



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

## INDICE

<b>1.- RUBÉN O. ASOREY.</b> La determinación sobre base presunta en Latinoamérica.....	3
<b>2.- IGNACIO J. BUITRAGO</b> El rol de los Tribunales Fiscales en la Administración de Justicia Tributaria.....	45
<b>3.- GABRIEL GOTLIB</b> Aspectos tributarios de la financiación internacional: Intereses, dividendos y derivados financieros .....	73
<b>4.- LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL</b> Determinación sobre base presunta.....	90
<b>5.- MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER</b> Implicancias de los tratados de libre comercio en materia aduanera .....	114
<b>6.- HUMBERTO MEDRANO CORNEJO</b> Aspectos tributarios de la financiación internacional: los intereses .....	124
<b>7.- ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA</b> Tratamiento de las tasas locales en el ordenamiento jurídico español .....	146
<b>8.- RAFAEL VERGARA SANDOVAL</b> La interrelación entre el derecho tributario y el derecho administrativo.....	165

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



## PRESENTACIÓN

Convencidos de la importancia que tiene la justicia tributaria para la comunidad en su conjunto y la necesidad de formar una cultura impositiva acorde con un mundo globalizado que exige de nuestros agentes un mayor intercambio de experiencias y conocimientos, el Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas, conjuntamente con la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo de Chiclayo y el auspicio académico de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AIT), organizaron el Congreso Internacional de Tributación que se llevó a cabo los días 8, 9 y 10 de junio del año en la ciudad de Lima, Perú.

Con tal propósito, se contó con la participación de prestigiosos profesionales extranjeros y nacionales especialistas en materia tributaria, además de los vocales del Tribunal Fiscal, quienes abordaron distintos tópicos vinculados a la justicia constitucional y administrativa tributaria, código tributario, tributación municipal, tributación internacional, tributación aduanera en el marco de los convenios comerciales internacionales y gestión tributaria. Con gran satisfacción podemos decir que el evento tuvo una gran acogida tanto a nivel nacional como internacional llenando las expectativas de los participantes dada la calidad técnica y organizativa ofrecida.

En esta ocasión, queremos poner a disposición de la sociedad en general, a través de la presente revista electrónica, los trabajos que algunos de los destacados expositores del Congreso nos han brindado, lo que sin duda, dada su calidad técnica, constituye un aporte académico de gran valor para el sistema tributario nacional; por ello, estas últimas líneas no pueden ser sino para expresarles nuestro más sincero agradecimiento por su desinteresada contribución.

Lima, julio de 2009

Zoraida Olano Silva  
Presidenta del Tribunal Fiscal del Perú



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**RUBÉN O. ASOREY**

**La determinación sobre base  
presunta en Latinoamérica.**



## LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA EN LATINOAMÉRICA

**Rubén O. Asorey**

El tema de convocatoria del Excelentísimo Tribunal Fiscal de la República de Perú para este encuentro internacional, referido a la determinación sobre base presunta, requiere efectuar previamente la diferenciación conceptual de las presunciones con las ficciones, determinar la vinculación de dicha materia con los principios constitucionales, y evaluar su aplicación en cuanto a la imposición de sanciones para luego poder abordar el tratamiento legal, jurisprudencial y administrativo de esta figura.

Sin duda, que el instituto tiene una gran vastedad para poder ser compendiado, tanto en el tiempo asignado de la exposición como en la extensión de la publicación que originara el acto académico que motiva la invitación recibida. Por ello es que remitimos para la profundización de cada tópico, referido a la parte introductoria, a la obra “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario”<sup>1</sup>.

El presente trabajo se propone realizar una evaluación del proceso de determinación sobre base presunta en algunos países de Latinoamérica, para poder obtener algunas conclusiones al respecto. No hemos efectuado un capítulo referido a Perú, atento a que dicho tratamiento estará a cargo del

---

<sup>1</sup> Navarrine Susana Camila - Asorey Rubén O., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Lexis-Nexis, 3° edición, Buenos Aires, 2006.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Prof. Luis Hernández Berenguel, pero en nuestras conclusiones hemos comparado los distintos regímenes latinoamericanos con el Código Fiscal Peruano.

## **1. DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA.**

En los distintos regímenes tributarios se recurre al régimen de determinación sobre base presunta para lo cual se establecen hechos y circunstancias que por tener conexión o vinculación con el hecho imponible o por tomar una base indiciaria, permiten fijar la cuantía de la obligación en virtud de promedios y coeficientes.

Si bien estas herramientas se utilizan también en la estimación sobre base cierta, es en relación a la estimación sobre base presunta donde adquieren relevancia.

Tales mecanismos se utilizan para la creación del hecho imponible, el establecimiento de la base imponible, de los sujetos pasivos y de otros elementos que el derecho tributario substancial necesita para la configuración tanto de la obligación tributaria como para la valoración de la misma.

Son precisamente las presunciones y ficciones las herramientas que permiten alcanzar tales fines.

## **2. PRESUNCIONES Y FICCIONES.**

No resulta posible ocuparse del tema sin recordar ciertas precisiones metodológicas, que aunque reiteradas permanentemente por la doctrina, resultan el punto de arranque conceptual.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Existe cierta unidad en torno a las definiciones de estas figuras. A los efectos de la definición de presunción en nuestra obra citada hemos optado por la del profesor D'Ors - citado por Pérez de Ayala<sup>2</sup> - quien define la presunción como "el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado". Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume - presunciones *iuris tantum* - , mientras que otras - presunciones *iuris et de iure* (de derecho y por derecho) - no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido.

En cuanto a la definición de ficción, hemos optado por la de Pérez de Ayala quien señala que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. Es decir que la ficción, ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.<sup>3</sup>

También existen indicios o presunciones *hominis* establecidas en la ley que requieren para su aplicación de la apreciación judicial y/o jurisdiccional o de la Administración para determinar que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo.

---

<sup>2</sup> Pérez de Ayala, J. L., "Las ficciones en el derecho tributario", en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p. 192.

<sup>3</sup> Pérez de Ayala J. L., ob. cit., p. 183.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Existe una diversidad de criterios para diferenciar las presunciones y ficciones aunque el más importante es que, si bien ambas son productos de técnicas legislativas, en la presunción el hecho presumido tiene un alto grado de probabilidad de producirse en el mundo real mientras que en la ficción ello es muy improbable.

Las presunciones se clasifican entre presunción legal y simple o indicios, siendo la primera la que esta contenida y regulada en la norma jurídica mientras que la aplicación de la segunda queda en manos del juzgador y se encuentra limitada por la inexistencia de prohibiciones y la vinculación con la interpretación del hecho imponible.

A su vez, también se clasifican en presunción legal absoluta (*iuris et de iure*) y la presunción legal relativa (*juris tantum*) y mientras la primera no admite prueba en contra, la relativa si admite probanzas.

Sin embargo, en la presunción legal absoluta aunque no admite prueba en contra, como ya hemos señalado “la Administración debe acreditar el hecho cierto que es la base de la presunción. Si el contribuyente pretende desvirtuar mediante prueba tal hecho base, estaremos en presencia de “**contraprueba**”, mientras que si la actividad probatoria está dirigida a negar la afirmación presumida se denomina “**prueba en contrario**”. (...) Si bien se reconoce que las presunciones facilitan la actividad probatoria del Fisco, se ha destacado que la actuación de éste será correcta siempre que utilice de forma reglada las facultades que le otorga la ley. En este aspecto se consideran

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



discrecionales y no ajustadas a derecho, las actuaciones en que el órgano de recaudación no demuestre la existencia del hecho base del que es posible deducir el presumido.”<sup>4</sup>

### 3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES.

Ya hemos visto en esta breve introducción como las presunciones y ficciones se han convertido en un instituto de derecho sustancial en razón de ser instrumentos relacionados con los elementos de la obligación tributaria, su medida y su capacidad contributiva.

Si bien alguna opinión doctrinaria<sup>5</sup> ha indagado desde la dogmática tributaria si la tributación sobre base presunta se integra en el esquema de un tributo jurídicamente estructurado como obligación rigurosamente establecida por ley, que responda al concepto de igualdad y capacidad contributiva, la doctrina mayoritaria ha indagado, en casi todos los trabajos clásicos del tema, sobre la relación entre la normativa que consagra a las presunciones y ficciones y los principios constitucionales. Pasamos a ocuparnos de algunos de tales principios.

