

# Los órganos administradores tributarios

**Eduardo Sotelo Castañeda**

Abogado. Profesor de derecho tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Grupo Peruano.

**L**a jurisprudencia que motiva las notas siguientes aborda un tema que afecta a ciertas entidades públicas que fueron en algún momento administradoras de tributos y a la propia Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) quien no sin cierta incomodidad, presumimos, recibe la cartera pesada de no sabemos bien qué y cuántos exadministradores tributarios.

Quizás sirva enunciar de manera sucinta el sentido práctico y la relevancia de la jurisprudencia que se procede a comentar.

La sentencia de la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el expediente de revisión No. 123-95 define en sus escuetos términos quién debe ejercer facultades de administrador tributario en el Perú cuando las competencias de otros órganos han sido derogadas o han caducado.

Si antes del 1 de diciembre de 1992 existieron una serie de instancias u organismos públicos que tuvieron la calidad de órganos administradores de tributos y dichas facultades no fueron recogidas en el Código Tributario a partir de dicha fecha o renovadas por disposiciones con rango legal posteriores a dicha fecha, dichos organismos públicos habrían perdido la posibilidad de administrar los tributos que venían administrando, a pesar de que retengan, en caso de que ello fuera así, la calidad de titulares de los fondos recaudados, es decir, a pesar de continuar poseyendo el carácter de sujetos acreedores tributarios.

Contra el pesar de muchos, entonces, una serie de órganos públicos –como el Instituto Nacional de Investigación y Capacitación de Telecomunicaciones (INICTEL), que fue parte involucrada en el expediente de revisión que comentamos– que tuvieron en su momento calidad de órganos administradores de tributos –generalmente tributos respecto de los cuales eran, a su vez, acreedores tributarios– conocen a través de esta sentencia del Supremo Tribunal que si sus facultades no

se sustentan en normas legales vigentes, han perdido la posibilidad de, por ejemplo, fiscalizar, verificar o determinar los tributos que hasta cierta fecha administraron.

De otro lado, a partir de la misma fecha, 1 de diciembre de 1992, revierte en la SUNAT, como por sobre el hombro, contra su pronóstico y muy probablemente también contra su voluntad, el ejercicio de las facultades de órgano administrador de tributos internos no prescritos, en defecto de órgano público legalmente habilitado para ejercer dichas facultades de administración.

En resumidas cuentas, con buen sentido la sentencia comentada concluye, desde el punto de vista jurídico, que un ente público o una administración pública rige su actuación por disposiciones legales vigentes.

Por sus fines eminentemente pedagógicos, el análisis realizado en el presente trabajo, así como la sentencia y el dictamen fiscal que lo motivan –transcritos literalmente a continuación– se refieren al deudor tributario involucrado en el expediente como LA EMPRESA. Excepto por lo mencionado, al ser reales todas las demás referencias, resultará fácil a cualquier lector interesado, lograr una mayor y más directa aproximación a las fuentes de este trabajo.

## 1. ANTECEDENTES.

### 1.1. La contribución o el aporte al INICTEL.

1.1.1. El artículo 85 del Decreto Ley No. 19020 estableció la obligación, de cargo de las empresas que realizaban la explotación de los servicios públicos de telecomunicaciones y de radiodifusión comercial, de aportar el 2% de su renta anual al Instituto Nacional de Investigación y Capacitación de Telecomunicaciones (INICTEL), para ser empleado en la investigación científica y tecnológica y en la capacitación del personal especializado en telecomunicaciones.

1.1.2. El artículo 8 de la Ley Orgánica del INICTEL, aprobada por Decreto Ley No. 19984, en su inciso a) estableció como recurso de dicha entidad los aportes o contribuciones –utilizaremos indistintamente ambos términos, además del de aportación, para referirnos a este tributo– efectuados conforme al artículo 85 del Decreto Ley No. 19020.

1.1.3. El artículo 252 de la Ley No. 24767, que aprobó el presupuesto de los organismos del sector público para el año 1988, modificó el inciso a) del artículo 8 de la Ley Orgánica del INICTEL, estableciendo que la aportación a dicha entidad consistiría en:

- El 2% sobre el monto total de las remuneraciones que paguen a sus trabajadores las empresas que realizan la explotación de los servicios públicos de telecomunicaciones.

- El 2% de la renta neta anual, en el caso de empresas que explotan los servicios de radiodifusión comercial sonora y por televisión, así como las empresas productoras de programas para radio y televisión.

La norma en cuestión agregó que eran aplicables a estas contribuciones –aportaciones al INICTEL– las disposiciones contenidas en el Código Tributario.

1.1.4. Los artículos 3 y 10 del Decreto Supremo No. 258-90-EF –Reglamento de las contribuciones al INICTEL– establecieron en su momento y de manera expresa la calidad del INICTEL como sujeto activo de las contribuciones, esto es que el INICTEL actuaría como su acreedor tributario.

Adicionalmente, el artículo 15 del Decreto Supremo No. 258-90-EF dispuso que el INICTEL sería el órgano administrador de las mencionadas contribuciones.

1.1.5. El artículo 23 del Decreto Legislativo No. 543 redujo al 1% la aportación al INICTEL que se calculaba sobre el monto total de las remuneraciones.

