

# El Cómputo de plazos en materia tributaria, a propósito de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario

**Carmen del Pilar Robles Moreno**

Profesora Auxiliar de Derecho Tributario de la PUCP y de la UNMSM

**SUMARIO:** I.- Introducción. II.- El análisis de redes sociales: conceptos fundamentales. 1.- Concepto de red social. 2.- Relaciones directas: vínculos fuertes y débiles. 3.- Relación de reciprocidad y relación de mercado. 4.- Relaciones indirectas: la transitividad y la intransitividad. III.- El impacto del enfoque de redes sociales en el tratamiento sociológico jurídico del contrato de cambio y del contrato de obra. 1.- Manifestación de voluntad, contrato y redes. 2.- Impersonalidad del contrato y redes sociales. 3.- Previsibilidad, relación contractual y redes sociales. 4.- División de las prestaciones, relación contractual y redes sociales.

## I. Introducción

En esta oportunidad vamos a efectuar algunos comentarios sobre la norma XII del Título Preliminar del Código Tributario, norma en la cual se regula el cómputo de plazos para las normas tributarias, como se cuentan los plazos cuando se establecen por años, por meses, o por días, que sucede cuando el vencimiento del plazo ocurre en día inhábil para la Administración Tributaria, y que sucede cuando el vencimiento del plazo es medio día laborable.

## II. Antecedentes

### 2.1. Modelo de Código Tributario para América Latina

En el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), se estableció en el artículo 10 lo siguiente: « Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo.
2. Los plazos establecidos por días se entienden referidos a días hábiles en tanto no excedan de \_\_\_\_\_ días; siendo más extensos se computarán por días corridos.
3. En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

Como señala la exposición de motivos de este artículo 10 del MCTAL, la forma de computar los plazos es la corriente en derecho, vale decir, aquellos que se fijan en años o meses serán continuos o corridos, los que se establecen por días, se entienden referidos a días hábiles únicamente, siempre que fueran breves, ya que en caso contrario es mejor contarlos de corrido para

impedir el alargamiento excesivo. El número final tiene por objeto evitar la incertidumbre que se derivaría de los vencimientos en días inhábiles, lo que haría surgir dudas en cuanto a si debería considerárselos vencidos el último día hábil anterior.

Como apreciaremos más adelante nuestra norma XII (que en esta oportunidad comentamos) regula la figura de la prórroga cuando el día del vencimiento cae inhábil.

### 2.2. El Primer Código Tributario (D.S. 263-H)

Se estableció en la Norma XV que «Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

- a) Los plazos expresados en meses o años se computarán de día a día, con arreglo al calendario. Los plazos menores de un mes se entenderán referidos a día hábiles, y,
- b) En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente»

### 2.3. Segundo Código Tributario (D. L. N° 25859)

El Segundo Código Tributario, estableció lo siguiente:

«Los plazos establecidos en las normas tributarias se computarán:

- a) Los expresados en meses o años se computarán de día a día, con arreglo al calendario. Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.
- b) En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable, se considerará inhábil»



## 2.4. Tercer y Cuarto Código Tributario (D. Leg. N° 773 y D. Leg. N° 816)

El Tercer Código Tributario, mantuvo sin cambio alguno la Norma que estamos comentando.

Es con el Cuarto Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 que se varía la estructura y parte del contenido de la Norma. XII, la misma que desde la fecha en que entró en vigencia este dispositivo, se ha mantenido sin cambio, veamos:

«Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

- a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
- b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil».

