tribunal está facultado a preferir siempre una norma de mayor jerarquía frente a otra de menor jerarquía, pero no podemos admitir un sentido tan amplio de dicha disposición ya que, como advertimos anteriormente, el Tribunal Fiscal no podría inaplicar una norma por considerarla inconstitucional sosteniendo que aplica la norma constitucional que es de mayor jerarquía, ya que siendo un tribunal administrativo que no administra justicia de manera definitiva, no se encontraría facultado para ello. Este artículo del Código Tributario se orienta más a conflictos entre normas infraconstitucionales, por ejemplo, en los casos en que un reglamento transgrede una norma con rango de ley, pero no le otorga facultades de órgano jurisdiccional al Tribunal Fiscal. Es ejercitar el control de legalidad.

A manera de conclusión respecto a los límites interpretativos del Tribunal Fiscal, éstos podrían dividirse en dos: aquéllos derivados del concepto mismo de interpretación -llamémoslos intrínsecos- y los otros determinados por las normas -los llamaremos extrínsecos- que a su vez

los subdividiríamos en dos, los que derivan de la naturaleza del Tribunal como órgano administrativo y aquéllos expresamente contenidos en las normas.

5 Algunos de los principales criterios utilizados por el Tribunal Fiscal al resolver como última instancia administrativa en materia tributaria.

Hemos visto la naturaleza del Tribunal Fiscal y la facultad de interpretación que posee. Ahora corresponde analizar la manera en que está utilizando dicha facultad.

El Tribunal Fiscal está interpretando. Eso lo corroboramos en diversas resoluciones que emite, algunas de las cuales nos servirán para ubicar los criterios utilizados, en este caso veremos el uso de algunos principios generales del Derecho.

Previo a ello, resulta conveniente precisar que, según Marcial Rubio⁽²⁶⁾, cada intérprete elabora su propio marco global de interpretación, asumiendo uno o más criterios, con ponderaciones distintas y, por lo tanto, cada intérprete se pone en un punto de partida y se traza una dirección interpretativa que son más o menos distintos a los que asume cualquier otro intérprete.

En las siguientes líneas mostraremos el uso de tres principios generales del Derecho por parte del Tribunal en diversas resoluciones, interpretando a partir de ellos normas y situaciones más allá de una visión literal y estática.

5.1 Principio de jerarquía normativa.

Expresamente contemplado en el artículo 102 del Código Tributario, el principio de jerarquía normativa es, más que una facultad, una obligación de parte del Tribunal Fiscal frente a los administrados. Asimismo, dicha norma es concordante con el artículo 51 de la Constitución Política que establece la jerarquía de las normas.

Evidentemente, el respeto a la jerarquía de

(26) RUBIO CORREA, Marcial. Op.cit.; p.237.

normas es fundamental dentro de todo estado de Derecho, sin embargo, la administración tributaria ha entendido muchas veces erróneamente la inclusión de, por ejemplo, requisitos adicionales en normas reglamentarias para el ejercicio de derechos contenidos en normas con rango de ley. Casos similares mostramos a continuación:

Resolución No.2434-4-96

21 de noviembre de 1996

“(…) Que los artículos 142 y 143 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo No.529-85-EF disponían que las empresas que optaran por diferir sus resultados considerarían para efectos de calcular sus pagos a cuenta, los ingresos cobrados en cada mes por avance de obras sumadas a aquellos ingresos distintos a los provenientes de la ejecución de contratos de obra en cuanto se hayan devengado en el mes correspondiente y siempre que los contribuyentes hubiesen optado por uno de los sistemas contenidos en los incisos b) y c) del artículo 81 de la Ley.

(…)Que las normas reglamentarias deben interpretarse en armonía con la ley que reglamentan, esto es, sin transgredirlas ni desnaturalizarlas, conforme a ello, los artículos 142 y 143 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta deben aplicarse en concordancia con el artículo 81 y 71 de la Ley del mismo impuesto(…).

Que no habiendo cambiado el supuesto contenido en el inciso c) del artículo 71 del Decreto Supremo No.185-87-EF al aprobarse el Decreto Legislativo No.774 que lo recoge en el artículo 63 de su texto, mal puede entenderse que la norma reglamentaria haya cambiado de criterio cuando la Ley no lo ha hecho”.

El Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada, admitió a trámite el recurso presentado y revocó la resolución que dio origen a la primera

apelación de la recurrente frente a la Administración Tributaria. La preferencia de la norma legal frente a la reglamentaria es bastante clara en este caso, el Tribunal consideró que una norma reglamentaria no podía modificar una legal de mayor jerarquía y aplicó esta última.

Resolución No.729-4-97

23 de julio de 1997

“(…) Que la disposición reglamentaria aprobada mediante Decreto Supremo No.122-94-EF, introdujo una disposición contraria a lo que establecía la Ley del Impuesto a la Renta, quebrando de esta manera su carácter de subordinación, pues limitó el ámbito de aplicación de los sujetos que podían gozar de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 116 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando ésta había previsto una inafectación general, sin limitación alguna y que se encuadraba dentro del marco de incentivos tributarios que el legislador expedía a favor de todo este tipo de acuerdos de reorganización de sociedades en esa época.

Que el artículo 102 del Código Tributario establece que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, por lo que en el presente caso se deberá preferir lo dispuesto en el inciso a) del artículo 116 del Decreto Legislativo No.774 frente al inciso c) del artículo 64 del Reglamento aprobado por Decreto Supremo No.122-94-EF(…)”.

El Tribunal Fiscal también utilizó el mismo criterio de la resolución previamente citada, es decir, preferir una norma legal frente a otra reglamentaria; en dicho caso una norma reglamentaria pretendió limitar el ámbito de aplicación de los sujetos que podían gozar de una inafectación prevista en una ley. Un caso similar se presentó en la Resolución No.2410-4-96 del 15 de noviembre de 1996⁽²⁷⁾, en la que el Tribunal resolvió

(27) “(…) Que respecto de los intereses por depósitos en entidades del sistema financiero nacional, el tema en controversia consiste en determinar si en virtud del Decreto Supremo No.105-84-EFC, dichos intereses, cuando son percibidos por entidades financieras y bancarias están afectas al impuesto a la renta y, si tal afectación resultaba aplicable durante los ejercicios 1983 y 1984.

(…) Que en el mes de marzo de 1984 se expidió el Decreto Supremo No.105-84-EFC, al amparo del inciso 11 del artículo 211 de la Constitución Política del Perú, el cual en su artículo único dispuso lo siguiente: ‘Precisase que no están comprendidos en el inciso e) del artículo 33 del Reglamento del Decreto Legislativo No.200, los intereses correspondientes a los depósitos efectuados por entidades financieras o bancarias.’

(…) Que el referido decreto supremo, al haber sido dictado en uso de las facultades reglamentarias contenidas en el inciso 11 del artículo 211

revocar una resolución de intendencia apelada ya que esta última aplicó una norma reglamentaria que modificaba a una legal que otorgaba una exoneración. Adicionalmente podemos decir que las exoneraciones sólo se pueden crear o suprimir mediante norma con rango de ley, con lo que se estaba violando además, el principio de legalidad.

El principio de la jerarquía normativa ha sido también utilizado en casos en los que normas de menor jerarquía condicionan al cumplimiento de determinados requisitos el goce de derechos contenidos en normas de mayor jerarquía. En diversas resoluciones del Tribunal, la forma contenida en normas de inferior jerarquía ha cedido frente al fondo, al encontrarse los derechos consagrados en normas de rango superior.

Probablemente, una de las principales críticas que reciben los sistemas jurídicos sea la del excesivo formalismo de que están impregnados. Plazos, formatos, terminología, modelos, formularios, publicaciones etc, son diversos aspectos que se debe tomar en cuenta al presentar una demanda, un recurso administrativo, al usar el crédito fiscal, al constituir una sociedad, cancelar un tributo, etc.

Sin embargo, si bien las formas existen debido a una necesidad -de hecho tienen un fundamento-, no son lo principal, ya que siempre el fondo resulta siendo más importante que la forma. Pero no todos quienes están vinculados con el Derecho lo entienden así, muchos pueden verse cegados por la interpretación cerrada y literal de un mandato de forma, sin importarles que la forma sólo es un mecanismo, una vía a través de la cual transcurre y se expresa el fondo.