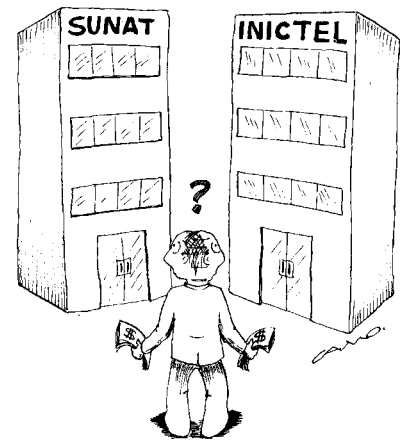
1.1.6. El Decreto Legislativo No. 556, que aprobó la Ley de Presupuesto del Sector Público para 1990, en su artículo 395, reprodujo la misma norma a que se ha hecho referencia en el acápite 1.1.3 precedente, manteniéndose las alícuotas y bases de cálculo por ella dispuestas.

1.1.7. El artículo 2 del Decreto Legislativo No. 702 aprobó las normas que regulan la promoción de inversión privada en telecomunicaciones. El segundo párrafo de la segunda disposición adicional de dichas normas estableció que las aportaciones mensuales que realizan las empresas explotadoras de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y productoras de

radio y televisión, serían las establecidas en el artículo 395 del Decreto Legislativo No. 556 y su reglamento, quedando excluidas de toda clase de exoneraciones y, por lo tanto, también de las exoneraciones previstas en el Decreto Legislativo No. 50.

1.1.8. El inciso II) del artículo 1 del Decreto Ley No. 25702 derogó la norma que hemos citado en el acápite 1.1.7 precedente, así como el artículo 395 del Decreto Legislativo No. 556. Dicho Decreto Ley entró en vigencia, en lo que a la derogación de las aportaciones al INICTEL se refiere –a las que denomina erróneamente impuesto– el 3 de setiembre de 1992. Adicionalmente, el artículo 3 de este Decreto Ley No. 25702 derogó todas las disposiciones modificatorias, complementarias y reglamentarias de las normas que el mismo Decreto Ley derogaba de modo expreso.

1.1.9. Ni el Decreto Legislativo No. 771, en vigencia a partir del 1 de enero de 1994, ni ninguna otra disposición legal posterior restableció la vigencia de las aportaciones al INICTEL.



## 1.2. Los hechos.

1.2.1. En octubre de 1994, mediante oficio No.052 MTC/INICTEL-DG, el INICTEL comunicó a LA EMPRESA que llevaría a cabo la fiscalización de las aportaciones que LA EMPRESA estuvo obligada a efectuar por el período comprendido entre el 1 de enero del año 1989 y el 31 de agosto de 1992. Como se ha visto, las referidas aportaciones fueron derogadas a partir del 3 de setiembre de 1992.

El INICTEL solicitó en dicho oficio que LA EMPRESA otorgue facilidades a los auditores de la referida entidad, proporcionando diversos documentos que el mencionado oficio detallaba, así como otros documentos que se indiquen en el requerimiento que dichos auditores estarían en capacidad de formular.

El oficio No. 052 MTC/INICTEL-DG está fechado 4 de octubre de 1994 y en él se señalaba que la fiscalización se iba a realizar el 27 del mismo mes y año. Los auditores del INICTEL se presentaron para efectuar la fiscalización el día 2 de noviembre de 1994 y no en la fecha antes indicada.

1.2.2. El 3 de noviembre de 1994, LA EMPRESA presentó ante la Dirección General del INICTEL una solicitud signada bajo el No. 1374, en la cual esbozaba el planteamiento medular discutido en el presente procedimiento, en el sentido de que el INICTEL debía inhibirse de ejercer facultades de órgano administrador tributario, requiriendo documentación e información para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribución al INICTEL, ya que, aun cuando se trataba de períodos no prescritos y de una contribución que tenía como acreedor a dicha entidad, el INICTEL se encontraba legalmente incapacitado para ejercer las funciones de administrador tributario<sup>(1)</sup>.

Mediante esta solicitud No. 1374, de 3 de noviembre de 1994, LA EMPRESA pidió al director general del INICTEL dejar sin efecto el Oficio No. 052 MTC/INICTEL-DG e instruir a sus auditores para que se inhiban de fiscalizar a LA EMPRESA por el pago de las aportaciones al INICTEL.

1.2.3. La Resolución Directoral No. 039-94-MTC/INICTEL-DG de 28 de noviembre de 1994, desestimó y declaró improcedente la solicitud No. 1374 de 3 de noviembre de 1994. Asimismo, dicha resolución directoral ordenó notificar a LA EMPRESA para que ponga a disposición de los auditores del INICTEL la información requerida mediante el mencionado oficio No. 052-94-MTC/INICTEL-DG y luego, por los requerimientos Nos. 001-94-MTC/INICTEL-DG y 003/94-MTC/INICTEL-DG en la fecha y a la hora que se indicaría oportunamente.

1.2.4. El 26 de diciembre de 1994, LA EMPRESA interpuso recurso de apelación contra la Resolución Directoral No. 039-94-MTC/INICTEL-DG. El recurso de apelación fue presentado con el propósito de que el Tribunal Fiscal revoque la citada Resolución Directoral

No. 039-94-MTC/INICTEL-DG. En el Tribunal Fiscal, el expediente de apelación recibió el número 347-95.

1.2.5. Mediante el Oficio No. 501-95-MTC/INICTEL-DG, de 11 de octubre de 1995, suscrito por el director general del INICTEL, se comunicó a LA EMPRESA que el Tribunal Fiscal había remitido al INICTEL el expediente de apelación No. 347-95, en el que había recaído la Resolución No. 4451-2 de 24 de agosto de 1995, por medio de la cual el Tribunal Fiscal confirmaba la Resolución Directoral No. 039-94-MTC/INICTEL-DG de 28 de noviembre de 1994. Es decir, ordenaba proseguir con el proceso de fiscalización a cargo del INICTEL.