### III. Otras normas que regulan plazos

#### 3.1. Código Civil

Señala el artículo 183 del Código Civil vigente que «el plazo se computa de acuerdo al calendario gregoriano, conforme a las siguientes reglas:

1. El plazo señalado por días, se computa por días naturales, salvo que la ley o el acto jurídico establezcan que se hagan por días hábiles.
2. El plazo señalado por meses, se cumple en el mes del vencimiento y en el día de este correspondiente a la fecha del mes inicial. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
3. El plazo señalado por años, se rige por las reglas del inciso 2)
4. El plazo excluye el día inicial e incluye el día del vencimiento.
5. El plazo cuyo último día sea inhábil, vence el primer día hábil siguiente»

En relación a esta norma, una aclaración sobre el calendario gregoriano:

Hasta mediados del siglo I a.C. el dominante imperio romano se regía por el calendario lunar de 12 meses, con un total de 355 días, lo que había creado una serie de problemas, que Julio Cesar se propuso subsanar. Para ello encargó a Sosigenes, un astrónomo de Alejandría, elaborar un nuevo

calendario. Así nació el calendario juliano, de 365 días (con sus años bisiestos), que rigió por 1600 años.

Pero el año solar tiene 365.242199 días, lo que significa una diferencia de 0.00781 días por año, u 11 minutos y 14 segundos por año, con respecto al calendario juliano. La acumulación de esta diferencia produjo que a mediados del siglo XVI d.C. existiese un corrimiento de unos 10 días entre el año calendario y el año solar. Entre los actos afectados por tal corrimiento se encontraban las festividades de la iglesia (sin, por supuesto, poder imaginarse que antes de terminar el milenio, en nuestro país, algunos días de festividades religiosas pasarían al lunes de la semana siguiente). Así, el papa Gregorio III encargó al astrónomo Clavius proponer las medidas del caso.

En 1582 nació el calendario gregoriano, en un mes de Octubre, al que tuvieron que acortarlo en 10 días para lograr que el nuevo calendario estuviese en fase con el año solar. El calendario gregoriano, por definición tiene 365.2422 días por año.

Con el objeto de evitar la acumulación de inevitables desfasajes con el año solar, se estableció una corrección en los años bisiestos (que son múltiplos de 4, y en ellos aparece el 29 de Febrero) que, a la vez, fuesen años centenarios (el último año de un siglo): Estos deberían ser años comunes, excepto cuando fuesen divisibles entre 400. Por esta razón los años centenarios 1700, 1800 y 1900 fueron años comunes, mientras que el año centenario 2000, el último del siglo XX, si debe ser un año bisiesto. También se estableció que los años comenzasen el primer día de Enero (pues en algunos lugares se había adoptado el 25 de Diciembre como primer día del año).

#### 3.2. Ley del Procedimiento Administrativo General

El artículo 131 al 143 de la Ley 27444 (LPAG) regula la obligatoriedad de plazos y términos, los plazos máximos para realizar actos procedimentales, el inicio del cómputo de los plazos, el transcurso del plazo, el término de la distancia, los plazos improrrogables, el régimen para los días inhábiles, el régimen para las horas hábiles, el cómputo de días calendario, los efectos del vencimiento del plazo y la responsabilidad por incumplimiento de plazos.

En esta oportunidad sólo vamos a mencionar aquellas normas que consideramos relevantes para el tema que nos ocupa:

Señala el artículo 131 de la LPAG que los plazos y términos son entendidos como máximos, y se computan independientemente de cualquier formalidad, y obligan por igual a la administración y a los administrados, sin necesidad de apremio, en aquello que respectivamente les concierna.

Asimismo, se establece como un derecho de los administrados exigir el cumplimiento de los plazos y términos establecidos para cada actuación o servicio. Pese a que este derecho de los contribuyentes no se encuentra establecido en



forma expresa en el artículo 92 del Código Tributario, si lo podemos encontrar tácitamente en el último párrafo de este artículo cuando señala que «Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas»

El artículo 134 por su parte, señala que, cuando el plazo es señalado por días (entiéndase sin especificar si los días son calendarios o hábiles), se entenderá por hábiles consecutivos, excluyendo del cómputo aquellos no laborables del servicio, y los feriados no laborables de orden nacional o regional.