El Tribunal Fiscal lo entiende así, y viene dando prioridad, sobre la base del principio de jerarquía normativa, al fondo frente a las formas,

mostrándonos en varios casos que obviar formas no necesariamente implica la pérdida del derecho cuando la ley no lo establece así, sino que tales omisiones podrán acarrear quizás otro tipo de sanciones, como por ejemplo una multa. Así, medida de manera adecuada la gravedad de una omisión formal.



Las siguientes resoluciones del Tribunal ilustran el tema.

Resolución No.2388-4-96
08 de noviembre de 1996

“Que la Administración acota al contribuyente por haber deducido como crédito fiscal, adquisiciones realizadas en los periodos fiscalizados sin haber sido consignadas en el registro de compras.

Que la recurrente reconoce que a la fecha de la verificación no había registrado sus adquisiciones, subsanándolo en julio de 1992, por lo que indica que **no ha perdido su derecho a**

de la Constitución Política de 1979, no tenía rango de ley, por lo que en aplicación del principio de legalidad contenido en el artículo 139 de la citada Constitución, no surte efectos esto es, no modificó los alcances del inciso o) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta. Que asimismo, el mencionado decreto supremo no tiene naturaleza interpretativa, por lo que no podría aplicarse retroactivamente a los intereses que fueron percibidos durante (sic) los ejercicios 1983 y 1984. Que en este extremo, las normas aplicables a los intereses que percibió la recurrente durante los ejercicios 1983 y 1984, son el inciso o) del artículo 18 de la Ley el Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo No.200 y el artículo 33 de su reglamento tal como fue modificado por el Decreto Supremo No.130-83-EFC, no siéndole aplicable el Decreto Supremo No.105-84-EFC, por lo que dichos intereses no estuvieron afectos al impuesto a la renta (...).”

deducir el crédito fiscal y que sólo habría cometido una infracción formal.

(...) el derecho a utilizar el crédito fiscal surge desde la anotación de la factura en el registro de compras, por lo que un retraso del crédito no genera la pérdida del crédito”.

En este caso el Tribunal Fiscal declaró nula e insubsistente la resolución exigiéndole un nuevo pronunciamiento a la administración tributaria; sin embargo, dejó clara su adhesión al criterio de la recurrente en el sentido de que sólo había incurrido en una infracción formal, sin acarrear ello la pérdida de su derecho a deducir el crédito fiscal.

Ello a diferencia del criterio utilizado por la administración, bajo el cual consideraron que, al no haber la recurrente consignado sus adquisiciones en el registro de compras perdía su derecho a utilizar dicho crédito no anotado, sin tomar en cuenta además que la ley no establece mecanismo alguno de pérdida del crédito fiscal y que una norma reglamentaria no puede ser interpretada modificando la ley.

Resolución No.894-5-97

16 de mayo de 1997

“(…) Que la omisión a la obligación de presentar el formulario No.125 establecida por la citada resolución de superintendencia no puede restringir un derecho reconocido en la Ley del Impuesto a la Renta, no debiendo ser entendido como un requisito constitutivo de aquél, sino más bien como una obligación formal cuyo

incumplimiento es sancionable conforme a las normas del Código Tributario(…)”.

El Tribunal Fiscal declaró nula e insubsistente la resolución apelada, ya que además de lo citado no se había verificado información del balance. En este caso, referido al impuesto a la renta, se trata de una verdadera infracción formal, ya que el contribuyente incumplió con presentar un formulario requerido por una resolución de superintendencia; sin embargo, el Tribunal consideró que ello no determinaba la pérdida del derecho sino que debía ser sancionada de acuerdo con las normas del Código Tributario.

Estos casos son una muestra del saludable alejamiento de “la forma por la forma” que viene haciendo el Tribunal Fiscal, dando prioridad a los aspectos sustantivos contenidos en normas de mayor jerarquía frente a los formales que contienen romas de menor rango, sin que ello implique no sancionar las infracciones formales sino, en todo caso, hacerlo de manera proporcional a la gravedad de la falta, sin transgredir el principio de supremacía normativa.

