

Carmen del Pilar Robles Moreno\*

# La Condonación en materia Tributaria: Aspectos Críticos

## 1. Introducción

A lo largo de nuestros cuatro Códigos Tributarios se ha regulado la institución de la condonación. Así lo señaló el primer Código Tributario cuando precisó en su artículo 36 que *“la obligación de pago de los tributos, recargos, multas y demás sanciones sólo puede ser condonada o remitida en la forma que establezca la ley”*.

En esta oportunidad, efectuaremos algunas reflexiones en relación a la condonación regulada por el artículo 41 del Código Tributario, cuáles son las semejanzas o diferencias que tiene con la exoneración. También analizaremos si esta figura regulada en el Código Tributario vulnera o no el ejercicio de la potestad tributaria de los Gobiernos Locales regulada por el artículo 74 de la Constitución cuando señala que: *“Los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y derogar<sup>1</sup> contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley”*.

## 2. La Condonación en el Código Civil

Como sabemos, el artículo 1295 del Código Civil vigente señala que *“De cualquier modo que se pruebe la condonación de la deuda efectuada de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, se extingue la obligación, sin perjuicio del derecho de tercero”*.

---

\* Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

1 Dice suprimir, nosotros colocamos derogar, porque como sabemos las leyes que regulan un tributo no se suprimen, sino se derogan.

Como podemos apreciar, la condonación no perjudica el derecho de terceros, y además ella requiere ser aceptada por el deudor, ya que la extinción de la obligación sólo opera a mérito del acuerdo entre el acreedor y el deudor. Esto último es esencial, ya que a nadie puede imponérsele una liberalidad. Las donaciones, es decir, los actos de liberalidad *inter vivos* (entre vivos) requieren de la aceptación del donatario para que surtan efecto.

En este mismo sentido, en actos de disposición *mortis causa* (a causa de muerte) a título gratuito, queda abierta la posibilidad al heredero o legatario de la renuncia, en las condiciones y plazos señalados por el Código Civil.

No sería razonable, por lo tanto, atribuir a una liberalidad, esto es, a la convocación o remisión, los efectos jurídicos de extinguir la obligación, si no se cuenta con el consentimiento del obligado, es decir, de aquél a cuyo favor operó, pues nadie puede ser constreñido a aceptar un acto de beneficencia<sup>2</sup>.

Entonces, como podemos apreciar para la legislación civil, la condonación no constituye un acto de liberalidad en sí, sino que es necesario que sea aceptada por el sujeto a quien se le perdona el pago de la deuda.

### 3. La Condonación

#### 3.1. Generalidades

En doctrina se han manejado varios conceptos en relación a la condonación. Antes de revisarlos, podemos afirmar que previamente a que se dé la condonación tiene que existir de por medio una obligación, una relación jurídica tributaria entre un sujeto deudor y un sujeto acreedor.

Es justamente a partir de esta relación que el sujeto se encuentra vinculado de tal forma con el acreedor, que debe cumplir con la prestación debida, una vez que se ha cumplido con la prestación, se extingue la obligación, como una consecuencia de ello.

La condonación es por ello una forma de extinción de la obligación, sin que se produzca la satisfacción de la deuda (que en principio se encontraba obligado a cumplirla el sujeto deudor de la misma).

De otro lado, también podemos afirmar que la condonación tiene carácter voluntario (de parte del sujeto acreedor), obviamente la voluntariedad de la condonación por parte del acreedor es intrínseca a la naturaleza de la condonación, ya que para que se configure la condonación no se puede carecer de su voluntad.

En relación a la unilateral o bilateralidad de la condonación de la deuda, es decir si es o no suficiente (para que opere la condonación) el acto unilateral del acreedor o si es necesario el consentimiento del deudor para realizar la condonación, veamos las posiciones que existen:

Es evidente que si se opta por la condonación como un acto unilateral, ésta se entiende básicamente como una renuncia al derecho de crédito, en la cual la voluntad del sujeto deudor no es relevante, y al operarse la condonación se extinguiría la obligación entre las partes.