De otro lado, el artículo 137 regula el régimen para los días inhábiles, cuando señala que i) El Poder Ejecutivo fija por Decreto Supremo, dentro del ámbito geográfico nacional u alguno particular los días inhábiles, a efecto del cómputo de plazos administrativos, ii) Esta norma (la que regula los días inhábiles) debe publicarse previamente y difundirse permanentemente en los ambientes de las entidades, a fin de permitir su conocimiento a los administrados, iii) Las entidades no pueden unilateralmente inhabilitar días, y aún en caso de fuerza mayor que impida el normal funcionamiento de sus servicios, debe garantizar el mantenimiento del servicio de su unidad de recepción documental.

Como podemos apreciar estas normas están resguardando a los administrados, y señalando una serie de pautas de obligatorio cumplimiento para la Administración Pública.

#### IV. Comentarios norma XII

##### 4.1. En relación al cómputo de plazos

Como sabemos, igual que en cualquier área del Derecho, es de suma importancia conocer las reglas sobre el cómputo de plazos, pues otorga seguridad jurídica a todos los operadores del derecho. En este sentido, también para el Derecho Tributario se ha regulado con la norma que estamos comentando cuales son las reglas que debemos tener en cuenta para todos los actos o procedimientos (sea que se trate de parte de la Administración Tributaria, como de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria), básicamente por los efectos que estos tienen.

Esto no quiere decir que todas las reglas sobre el cómputo de plazos se encuentren en la norma XII, sino que se trata de las reglas generales o principales, no obstante ello, existen otros plazos que se regulan en normas especiales, o excepciones a la regla general que establece esta norma.

Como podemos apreciar, el legislador en materia tributaria se ha inspirado no solo en el

MCTAL, sino también en nuestro Código Civil, lo vemos claramente cuando apreciamos que su texto regula el o los plazos en los términos de días, meses y años, lo cual a todas luces revela que se ha adecuado al calendario gregoriano<sup>1</sup>.

Señala el inciso a) de la norma que cuando el plazo es fijado en meses o años, estos se cuentan de fecha a fecha, de tal manera que el plazo concluye, termina o se vence, en el día igual al día del año (si el plazo se establece por años) concluyendo el día igual al del mes o año que inició, de tal manera que si el plazo se cuenta por años y se señala que el plazo será de 4 años (plazo prescriptorio por ejemplo) comenzando a contarse desde el día 1 de enero, los cuatro años se cumplen también un 1 de enero<sup>2</sup>. Esta misma regla se aplica en relación a los plazos expresados en meses, todo va depender del día del inicio del cómputo del plazo, sea en años o en días.

El legislador hace una aclaración en relación a los meses (esto debido a que no todos los meses tienen el mismo número de días) y precisa que si en el mes de vencimiento falta el día del inicio del cómputo, el plazo se cumple el último día de dicho mes (plazo con que cuenta la Administración Tributario o el Tribunal Fiscal para resolver sea un recurso de Reclamación o de apelación respectivamente, como sabemos el Código Tributario, señala 6 meses para ambos, y si el plazo de los 6 meses comienza a contarse el 31 de marzo, los 6 meses deberían cumplirse el 31 de setiembre, pero como sabemos setiembre termina el día 30, no tiene 31, en ese caso, el plazo de los 6 meses vence el 30 de setiembre en aplicación de la norma que estamos comentando.

Señala el inciso b) de la norma que los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles, sobre esto, algunos comentarios:

Como podemos apreciar de las normas tributarias, contenidas en el Código Tributario y otras disposiciones, se han establecido plazos para que los sujetos comprendidos por el Código Tributario cumplan sea con obligaciones tributarias o con deberes de naturaleza formal, como por ejemplo, plazos en los cuales los contribuyentes deben pagar determinado tributo, o poner en conocimiento de la Administración Tributaria las Declaraciones Tributarias, sean éstas determinativas o informativas; estos plazos que señalan las normas tributarias corren para los sujetos obligados a cumplir con estas obligaciones o deberes.