#### 3.1 Principio de Legalidad.

---

<sup>4</sup> Navarrine Susana Camila-Asorey Rubén, ob. cit. pág. 8 con citas de Serra Domínguez, cit. por Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 30; en igual sentido ver causas “Manufacturas Centauro S.R.L. s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala C, 18/2/1999, y “Acería Bragado S.A. s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala C, 27/12/1996.

<sup>5</sup> Ferreiro Lapatza, J. J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1998, p. 53.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



El principio de legalidad no es el que ha dado lugar a mayores indagaciones en relación a las presunciones y ficciones, existiendo prolíferos estudios sobre los supuestos en los cuales por carecerse de una norma jurídica que determine algunos de los elementos esenciales de la relación jurídica se configura una violación al referido principio, pero no existen análisis sobre supuestos en los cuales las propias ficciones y presunciones configuran una violación al principio.

En nuestro trabajo ya citado, analizamos desde tal perspectiva la norma procedimental argentina (art.18 inc b de la ley 11.683) que establece que a los efectos de estimar de oficio la obligación tributaria cuando los precios de los inmuebles que figuren en las escrituras resultan notoriamente inferiores a los vigentes en plaza y de no mediar una explicación de tal circunstancias el Fisco puede impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

Hemos señalado que se trata de un caso de la autorización para utilizar indicios que da la legislación tributaria a los efectos de solucionar la incompatibilidad entre la presunta y probable situación económica subyacente y la realidad jurídica adoptada por las partes, es decir, indicio dado por la ley fiscal para evitar la consumación del fraude. Sin embargo, se produce en la especie la violación del principio de legalidad, pues la norma, por la forma y por su redacción, es de ejercicio discrecional para la Administración Federal de Ingresos Públicos, amén de la discrecionalidad de la determinación de los elementos que la componen (precio notoriamente inferior al de plaza, precio razonable de mercado).

De no mediar el carácter facultativo y discrecional de la aplicación de la norma para el Fisco, se trataría de un indicio que podría no afectar principios esenciales de la tributación, pero al haber

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



delegado su ejercicio en la voluntad discrecional del organismo recaudador se ha atentado sobre el principio de legalidad.

Otro supuesto relacionado con el principio que nos ocupa en Argentina es la facultad de crear agentes de retención y percepción parte de la Administración fiscal cuando esta lo considere conveniente (art. 22 de la ley 11683).

Es el ejercicio discrecional de esta facultad por la Administración, de usar o no las presunciones y ficciones, lo que constituye una violación al principio.

## **3.2 Principio de Igualdad.**

En algunos casos la utilización de los índices para determinar la base imponible, como los establecidos en el art. 18 de la ley 11.683, puede concluir en la violación de este principio por parte del organismo recaudador, aunque no existe jurisprudencia específica sobre el tema.

## **3.3 Principio de Generalidad.**

En general, resultan más inusuales violaciones a este principio en el establecimiento de presunciones y ficciones.

## **3.4 Principio de no Confiscatoriedad.**

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



La aplicación de algunos de los indicios, presunciones y ficciones, incluidos en la ley 11.683 de procedimiento fiscal de Argentina, pueden dar lugar a una declaración de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, en razón de la aplicación de alícuotas excesivas e ilegítimas.

No hay jurisprudencia de la Corte Suprema de Argentina en torno del tema, pues tampoco han llegado a los estrados judiciales cuestionamientos de la confiscatoriedad de impuestos que gravan la renta (impuesto a las ganancias, ganancias eventuales), aunque sí los hay en otros gravámenes (contribución de mejoras, patentes, impuesto a la transmisión gratuita de bienes, etcétera).

Es altamente probable que a la brevedad se conozca alguna opinión de la Suprema Corte de Argentina en relación a la afectación de este principio, en el supuesto de la no aplicabilidad del régimen de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias de Argentina.

### **3.5 Principio de Capacidad Contributiva.**

Es, sin duda, el principio estrella en relación al tema bajo análisis, entre otras razones, porque las presunciones y ficciones resultan contrarias por definición al principio de capacidad contributiva y es por ello que su utilización debe limitarse al mínimo posible.

Podemos afirmar sin hesitación que se trata de fijar parámetros que respeten, al menos, un mínimo de capacidad contributiva, de manera que ello configure el ejercicio razonable de esta técnica legislativa.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



A modo de conclusión reiteramos lo ya expresado que <sup>6</sup> “Siguiendo el pensamiento de Ferreiro Lapatza, debe destacarse que el derecho fiscal tiene matices diferenciales de otros sectores del derecho en lo referido a la utilización de las ficciones y presunciones. Por ello los beneficios que se observan en otras ramas del derecho por la utilización de las presunciones y ficciones no necesariamente se producen en el ámbito tributario. Quizás el rasgo más diferencial a tener en consideración es que se trata de un sector donde el legislador impone conductas, sin margen de elección para el administrado, y que ese orden querido e impuesto por el legislador es de acatamiento obligatorio”.

El principio general es que el legislador debe definir el hecho imponible a través de elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que pretendían gravar, es decir que se debe prescindir en lo posible del uso de las presunciones y ficciones para tal propósito.

La utilización de las presunciones y ficciones deben condicionarse a las siguientes pautas:

- a) Únicamente respetando el principio de jerarquía de fuentes;
- b) al mínimo de lo posible;
- c) debe existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido;
- d) deben estar siempre enmarcados en los principios constitucionales;
- e) debe existir una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación. En ningún caso la

---

<sup>6</sup> Navarrine Susana Camila-Asorey Rubén O., ob. cit., pág. 36.



causa legítima del establecimiento de las presunciones y ficciones puede ser la ineficiencia de la Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir.<sup>7</sup>

#### **4. LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN RELACIÓN A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES.**

Frente al ocultamiento de la realización efectiva del hecho configurador del gravamen, las presunciones y ficciones tienden a captar y desentrañar la realidad de los hechos, dejando de lado las apariencias formales.

Como destacáramos en su oportunidad se han señalado las enormes dificultades que presenta captar “la identificación de esa realidad, o sea, del comportamiento en fraude a la ley fiscal, así como los problemas que plantea la prueba de la existencia del comportamiento fraudulento<sup>8</sup>.

Se trata de la prueba y acreditación de la existencia del negocio simulado, así como del elemento intencional que acredite la voluntad del agente de efectuar tal negocio simulado con un propósito fraudulento. Entonces, no sólo se debe acreditar la existencia de la simulación, sino la subjetividad de la ilicitud.

Si bien se reconoce la enorme importancia que tienen las ficciones en lo que concierne a la lucha contra el fraude fiscal, también se ha señalado que en el caso de fraude a la ley tributaria la eficacia de las presunciones legales es débil si éstas no van acompañadas de una ficción de derecho.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Navarrine Susana Camila-Asorey Rubén O., ob. cit., pág. 36 y sgtes.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Esto es así pues la presunción legal permite dar por probado un hecho probable, liberando de prueba al Fisco, en base a la existencia de otro hecho cierto, superando de esa forma el grave problema probatorio que implica siempre la conducta fraudulenta frente a la norma tributaria.

Dichas presunciones y ficciones pueden ser llevadas a la práctica mediante una presunción acerca de la voluntariedad de las acciones cometidas y que se toman como parámetros a los efectos de evitar el fraude fiscal, o simplemente consagrando la objetividad del ilícito, con desprecio de los aspectos subjetivos en cuanto a la comisión de la infracción. La primera presunción es, usualmente, *iuris tantum*, o sea, puede recibir prueba en contrario.

El siempre recordado Eusebio González García, al analizar las presunciones y ficciones como soluciones adoptadas por el legislador frente al problema del fraude a la ley tributaria, destaca la marcada insuficiencia de las presunciones legales absolutas y de las ficciones cuando se utilizan en forma exclusiva como instrumento contra el fraude a la ley, concluyendo también que sólo un empleo acumulativo de tales instrumentos puede llegar a resolver los problemas que este fenómeno plantea<sup>10</sup>.

En general se observa en los distintos ordenamientos la utilización de presunciones para los fines que nos ocupa pero el problema es si procede aplicar sanciones por la evasión de tributos utilizando

---

<sup>8</sup> Pérez de Ayala J. L., ob. cit. en, p. 345.