Contra la Resolución No. 4451-2 se interpuso el entonces denominado recurso de revisión, para que la sala competente de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronunciara acerca de la impugnación planteada por LA EMPRESA y, en definitiva, acerca de si correspondía o no que el INICTEL ejerciera las discutidas facultades de órgano administrador tributario de las contribuciones respecto de las cuales era acreedor.

## 2. DICTAMEN FISCAL Y SENTENCIA.

### 2.1. Dictamen Fiscal.

«DICTAMEN No. 568-96-MP-FSCA  
EXPEDIENTE No. 123-95  
SALA CONSTITUCIONAL Y SOCIAL  
CORTE SUPREMA DE LA REPÚBLICA  
RECURSO DE REVISIÓN  
LIMA

Señor Presidente:

LA EMPRESA interpone a fs. 33 recurso de revisión de la Resolución No. 4451-2 de fecha 24 de agosto de 1995, que corre de fs. 4 a 5 dictada por el Tribunal Fiscal que confirma la Resolución No. 039-94-MTC/INICTEL-DG de 28 de noviembre de 1994 que corre de fs. 25 a 26 que declara improcedente la solicitud formulada por LA EMPRESA y notifica a la citada empresa para que ponga a disposición de los auditores de INICTEL toda la información requerida mediante Oficio No. 052-94-MTC/INICTEL-DG y requerimientos Nos. 001 y 002-94 MTC/INICTEL-DG.

(1) Los órganos de la administración tributaria, órganos administradores tributarios o, simplemente, los administradores tributarios son aquéllos encargados de aplicar las disposiciones tributarias y velar, en primer orden, por su cumplimiento; en tal virtud, están investidos de facultades para recaudar los tributos, verificar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios y terceros, absolver consultas y orientar en la aplicación de las disposiciones legales, fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias, ejercer la facultad sancionadora y ser órgano de resolución en materia tributaria. Adicionalmente, dependiendo de la distribución de potestades normativas de cada Estado, se reserva en ciertos casos para los administradores tributarios alguna función normativa o reguladora, jerárquicamente subordinada a disposiciones de mayor rango. Una lectura de los títulos y capítulos pertinentes del Código Tributario corrobora lo dicho respecto de los administradores tributarios en el caso del Perú.

De los actuados se tiene que es materia se determine si el Instituto Nacional de Investigación y Capacitación de Telecomunicaciones (INICTEL) está facultado para fiscalizar y exigir el cobro de la contribución del 2% según artículo 85 del Decreto Ley No. 19020, modificado por el artículo 395 del Decreto Legislativo No. 556, por el período comprendido entre el 01 de enero de 1989 y el 31 de agosto de 1992.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 1 inciso II) del Decreto Ley No. 25702 se derogó a partir del 03 de setiembre de 1992 la contribución a favor de INICTEL tanto el anterior Código Tributario, aprobado por Decreto Ley No. 25859 que entró en vigencia el 01 de diciembre de 1992 (artículos 49 a 54), como el actual aprobado por el Decreto Legislativo No. 773 que tuvo vigor a partir del 01 de enero de 1994, (artículos 50 a 54), establecieron como órganos de administración tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) para tributos internos, la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAD), para administrar los derechos arancelarios, los gobiernos regionales para los tributos de su competencia y los gobiernos locales para la administración de las contribuciones y tasas municipales, señalando igualmente que ninguna otra autoridad, organismo ni institución podrá ejercer las facultades conferidas.

En tal orden de ideas, existe una laguna del derecho respecto a la autoridad que debe exigir a partir del 01 de diciembre de 1992 al contribuyente el pago de los tributos pendientes a INICTEL, cuyo cobro no hubiera prescrito; siendo ello así en aplicación a lo dispuesto por la Norma IX del Código Tributario se debe recurrir a la integración jurídica y utilizando el método de la analogía concluir que la SUNAT es el órgano competente para fiscalizar y exigir el pago en razón de tratarse de un tributo interno.

En consecuencia, esta Fiscalía Suprema es de opinión se declare fundado el recurso de revisión.

Lima, 19 de marzo de 1996».

## 2.2. Sentencia.

«REV. No. 123-95.  
LIMA.

Lima, veinticinco de setiembre de mil novecientos noventa y cinco.-

VISTOS; con el expediente administrativo; de conformidad con el dictamen de la señora fiscal, cuyos fundamentos se reproducen; declararon fundado el recurso de revisión interpuesto por LA EMPRESA contra el Tribunal Fiscal y, en consecuencia, nula la Resolución número cuatro mil cuatrocientos cincuenta y unidos, fechada el veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y cinco, expedida por el Tribunal Fiscal, asimismo la Resolución Directoral número cero treinta y nueve-noventa y cuatro-MTC/INICTEL-DG, su fecha veintiocho de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, expedida por el Director General del Instituto Nacional de Investigación y Capacitación de Telecomunicaciones, por cuanto la entidad competente para fiscalizar y exigir el cobro de las contribuciones materia de esta revisión, es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; y los devolvieron.-

SS.  
CASTILLO C.  
URRELLO A.  
SERPA S.  
BUENDIA G.  
ORTIZ B.»