Por ello, estos plazos tienen que considerar los días en las Administraciones Tributarias deben considerar los días en que estos sujetos pueden ser atendidos, en este sentido, el cómputo de estos plazos debe comprender únicamente los días hábiles.

1 Por ello nos hemos permitido hacer una mención especial al tema del origen del calendario gregoriano, generalmente utilizado y poco conocido en relación a su creación.

2 Mas adelante con un ejemplo práctico lo veremos más claramente.

Por ello, la norma XII señala que los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles, por ello cuando se trata del cómputo de días aquellos que son medio día inhábil, se deberá considerar inhábil y no se contará. Aunque la norma que estamos comentando no lo señala expresamente, si lo recoge cuando señala en el último párrafo de la norma que estamos comentando que «en aquellos casos en que el día del vencimiento sea medio día laborable, se considerará inhábil. Esa posición ya ha sido recogida por el Tribunal Fiscal con la RTF número 279-2-1996.

Entendemos además (aunque la norma XII no lo señale expresamente) que estos días hábiles se cuentan de manera consecutiva (sin incluir a los feriados y a los días inhábiles), esto es así, de acuerdo a lo señalado (ahora expresamente por una Ley) por la Ley de Procedimiento Administrativo General<sup>3</sup>. En este sentido se pronuncia el artículo 134 numeral 1 de la LPAG «cuando el plazo es señalado por días, se entenderá por hábiles consecutivos, excluyendo del cómputo aquellos no laborables del servicio<sup>4</sup>, y los feriados no laborables de orden nacional o regional»

#### 4.2. Sobre el inicio del cómputo del plazo

En general los plazos, tienen como fecha de inicio para su cómputo el día hábil siguiente de aquel en que se efectúe válidamente la notificación del Acto Administrativo correspondiente, se publique la norma correspondiente (salvo disposición contraria de la norma), salvo sin duda los que tengan expresa mención legal o administrativa sobre el momento de inicio.

De este último plazo legal, tenemos varios casos en el Código Tributario, como por ejemplo, desde cuando se cuentan los 6 meses para que la Administración Tributaria resuelva una reclamación, o desde cuando se cuentan los 6 meses para que el Tribunal Fiscal resuelva una apelación, o cuando se comienza a contar el plazo prescriptorio, cuando tiempo tiene la Administración Tributaria para calificar los requisitos de admisibilidad y trasladar al Tribunal Fiscal el recurso de apelación, entre otros.

Asimismo, no podemos dejar de mencionar que hay algunas situaciones en las cuales, la norma tributaria no ha previsto un plazo, en estos casos en obvio que no hay inicio del cómputo del plazo no previsto, por ejemplo, en el caso de una apelación de puro derecho, el Código Tributario no ha previsto el plazo con que cuenta el Tribunal Fiscal para calificar una apelación como de puro derecho o no, o cuando tiempo tiene la Administración Tributaria para efectuar una fiscalización, entre

otros. Aquí obviamente no tenemos un inicio del cómputo del plazo, pero si se podría aplicar un plazo de vencimiento,

¿Cuál? dependiendo del caso.

#### 4.3. En relación al vencimiento del plazo

Es completamente normal que si hay una fecha de inicio de un plazo, debería existir una fecha identificable de vencimiento del plazo.

En este sentido, la norma que estamos comentando señala que «en todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente». En este mismo orden de ideas se precisa «en aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil».

Ahora bien, revisemos lo que hemos señalado sobre la forma como se cuentan los plazos y apliquemos estas reglas cuando el día del vencimiento es inhábil:

En aquellos casos en que los plazos se expresen en meses o años, ya sabemos que estos se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo; entonces, si el día del vencimiento es un día inhábil, sea que el plazo se cuente por año o por mes, lo que sucede es que como cae día inhábil, el legislador ha previsto que el plazo corre hasta el primer día hábil siguiente al día inhábil. De esta manera el legislador ha prorrogado el plazo del vencimiento hasta el primer día hábil siguiente.