<sup>9</sup> Pérez de Ayala J. L., ob. cit. en, p. 356.

<sup>10</sup> González García Eusebio, Presunciones y ficciones en materia tributaria, Impuestos XLIV-B, p.906.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



presunciones frente a la efectiva vigencia de las garantías constitucionales de naturaleza penal, como el debido proceso, el derecho a la prueba y la presunción de inocencia.

Aunque existe una corriente doctrinaria mayoritaria que sostiene la improcedencia de sancionar por evasión en casos de tributos determinados con base en presunciones, también se observan otros enfoques del tema. De manera que frente a quienes rechazan de plano la aplicación de cualquier tipo de sanciones sobre la base de presunciones, se encuentran quienes admiten su uso pero someten tales presunciones fiscales a rigurosos análisis de legalidad, razonabilidad y oportunidad al ser utilizadas en materia sancionadora, aunque aceptando dichos instrumentos como elementos de convicción en el proceso<sup>11</sup>. En la documentada investigación de este autor se señalan los siguientes extremos, como límites a la aplicación de las presunciones en estos casos:

- a) la necesidad y la legalidad de acudir al sistema presuntivo;
- b) la certeza de los hechos indiciarios sobre los que se base la presunción;
- c) la razonabilidad genérica de la norma presuntiva;
- d) la razonabilidad de aplicar esa norma presuntiva al caso concreto;
- e) la razonabilidad de la conclusión arribada por aplicación de la presunción, contrastada con todo tipo de pruebas que se hubieren producido.

En su utilización en el régimen argentino debemos diferenciar la situación frente a las sanciones **patrimoniales** contempladas para las infracciones formales, omisión y defraudación de las leyes de los supuestos de aplicación de sanciones penales.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En cuanto a las primeras, después de las dudas creadas en torno a la interpretación dada por nuestra Corte Suprema en dos causas importantes, el tema quedó aclarado cuando el Alto Tribunal, con fecha 24/8/2000, emitió un nuevo pronunciamiento<sup>12</sup> donde despejó las dudas de interpretación que habían surgido de tales precedentes, sosteniendo “Que asiste razón al apelante pues, según esta Corte, ha tenido oportunidad de señalarlo en un pronunciamiento reciente (‘Casa Elen-Valmi de Claret y Garello’ —Fallos: 322: 519—, en el que precisó los alcances del precedente ‘Mazza’ —Fallos: 312: 447—) cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco —como ocurre con la prevista en el citado art. 46—, la doctrina del Tribunal ‘impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir —y tener de ese modo probada— la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba”.

La utilización directa de las presunciones para acreditar los hechos a que puede dar lugar la aplicación de la **legislación penal tributaria** ha originado la existencia de dos corrientes de interpretación diferentes, expresadas por la doctrina y la jurisprudencia. Por un lado la de quienes sostienen que es improcedente tal aplicación, en forma directa,<sup>13</sup> y por otros quienes avalan su aplicación.

---

11 Ver en detalle este aspecto en Mihura Estrada, Ricardo, “Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta”, LL, 14/7/99, y “Multas y presunciones: claroscuros de la nueva jurisprudencia de la Corte en el reciente fallo ‘Casa Elen-Valmi’, “D.T.E.”, nro. 233, agosto de 1999.

12 “Montenegro Hermanos S.A. v. DGI”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 24/8/2000.

13 López Biscayart, Javier, “Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario”, Errepar, D.T.E., n.º. 291, junio 2004, t. XXV, p. 557; García Berro, Diego y Vilella, Guillermo, “Las presunciones de la 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria”, Suplemento Especial de Derecho Económico, L.L., febrero 2004, dirigido por el Dr. Marcos A. Grabivker. Entre las numerosas causas existentes: “Mazzotta, Francisco - Cocco, Martín Dionisio - Hormaco S.A. s/evasión tributaria simple”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal



## 5. DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA.

Si bien existen motivos de técnica jurídica para que el ordenamiento recurra al uso de las ficciones y presunciones en la mayor parte de los supuestos se trata solucionar las urgencias de la propia norma fiscal para facilitar la gestión de la recaudación tributaria.

En tal orden, las presunciones y ficciones más utilizadas son las referidas al proceso de determinación presunta vigentes en los códigos fiscales y leyes equivalentes de los distintos países, como ocurre en la Argentina con la ley 11.683.

### 5.1 Modelo de Código Tributario Latinoamericano (Modelo) y pronunciamientos latinoamericanos sobre el tema.

Este Modelo preparado bajo el auspicio de la OEA – BID con el propósito de sistematizar los principios generales del derecho tributario en América Latina y propender a la confirmación de los distintos regímenes de la región sirvió de fuente, a su vez, en distintos códigos latinoamericanos, y entre los países que analizaremos, deben señalarse el de Uruguay (1974), Ecuador (1975) y Venezuela (1982)<sup>14</sup>.

---

Económico, Sala A, 31/3/2004; Juzgado Penal Tributario nro. 2, causa 53.623, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 31/8/2005; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, "Comercial Frigorífico Puerto Plata S.A.", 8/4/2005.

<sup>14</sup> Ver sobre este Modelo Derecho Financiero, Giuliani Fonrouge, Tomo I, 9° Edición, Actualizado por Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey, pág. 54, Editorial, La Ley, Buenos Aires, 2004.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



El Modelo establece en su art. 137 que *“La determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre la base cierta. En tal caso subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno”*. *“La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente no hubiere puesto oportunamente en conocimiento de la Administración”*.

En cuanto a pronunciamientos latinoamericanos sobre el tema, debe en primer término recordarse las III Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Río de Janeiro en 1968, donde se analizaron las ficciones en el derecho tributario.

Con posterioridad en septiembre de 1976 en las VII Jornadas Luso-Hispano Americanas celebradas en Pamplona, España, se analizó el procedimiento de determinación sobre la base presunta.

Por su parte, en las XII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Bogotá en 1985, entre otras recomendaciones, se recomendó: i) Que de acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del derecho común; ii) Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir prueba en contrario y iii) No se deberán requerir pruebas imposibles, a quienes se desplace la carga de la

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inferente de la presunción.

A su vez en las II Jornadas Rioplatenses de Tributación, celebradas en Montevideo en agosto de 1987, se concluyó que:

“1. La determinación de la obligación tributaria sobre bases presuntas constituye un instrumento de carácter subsidiario, de aplicación cuando se carezca de pruebas que permitan una determinación sobre base cierta.

2. Las dificultades de la Administración tributaria para sus funciones no deben ser suplidas o remediadas mediante el empleo de presunciones legales para fundar determinaciones tributarias, ni originar la creación de tributos sobre bases presuntas, por constituir ello una desvirtuación técnica inaceptable de la que puede resultar la violación de los principios constitucionales aplicables en la materia.

3. En ningún caso la determinación tributaria sobre base presunta debe utilizarse como instrumento punitivo encubierto.

4. Las bases ciertas, aun parciales, deben ser tomadas en consideración a los efectos de la determinación de la obligación tributa.

5. El proceso de determinación sobre base presunta de la obligación tributaria debe estar regulado por el principio inquisitivo, debiendo utilizarse y admitirse todas las fuentes y los medios de prueba de aplicación en el Derecho”.

En las XVIII Jornadas del ILADT, celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1996, se ratificó que: i) La determinación sobre base presunta solo procede como excepción cuando el conocimiento cierto y directo sea imposible y la Administración debe fundar tal circunstancia; ii) La ley debe establecer las hipótesis que habilitan a recurrir a la determinación sobre base presunta y los límites de la Administración frente a tal facultad; iii) No siendo posible la determinación sobre base cierta debe

## CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



recurrirse en primer término a la mixta, que permite tomar en consideración los documentos fidedignos del administrado; iv) La falta o insuficiencia de la contabilidad no habilita la determinación sobre base presunta pudiendo utilizarse otros elementos de juicio que permitan acreditar la realidad material y la verdadera dimensión del hecho imponible; v) Los criterios para la determinación sobre base presunta deben ser establecidos por ley; vi) No resulta admisible la utilización de presunciones legales, quedando sujetas a prueba en contrario; vii) Las presunciones que se usen deben guardar un nexo razonable con la situación del administrado; viii) Las facultades de la Administración en materia de determinación tributaria no puedan violar los derechos humanos de las personas.