De otro lado, quienes consideran que la condonación tiene carácter bilateral, conciben a la condonación como un contrato en el cual la renuncia de un derecho de crédito necesita el consentimiento del deudor.

Ahora bien, en relación a las características generales de la condonación, podemos señalar que en los ámbitos del ordenamiento jurídico en los que su utilización ha sido especialmente significativa, y que guardan una especial relación con el Derecho Tributario, esta institución (la condonación) va adquiriendo matices específicos atendiendo a la rama del ordenamiento en que actúa.

De tal modo que, por ejemplo, en el ámbito civil, el objeto de la condonación son las obligaciones, en el ámbito penal serán los delitos, faltas y penas las que serán objeto de condonación, y en el ámbito administrativo las infracciones y sanciones administrativas.

En este orden de ideas, si en el ámbito civil será el acreedor quien debe manifestar su voluntad a efecto de conceder la condonación, en el ámbito penal, será el Estado mediante norma con rango de ley, quien pueda condonar, en el ámbito administrativo será igualmente la ley la que directa o indirectamente pueda condonar infracciones y sanciones administrativas.

Finalmente, recordemos que la condonación es la renuncia gratuita de un crédito, el perdón o remisión de deuda u obligación; de otro lado, condonar es anular, perdonar o remitir una deuda en todo o en parte, dar por extinguida una obligación por la voluntad del beneficiario<sup>3</sup>.

#### 3.2. La Condonación en el ámbito Tributario

La condonación en materia tributaria es la extinción de la obligación tributaria sin que se haya cumplido con la prestación del pago de la deuda. La condonación puede ser total o parcial.

2 CÓDIGO CIVIL, Tomo V Exposición de Motivos y Comentarios, elaborada por la Comisión Encargada del Estudio y Revisión del Código Civil, Compiladora: Delia Revoredo, Lima, Perú 1985, p. 429.

3 CABALLENAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Heliasta, 23 Edición, Buenos Aires, 1994, Tomo II, p. 274.

De otro lado, de acuerdo a lo que señala el artículo 28 del Código Tributario, la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses.

En este orden de ideas, se pueden condonar los tributos, sean estos Impuestos, Contribuciones o Tasas, así como las multas y los intereses.

Ahora bien, hay que tener presente que debido a que la condonación significa perdonar el pago de una deuda ya existente, el legislador por lo general, cuando se trata de la condonación de tributos (Impuesto, Contribución o Tasa), ha establecido que el instrumento normativo que se debe utilizar para ello es la Ley en sentido material y no formal. Por ello, el primer párrafo del artículo 41 del actual Código Tributario señala que “la deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley”.

Parecería que este primer párrafo hace referencia a la Ley en sentido material, y se señala en el siguiente párrafo que de manera excepcional los gobiernos locales podrán condonar con carácter general contribuciones y tasas, así como los intereses y sanciones de los impuestos que administren y los intereses y sanciones de las contribuciones y tasas que les correspondan. Esto significa que para el caso excepcional de los gobiernos locales, se puede utilizar la ley en sentido material (cualquier norma con rango legal), de tal manera que vía Ordenanza Municipal pueden condonarse.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) señala en su artículo 54 que “La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca”.

Como podemos apreciar, para que se dé una condonación o remisión de una deuda tributaria se deben cumplir con algunos requisitos.

De otro lado, en el Modelo de Código Tributario del CIAT (CT-CIAT) regula en su artículo 41, con una mejor técnica legislativa, que: “La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, en concepto de multas y recargos, sólo pueden ser condonadas mediante resolución de la Administración Tributaria dictada en la forma y condiciones que se establezcan en este Código”.

Asimismo, en el comentario de este artículo del CT-CIAT se señala que el instituto de la condonación o remisión, como forma de extinción de la obligación tributaria se reserva exclusivamente para los casos en que una ley, en sentido formal, lo establezca.

Como podemos apreciar, se diferencia entre la condonación del tributo y la condonación de multas y sanciones.