Ahora bien, como hemos revisado si en el mes de vencimiento no hubiera día igual a aquel en que comenzó el cómputo, el plazo se cumple el último día de dicho mes; ¿Qué sucede si este último día es inhábil?, también se aplica el plazo se prorroga hasta el primer día hábil siguiente.

Considerando los plazos establecidos en años, véase un ejemplo: el término prescriptorio, de acuerdo a lo que señala el artículo 44 del Código Tributario, se comienza a contar desde el 1 de enero de un determinado año, por ejemplo el 1 de enero del año 2000 y se cuenta de 1 de enero a 1 de enero, esto es, se cuenta hasta el 1 de enero de cuatro (1 de enero de 2004), seis (1 de enero del año 2006) o diez (1 de enero del 2010) años después, según corresponda; sin embargo, teniendo en cuenta lo que señala la norma que estamos analizando en la que se indica que los términos o plazos que vencieran en día inhábil se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente (y el 1 de enero es inhábil siempre por ser feriado), el plazo corre el primer día hábil siguiente al 1 de enero, esto significa que el término prescriptorio se habrá de prorrogar hasta el día hábil siguiente, que no

3 Ley 27444, publicada en el diario oficial El Peruano el 11.04.2001, que entró en vigencia el 11.10.2001. Sobre esto, la Cuarta Disposición Final de la Ley 27444 señala lo siguiente «esta Ley entrará en vigor a los seis meses de su publicación», y si fue publicada el 11 de abril, los 6 meses se cuentan de día a día, por ello, entra en vigencia el 11 de octubre.

4 Se refiere a los días sábados y domingos



necesariamente será el 2 de enero, ya que dependerá de que día fue 1 de enero, si fue viernes, corre el plazo. hasta el 4 de enero (que sería el día hábil siguiente).

Ahora bien, el Tribunal Fiscal respecto a los vencimientos, se ha pronunciado en casos especiales, disponiendo la prórroga del vencimiento cuando, por ejemplo, en tal fecha se paralizó las labores por paro se interrumpió intempestivamente las labores o se redujo las horas de atención sin previo aviso. Los hechos que generan tales casos especiales deben ser probados por el contribuyente.

#### 4.4. Término de la distancia

De otro lado, ya se ha reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, y ahora también en la Ley del Procedimiento Administrativo General, en su artículo 135 numeral 1 que el término de la distancia, de acuerdo al Cuadro General de Términos de la Distancia aprobado por la Comisión Ejecutiva del Poder Judicial, se deberá añadir al plazo normal cuando en el lugar en que se notifica al contribuyente no existe oficina de la Administración Tributaria.

Así lo indica la mencionada norma: «Al computo de los plazos establecidos en el procedimiento administrativo, se agrega el término de la distancia previsto entre el lugar de domicilio del administrado, dentro del territorio nacional y el lugar de la unidad de recepción más cercada a aquél facultado para llevar a cabo la respectiva actuación».

Sobre esto, hubiera sido conveniente que sea el propio Código Tributario quien establezca el término de la distancia.

Sobre esto, veamos que dijo el Tribunal Constitucional de Bolivia en relación al término de la distancia que no está establecido en el Código Tributario Boliviano: En Expediente: 2006-14107-29-R/II (16.10.2006). Señala el último párrafo del artículo 4 del Código Tributario Boliviano que «En el cómputo de plazos y términos previstos en este Código, no surte efecto el término de la distancia».