## 3. ARGUMENTOS ESGRIMIDOS EN EL EXPEDIENTE.

### 3.1. Derogación de las facultades de administrador tributario.

Las aportaciones al INICTEL fueron derogadas a partir del 3 de setiembre de 1992 por el inciso II) del artículo 1 del Decreto Ley No. 25702.

Según el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773 vigente en octubre de 1994 - que es cuando el INICTEL pretendió iniciar la fiscalización- los tributos internos sólo podían ser administrados por la SUNAT y, en su caso, por los gobiernos locales, conforme aparecía de sus artículos 50 y 52<sup>(2)</sup>. A su vez, el artículo 51 de dicho Código Tributario señalaba que sólo la SUNAD podía administrar los tributos aduaneros, a los que denomina derechos arancelarios.

De otro lado, el artículo 54 del mismo Código Tributario prohibía que cualquier otra autoridad, organismo o institución ejerciera facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad<sup>(3)</sup>.

(2) Deben concordarse estos artículos con el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, que reconocía, paralelamente, al Instituto Peruano de Seguridad Social como administrador de las aportaciones que se pagaban en su favor.

(3) Los artículos 50, 51, 52 y 54 del Código Tributario vigente, aprobado por Decreto Legislativo No. 816, contienen en esta materia idénticas disposiciones que su predecesor.

La prohibición referida ya existía desde el 1 de diciembre de 1992, es decir, a partir de la vigencia del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859, que precedió al Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773.

En efecto, a partir del 1 de diciembre de 1992 entró en vigencia el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley No. 25859, el cual tuvo aplicación hasta el 31 de diciembre de 1993.

Los artículos 49, 51 y 52 de dicho Código Tributario aprobado por el Decreto Ley No. 25859 disponían claramente que sólo podían administrar tributos internos la SUNAT y, en su caso, los gobiernos regionales<sup>(4)</sup> y los gobiernos locales. Más aún, el artículo 54 del referido Código Tributario prohibió a toda autoridad, organismo e institución, distinto a los antes señalados –a los cuales se agregaba la SUNAD respecto de los tributos externos–, ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad<sup>(5)</sup>.

De ello se desprendía que el INICTEL tuvo calidad de órgano administrador tributario de sus contribuciones, después de derogadas –después del 3 de setiembre de 1992<sup>(6)</sup>–, pero sólo hasta el 30 de noviembre de 1992, ya que el 1 de diciembre de 1992 dejó de ser órgano administrador de tributos en mérito a lo preceptuado por los artículos 49, 51, 52 y 54 del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859.

A partir del 1 de diciembre de 1992, el INICTEL –que sustentaba sus facultades de administrador tributario en el artículo 15 del Decreto Supremo No. 258-90-EF– quedó impedido de ejercerlas y, por ende, de efectuar fiscalizaciones, verificaciones o determinaciones, porque el Código Tributario, norma posterior y de mayor jerarquía que el Decreto Supremo No. 258-90-

EF, reguló en sentido distinto todo lo referente a los órganos de administración tributaria en el Perú. A partir de dicha fecha, 1 de diciembre de 1992, y según el enunciado del Código Tributario, a las contribuciones al INICTEL, por constituir tributos internos, les correspondía ser administradas por la SUNAT<sup>(7)</sup>.

En otras palabras, no sólo a partir del 1 de enero de 1994 con el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, sino también antes, entre el 1 de diciembre de 1992 y el 31 de diciembre de 1993, con el Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859, el INICTEL no habría podido fiscalizar a ninguna empresa por el pago de las aportaciones a dicha entidad.

### 3.2. Código Tributario precedente.

Durante los ejercicios 1989 a 1990 estuvieron vigentes los textos del Código Tributario aprobados por Decretos Supremos Nos. 395-82-EF y 218-90-EF, en cuyo artículo 51 se disponía que el Ministerio de Economía, Finanzas y Comercio era el único órgano facultado para administrar los tributos del gobierno central, organismos públicos descentralizados, instituciones públicas descentralizadas y empresas públicas, por medio de sus reparticiones competentes. En el artículo 52 de dichos textos del Código Tributario se preceptuaba que la Dirección General de Contribuciones (DGC), hoy SUNAT, era competente para la administración de los tributos, excepto los aduaneros y las tasas por servicios específicos, de acuerdo con la ley pertinente.

El texto del artículo 50 del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859 estableció ciertas innovaciones legislativas respecto de sus predecesores, ya que al reiterar en parte lo establecido por los textos anteriores, declara la competencia de la SUNAT,

(4) Los gobiernos regionales son capaces de constituir sujetos acreedores tributarios, pero a partir de la vigencia del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, dejaron de tener la calidad de administradores tributarios. Por su parte, la Constitución de 1993 dejó de otorgar a los gobiernos regionales potestad tributaria.

(5) Al igual que el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, el Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859 contenía en el último párrafo de la Norma II de su Título Preliminar, el reconocimiento al Instituto Peruano de Seguridad Social como administrador de sus aportaciones.

(6) Una posición extrema sostendría que la derogación genérica que dispuso el artículo 3 del Decreto Ley No. 25702, al derogar «todas las disposiciones modificatorias, complementarias y reglamentarias» de las normas derogadas de modo expreso por el mismo Decreto Ley - dentro de las cuales se encontraban las referidas a las contribuciones al INICTEL- derogó también a partir del 3 de setiembre de 1992 el artículo 15 del Decreto Supremo No. 258-90-EF del cual el INICTEL derivaba su calidad de órgano administrador tributario.