### 3.2.1. Diferencia entre condonación y exoneración

Martín Queralt, Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, y José Manuel Tejerizo López<sup>4</sup>, señalan que con el término exención se define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél.

El mecanismo jurídico para que esto ocurra ha sido explicado por Sainz de Bujanda, por la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto.

La primera, la norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia el efecto de nacimiento de la obligación tributaria.

La segunda, la norma de exención, que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen tales efectos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas).

De otro lado, Jorge Bravo Cucci<sup>5</sup>, considera que la exoneración es el efecto producido por la incidencia de una norma jurídica: se trata pues de un efecto jurídico normativo. No se trata de una norma sino del efecto que con su incidencia ella produce. En este sentido precisa que, en paralelo a la norma jurídica tributaria (norma tributaria), puede existir una norma jurídica de incidencia exoneratoria (norma exoneratoria), que incide en el plano normativo, y cuyos efectos jurídicos consisten en privar de eficacia a la norma matriz de incidencia tributaria ante la ocurrencia de determinados supuestos. Ahora bien, la privación de eficacia es respecto de los efectos inmediatos, vale decir respecto de la instauración de la relación jurídico obligatoria. La exoneración presupone un encuentro entre dos normas jurídicas, el

4 QUERALT, Juan Martín, Carmelo LOZANO, Gabriel CASADO y Jose Manuel TEJERIZO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, 11 Edición, 2000, p. 261.

5 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra Editores, 2003, p. 216.

cual ocurre en el plano normativo, en este sentido, la norma de incidencia exoneratoria deberá ser insertada en el ordenamiento jurídico a través de un dispositivo legal pertinente, emanado de la autoridad que detenta la potestad tributaria, con respecto a los principios de legalidad y de jerarquía normativa.

En este orden de ideas, el profesor Bravo Cucci, afirma que, una exoneración no presupone una obligación tributaria ni la extinción de una preexistente, sin perjuicio de haberse producido en el plano fáctico, el hecho previsto en abstracto en la hipótesis de incidencia (efectos jurídicos mediatos), esto significa que la exención no es la norma sino el resultado de la norma.

Justamente la diferencia entre la exoneración y la condonación radica en que en la exoneración no hay deuda tributaria que se genere, a diferencia de la condonación, ya que para que exista una figura como la condonación tributaria, se debe partir de la existencia de una deuda tributaria que ha nacido, que existe y que el fisco tiene un crédito a su favor, pero que de darse la figura de la condonación esta deuda es extinguida total o parcialmente, ya que sólo se perdona una deuda en la medida en que ésta exista.

Por ello si vemos la estructura de un tributo, la figura de la exoneración tributaria se ubica en la primera parte (ámbito de aplicación), toda vez que apunta a deslindar el universo de los hechos tributables, y una vez producido el hecho imponible, la ley exoneratoria impide el nacimiento de la obligación tributaria. Por su parte, la condonación se encuentra en la segunda parte de la estructura de un tributo, es decir, dentro de la Obligación Tributaria, en la medida en que va consistir en el perdón del pago de una deuda tributaria existente.

Del mismo modo, se debe de diferenciar la figura del beneficio tributario de la condonación, así, el beneficio tributario suele estar ubicado en el proceso para determinar la obligación tributaria, de tal manera que la desgravación se puede realizar, entre otros modos, a través de la reducción de la base imponible o de la disminución de la alícuota del tributo.

La condonación es la renuncia del Estado a cobrar un crédito que tiene a su favor. En este sentido, podemos afirmar que la mayor renuncia que hace el Estado en términos de recaudación, es cuando otorga una condonación, por ello, se debe tener especial cuidado en qué casos se otorga ésta.