Sobre esto se inició un proceso de Inconstitucionalidad (sobre este último párrafo), veamos la parte más relevante del análisis del Tribunal Constitucional Boliviano:

En el caso de autos, la disposición legal impugnada al establecer expresamente que en el cómputo de plazos y términos previstos en el Código Tributario Boliviano, no surte efecto el término de la distancia, coloca a todos los contribuyentes en un plano de generalidad abstracta, sin considerar que los contribuyentes de las capitales de departamento se encuentran en una situación fáctica muy diferente respecto de los contribuyentes que se encuentran domiciliados fuera de dichas capitales en cuanto a la posibilidad de acceder oportunamente a los recursos administrativos contra los actos de la Administración Tributaria

de alcance particular, puesto que los términos que se establecen para plantear estos recursos son perentorios e improrrogables, sin tomar en cuenta que quienes no residen en las capitales de departamento en la medida en que se encuentren más alejados de dichos centros urbanos, pueden tropezar con una serie de dificultades a los efectos de la interposición de los recursos que les franquea la ley, derivadas no sólo de las distancias existentes entre la capital de departamento con la localidad o lugar de que se trate, sino también de otras dificultades como las relativas a la existencia o no de un servicio regular de transporte, el estado de los caminos, la dificultad para conseguir en esas poblaciones el asesoramiento profesional adecuado y el tiempo que puede tomar el estudio de un caso, las contingencias -no poco frecuentes- derivadas de huelgas, paros, bloqueos u otros casos de fuerza mayor como derrumbes, riadas y otras inclemencias del tiempo que sin lugar a dudas pueden incidir negativamente o cuando menos dificultar el traslado del contribuyente a los lugares donde las Superintendencias Regionales o Intendencias tienen su sede a los efectos de interponer los recursos que les franquea la Ley, a lo cual debe sumarse la erogación de recursos económicos necesarios para dicho traslado, situación que coloca a estos contribuyentes en un plano de desigualdad no sólo frente a los contribuyentes de capital de departamento, sino también y fundamentalmente frente a la propia Administración Tributaria, la que generalmente se encuentra en dichas capitales.

Consecuentemente, la situación descrita anteriormente constituye un caso de desigualdad irracional entre los contribuyentes que residen en las capitales de departamento frente a aquellos que se encuentran asentados fuera de éstas, circunstancia que exigía de parte del legislador un tratamiento diferenciado en cuanto al cómputo de plazos a favor de los últimos, por las razones precedentemente anotadas, ya sea estableciendo el plazo de la distancia conforme se prevé en el art. 146 del CPC, o según se establecía en el art. 227.1 del Código Tributario abrogado, o fijando un plazo adicional como el señalado por ejemplo por el art. 21.III de la LPA, por cuanto si bien el legislador goza de libertad de configuración normativa para establecer normas, procedimientos, crear instituciones, definir sus atribuciones, etc., esta libertad encuentra sus límites en la observancia inexcusable de los principios constitucionales, como el de igualdad en el presente caso, pues la existencia de diferencias objetivas en cuanto al transcurso del tiempo para la interposición de los recursos entre los contribuyentes de las capitales de departamento respecto de los que residen en lugares distintos a éstas ameritan un tratamiento diferenciado, a objeto de establecer un equilibrio saludable.

El TC declaró inconstitucional el último párrafo del artículo 4 del Código Tributario Boliviano



## V. Ley de Tributación Municipal

Como hemos podido apreciar, de acuerdo a lo señalado por el Código Tributario, cuando se fija un plazo en días, el plazo se cuenta en días hábiles<sup>5</sup>.

De otro lado, en el artículo 2 de la Ley de Tributación Municipal, Texto Único Ordenado (TUO) aprobado por D.S. número 156-2004-EF<sup>6</sup>, se indica que «Cuando en el presente Decreto Legislativo<sup>7</sup> se establezca plazos en días, se entenderán referidos a días calendario».

En este mismo orden de ideas, es importante mencionar que la Ley Orgánica de Municipalidades vigente, aprobada por Ley 27972, señala en su artículo 70 que el sistema tributario de las municipalidades se rigen por la ley especial (Ley de Tributación Municipal) y el Código Tributario<sup>8</sup>, en la parte pertinente.