(7) Evidentemente, los comentarios realizados respecto de las disposiciones del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859 y del aprobado por Decreto Legislativo No. 773 –que son también aplicables al vigente- no soslayan la posibilidad de que una norma de rango legal señale o designe un nuevo órgano administrador tributario. Bien entendidos, nuestros comentarios apuntan a enfatizar que a partir del 1 de diciembre de 1992 se produjo una clara derogación de aquellas disposiciones precedentes que con rango legal o inferior al legal designaban a órganos de administración tributaria y que no fueron reconocidos por el Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859.

SUNAD –hoy ADUANAS– y los gobiernos locales y regionales, y niega la competencia de otras administraciones. El texto del artículo 50 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, con excepción de lo dispuesto para los gobiernos regionales, reitera los cambios introducidos por el anterior código.

Es decir, a partir del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859 ya no se considera al Ministerio de Economía, Finanzas y Comercio como el único órgano facultado para administrar tributos, ni a la SUNAT como organismo dependiente de este último para llevar a cabo tal labor.

El Código Tributario a partir del 1 de diciembre de 1992 precisa que los tributos internos sólo pueden ser administrados por la SUNAT y, en su caso, por los gobiernos locales y regionales, conforme aparece de sus artículos 49, 51 y 52. A su vez, el artículo 50 del mencionado código señala que sólo ADUANAS puede administrar los tributos aduaneros, a los que denomina derechos arancelarios.

De otro lado, el Código Tributario a partir del 1 de diciembre de 1992, según hemos visto, prohíbe en su artículo 54, de manera inconfundible y contundente, que cualquier otra autoridad, organismo o institución ejerza las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos mencionados en los artículos 49, 50, 51 y 52, bajo responsabilidad.

En conclusión, de conformidad con las disposiciones legales vigentes a partir del 1 de diciembre de 1992, el INICTEL no sólo no tiene facultades sino que además se encuentra prohibido de efectuar fiscalización alguna por el pago de las aportaciones al INICTEL.

Cabe agregar que, aun cuando es cierto que el Código Tributario a partir del 1 de diciembre de 1992 no negó de manera absoluta la competencia de otras administraciones –en tanto otra norma de rango equivalente al Código Tributario y posterior a él podría haber otorgado tales facultades a un órgano público distinto de los señalados en el Código Tributario<sup>(8)</sup>–, ninguna disposición legal distinta otorgó dicha competencia al INICTEL. En otras palabras, habría sido equivocado sostener que la competencia del INICTEL como órgano administrador tributario podía derivarse, después del 30 de noviembre de 1992, de manera negativa o por defecto, de la inexistencia de norma en el Código Tributario que le negara en forma absoluta tal facultad. Tal razonamiento implicaría la pertinencia de aplicar –cosa que rechazamos– para la actuación del Estado la regla de derecho privado consistente en que un sujeto se

encuentra permitido de hacer todo lo que la ley no le prohíbe hacer.

En definitiva, entonces, el Código Tributario a partir del 1 de diciembre de 1992 negó la competencia de otros entes públicos distintos de los reconocidos en su texto como administradores tributarios –ver artículo 54– salvo que una disposición de rango legal haya expresamente reconocido con posterioridad a dicha fecha tal calidad al órgano público. Por lo que aun en el negado caso que tal prohibición no estuviera hoy en vigor, el ente de marras –el INICTEL– tampoco tendría calidad y facultades de órgano administrador de las contribuciones en su favor por cuanto dicha calidad y facultades dejaron de tener vigencia el 1 de diciembre de 1992, al ser derogadas por las disposiciones del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859.

### 3.3. Calidad de órgano administrador y de sujeto acreedor del INICTEL.

Los artículos 3 y 10 del Decreto Supremo No. 258-90-EF –Reglamento de las Contribuciones al INICTEL– establecieron en su momento y de manera expresa la calidad del INICTEL como sujeto activo de las contribuciones, actuando como acreedor tributario de las mismas. El artículo 15 del Decreto Supremo No. 258-90-EF dispuso que el INICTEL sería el órgano administrador de las mencionadas contribuciones.

Estas disposiciones legales son alegadas por el INICTEL para sustentar sus facultades de administrador tributario de sus contribuciones. LA EMPRESA por su parte centra con precisión su argumentación en tanto tiende a determinar no que el INICTEL nunca tuvo la calidad de sujeto activo o de ente administrador de las contribuciones –cosa que por lo demás es imposible negar a la vista de las disposiciones citadas– sino en el hecho de que a la fecha en que se le pretendía fiscalizar, y desde el 1 de diciembre de 1992, el INICTEL dejó de tener la calidad y las facultades de órgano administrador de las contribuciones.

El carácter de sujeto administrador –y, por ende, las facultades de fiscalización y determinación que posee todo órgano administrador tributario–, como el proceso de fiscalización mismo, implican la aplicación de leyes o normas vigentes. Resultaba por demás evidente que a la fecha en que se pretendía fiscalizar a LA EMPRESA –octubre de 1994– el INICTEL no reunía ni la calidad de órgano administrador de tributos, ni, por tanto, las facultades que todo ente administrador

(8) Supra nota No. 8.

posee, dentro de las cuales se encuentran la de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

Cabe precisar, sin embargo, que si el inciso II), del artículo 1 del Decreto Ley No. 25702 derogó a partir del 3 de setiembre de 1992, las contribuciones al INICTEL y no estableció disposición alguna respecto de la administración del tributo, tal derogación no implicó que el INICTEL deje de ser acreedor de las obligaciones tributarias generadas con anterioridad. Es decir, aun después de esta derogación, las contribuciones que no hayan sido pagadas por los contribuyentes, debían ser satisfechas en favor del acreedor tributario, es decir, constituían créditos en favor del INICTEL.