Asimismo, cabe señalar que en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en San Salvador de Bahía, Brasil, en diciembre del 2000 al recomendarse la adopción formal de un estatuto del contribuyente, se incluyó entre las materias a incluir la prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo.

Puede observarse que los pronunciamientos latinoamericanos de jornadas científicas sobre el tema existentes desde hace varias décadas, se han pronunciado sobre los aspectos fundamentales referidos a la aplicación de las presunciones, ficciones y al proceso de determinación presunta.

Se observa en tales pronunciamientos y en las disposiciones del modelo de Código Tributario Latinoamericano, pautas o recomendaciones referidas a los supuestos en los cuales corresponde la aplicación del procedimiento de determinación presunta, al igual que a las características de legalidad, razonabilidad y facultades de prueba en contra que las legislaciones deben admitir, pero no se han efectuado debates sobre los distintos índices que pueden aplicarse en dichos procesos.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



## 5.2 Argentina.

La carencia en nuestro país de un código fiscal a nivel nacional que resulte de aplicación a los tributos que recauda el organismo de recaudación nacional ha motivado la existencia de una ley, la 11.683, que contiene las normas procesales y cumple la función equivalente a un código en su faz procesal.

Esta norma contiene las disposiciones que permiten al Fisco aplicar el procedimiento de determinación sobre base presunta que, conjuntamente con el de base cierta, permite llegar a la determinación de oficio de la obligación tributaria. Al ser Argentina un país de organización federal se da la paradoja que las provincias y municipios tienen, en general códigos fiscales, que por supuesto también contienen normas referidas a la determinación sobre base presunta.

La determinación de oficio sobre base presunta, se efectúa tomando en consideración los hechos y circunstancias que tienen conexión o vinculación con el hecho imponible o utilizando bases indiciaria para fijar la cuantía de la obligación, en base a índices y coeficientes relacionados con la actividad en cuestión.

De forma tal que, tanto la ley nacional procesal como las normas locales, otorgan facultades a los Fiscos para la aplicación de presunciones e indicios en los distintos tributos, a los efectos de la determinación sobre base presunta.

Con la inserción de tales presunciones e indicios en la materia, surgió en el pasado la controversia doctrinarias entre quienes, como Dino Jarach, se manifestaban conforme con tal atribución de

## CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



facultades,<sup>15</sup> mientras quienes, como Sáinz de Bujanda, les atribuía un papel contaminador de las bases imponibles<sup>16</sup>. Consideramos que este debate está agotado, al menos desde el punto de vista práctico, pues la jurisprudencia ha ido admitiendo la estimación sobre base presunta, enmarcando sus usos en los principios constitucionales que rigen la materia y señalando los supuestos que habilitan su utilización.

Así en Argentina, como hemos señalado,<sup>17</sup> se entiende que habilita la estimación sobre base presunta “la falta de contabilidad<sup>18</sup>, cuando el afectado es comerciante y realiza negocios en gran escala<sup>19</sup>, o cuando la contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico, máxime cuando las anotaciones en libros contables no dispensan de otros elementos de prueba<sup>20</sup>. Asimismo, procede la estimación indiciaria si se lleva un doble juego de contabilidad y las comprobaciones demuestran cifras que se han ocultado en la declaración jurada y surgen de documentación reservada<sup>21</sup>, y cuando no se puede determinar en forma clara y fehaciente la materia imponible<sup>22</sup>.

Yendo a la ley procesal nacional 11.683, si bien desde el inicio de su vigencia en 1946 ya contenía presunciones simples e indiciarias, es con la ley 21.858 en el año 1978 donde se introducen numerosas presunciones absolutas y relativas para los distintos tributos, siendo la aplicación de estas normas las que permitieron un importante desarrollo jurisprudencial sobre el tema.

---

<sup>15</sup> Dino Jarach, El impuesto en el derecho europeo y americano, La Información, Buenos Aires, t. LI, pag.13.

<sup>16</sup> Citado por Dino Jarach “Presunciones legales en la determinación impositiva” La Información, Buenos Aires, t. XXXVIII pag. 853.

<sup>17</sup> Susana Camila Navarrine-Rubén O. Asorey, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario; 3° edición, Lexis Nexis, 2006, pág. 81.

<sup>18</sup> Cám. Fed., 29/10/1947, “Novo di Novo”, “L.L.”, 48-577; Cám. Fed. Rosario, 16/12/1949, “Ch.L.”; Cám. Fed. Cont. Adm., 12/11/1963, “Sola”; 2/4/1962, “Kartuchi”, y 23/8/1971, “Mizrahi”.

<sup>19</sup> Cám. Fed., 20/10/1948, “Basile”, “G.F.”, 194-589.

<sup>20</sup> Cám. Fed., 30/4/1948, “Atri”, “L.L.”, 51-822.

<sup>21</sup> Tribunal Fiscal de la Nación, 28/11/1961, “Fisamer”, “L.L.”, 106-177.

<sup>22</sup> Cám. Fed., 30/4/1948, “Atri”, “L.L.”, 51-882.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



De esta forma, la ley 11.683 consagra como principio general que la estimación deberá fundarse en hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible permiten inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo.

Asimismo la norma señala, en forma meramente enunciativa, para que el juzgador tenga en consideración a tales efectos *“el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.”* (Parte pertinente del art. 18, Ley 11.683).

En el desarrollo de la materia se ha observado índices aceptados por la jurisprudencia, como el de los depósitos bancarios, que no estaban consagrados en la ley al momento de su reconocimiento jurisprudencial<sup>23</sup> al igual que otros aceptados por la doctrina aunque también carecen de consagración legal.

---

<sup>23</sup> Tribunal Fiscal de la Nación, 2/4/1962, “Kartuchi, Jorge”; Cám. Fed. Cont. Adm., 4/9/1962, “Ruzo, Alejandro, Sucesión, v. Gobierno Nacional”. En la causa “Dadea Marta Elisa”, el Tribunal Fiscal rechazó la determinación de oficio porque había tomado como único índice los depósitos bancarios. La Cámara Federal, Sala IV, Cont. Adm., revocó el fallo del Tribunal el 30/4/1984, porque la falta de registros, contabilidad y comprobantes justifican la estimación presunta con esa única base.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Lo importante es que el índice tenga vinculación o conexidad con las circunstancias del caso y, como ha establecido la jurisprudencia, debe ser razonable y no responder a apreciaciones subjetivas y discrecionales del funcionario que lo aplica<sup>24</sup>.

También prevé la norma federal que en las estimaciones de oficio se pueda aplicar promedios y coeficientes generales que establezca el Administrador Federal. Frente a esta disposición ha sido la jurisprudencia la que enmarco las pautas que deben tener estos índices, exigiendo también parámetros de legalidad y razonabilidad.

Si bien no podemos entrar a analizar cada uno de estos índices, si señalaremos que en general admiten prueba en contrario y se refieren a: a) renta presunta fijada por alquileres de las personas físicas en una equivalencia de tres veces su monto; b) precio de los inmuebles, que pueden ser impugnados sino reflejan el valor razonable de mercado; c) presunciones de ganancias, montos de venta o bienes del activo por diferencias de inventario con relación a los impuestos a las ganancias, al valor agregado, internos, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales; agregándose como sanción, en el caso del impuesto a las ganancias, la suma del 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, y en el impuesto al valor agregado, la prohibición de tomar el crédito fiscal que genere el pago del impuesto; d) por el sistema denominado de punto fijo, relevando por un período determinado montos de venta, prestaciones de servicios u otras operaciones aplicados a períodos mayores, se presumen ganancias, montos de ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas por los impuestos a las ganancias, al valor agregado e internos durante el mes o meses restantes a los que sirvieron en el muestreo; e) operaciones marginales; f) los incrementos

---

<sup>24</sup> Corte Suprema de la Nación, 30/4/1953, "Yankelevich", Fallos, 225-412.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



patrimoniales no justificados, con más un 10% como sanción, se presumen renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles; g) depósitos bancarios; h) remuneraciones al personal en relación de dependencia; i) ingresos provenientes de países de baja o nula tributación.