De acuerdo a lo que hemos señalado anteriormente, creemos que alguien podría sostener que existe contradicción entre las reglas del Código Tributario y la Ley de Tributación Municipal. Esto porque el Código Tributario contiene las reglas y principios generales para el sistema tributario peruano, y comprende a los Gobiernos Locales, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria otorgada por la Constitución en el artículo 74 de la Carta Magna. La contradicción estaría en que para el Código Tributario cuando la norma tributaria señala que día se debe entender día hábil, y cuando la Ley de Tributación Municipal señala que día, se debe entender día calendario, que como hemos visto son conceptos diferentes.

Hay una segunda posición que respalda el profesor RUIZ DE CASTILLA<sup>9</sup>, quien señala que «Esta regla debe ser interpretada en el sentido que se refiere tan solo a los plazos sobre asuntos tributarios que no tienen nada que ver con el cumplimiento de obligaciones tributarias y formales. Por ejemplo la Primera Disposición Transitoria de la LTM establece que: "Las Municipalidades Provinciales aprobarán mediante Edicto el Texto Único Ordenado de Tasas que por concepto de la prestación de servicios vienen aplicando

(...)

El plazo para el cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, es de noventa (90) días calendario contados a partir de la fecha de publicación del presente Decreto Legislativo o de la modificación de las tasas

Agrega el profesor Ruiz de Castilla: «En este caso el cómputo del plazo se tiene que realizar en función del día

calendario, tal como lo puntualiza la propia norma. No se debe entender que el art. 2 de la LTM contraría lo dispuesto por la Norma XII.b del Título Preliminar del Código Tributario.

Cada una de estas normas regula temas diferentes. El art. 2 de la LTM se refiere al cómputo de plazos que no tienen nada que ver con el cumplimiento de obligaciones tributarias y obligaciones formales».

Nosotros consideramos que tanto la norma XII del Título Preliminar del Código Tributario, como el artículo 2 de la LTM, cuando hacen la precisión que cuando (sea el Código Tributario o la LTM) señalen plazos en días sin hacer referencia a si estos días son calendario o hábiles, se debe entender para el caso del Código Tributario como días hábiles y para la LTM como días calendario. El caso contrario si es claro, es decir cuando se señala expresamente días hábiles o calendario, cuando la propia norma lo señala.

Nos explicamos, en ambos casos la regla general esta señalada en forma diferente por las normas, para el Código Tributario cuando la norma diga días, se deben entender días hábiles, y la excepción es que la norma diga otra cosa, por ejemplo calendario; en la Ley de Tributación Municipal, sucede lo contrario, la regla establecida por el artículo 2 es que cuando la LTM diga días, se deben entender como días calendario, y la excepción es que la norma diga otra cosa, como en el ejemplo que ha señalado el profesor Ruiz de Castilla, ahí podemos apreciar como el legislador (Primera Disposición Transitoria segundo párrafo) no dice 90 días, ya que si fuera así se aplicaría el artículo 2 de la LTM (como regla general al cómputo de plazos en días), sino que precisa 90 días calendario (situación diferente).

Ahora bien, revisemos algunos artículos de la LTM para el tema que nos ocupa: el artículo 14 en relación al Impuesto Predial señala lo siguiente: «Los contribuyentes están obligados a presentar declaración Jurada: a) Anualmente, el último día hábil del mes de febrero<sup>10</sup>...» por su parte el artículo 15 de la LTM indica que «El Impuesto podrá cancelarse...a) Al contado, hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año...»<sup>11</sup> Como podemos apreciar, la norma dice «día hábil» por las mismas razones que hemos señalado que son plazos que corren para el contribuyente y es importante que el cómputo de los días sean días hábiles, ya que los sujetos pasivos deben tener la posibilidad de acceder a la

5 Norma XII... Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles...»

6 Publicado en el diario oficial El Peruano el 15.11.2004

7 Hace referencia al Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal que se publicó en el Peruano el 31.12.1993, que entró en vigencia el 01.01.1994.