No es contradictorio entonces señalar que, a pesar de que el INICTEL dejó de ser administrador de sus contribuciones a partir del 1 de diciembre de 1992, siga siendo acreedor de dichas contribuciones en tanto no hayan sido satisfechas. En otras palabras, no debe incurrirse –como de hecho sucedió en una etapa del procedimiento– en el error conceptual de confundir los conceptos de acreedor tributario y administrador de tributos.

En efecto, la calidad de acreedor tributario del INICTEL nunca fue objetada y no fue materia de discusión en el procedimiento. Por el contrario, se reconoció y no se discutió la no prescripción de los períodos que intentaron ser fiscalizados por el INICTEL, de tal forma que si a la fecha existían eventualmente adeudos tributarios pendientes de pago por concepto de dichas contribuciones, ellos se deberían en favor del INICTEL quien era y es legítimamente sujeto acreedor de dichos tributos.

### 3.4. Actuación reglada de la administración pública.

El INICTEL pretendió, según lo explica en su Resolución Directoral No. 039-94-MTC / INICTEL-DG, que por aplicación del principio de seguridad jurídica, mantenía sus facultades fiscalizadoras por aquellos períodos en que tuvieron vigencia las contribuciones y que aún no habían prescrito.

LA EMPRESA, por su parte, opuso el argumento consistente en que en la actuación de los entes públicos, dentro de los cuales se comprende a los organismos públicos descentralizados como el INICTEL, rige el denominado principio de legalidad. Si la actuación de la administración pública implica el ejercicio –de una porción– del *ius imperium* del Estado y en tal medida tiene la potencialidad de afectar los derechos de los administrados, la doctrina administrativista y la plasmación legal de ella, exigen que la Administración haga sólo aquello que por ley se encuentra facultada a hacer. De acuerdo con este principio de legalidad,

entonces, todos los actos de la administración pública son actos reglados, es decir, que requieren de la existencia de una ley facultativa que le sirva de fundamento para su actuación y a la cual se debe enderezar ésta.

En tal virtud, si el INICTEL tuvo la calidad de ente administrador de las mencionadas contribuciones, a partir del 1 de diciembre de 1992, a pesar de existir períodos no prescritos de dichas contribuciones, dicha entidad perdió la calidad de administradora de tributos, consecuentemente, dejó de poseer las facultades de todo ente administrador de tributos.

Diferentes son los principios que rigen la actuación de los privados y los que rigen la actuación de los entes públicos. En efecto, si el principio de legalidad rige la actuación de las administraciones públicas, rige en las actuaciones privadas el principio de derecho según el cual «nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe». Mientras que los particulares están facultados a realizar todo aquello que no se encuentra expresamente prohibido –teniendo como límites estándares tales como la moral o las buenas costumbres o, en su caso, la prohibición de ejercer abusivamente un derecho– la administración pública, por tener su actuación reglada, sólo puede realizar lo que por ley le ha sido encomendado y, lógicamente, mientras dicha ley y dicho encargo no se encuentren derogados o caducos.

### 3.5. Derechos adquiridos por la Administración Pública.

Ante la inexistencia de base legal vigente para sustentar la improbable vigencia de las facultades de administración tributaria del INICTEL, esta institución lanzó el argumento de los derechos adquiridos por la administración pública. Es decir, en otros términos, se alegó que gracias a la teoría de los derechos adquiridos el INICTEL mantendría sus facultades de órgano administrador tributario aun en una fecha en la que no existía norma legal vigente que así lo establezca y, lo que es peor, aun en contra de lo dispuesto por normas de rango legal –los Códigos Tributarios respectivos–.

Frente al principio de legalidad que rige la actuación de los entes públicos de conformidad con el derecho administrativo peruano, no cabe la alegación –válida sí en el derecho privado– de derechos adquiridos.

Admitir la aplicación de derechos adquiridos en el campo administrativo para determinar los poderes que en cierto momento posee una administración pública, nos llevaría al absurdo de convenir en que el poder del legislador se encuentra naturalmente limitado a la hora de quitar o restringir facultades a entidades públicas, ya que no podría evitar que la administración

pública siguiera ejerciendo, de manera inercial, facultades aun después de que éstas han sido legal y expresamente derogadas. En el caso del expediente materia de comentario, si bien no existe una derogación directa y expresa de las facultades de administrador tributario del INICTEL, dicha derogación se sigue de la pérdida de la calidad de ente administrador de las contribuciones de las que es beneficiario como sujeto acreedor. Ningún derecho adquirido es siquiera imaginable en tales circunstancias.

No obstante ello, el INICTEL, en contumaz alarde, se enfrascó en el argumento consistente en que las disposiciones citadas por LA EMPRESA no podían afectar ni perjudicar «los derechos que tienen las administraciones» respecto de los tributos no prescritos porque, agregaba el INICTEL, en materia de derecho, existe también el principio del derecho adquirido, por el cual las disposiciones del Código Tributario no pueden eliminar o hacer inoperante lo adquirido con anterioridad. Los comentarios, como los adjetivos, sobran.