Finalmente, el Tribunal también ha venido otorgando prioridad al fondo frente a la forma, aplicando el principio de instrumentalidad de la forma en casos en que no había problema de jerarquía normativa; una muestra de ello es la RTF No.1990-4-96 del 30 de julio de 1996⁽²⁸⁾ en la que se resuelve un caso en que el requisito formal se encontraba en la misma norma en que se recogía un

(28) R.T.F.No.1990-4-96 del 30 de julio de 1996:“(…) los requisitos sustanciales que otorgan derecho a crédito fiscal son dos: que las adquisiciones realizadas constituyan gasto o costo de acuerdo a la legislación del impuesto a la renta y que sean destinadas a operaciones por las que se deba pagar impuesto general a las ventas; (...) como uno de los requisitos formales para tener derecho al crédito fiscal, que los comprobantes de pago estuvieran anotados en el registro de compras del contribuyente; (...) la administración determinó que el registro de compras de la recurrente no reúne las características mínimas fijadas en las normas legales, por lo que fue desestimado como tal, desconociéndole su derecho a utilizar el crédito fiscal al no cumplir con los requisitos establecidos (...). Que las normas que regulan el impuesto general a las ventas no fijan un diseño específico para el registro de compras, limitándose a exigir la información que debe contener y la secuencia numérico-cronológica de los comprobantes anotados (...). Que el contribuyente tiene un libro diario-registro de compras como libro auxiliar en el que sólo registra sus compras y que está entrelazado con su contabilidad, optando así por una solución propia de un sistema mecanizado que no infringe norma legal alguna (...). Que al haber debitado la recurrente el monto del impuesto general a las ventas consignado en sus facturas de compra, las cuales han estado a disposición de la administración y se encontraban identificadas en el libro diario-registro de compras, no haría coherente desconocer el crédito fiscal generado atendiendo a una infracción formal imputada por la administración”. El Tribunal Fiscal resolvió revocar la resolución de intendencia apelada. En este caso lo discutido por la administración para no admitir la deducción del crédito fiscal por parte de la recurrente fue considerar que su registro de compras no reunía los requisitos exigidos por las normas legales. Sin embargo, la recurrente había cumplido con los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, ya que su registro contenía la información requerida y la secuencia numérico-cronológica de los comprobantes anotados. En este caso ni siquiera se configuraba una infracción formal, sin embargo, la resolución sirve para observar una vez más como la administración, al considerar la infracción de un requisito formal, sostenía que ello acarrearía la pérdida del derecho al uso del crédito fiscal y cómo el Tribunal Fiscal dejaba sentado una vez más que ello no era correcto.

derecho, dejándose constancia de que a pesar que los requisitos formales no se encuentren en una norma de menor rango, la eventual omisión de éstos no afecta el derecho consagrado en la misma norma.

5.2 Buena fe.

Otro de los principios que viene tomando en cuenta el Tribunal Fiscal es el principio general de la buena fe. Así, considera que si en una operación medió la buena fe -a pesar de acarrear quizás un derecho inexistente o información inexacta- ella puede resultar determinante a fin de resolver un conflicto en favor del administrado.

Según Díez-Picazo⁽²⁹⁾ la buena fe es tomada en cuenta por el ordenamiento jurídico con una pluralidad de matices y consecuencias, entre las que destaca el uso que se le da como una causa de exclusión de la culpabilidad en un acto formalmente ilícito y, por consiguiente, como una de las causas de exoneración de la sanción o por lo menos su atenuación. Éste es el sentido en el que el Tribunal Fiscal viene utilizando el principio general de la buena fe.

La buena fe se evalúa evidentemente cuando no media negligencia de quien la invoca, ya que de haber estado éste en posibilidad de advertir alguna anomalía al llevar a cabo la operación, será responsable de aquélla.

A continuación mostramos dos resoluciones en las que la buena fe fue tomada en cuenta por el Tribunal para resolver en favor del contribuyente.

Resolución No.045-1-96

08 de enero de 1996

“(…) se determinó que esta última había transferido indebidamente el saldo a favor del exportador constituido por crédito fiscal del impuesto general a las ventas, al que tenían derecho los exportadores, porque no había realizado exportaciones durante el período comprendido entre los meses de enero a setiembre de 1993, por lo que los contratos celebrados con la

apelante, de transferencia de crédito fiscal, eran nulos y no podían surtir efectos tributarios porque, al no tener el transfiriente la calidad de exportador, su objeto era jurídicamente imposible.