8 TUO, actualmente aprobado por el D.S. 135-99-EF

9 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. «Código Tributario, Doctrina y Comentarios, Instituto Investigaciones El Pacífico, Lima, 2005, pág. 61.

10 Deber Formal

11 Obligación Tributaria

Administración Tributaria, en este caso en particular, a la Administración Tributaria Municipal.

En este mismo orden de ideas, podemos encontrar que en la LTM, las referencias expresas a los días son básicamente a días hábiles, no encontramos referencia solo a «días», en cuyo caso se aplicarían a días calendario.

Finalmente, y tal como lo hemos señalado anteriormente, consideramos que si existe contradicción entre el Código Tributario y la LTM, toda vez que las normas que hemos señalado están haciendo mención a los plazos señalados en días, solo que en un caso los menciona como calendario y en otro como hábiles. Esto como sabemos no es ajeno a nuestro sistema tributario, y consideramos que será el Tribunal quien finalmente deberá aclarar este tema, que por cierto por el momento no amerita aclaración aplicativa, pero en el futuro si debería tenerla.

Cuando nos referimos a que esto no es ajeno a nuestro sistema tributario, lo que estamos afirmando es que en algunos casos nuestras normas son contradictorias por si mismas, sino veamos:

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario ha establecido que el término genérico tributo comprende: i) Impuesto: Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; ii) Contribución: Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; iii) Tasa: Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Sobre esto sabemos que El Tribunal Fiscal ha aclarado que en relación a los arbitrios, el servicio puede ser efectivo o potencial. Veamos

Con la RTF 03890-3-2002,<sup>12</sup> el Tribunal Fiscal señaló que la prestación del servicio no tiene que ser efectiva sino que puede ser potencial, veamos:

« la obligación de pago de arbitrios no se genera en el hecho que el contribuyente, personal y directamente disfrute del servicio, sino que es suficiente que la municipalidad lo tenga organizado, aún cuando algún vecino no lo aproveche. En ese sentido, al verificarse el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria, ésta es de ineludible cumplimiento, aún si el contribuyente decide no usar el servicio...».

De otro lado, el artículo 68 inciso b) de la LTM, precisa que «Las Municipalidades podrán imponer las siguientes tasas: b) Tasas por servicios administrativos o derechos: son las tasas que debe pagar el contribuyente a la municipalidad por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la Municipalidad.<sup>13</sup>

Sobre lo señalado en el párrafo anterior, debemos precisar que en estricto se está refiriendo al aprovechamiento de bienes públicos, tal como lo ha precisado el Tribunal Fiscal mediante la RTF 5434-5-2002<sup>14</sup>, que tiene naturaleza de Precedente de Observancia Obligatoria: «Después de un análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial, se establece que, si bien de una interpretación literal del inciso b) del artículo 68° de la Ley de Tributación Municipal, podría concluirse que los derechos se generan por el uso de cualquier bien de propiedad de la municipalidad, cedido a favor de un particular, sea éste de dominio público o de dominio privado, debe entenderse, partiendo del concepto de tributo, que están referidos sólo al caso de los bienes de uso público y por tanto de dominio público, cuya administración y tutela ha sido concedida según las normas a las municipalidades».

Finalmente consideramos que sería conveniente que tanto el Código Tributario como la Ley de Tributación Municipal, en relación al cómputo de plazos señale lo siguiente «Los plazos en días que determine este Código o Decreto, cuando la norma aplicable no disponga expresamente lo contrario, se entenderán siempre referidos a días hábiles.»

12 De 19.07.2002

13 El subrayado es nuestro

14 De 18.09.2002