### 3.6. Contribuciones no prescritas.

Deduca el INICTEL de todo lo dicho anteriormente que la fiscalización consiste en el ejercicio normal de un derecho legalmente adquirido, el cual se encuentra en todo caso dentro del período de prescripción.

Nuevamente en este extremo, se comprendió como discutido algo que nunca nadie discutió—tampoco hubiera sido sensato hacerlo—: que los períodos que el INICTEL pretendió fiscalizar en 1994 se encontraban prescritos. Lo que resultó cuestionable y fue materia de discusión en el procedimiento fue la calidad y las facultades que consideró tener e intentó ejercer el INICTEL en 1994.

### 3.7. Competencia en razón del tiempo.

Según José Roberto Dromi<sup>(9)</sup>: «Erróneamente se afirma que la Administración Pública cuenta con potestades jurídicas para desarrollar su actividad y lograr los fines públicos estatales propuestos; la capacidad primaria del Estado (poder) para establecer mandatos imperativos, necesita de ciertos atributos que la especifican dentro de su orden genérico y la fraccionan en facultades particulares. A esos atributos inherentes a la supremacía estatal indispensables para que la Administración cumpla sus funciones de inte-

rés general, se les llama potestades administrativas, que no son sino aspectos del poder, de una capacidad superior de carácter formal y relacional del Estado. Se insiste en que no hay que confundir poder con potestad; aquél es lo genérico, ésta lo específico, como prerrogativa inherente a una función; así, se dice que las potestades constituyen un reflejo cualificado del poder general del Estado, pero no se las puede confundir con este poder.

---

*“ Si bien existe en Derecho, la teoría o el mal llamado principio del derecho adquirido, éste no rige en el campo administrativo en lo que respecta a la actuación de los órganos de la administración ”*

---

En nuestra opinión, las potestades no existen, no son tales, lo real y existencial es el poder, la capacidad del Estado, que es única, una, propia del orden estatal».

En suma, lo que tiene la Administración son, en sentido lato, facultades que ejerce como deberes-función, más no derechos como tales oponibles a los administrados. Es decir, funciones que no ejerce como derechos sino que está obligada a realizar cuando la ley así se lo ordena.

Ahora bien, el ejercicio del poder está limitado por determinados parámetros entre los que se encuentra el de la competencia. La competencia es, siguiendo a Dromi, la esfera de atribuciones de los entes y órganos, que se encuentra determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo<sup>(10)</sup>. La observancia de la competencia es indispensable para la actuación válida del órgano. Una de las clases de competencia es aquella que se define por razón del tiempo y que comprende «el ámbito temporal en que es legítimo el ejercicio de la función».

(9) DROMI, José Roberto. Derecho Administrativo. Tomo I. Astrea, 1992. p. 78

(10) DROMI Op. cit., p. 95.



La competencia por regla es permanente en cuanto el órgano puede ejercer en cualquier tiempo las atribuciones que le han sido conferidas y mientras se mantengan en rigor. «El acto administrativo, en consecuencia, debe emanar de órgano competente según el ordenamiento jurídico, que ejerza las atribuciones conferidas en razón del territorio, tiempo, materia y grado. Para ello el agente emisor debe haber sido regularmente designado y estar en funciones al tiempo de emitirlo»<sup>(11)</sup>.

En consecuencia, resultaba manifiestamente improcedente y equivocado señalar –como pretendió el INICTEL– que, en virtud de un supuesto principio del derecho adquirido aplicable en sede administrativa, las disposiciones del Código Tributario no puedan eliminar o hacer inoperante «lo adquirido con anterioridad». Es claro que la actuación de organismos públicos como el INICTEL debía encontrarse reglada y acorde con facultades vigentes.

Si el INICTEL perdió –como en efecto ha ocurrido según las disposiciones del Código Tributario– la calidad de ente administrador de las contribuciones, dejó de tener competencia para ejercer facultades de fiscalización y de determinación, aun cuando en efecto los períodos que se pretendieron fiscalizar no se encontraban prescritos.

En definitiva, si bien existe en Derecho, la teoría o el mal llamado principio del derecho adquirido, éste no rige en el campo administrativo en lo que respecta a la actuación de los órganos de la administración. Primero, porque la administración no tiene, en sentido estricto, derechos y, segundo, porque dado que su actuación es reglada debe ceñirse inexorablemente a lo dispuesto por las leyes vigentes.

Por último, entonces, no es cierto que la fiscalización que pretendía el INICTEL en octubre de 1994 consistiera en el «ejercicio normal de un derecho legalmente adquirido» ya que, conforme a lo indicado, ella sólo puede consistir en el ejercicio normal de una facultad vigente o actual es decir, legalmente concedida y para la cual gozara de competencia.

### 3.8. Condonación de deudas tributarias no prescritas.

De manera efectista, el INICTEL alegó en cierta etapa del procedimiento que señaló que ha perdido el derecho de fiscalizar períodos aún no prescritos significaría algo similar a afirmar que por el hecho de derogarse las disposiciones que regulaban las contribucio-

nes al INICTEL, los contribuyentes que no cumplieron con sus obligaciones oportunamente se vieron beneficiados con una suerte de condonación. Agregaba, además, que por el hecho de derogarse un tributo no se extingue la obligación de pago por los períodos no prescritos. Todo ello, le llevaba a concluir al INICTEL que la administración tributaria encargada de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias mantiene sus derechos de fiscalización y verificación en tanto no haya prescrito la obligación tributaria.