Las presunciones e indicios encontraron en la elaboración jurisprudencial el marco de su propia aplicación y desarrollo. Y en tal destacado aporte de la jurisprudencia en la materia no podemos dejar de señalar la tarea del Tribunal Fiscal de la Nación que motivara nuestro trabajo con motivo del homenaje de los 40 años de ese Tribunal, a través de la cual se fue aclarando el alcance de las presunciones para fijar el hecho imponible, la necesidad de la prueba del hecho cierto y las limitaciones para aplicar sanciones por tributos determinados sobre la base de presunciones.

## **5.3 Brasil.**

Desde hace muchas décadas la doctrina tributaria brasileña se ocupó de las ficciones y presunciones en su faz conceptual y la relación con los principios constitucionales.

Así, cabe recordar el IX Simposio Nacional de Derecho Tributario realizado en 1984, en San Pablo, donde se debatió con profundidad el tema de las presunciones y ficciones.

Debemos destacar entre los innumerables aportes de la doctrina brasileña el de Gilberto de Ulhoa Canto donde el maestro advertía que el legislador no podía a través de ficciones elaborar reglas que el no podía expedir de manera directa, es decir que si bien se reconocía la legitimidad del uso de las

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



presunciones y ficciones, ello en la medida que la verdad legal declarada por ese medio no este expresa o implícitamente, en desacuerdo con la verdad legal enunciada por la norma superior<sup>25</sup>.

El art. 44 del Código Tributario Nacional (CTN)<sup>26</sup>, establece en relación al impuesto a la renta y réditos de cualquier naturaleza que la base de cálculo del impuesto puede ser el monto real, arbitrado o presuntivo, de tal renta. La renta real es la regla mientras que la arbitrada y la presuntiva son las excepciones.<sup>27</sup>

En el sistema actual de determinación de la obligación tributaria en Brasil el contribuyente presenta su declaración jurada y liquida su tributo, calificado como “autodeterminación”. Éste sistema evolucionó del anterior en el cual el contribuyente suministraba la información para que el Fisco pudiera efectuar la determinación.<sup>28</sup>

El arbitramiento se da, acorde al art. 148 del Código, cuando no existiendo una contabilidad idónea se toma como comprobación de la base en la que se liquidó el tributo, el valor o precio de los bienes, derechos, servicios o actos jurídicos, recurriendo a ciertos indicadores como renta bruta, valor del activo, del capital, del patrimonio liquido, etc. Tal arbitramiento por parte de la autoridad administrativa, debe, al decir de Baleeiro ser racional, lógico y motivado, y de existir controversia, esta sujeto a discusión administrativa o judicial.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup> Gilberto de Ulhoa Canto “Presunciones en el derecho tributario”, en Cuadernos de Investigaciones Tributarias N° 9, Editora Resenha Tributaria Sao Paulo 1983, citado por Luciano da Silva Amaro, Memoria de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol. I, pág.312.

<sup>26</sup> Ley N° 5172 del 25/10/66.

<sup>27</sup> Conf. Luciano da Silva Cunado, XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol I, pág. 316.

<sup>28</sup> Ver Lobo Torres Ricardo; Curso de Dereito Financiero e Tributario, 12° edición, Renovar, 2005, pág. 280. Frente a una mayor presencia de autodeclaración en los regimenes latinoamericanos, se observa que en España la Agencia Tributaria envía el borrador de la declaración de renta con la información que disponen para que el contribuyente lo revise, y si está de acuerdo lo confirme.

<sup>29</sup> Alionar Baleeiro, Directo Tributario Brasileiro, 11, edición, Editorial Forense, Río Janeiro 2005, pag. 818; Luciano Da Silva Amado, ob. cit pag. 316.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Este sistema es muy usado en el impuesto a la renta, en el impuesto sucesorio y en los impuestos inmobiliarios.<sup>30</sup>

Además de los regímenes mencionados en el art. 44 del CTN, en Brasil, por determinación del art. 150 de la Constitución que impone el establecimiento de un régimen preferencial para las PYMES, La Ley Complementaria 123/06 establece el llamado “Simples Nacional”.

El “simples” brasileño tiene características similares a otros tipos de tributos de estimación objetiva, como son el “flat tax” americano y el “monotributo” en la Argentina.

Mediante el “simples” brasileño se permite a las PYMES efectuar el pago de todos los tributos, incidentes sobre la venta, beneficio y encargos sociales, (incluso de las provincias y municipios), a través de un único pago sobre la facturación bruta y según franjas de facturación.

## 5.4 CHILE

El Código Tributario<sup>31</sup> en sus arts. 17 y siguientes, establece las pautas para la determinación de la renta efectiva a través de contabilidad fidedigna.

Se exige llevar una contabilidad completa aunque se admite una contabilidad simplificada que es la que comprende “un libro de entradas y gastos timbrado por el Servicio de Impuestos Internos o una

---

<sup>30</sup> Lobo Torres Ricardo, ob. cit. pág. 281.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



planilla de entradas y gastos, sin perjuicio de los libros auxiliares que exigen otras leyes o el mismo SII. En el Impuesto a la Renta, la regla general es que los contribuyentes determinen su renta efectiva, fundados en su contabilidad completa. Excepcionalmente se permite contabilidad simplificada o la determinación de la renta conforme a presunciones. La declaración en renta presunta esta sujeta a exigentes requisitos, que persiguen restringir la utilización de este régimen a contribuyentes de menor capacidad económica o complejidad jurídica<sup>32</sup>.

El art. 21 del Código establece: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.*

*El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”*

A su vez, el art. 22 del Código dispone que si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los

---

<sup>31</sup> Decreto Ley N° 830 del 31/12/74, con última modificación de la Ley 20.343 del 28.04.2009; información actualizada del sitio Web de la biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

## CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga. Los trámites previos se refieren a la obligación del servicio de usar todos los medios para comprobar la exactitud, citación al contribuyente, etc..<sup>33</sup>

En cuanto a la determinación de la renta presunta se ha señalado que: “Es aquella que, para fines tributarios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se presume a partir de ciertos hechos conocidos, como lo son: Avalúo fiscal de los inmuebles agrícolas y no agrícolas; Valor de tasación de los vehículos, y Valor anual de las ventas de productos mineros. (...) A los valores mencionados se les aplica un porcentaje previsto en la misma ley, con el fin de obtener la base sobre la cual se aplicará el Impuesto a la Renta. Las empresas o personas que se encuentran bajo el régimen de Renta Presunta pagan sus impuestos según lo que la ley determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos. (...) En materia tributaria existen dos tipos de presunciones: de derecho y simplemente legal<sup>34</sup>. En el primer caso, no se admite prueba en contrario; en el segundo, sí. De las actividades que pueden acogerse a renta presunta, la mayoría son presunciones de Derecho, sólo en el caso de los bienes raíces no agrícolas la presunción es simplemente legal (...) El sistema de rentas presuntas que favorece a la agricultura, la minería y el transporte facilita y simplifica el control administrativo, y disminuye los costos de administración para el contribuyente (...) Para otros, este sistema es una fuente de inequidad e ineficiencia. Inequidad, porque favorece relativamente a algunos sectores productivos en desmedro de otros que carecen de esta ventaja;

---

<sup>32</sup> Manual de Consultas Tributarias, año 2008, abril, N° 364, “Renta Presunta”, pág. 24.

<sup>33</sup> Mediante el art. 10 de la ley 20.322 del 27/01/2009 se interpreta el art. 21 y 22 antes citado, en el sentido de indicar que en los casos allí previstos el trámite del segundo inciso del art. 63 del Código es obligatorio.

<sup>34</sup> Art. 47 del Código Civil: “Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”, citado en Manual de Consultas Tributarias, ob. cit.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



ineficiencia, porque establece diferencias artificiales a algunas empresas en perjuicio de otras similares que producen el mismo bien o servicio.”<sup>35</sup>

## 5.5 Ecuador.

El Código Tributario de Ecuador<sup>36</sup> establece en su art. 92 que tiene lugar la determinación presuntiva *“cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.”*

Esta norma está complementada, en relación al impuesto a la renta, por diversas disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>37</sup> (LRTI) que, entre otras, dispone en su art. 18 que la renta determinada presuntivamente, constituye la base imponible y no estará sujeto a ninguna deducción para el cálculo del impuesto.