## Estructura de un Tributo

- I Ámbito Aplicativo
  - Casos afectos
  - Casos inafectos
  - Casos exonerados
- II Obligación Sustantiva
  - Acreedor / Deudor
  - Base Imponible
  - Alícuota
  - Beneficio Tributario
  - Condonación
- III Deberes formales
  - Inscripción RUC
  - Llevar libros contables
  - Emitir y entregar CDP
  - Otros

Como señala el profesor Francisco Ruiz de Castilla: *“Una supresión del pago de la cuota tributaria debe tener carácter excepcional, toda vez que los costos de gran parte de la actividad estatal son permanentes e inevitables, de tal modo que siempre tienen que ser asumidos por alguien”*. De tal manera que *“Si el usuario no cumple con el pago de la cuota tributaria que le corresponde, ésta se traslada a las demás familias y empresas o se aprecia una disminución de la calidad del bien o servicio que ofrece el Estado”*<sup>6</sup>.

Con mayor razón, el otorgamiento de una condonación debe otorgarse en casos estrictamente necesarios y de manera excepcional y no como se viene utilizando en nuestro país.

229

## 4. La Condonación en el Código Tributario Peruano

Esta figura, denominada Condonación o Remisión fue regulada en el artículo 36 del Primer Código Tributario (D.S. 263-H<sup>7</sup>), donde se estableció lo siguiente: *“La obligación de pago de los tributos, recargos, multas y demás sanciones sólo puede ser condonada o remitida<sup>8</sup> en la forma que establezca la ley”*.

El Segundo Código Tributario (D.L.25859) lo reguló en su artículo 41, señalando que: *“La deuda tributaria sólo podrá ser condonada en la forma que establece la Ley. Excepcionalmente los Gobiernos Locales y los Gobiernos Regionales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren”*.

Como podemos apreciar se regulaba de una manera distinta, es decir, como regla general era el instrumento normativo Ley, aprobada por el Congreso, el medio para condonar y, de manera excepcional, se

6 RUIZ DE CASTILLA, Francisco Javier. *“Desgravación Tributaria”*. En: Revista Actualidad Empresarial, primera quincena de octubre 2008. pp. 1-2.

7 Aprobada por el Decreto Supremo 263-H del 12.08.1966

8 Debe entenderse perdonar.

permite que los gobiernos locales y regionales puedan condonar no tributos, sino solo interés moratorio y sanciones de los tributos que administren.

El Tercer Código Tributario (D.Leg.773) preciso en el primer párrafo que: “*La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley*”. Este es el texto que se ha mantenido incluso con el cuarto Código Tributario (D.Leg. 816), y con el TUO (D.S.135-99-EF).

Esta norma cambió con la publicación del Decreto Legislativo 981, el 15.03.2007, el cual entró en vigencia el 01.04.2007, y evidentemente hay un cambio significativo, por decir lo menos.

Como sabemos, en materia tributaria, la condonación es un medio de extinción de la obligación tributaria, y esta consiste en el perdón o dispensa de pago efectuada en favor del sujeto deudor, siempre que se cumpla con el requisito establecido en el artículo 41 del Código Tributario: “*La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley*”, es decir, que se debe cumplir con el principio de legalidad para otorgar condonación de una deuda tributaria. Esto significa que el instrumento normativo para que opere la condonación es la Ley o el Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, u otra norma con rango de ley, como la Ordenanza. Como podemos apreciar se trata de ley en sentido material.

Sobre el segundo párrafo del artículo 41 tenemos algunas inquietudes, veamos: señala este párrafo lo siguiente “...*excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de las contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo*”.

Esto significa que los Gobiernos Locales no solamente pueden condonar (mediante Ordenanzas) el interés moratorio y las sanciones de los Impuestos (municipales generalmente) que administren, sino que tiene potestad para condonar contribuciones y tasas.

Ahora bien, si nos remitimos a la Constitución, lo señalado en este segundo párrafo del actual artículo 41 del Código Tributario nos lleva a efectuar algunos comentarios:

I. La potestad Tributaria regulada por el artículo 74 de la Constitución debería establecer la facultad de condonar contribuciones y tasas, y de condonar multas e intereses de los tributos que administran las municipalidades, para que lo señalado en el artículo 41 sea acorde a la Constitución, o ¿cuándo hablamos del ejercicio de la potestad tributaria, no se incluye dentro de su ejercicio la condonación y esta puede ser regulada válidamente por una norma infra constitucional, como una ley ordinaria?