Por su parte, LA EMPRESA deslindó de manera tajante el asunto señalando que en ningún momento pretendió lograr una suerte de condonación, ni mucho menos señalar que la derogación de un tributo –las contribuciones al INICTEL en este caso– extinguió la obligación de pago por los períodos no prescritos. Es más, por el contrario, como no pudo ser de otro modo, LA EMPRESA reconoció la no prescripción de los períodos que intentaban ser fiscalizados por el INICTEL.

Ni la derogación ni la prescripción, es sabido, son modos de extinción de obligaciones tributarias y de la prescripción tan sólo se puede decir que extingue la acción de la Administración para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias. El reparo o la objeción válida que sostuvo LA EMPRESA se centraba exclusivamente en la calidad actual que ostentaba el INICTEL para efectos de poder utilizar facultades que estaban reservadas para entes administradores de tributos.

En esta medida, el argumento en el sentido que la «administración tributaria encargada de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias mantiene sus derechos de fiscalización y verificación en tanto no haya prescrito la obligación tributaria» es reconocidamente cierto si y sólo si la fiscalización y verificación las realice un verdadero órgano administrador, es decir un órgano con competencia temporal o con plenas facultades vigentes. Sucedió en el caso materia del expediente que en 1994 el INICTEL no sólo había dejado de ser administrador tributario, sino que, además, se encontraba legalmente prohibido de ejercer facultades de tal.

Sobre la base de estos argumentos LA EMPRESA concluía que resultaba manifiestamente ilegal que el INICTEL –organismo público descentralizado con personería jurídica de derecho público interno– realizara una fiscalización y, eventualmente, una determinación, sin tener competencia para ello. El INICTEL ya no tenía la competencia para hacerlo porque no existía una disposición legal vigente que le otorgue dicha

(11) Ibid.; p. 172.

facultad, existiendo, por el contrario, una disposición legal que le prohibía ejercerla. Si bien tuvo la calidad de sujeto administrador, a la fecha en que se intentó fiscalizar y se dio inicio al expediente –1994– no la tenía, ni poseía las facultades que ejercen exclusivamente dichos órganos. Ni la condonación, ni la prescripción formaron parte de estas objeciones.

#### 4. COMENTARIOS FINALES.

A tenor de lo analizado hasta ahora, consideramos no haber conducido de manera tendenciosa a nadie a convenir con nosotros en que, en el caso tratado, resultaba manifiestamente ilegal que el INICTEL llevara a cabo una fiscalización y, dado el caso, una determinación, careciendo de competencia para ello. El INICTEL no tenía la competencia –temporal– para hacerlo porque no existía una disposición legal vigente que le otorgase dicha facultad, existiendo, por el contrario, una disposición legal que le prohibía ejercerla. Si bien tuvo la calidad de órgano administrador tributario, en la actualidad no la tiene ni posee las facultades que ejercen exclusivamente los órganos administradores de tributos.

Ello no quita, sin embargo, que la fiscalización y eventual determinación de las contribuciones en cuestión puedan ser realizadas por el sujeto legítima y legalmente habilitado para ello –que a nuestro entender, a la fecha, sólo puede ser la SUNAT, como ente administrador de tributos internos– y que se paguen a su legítimo acreedor que es el INICTEL.

En conclusión, y evitando adrede pronunciarlos sobre la mención en la sentencia a una supuesta laguna del derecho y a la necesidad de recurrir a la aplicación de lo dispuesto por la norma IX del Código Tributario para resolver –cuestiones cuyo análisis dejamos al ávido lector que nos ha seguido hasta esta altura del trabajo– coincidimos plenamente con el sentido de la sentencia comentada.

Como en tantos otros temas, el presente caso

sirve no tan sólo para inferir las conclusiones ya anunciadas, sino para llamar la atención sobre los efectos de una desordenada y desaprensiva producción de normas en el Perú.

El Ejecutivo subvierte a diario y sin miramientos pilares del ordenamiento legal que no sólo está obligado a respetar sino además llamado a coadyuvar en su construcción. A veces, la disparatada lógica que guía su actuación o la ausencia de dicha lógica, provoca errores o siembra el caos, que el juzgador percibe en este caso como laguna del derecho. Tómese en cuenta que tanto en el caso del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No. 25859, como en el del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, se trata del Poder Ejecutivo legislando.

Lo más sano en el presente caso si se quería no gravar a la SUNAT con la cuenta de tributos que tienen como acreedores a entidades públicas específicas que ya no pueden ejercer como administradoras tributarias, habría sido renovar las atribuciones de las entidades públicas que, como el INICTEL, perdieron la calidad de órganos administradores tributarios a partir del 1 de diciembre de 1992. Es decir, habiéndose establecido por vía legal una limitación al ejercicio –objetivo y subjetivo– de las facultades de administrador tributario y dado que en efecto penden períodos no prescritos de obligaciones tributarias, legalmente también, se hubiera atribuido al mismo ente u órgano, o a un nuevo ente u órgano, las facultades de fiscalizar y determinar las contribuciones por períodos no prescritos. Sólo una ley autoritativa vigente en este sentido habría permitido aceptar pacíficamente una fiscalización por el INICTEL, habría ahorrado esfuerzos y recursos al Estado y, de paso, mucha tinta al autor.

Como quiera que dicha habilitación legal no se dio ni existe tal a la fecha, resulta manifiesta la ilegalidad de la pretendida actuación del INICTEL y, reiteramos, acertado, según nuestro parecer, el sentido de la sentencia comentada. ♣