(…) Que legalmente, continúa indicando la recurrente, no era indispensable acreditar la condición de exportador cada vez que se efectuara una transferencia; que **adquirió el crédito fiscal de buena fe, la misma que se presume(…)**.

Que el punto central de la controversia parecería ser la **supuesta inexistencia del saldo a favor de la empresa transferente, CAPIEL S.R.L.**, por no tener esta última la calidad de exportador al momento de efectuar las transferencias(…).

Que si se estableciera la improcedencia total o parcial del crédito fiscal y éste hubiera sido ya transferido a terceros, se aplicará al transfiriente una multa (… se constituía en el único responsable del incumplimiento de las normas o requisitos (…).

Que en consecuencia, **en caso se llegara a determinar la inexistencia del saldo a favor transferido o de existir fuera legalmente imposible transferirlo (… la responsabilidad recae expresamente en el transfiriente (…)**”.

En la presente resolución, el Tribunal Fiscal resolvió revocar la resolución de intendencia que dió origen a la apelación, argumentando principalmente que la recurrente actuó de buena fe, y que de existir alguna irregularidad, la responsabilidad sería únicamente de aquella persona que transfirió el crédito fiscal supuestamente inexistente.

Como vemos, es probable que se haya usado un crédito fiscal inexistente, pero al no estar obligada la recurrente a verificar que aquella persona que le transfería el crédito fiscal era exportador al momento de realizar las operaciones, no se le puede imputar responsabilidad en caso el crédito fuera inexistente. La exclusión de responsabilidad y la consecuente exoneración de la sanción a que hicimos referencia se presentan claramente en el caso.

(29) En el prólogo a WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1982. p.19.

Resolución No.3832-96

27 de agosto de 1996

“(…) Que el Reglamento de Comprobantes de Pago (...) vigente en el período acotado, en su artículo 12 señala que uno de los requisitos que deben contener las facturas es consignar el número de registro único de contribuyentes, sin especificar que este número deba pasar la prueba del ‘módulo 11’ que realiza la Administración para considerar el comprobante como válido.

Que no existe ley ni norma alguna que obligue al comprador a verificar que el número de registro único de contribuyentes que aparece en la factura, sea válido, no existe la forma razonable de hacerlo, por lo que no puede obligarse a la recurrente a ello ni desconocerse su derecho a deducir el crédito fiscal por tal motivo.

Que la circunstancia que el realizar la verificación y cruce de información posterior, no haya permitido ubicar al vendedor, tampoco es imputable al comprador(…)”.

El Tribunal Fiscal decidió revocar la resolución de intendencia que dio origen a la resolución. De manera similar al caso anterior, la recurrente no podía saber si el número de registro único de contribuyentes de quien le vendía era el verdadero, ya que no estaba posibilitada de someterlo a la prueba del “módulo 11”, por lo que dicha exigencia sería absurda, tomando en cuenta además que diariamente se realizan demasiadas operaciones comerciales como para que todos los números de registro único de contribuyentes sean sometidos a dicha prueba. El Tribunal entendió que, habiendo mediado buena fe del contribuyente, éste tenía derecho a utilizar dicho crédito trasladado.

Definitivamente, de haber llevado a cabo el Tribunal únicamente una interpretación literal de las normas aplicables a los casos precitados, las resoluciones habrían tenido un sentido totalmente opuesto al de las emitidas. Finalmente, a fin de merituar adecuadamente la labor del Tribunal al

usar el principio general de la buena fe, habría que tomar también en cuenta que, a diferencia de la inclusión en normas positivas de los principios de supremacía normativa -artículo 102 del Código Tributario- y de economía procesal -artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Civil-, el principio de la buena fe no se encuentra plasmado de manera general en ninguna norma del derecho positivo peruano, sólo se hace alusión a él en casos determinados.

5.3 Economía procesal.

El principio de economía procesal es un criterio fundamental que subyace a cualquier proceso y en general a todo el derecho procesal. En el Perú se le ha dado mayor énfasis con la entrada en vigencia del Código Procesal Civil en 1993 y muchas instituciones responden a él, tales como la acumulación, la litispendencia, el abandono, la preclusión, etc.

Devis Echandía⁽³⁰⁾ afirma que es la consecuencia del concepto de que “debe tratarse de obtener el mayor resultado con el mínimo de empleo de actividad procesal”.