---

<sup>35</sup> Manual de Consultas Tributarias, ob. cit., con citadas del Informe N° 132; Economía <http://www.asuntospublicos.org>.

<sup>36</sup> Registro Oficial N° 28 del 14/6/05 y posterior rectificación; información actualizada de acuerdo al sitio Web del servicio de Rentas Internas de Ecuador, ([www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec)); Código Tributario reformado por la ley S/N publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 del 29/12/2007 y por la ley s/n publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30/7/2008. Ver sobre el tema Patiño Ledesma Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo II, Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, pag 187.

<sup>37</sup> Codificación elaborada por el H Congreso Nacional, con las reformas realizadas por la Asamblea Nacional Constituyente mediante ley reformativa expedida el 29/12/07 de acuerdo con el Mandato Constituyente N° 1, publicado en el R.O 30/7/07.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



A su vez el art. 23 en esta ley, establece que la Administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiera presentado su declaración y no mantenga la contabilidad, o cuando habiendo presentado la misma no tenga respaldo contable o cuando existan causas demostradas que afecten los resultados como existencia de mercaderías sin respaldo documental, diferencias físicas de inventarios no justificados, etc.

También dispone esta norma que los funcionarios deben dar los fundamentos de hecho y derecho que motivan el acto presuntivo, que siempre admitirá prueba contraria.

Se contempla que si el contribuyente se negara a proporcionar documentos y registros contables legalmente obligatorios, después de tres requerimientos escritos, dentro de ciertos períodos, la Administración puede determinar presuntivamente (art. 23 LRTI y art. 250 de su reglamento).

Por su parte, el art. 24 de la LRTI dispone que cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por elementos de juicio como: el capital invertido en la explotación o actividad económica; el volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable; las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares; los gastos generales del sujeto pasivo; el volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico; el alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades.

A su vez, el art. 25 permite, cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el párrafo precedente, se apliquen coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año.

En una interesante sentencia de la Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, del 20/3/09, suscripta entre otros miembros por el destacado profesor José Vicente Troya Jaramillo, integrante de ese Tribunal, se analizó lo decidido por el Tribunal Distrital N° 4 que habría anulado una determinación presuntiva pues el Servicio de Rentas había tomado como base imponibles la totalidad de los ingresos brutos, es decir sin deducción de gastos. De forma tal que se debatió si, frente a las normas que hemos analizado (arts. 24 y 25 de la Ley de Régimen Tributario Interna) procedía la deducción de gastos. La Sentencia de la Corte Nacional concluyó que la renta establecida presuntivamente esta sujeta a deducciones, expresando que “resulta ilógico, irracional, ilegal e inconstitucional el proceder de la Administración que en la especie ha calculado el Impuesto a la Renta sobre el ingreso bruto, sin considerar ninguna deducción”.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Es interesante observar que, luego de tal conclusión, la sentencia afirma que el hecho que la Administración cuestionó únicamente el monto de ingresos y no impugnó el valor de los gastos declarados, evidencia, además, que había elementos de juicio suficientes para realizar una determinación directa que debió haber sido ordenada por el Tribunal Distrital.

En otra interesante sentencia de la Corte Provincial de Justicia del Cañar, Sala Especializada en lo Penal, del 3/4/09 frente a una Acción de Protección de un contribuyente que había contestado a varios requerimientos con información defectuosa, el Tribunal efectuó una diferencia entre el supuesto en que se cumple con la información aunque sea defectuosa (art. 250 numeral dos del reglamento de la LRI) de aquellos en que no se cumple (art. 250 numeral tres del reglamento de la LRI), avalando el cambio de determinación sobre base cierta a determinación presuntiva, efectuada por el Servicio de Rentas, en base a la aplicación del numeral dos del art. 250 del reglamento antes citado.

## **5.6 México.**

El Código Fiscal de la Federación<sup>38</sup> contiene, al igual que el de Chile, normas referidas a como se debe llevar la contabilidad (arts. 28 y ss) que resultan de importancia en relación al tema en análisis.

Por otra parte, el art. 45 de dicho Código contiene un principio interesante, considerando que México como miembro de la OECD es uno de los países latinoamericanos que mayor cantidad de convenios fiscales ha suscripto, cual es que para determinar contribuciones omitidas la Secretaria

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

Al igual que en otros códigos fiscales analizados, el art. 55 contempla en que supuestos las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal o el remanente distribuible y el valor de los actos, actividades o activos. Entre ellos se incluye la oposición a la verificación fiscal, la omisión de declaraciones del ejercicio, siempre que haya transcurrido más de un mes desde el vencimiento del plazo para su presentación, la no presentación de libros y registros, la documentación comprobatoria de más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, el no suministro de informes sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales o la presencia de algunas de las irregularidades que establece la propia norma.

El art. 56 del Código establece que para la determinación presuntiva las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos: i) Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente; ii) Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación; iii) A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente; iv) Con otra información obtenida

---

<sup>38</sup> Diario Oficial de la Federación 31-12-81; información actualizada de acuerdo al sitio Web del Servicio de Administración Tributaria de México, ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)), según Decreto publicado el 6/5/2009.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación; v) Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

El art. 59 contiene una serie de presunciones, que admiten prueba en contrario, referidas a elementos contables, depósitos, inventarios, etc., encontrados en ciertas circunstancias aunque no estén a nombre del contribuyente.

La doctrina en base a jurisprudencia de la Suprema Corte de ese país, referida al uso de las facultades discrecionales de la Administración, ha concluido que la ley tributaria ante la construcción de presunciones, no debe otorgar una excesiva discrecionalidad a las autoridades que culmine en la realización de actos arbitrarios.<sup>39</sup> En base a tal conclusión el autor citado considera que algunas de las presunciones del art. 59 del Código que hemos analizado, violan el principio de capacidad contributiva.

Existe interesante jurisprudencia sobre el régimen de determinación presunta, en particular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ex- Tribunal Fiscal de la Federación) pero queremos destacar la del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito pues se refiere a aspectos medulares del sistema expresando que “ (...) La autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros

---

<sup>39</sup> García Bueno, Marco César, El Principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, año 2000 pág. 330, con cita de los antecedentes de Corte Sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, 29 de junio de 1998. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero, Secretario: Armando Cortes Galvan. Tesis aislada aprobada en pleno en sesión privada el 6 de agosto de 1998 con el número LXII/98, y se determina que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial; México, D.F., 6 de agosto de 1998-

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto Sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el Fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del Código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos”.<sup>40</sup>

## 5.7 Uruguay.

El tema fue analizado por la doctrina uruguaya desde hace muchos años y así se esboza en algunos de los trabajos presentados en las ya citadas VII Jornadas Luso- Hispano Americanas de Estudios Tributarios, en septiembre de 1976. Así, Pastor Calvo, recuerda que no existe, salvo en el art. 66 del Código Tributario vigente en esa época, un criterio que fije el concepto de presunción<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Alonso Pérez Becerril, Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Editorial Porrúa, pág. 259; Amparo Directo 1457/86 Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Visible en Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1987, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, Margáin Manautou, Emilio, Boletín Jurídico, Despacho Emilio Margáin y Asociados, año 11, núm. 122, abril 1988, p. 12.

<sup>41</sup> Calvo Justo Pastor, Concepto y Naturaleza Jurídica del acto de determinación, en Revista Tributaria, Tomo 12, Número 69, año 1985, pag. 315.

## CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Dicha norma establecía, que si no fuera posible conocer de manera cierta y directa los hechos el organismo recaudador *“deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación mediante presunciones basadas en los hechos y circunstancias debidamente comprobadas que normalmente estén vinculadas o tengan conexión con el hecho generador. A tal efecto podrá hacer uso de coeficientes de utilidades sobre compras o ventas, promedios de ingresos y demás series estadísticas establecidas por la Administración de carácter general para grupos de contribuyentes o actividades análogas”*.