II. Asumiendo que la condonación pueda ser regulada por una ley -nos referimos a que no sería necesario que dentro de las facultades para ejercer potestad tributaria se encuentre la de condonar tributos, sino que el instrumento que regule la condonación pueda ser válidamente una ley como el Código Tributario (posición que rechazamos). Nos preguntamos ¿cómo se establece el carácter excepcional de la condonación en el segundo párrafo del artículo 41 del Código Tributario, ya que decir “excepcionalmente” es casi nada, sino se ha regulado que debemos entender por “excepcionalmente”?

III. Acaso ¿cómo está redactada la norma, los Gobiernos Locales tienen algún impedimento para condonar las contribuciones y tasas que consideren necesarios, así como para condonar las multas y los intereses de los impuestos que administran sin ningún tipo de regulación o limitación?

Como podemos apreciar de la propia norma contenida en el artículo 41 cuando se refiere a la condonación efectuada por los Gobiernos Locales se dice que, ésta podrá ser efectuada excepcionalmente, esto debido a que no solo hay gastos en los que ya incurrió el gobierno local, sino además porque se podría prestar a cierta utilización de la figura de la condonación que no se encuentra dentro de la esfera tributaria.

Como sabemos, la condonación solo se debería efectuar para casos de urgencia o emergencia, entiendo por esto, situaciones en las cuales la población (contribuyentes) se encuentran impedidos de cumplir con el pago de los tributos por causas ajenas a su voluntad (como por ejemplo un desastre natural, un terremoto), pero como está la norma redactada, actualmente los Gobiernos Locales podrían, como lo vienen haciendo, condonar deuda tributaria que incluye multas e intereses sobre tasas, así como intereses y multas sobre impuestos municipales que administran, y las propias tasas.

Es evidente que el vecino va estar contento y probablemente agradecido con el gobierno local o el alcalde de turno que otorga esta condonación, pero si pensamos en el sistema tributario, podemos afirmar que no es conveniente el uso indiscriminado de la condonación, ya que no se está formando conciencia tributaria, por el contrario con la modificación de esta norma, se está desalentando al buen contribuyente, se está alentando el incumplimiento en el pago de los tributos que deberíamos pagar oportunamente, nos explicamos:

Si soy un vecino de la municipalidad distrital de San Borja y veo que la municipalidad viene efectuando campañas continuas para que los vecinos se pongan al día en el pago de los tributos que deben, como por ejemplo arbitrios (tasa) y el Impuesto Predial (im-

**“Como podemos apreciar de la propia norma contenida en el artículo 41 cuando se refiere a la condonación efectuada por los Gobiernos Locales se dice que, ésta podrá ser efectuada excepcionalmente, esto debido a que no solo hay gastos en los que ya incurrió el gobierno local, sino además porque se podría prestar a cierta utilización de la figura de la condonación que no se encuentra dentro de la esfera tributaria”.**



puesto), y se condonan los intereses y multas tanto de los arbitrios como del Impuesto Predial, podría suceder que sea atractiva la campaña y me ponga al día en el pago de estos tributos, pero lo que nos deberíamos preguntar es si el vecino para el año siguiente va o no a pagar estos tributos de manera oportuna, porque si ya sabe qué sino paga dentro de plazo, podrá pagar dentro de 1 año o 2, sin ningún tipo de interés ni multa, entonces ¿qué es lo que estamos alentando?

Es claro que se está alentando el incumplimiento, y esto por decir lo menos es muy peligroso, ya que las municipalidades finalmente cada vez estarían recaudando menos tributos, y la propia Administración Tributaria (Gobierno Local) estaría desvirtuando la institución de la condonación, con fines inmediatos, desincentivando la creación de una conciencia tributaria en los vecinos, y por qué no decirlo, permitiendo que se pueda utilizar esta institución incluso para fines personales o intereses políticos.