Litigar es -ya de por sí- costoso: tasas, tiempo, asesoría, etc. Pero puede serlo aun más si los órganos encargados de resolver no hacen un esfuerzo por reducir los costos que implica resolver las controversias.

El Tribunal Fiscal, en algunos casos actuando en el límite de lo que expresamente le permite la norma, ha utilizado este principio, procurando evitar que los administrados gasten más, cuando las circunstancias no lo ameritan.

Resolución No.2434-4-96

21 de noviembre de 1996

“(…) Vista la apelación interpuesta por ARAMSA Contratistas Generales (...) contra la Resolución de Intendencia No.025-4-7065 de fecha 30 de noviembre de 1995 que resuelve declarar **inadmisible** el recurso de apelación formulado contra la Resolución de Intendencia (...).

(30) DEVIS ECHANDÍA, Hernán. *Teoría General del Proceso*. Tomo I. Buenos Aires: Universidad, 1984.

Que este Tribunal se avoca al conocimiento del asunto controvertido en base al **principio de economía procesal** por tratarse de una discrepancia basada en la interpretación de los dispositivos referidos a la determinación del impuesto a la renta y de los pagos a cuenta del mismo para el caso de las empresas constructoras que hubiesen optado por diferir los resultados de las obras en ejecución hasta la culminación de las mismas; así como, porque obran en autos los elementos necesarios para resolver (...).”

El Tribunal Fiscal se pronunció sobre el fondo de la controversia, no habiéndolo hecho en su oportunidad la Administración Tributaria y a pesar de lo prescrito en el artículo 150 del Código Tributario, que establece que el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en cuyo caso declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el procedimiento al estado que corresponda.

Tratándose de una discrepancia basada en la interpretación de normas y considerando tener los elementos necesarios para resolver, el Tribunal procedió a pronunciarse sobre el asunto, evitando que el expediente baje a la administración tributaria, favoreciendo de esta manera al contribuyente, quien obtuvo un pronunciamiento sin mayor dilación de la necesaria. El Tribunal también se ha pronunciado en casos de evidente improcedencia, al considerar innecesario requerirle un nuevo pronunciamiento a la administración.

Si bien la existencia de una norma como el artículo 150 del Código Tributario parece limitar la actuación del Tribunal en este sentido, consideramos viable su pronunciamiento en la medida en que con ello no se esté violando otros derechos o principios. Quizás a fin de darle más herramientas al Tribunal para poder pronunciarse

en casos como los presentados, podría incluirse una norma que permita expresamente el pronunciamiento del Tribunal en determinados supuestos -por ejemplo, evidente improcedencia-, en un sentido más amplio, permitirle que en atención al principio de economía procesal pueda el Tribunal pronunciarse cuando lo considere conveniente y dicho acto tenga como consecuencia reducir los costos propios del conflicto.

5.4 Finalmente.

Como hemos visto, el Tribunal no sólo puede, sino que debe interpretar. Para ello tiene incluso facultades expresas, cuyos límites ya analizamos en el capítulo anterior. Asimismo, no puede dejar de utilizar los principios generales del Derecho, los que subyacen a todo el ordenamiento jurídico y lo informan.

La mención expresa a su facultad de interpretación en el Código Tributario no deja dudas acerca de la legalidad de su uso, no obstante, para algunos quizás sea discutible el uso del principio de economía procesal cuando el Tribunal resuelve sin mediar pronunciamiento previo de la administración, a pesar de existir norma expresa en contra de ello. Sin embargo, tal como lo señaláramos en su oportunidad, creemos que en la medida que no se violen otros principios o derechos, su uso resulta plenamente válido.

El efecto del uso de los criterios de interpretación y, en especial, el uso de los principios generales del Derecho es beneficioso, sobre todo para el administrado, ya que de esta manera se controla el poder -a nuestro criterio excesivo- que posee la administración tributaria, específicamente la SUNAT. Asimismo, rescatamos la forma inteligente de hacer Derecho que dicha actividad conlleva, mostrando el Tribunal Fiscal de esta manera que los órganos resolutivos necesitan ser siempre creativos y no actuar como meros aplicadores literales de las normas. ^{AB}