Del autor citado rescatamos los siguientes comentarios que, aunque referidos al texto anterior del citado art. 66, tienen plena vigencia:

“i) La determinación, aun sobre base presunta, se ajusta a la realidad. Porque debe apoyarse en elementos ciertos, racionales, comprobados, elementos de juicio generales sustentados en la técnica del mercado. Esto descarta la discrecionalidad del acto, la Administración carece al dictarlo de posibilidad de opción o elección (...) ii) Las presunciones que pueden emplearse para inducir la existencia y cuantía del hecho generador, son únicamente aquellas basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados (...) iii) La determinación sobre la base presunta (o estimativa) debe realizarse sobre bases racionales, acercándose en lo posible a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles y recurriendo al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación”.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Calvo Justo Pastor, Concepto y Naturaleza Jurídica del acto de determinación, ob. cit.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Frente al mismo texto del art. 66, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, analizó con fecha julio de 2003, un caso donde acreditada la presencia de una contabilidad irregular, se confirmó que el Fisco tenía facultades para aplicar el referido art. 66, y el contribuyente tenía a su vez facultades para demostrar que la determinación no se ajustaba a la realidad<sup>43</sup>.

Con motivo de las XII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, el tema fue analizado por José Estévez Paulós como Relator General y por la excelente Comunicación Técnica presentada por Alberto Faget y Alfonso Varela<sup>44</sup>.

Se recuerda en el segundo de los trabajos citados que las reglas técnicas contenidas en la parte final del primer inciso del citado artículo 66 están enunciadas a título ilustrativo, pudiendo utilizarse otras siempre que reúnan los requisitos antes indicados y respondan, como toda regla, a criterios generales.

También se cita un fallo del Tribunal en lo Contencioso Administrativo que, merece transcribirse por su claridad en cuanto a que para que estas presunciones sean válidas deben tener las características exigidas por la ley, o sea, se han de relacionar con el hecho de que le sirven de partida, deben ser inequívocas, precisas, directas, claras y concordantes y tales que establezcan la hilación, continuada, sin interrupción, sobre los hechos que sirvan de antecedente, y fundadas en hechos reales y probados, nunca en otras presunciones<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Sentencia N° 352, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, 16 de julio de 2003.

<sup>44</sup> Ver el trabajo de Estévez Paulós en las Memorias de esas Jornadas, ya citadas pág.409 y el de Faget Alberto y Alfonso Varela en prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta, Revista Tributaria Tomo 12 - Número 69 del año 1985.

<sup>45</sup> Sentencia N° 200 de fecha 8/9/76 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Uruguay.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



El texto actual del art. 66 que nos ocupa, vigente a partir del 17/1/1994, es el resultado de la incorporación de las pautas que, inspirados en la ley argentina, se quisieron establecer a través del decreto 384/80, decreto que violaba el principio de jerarquía de fuente.

Es interesante el análisis realizado por Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco en cuanto reafirma que la reforma de enero de 1994 al artículo que nos ocupa del Código no implica que deba procurarse el conocimiento cierto y directo del hecho generador, con abundante cita de jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo<sup>46</sup>.

Por el contrario, Addy Mazz al efectuar un análisis del régimen actual, efectúa una diferenciación entre ambos textos sosteniendo que en el texto anterior del art. 66 del Código Tributario, que reflejaba la influencia del Modelo de Código Tributario Latinoamericano, era necesario que la Administración primero determine sobre base cierta y, de no ser ello posible, se podía recurrir a la base presunta, mientras que mediante el nuevo texto del referido artículo existen presunciones de la inexistencia de la base cierta, que habilitan a ingresar en el régimen presuncional. Al respecto, considerada que “Si se analizan esas presunciones se aprecia que son excesivas en cuanto a la conclusión que arriban. Así surge del tercer inciso del artículo 66 que son casos de imposibilidad de conocer la base en forma cierta, la inexistencia total o parcial o no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparta de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestra que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad. Se

---

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



consideran inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles. Esto último resulta especialmente grave dado que queda a criterio de la Administración determinar la “ilegibilidad o ininteligibilidad de la documentación”<sup>47</sup>.

## 5.8 Venezuela.

El Código Orgánico Tributario<sup>48</sup> establece en su art. 131 que a los efectos de la determinación sobre base presuntiva se tendrá, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

El art. 132 contiene la enumeración de los supuestos que habilitan a la Administración a recurrir a estos procedimientos como existencia de doble contabilidad, oposición al acceso a locales, no presentación de libros contables, irregularidades contables, etc.

El art. 133 establece que para efectuar la determinación sobre base presuntiva, *“la Administración podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, podrá utilizar las estimaciones del monto de ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la*

---

<sup>46</sup> Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco, Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, quinta edición, Fundación de Cultura Universitaria, octubre 2002, pag. 419 y sgtes.

<sup>47</sup> Addy Mazz, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Montevideo, año 2007, Tomo I, Vol. 2, pág. 388 Fundación de Cultura Universitaria.

<sup>48</sup> Gaceta Oficial N° 37.305 del 17/10/01.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados; el capital invertido en las explotaciones económicas; el volumen de transacciones y utilidades en otros períodos fiscales; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares; el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación. Agotados los medios establecidos en el encabezamiento de este artículo, se procederá a la determinación, tomando como método la aplicación de estándares de que disponga la Administración Tributaria, a través de información obtenida de estudios económicos y estadísticos en actividades similares o conexas a la del contribuyente o responsable fiscalizado.”*

En Venezuela, al igual que en los distintos regímenes fiscales de la región, existen regímenes de determinación sobre base presunta para el Impuesto a las rentas, que según recuerda la doctrina se originan debido a la dificultad que afronta la Administración para determinar los costos y deducciones de las actividades permanentes realizadas en el exterior y también efectuadas en el país. Se trata de métodos de determinación del enriquecimiento neto gravable, en los cuales se omiten los elementos de costos, gastos y ajuste por inflación, estableciéndose presunciones legales que no admiten prueba en contra, y que son fijadas por el legislador en el referido impuesto<sup>49</sup>.

## **6. CONCLUSIONES.**

---

<sup>49</sup> Enriquecimientos Sujetos al Régimen de Rentas Presuntas; Jesús Sol Gil, Caracas 30 de julio de 2003.

## CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



-Desde hace más de medio siglo la doctrina latinoamericana viene tratando el tema, estableciendo ciertas recomendaciones que no necesariamente han sido incorporadas en las respectivas legislaciones.

Así se introdujo en ciertos Códigos como el de Ecuador (art. 92) y Uruguay (art. 66, texto vigente hasta enero de 1994) el principio liminar que la determinación sobre base presunta corresponde, únicamente, **cuando no es posible determinarla en forma cierta o directa** con clara influencia del texto literal del art. 137 del Modelo.

-La evolución legislativa llevó a que el principio mencionado en el párrafo precedente fuera complementado con presunciones de la inexistencia de base cierta que habilitan la determinación sobre base presunta. En algunos Códigos Tributarios tales supuestos son más genéricos (México, art. 55; Ecuador, art. 92 y 23 LRTI y Chile art. 21 y 22) y en otros existe una formulación legal expresa de tales supuestos de aplicación como el actual art. 66 del Código Tributario de Uruguay y el art. 132 del Código de Venezuela.

-A pesar de lo precedente, no se observa entre la legislación analizada, tanta extensión y detalle de los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta como el art. 64 del Código de Perú<sup>50</sup>, en particular cuando se lo compara con la situación en otros países como Argentina, donde los supuestos de habilitación no están legalmente previstos sino que son parte de la elaboración jurisprudencial. Sin duda que esta consagración legal como técnica jurídica contribuye al principio de seguridad, de contarse con textos adecuados.

---

<sup>50</sup> Decreto Supremo N° 135-99-EF Publicado: 19/8/99.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



-Algunas legislaciones contemplan presunciones hominis, a modo enunciativo y que admiten prueba en contrario, como Argentina (art. 18), Chile (arts. 21 y 63), Brasil (art. 148), Ecuador (art. 92) y Perú (art. 63, p 2 y en cierta medida el art. 74).

- Una vez habilitado el proceso de determinación presunta, en relación a las presunciones que pueden utilizar las administraciones fiscales, existen legislaciones como la de Argentina (art. 18), de Uruguay (art. 66) -por influencia de la legislación Argentina-, México (art. 56), Ecuador (arts. 24 y 25 LRTI y su reglamento) que tienen un cierto grado de desarrollo de las presunciones, a diferencia de otras legislaciones donde tal tratamiento legal es más breve.