Esto es sumamente peligroso, y se debería corregir, ya que, los contribuyentes tenemos el deber de pagar los tributos dentro de los plazos establecidos, y sino lo hacemos, se devengan intereses de manera automática, desde el día siguiente de la fecha del vencimiento y hasta el día de pago inclusive.

No deberíamos tener una norma que viene siendo utilizada por los Gobiernos Locales para solucionar problemas inmediatos de caja, pero que están creando la siguiente figura en el contribuyente: que no es necesario el cumplimiento debido y dentro de plazo de nuestras obligaciones tributarias, ya que como los Gobiernos Locales están siempre en campaña, van a condonarnos los intereses y multas, incluso las propias tasas.

## 5. Principio de provocación del costo

Primero veamos lo normal, lo razonable, si una Municipalidad presta el servicio de limpieza pública (re-

cojo de basura, por ejemplo) .se genera un costo. Por lo tanto, este costo debe ser asumido por el usuario, en este caso por el vecino o contribuyente, mediante el pago de una tasa-arbitrio, cuyo monto es 100. Así, queda cumplido el principio de provocación del costo.

Segundo, pasemos a ver lo que sucede con la aplicación de la norma que estamos comentando. Resulta que -en virtud del artículo 41 del Código Tributario- la Municipalidad puede condonar la consiguiente tasa. Si esto sucede, el principio de provocación del costo se quiebra. Si la Municipalidad prestó el servicio, la consecuencia es que se generó un costo. Si opera esta condonación, nos preguntamos ¿Quién va a asumir el costo?

Solo quedan dos posibilidades: La Municipalidad asume el costo o dicho costo se prorratea entre los demás contribuyentes de la tasa-arbitrio que -a futuro- recién tendrían que asumir dicho sobrecosto.

Ahora bien, ante cualquiera de estas dos posibilidades estaríamos ante una figura que es antitécnica.

Para la Política Fiscal, se quiebra el principio de provocación del costo, y para el Derecho parecería que tendríamos un problema de retroactividad maligna, y por lo tanto una norma inconstitucional.

Me explico. En el año No. 1 la Municipalidad presta el servicio de limpieza pública a favor de Francisco (contribuyente) y surge la relación jurídico-tributaria (obligación tributaria) cuyo monto es 100. Francisco (contribuyente que tiene conciencia tributaria y cumple con su deber de contribuir dentro de los plazos previstos por la ley) cumple con pagar, en los plazos legales, la tasa-arbitrio de 100.

En el año No. 2 la Municipalidad condona la tasa-arbitrio de 50 que Julio (contribuyente que no ha cumplido con el pago oportuno del tributo se ve ahora alentado de pagar por el perdón de las multas, intereses y parte del tributo) nunca llegó a pagar.

Respecto a los servicios que presta la Municipalidad en el año No. 3, la Municipalidad determina el

monto anual de la respectiva tasa-arbitrio de cargo de Francisco (el contribuyente cumplido) y resulta que -además de los 100 soles que normalmente debe pagar cada año- va a tener que pagar una porción de la tasa no pagada por Julio (contribuyente moroso), correspondiente al año No. 1, digamos que este monto adicional es 4 soles.

Me parece que la condonación (año No. 2) y ulterior prorrateo (año No. 3) del costo por parte de la Municipalidad está terminando por modificar -en cabeza de Francisco- las consecuencias jurídicas anteriores (tasa-arbitrio correspondiente al año No. 1), provenientes de hechos (imponibles) anteriores

(prestación del servicio municipal llevado a cabo en el año No. 1).

Es más, Francisco ya pagó y extinguió la obligación tributaria correspondiente al año No. 1. Entonces parece hasta un imposible jurídico la posibilidad de un efecto retroactivo proveniente de la Ordenanza que decreta la condonación, toda vez que en el año No. 2 ya no se encontraba vigente la relación jurídica tributaria del año No. 1, en cabeza de Francisco.

## 6. Potestad tributaria para condonar

232

Para la Política Fiscal, lo óptimo es que la entidad que es titular de un ingreso tributario sea la única que puede renunciar a él. Si la Municipalidad viene a ser el acreedor financiero de la tasa-arbitrio, esto significa que sólo ella puede establecer una exoneración.

En efecto, toda exoneración tributaria va a generar un forado en el Presupuesto Público de la Municipalidad, de tal modo que sólo el propio Gobierno Local puede decidir una exoneración tributaria y tendrá que asumir las consecuencias presupuestarias y económicas consiguientes.

Pasando al terreno jurídico, considero que debe prevalecer una interpretación de la Constitución y del Código Tributario según la cual el Gobierno Local es titular exclusivo y excluyente de la potestad de exonerar contribuciones y tasas que son de su competencia.

## 7. Extensión del concepto "potestad tributaria"

En primer lugar, existe una concepción restrictiva de la potestad tributaria, según la cual se trata de un concepto que se concentra básicamente en el tributo (su creación y exoneración).

En segundo lugar, existe una concepción amplia de la potestad tributaria, según la cual se trata de un concepto que abarca al tributo (su creación y exone-

ración), así como otros temas, tales como: sanciones (tributarias).

En este sentido, si -por ejemplo- un contribuyente no cumple con efectuar y poner en conocimiento de la Administración Tributaria su Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta, la consecuencia es que ha incurrido en una infracción sancionable con una multa. Imaginemos que la multa es de S/.5,000.00 Nuevos Soles.

Se trata de una multa, irracional, en la medida que la multa es una carga económica que -de algún modo- se encuentra vinculada con el tema del tributo, entonces: esta clase de multas deberían ser alcanzadas por los principios tributarios establecidos por la Constitución, con el objetivo de dotar de la mayor racionalidad posible a dichas multas.

Por tanto, realizando una interpretación garantista de la Constitución (en pro -beneficio del hombre, ciudadano y contribuyente), procedería entender que allí donde el artículo 74 de nuestra Constitución hace referencia a los principios que van dirigidos al tributo, también se entienda que la Constitución se refiere -incluso- a las multas "tributarias".

Siguiendo esta línea de razonamiento, también se podría decir lo mismo de la condonación. En efecto, la condonación se encuentra íntimamente vinculada con el tema tributo, pues solo un tributo creado es posible que -posteriormente- resulte condonado.

Si todo esto es así, entonces la condonación, la multa, el tributo, son temas regulados por los principios tributarios establecidos por el artículo 74 de la Constitución. Por tanto, el principio de reserva de ley, por ejemplo, es aplicable a las Municipalidades en lo referente a la creación de tasas y contribuciones, así como en lo que respecta a la condonación de dichos tributos.

## 8. ¿Se condona la Obligación Tributaria o la deuda Tributaria?

El artículo 27 del Código Tributario señala que la Obligación Tributaria se extingue por: 1) El Pago, 2) La Compensación, 3) La Condonación, 4) La Consolidación (entre otros).

Esto significa que cuando se paga la deuda tributaria, cuando se compensa la deuda tributaria con el crédito tributario, cuando se condona la deuda tributaria, cuando se consolida la deuda tributaria, la consecuencia de ello (del pago, de la compensación, de la condonación) es la extinción de la obligación tributaria.

En tal sentido es un error indicar que se condona la obligación tributaria, lo que se condona es la deuda tributaria existente y como consecuencia de la condonación de la deuda, es que se extingue la obligación tributaria.

Nos explicamos: El artículo 1 del Código Tributario vigente señala que *“La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”*.

En este sentido, la obligación tributaria es un vínculo de naturaleza jurídica, y la “prestación” es el contenido de la obligación, esto es, la conducta del deudor tributario. En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

Quede claro entonces que si bien es cierto la condonación extingue la obligación tributaria, esto es como una consecuencia de la condonación, pero lo que se condona (perdona) es el pago de la deuda tributaria.

## 9. Tribunal Fiscal

### 9.1. RTF: 10296-5-2007

Este es un caso en el cual al contribuyente del Impuesto al Patrimonio Vehicular, le roban el vehículo y solicita la exoneración del mismo

La Administración Tributaria lo tramitó como un pedido de exoneración, y el Tribunal Fiscal considera que no se trata de un pedido de exoneración, sino de condonación, porque se trataba de una deuda ya generada. En esta línea y teniendo en cuenta que no existe norma que regule mediante Ley esta posibilidad de condonación, el Tribunal Fiscal declara nula la resolución que resuelve el pedido de exoneración e improcedente para el caso de la condonación.

Como señala el Tribunal Fiscal, no existe norma con rango de ley que establezca la condonación para este caso. Así, ya lo ha señalado el Tribunal Fiscal, en la RTF 540-3-2002 *“La Condonación sólo se otorga mediante norma con rango de Ley”*

### 9.2. RTF 06066-2-2003

En este caso el Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada emitida por la Municipalidad Distrital de Pueblo Libre que declaró improcedente la solicitud de condonación de todas las obligaciones tributarias contraídas por el contribuyente con la Municipalidad, toda vez que la recurrente no sustentó su solicitud en alguna norma con rango de ley que le otorgue de manera general el beneficio de condonación de dichas obligaciones, y en consecuencia no ha acreditado que se encuentra dentro del supuesto previsto por el artículo 41 del Código Tributario.

Similar al caso anterior, el recurrente no acredita que se haya utilizado el instrumento normativo señalado por el artículo 41 para que la condonación opere.

### 9.3. RTF 05410-5-2005

En este caso el Tribunal Fiscal revocó la resolución que apeló el contribuyente, porque se declaró improcedente la solicitud de reducción (condonación) del 50% de Arbitrios Municipales del 2002, atendiendo a que mediante sentencia publicada el 17.08.2005, el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional, entre otras, la ordenanza que reguló los Arbitrios en Miraflores por el periodo 2002. El Tribunal Fiscal se encuentra obligado a cumplir la sentencia del Tribunal Constitucional, de acuerdo con los artículos 81 y 82 del Código Procesal Constitucional, por lo que no existiendo norma que sustente el cobro de los Arbitrios, tampoco corresponde otorgar condonación de una deuda que no existe.

Como podemos apreciar se está señalando que no cabe el pedido de condonación, pues no hay deuda tributaria, y si no hay deuda tributaria existente, no se puede dar la figura de la condonación. En este caso en particular, debido a que el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional las ordenanzas que crearon los arbitrios municipales que fueron cobradas a los contribuyentes, al haberse declarado la inconstitucionalidad de las mismas, no habría deuda tributaria que pagar.

### 9.4. RTF 08302-2-2001

En esta resolución, el Tribunal Fiscal diferencia la condonación de la exoneración cuando señala que, si bien la Ordenanza N° 009-2000-MPT hace referencia al beneficio de exoneración, en realidad prevé una condonación de la deuda tributaria devengada por concepto de arbitrios toda vez que dispensa del pago de una obligación ya generada, mientras que la exoneración es un beneficio que opera respecto de deudas que recién se van a generar y cuyo pago se dispensa. En cuanto al asunto controvertido la Administración señala que la condonación sólo corresponde a los ejercicios 1998 y 1999 en los que se produjo el Fenómeno del Niño, no obstante del texto de la norma se aprecia que el beneficio alcanza a todas las deudas vencidas hasta el 31 de diciembre de 1999, abarcando ejercicios anteriores a 1998.

En este caso en particular, la Ordenanza municipal denomina exoneración a una condonación, ya que su naturaleza es lo determinante y aquí, podemos apreciar que la Ordenanza ha previsto el perdón de una deuda ya devengada. Asimismo, podemos ver como el Tribunal Fiscal diferencia la exoneración de la condonación en relación al momento en el cual la deuda se ha generado, indicando que la exoneración opera respecto de deudas que recién se van a generar a diferencia de la condonación a partir de una deuda la generada.