-Frente a situaciones como la de Brasil (art. 148) y Chile (arts. 63 y 64) donde las presunciones son enunciadas en forma excesivamente escueta, el caso de Perú parece ser excepcional en cuanto al extenso tratamiento legislativo de las presunciones que puede utilizar la Administración, de la misma forma que en relación a los supuestos que habilitan el proceso presunto. Ello surge por la existencia tanto de normas que contemplan en detalle los distintos tipos de presunciones (art. 65), como en relación a los efectos que su aplicación origina (art. 65 A), al igual que las distintas presunciones por ventas o ingresos por omisiones en el registro de venta o libro de ingresos (art. 66), por ventas o ingresos por omisiones en los registros de compras o declaraciones (art. 67), por omisión de presentación de declaraciones (art. 67 A), presunción de ingresos omitidos (art. 68), diferencias de inventarios (art. 69), patrimonio no declarado o no registrado (art. 70), diferencias en cuentas del sistema financiero (art 71), etc. También resulta novedosa en las comparaciones legislativas efectuadas las reformas introducidas en Perú en el año 2007 en materia de presunciones de

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



ingresos omitidos y/o operaciones de juegos de máquinas tragamonedas (art. 72 C) y de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores (art. 72 D).

-Se observa en la jurisprudencia analizada que en la interpretación de la determinación con base presunta, el poder judicial y los tribunales fiscales vienen cumpliendo un rol relevante en la aplicación de la figura, exigiendo la demostración del hecho base de la presunción, la necesidad de una aplicación reglada, la no discrecionalidad de la presunción, la existencia de fundamentos en su aplicación que se funden en hechos y circunstancias conocidas que, además de razonables, se vinculen con el hecho imponible y, fundamentalmente, reafirmando el carácter excepcional del proceso de determinación presunta.

-Existen en los distintos países (Brasil, Chile, Venezuela, etc.) regímenes en el impuesto a la renta de estimación sobre base presunta, de carácter excepcional, con exigentes requisitos que tratan de facilitar la percepción de la renta de contribuyentes de menor capacidad económica o jurídica.

-En cuanto a la aplicación de sanciones en base a presunciones en algunas legislaciones como en Argentina el tema no se encuentra legislado y ha sido materia de debate jurisprudencial, mientras que otros Códigos se ha establecido expresamente su procedencia (México, art. 55, último párrafo; Perú, art. 65, último párrafo).



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**IGNACIO J. BUITRAGO**

**El rol de los Tribunales  
Fiscales en la Administración  
de Justicia Tributaria.**



## EL ROL DE LOS TRIBUNALES FISCALES EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA

**Ignacio J. Buitrago**

**Sumario: I. Una breve reflexión sobre el concepto de seguridad jurídica. II. La Jurisdicción administrativa III. El rol de los Tribunales Fiscales en la administración de justicia tributaria. III. 1. Los Tribunales Fiscales y el control de legitimidad de actos de la administración fiscal. III.1.1. El Tribunal Fiscal de la República Argentina. IV. Los Tribunales Fiscales y el control de constitucionalidad de las normas. V. Los Tribunales Fiscales en el contexto internacional VI. Los Tribunales Fiscales y los desafíos del futuro.**

### **I. Una breve reflexión sobre el concepto de seguridad jurídica**

1. Un reciente sondeo de opinión en la República Argentina ubica al valor “seguridad jurídica” como el más importante condicionante en el momento de adoptar decisiones económicas; incluso, por encima de otros factores tales como la crisis económica global y la estabilidad política<sup>1</sup>.

Creo que esa percepción podría universalizarse, más allá de las lógicas diferencias de grado en las distintas sociedades. Me animo a decirlo pues creo que el desarrollo económico encuentra en la inversión uno de sus pilares fundamentales en tanto que, a la vez, las inversiones se encuentran supeditadas a un contexto en donde se asegure no solo

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



rentabilidad sino también seguridad jurídica. Esta cualidad es la que los agentes económicos evalúan prudentemente al decidir.

Ahora bien, ¿en que consiste aquélla?. Ardua tarea es precisarla, pero es indudable que implica la eliminación de la incertidumbre en el obrar estatal, la certeza del derecho, su previsibilidad, el conocimiento de las consecuencias jurídicas de asumir una determinada conducta y la interdicción de la arbitrariedad <sup>2</sup>.

Como se observa, el principio es emanación de la idea de justicia y exige la protección de la posición jurídica una vez obtenida. Al ser ello así, tanto las autoridades como los sujetos pasivos en particular han de tomar en consideración los intereses legítimos de la otra parte y no pueden, con su propia conducta, sobre la que la otra parte ha depositado su confianza, actuar contradictoriamente<sup>3</sup>. Constituye una consecuencia inmediata de la estabilidad y la previsibilidad del sistema jurídico, o sea, de la certeza del derecho.

Por tal motivo, el Profesor José O. Casás ha sostenido que el principio de seguridad jurídica adquiere plenitud en el ejercicio de la potestad normativa, con el cumplimiento estricto de recaudos tales como: la vigencia institucional plena; la realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales; la reserva de la ley y una mínima flexibilidad de la misma; la irretroactividad de las normas; el sometimiento a la regla de jerarquía normativa; y la estabilidad, transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos, entre otros conceptos<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Diario La Nación del 14/4/09.

<sup>2</sup> Véase Geraldo Ataliba "República y constitución"

<sup>3</sup> Heinrich Wilhelm Kruse, Derecho Tributario, Ed. de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pág. 144 y ss.

<sup>4</sup> Seguridad Jurídica y tributación, Revista jurídica de Bs. As., 2001

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



El Tribunal Fiscal de la Nación lo ha identificado también como el de previsibilidad del ordenamiento jurídico, como idea de la previsión objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro<sup>5</sup>.

2. A lo expuesto quisiera compartir la atinada reflexión de Agustín Torres, cuando advierte que el problema de la certidumbre en el derecho se hace particularmente visible en el momento de la aplicación de las normas. Es que la seguridad jurídica –concebida del modo como lo hemos expuesto-, debe integrarse con la “...posibilidad amplia, concreta y efectiva de acceder a órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho. En este segundo sentido se hermana al concepto del debido proceso...”<sup>6</sup>

En la misma dirección Ataliba afirmaba que un verdadero estado de derecho es aquel en donde el Estado no sólo se somete a la ley sino que también se subordina a la justicia.

Es claro entonces que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.

Tal como expresa el art. 8 de la Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica.) “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter”.

---

<sup>5</sup> Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, “Cerro Vanguardia” del 18/8/04. No obstante lo expuesto, ha aclarado que la regla no se infringe cuando el legislador lleva a cabo modificaciones en las normas legales ni dicho principio ampara la necesidad de preservar en forma indefinida un determinado régimen jurídico; bien que la posibilidad de eliminar tratamientos de excepción o modificar el status normativo no debe entenderse como absoluta. Y aunque se pueda admitir el reordenamiento del interés público alterando las normas tributarias, esta libertad tiene en la seguridad jurídica algunas limitaciones, especialmente en lo relativo a aquellas situaciones cuyo presupuesto prevea efectos ligados a actuaciones de los particulares que deben conservarse o extenderse durante un período prolongado de tiempo.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Pues bien, en lo que aquí interesa, cabe recordar el fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos<sup>7</sup>, que al interpretar el Pacto dice: “a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 se aplica también a esas órdenes y por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”.

Dicho en otras palabras, si tener derecho es poder exigir su respeto a través de un Tribunal, un sistema que dificulta o impide el acceso a la justicia, denigra una de las libertades fundamentales de todo ser humano.

De ahí que los ordenamientos jurídicos deben garantizar, inexcusablemente, el acceso a la justicia. Bien entendido que ésta es únicamente la que se brinda y se asegura con tribunales independientes e imparciales.

3. Si proyectamos el alcance de la seguridad jurídica al campo tributario, la rigurosidad de su respeto es, si se quiere, de una importancia superlativa.

Con suma precisión lo ha advertido Casás<sup>8</sup>, cuando señala que es en materia tributaria donde el Estado se ve más propenso en efectuar bruscas alteraciones al sistema vigente “..lo cual es grave en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar decisiones de inversión previa estimación de costos y beneficios- pues todo ello, de por sí, está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta inconveniente sumarle más sorpresas...”.

---

<sup>6</sup> Torres, Agustín “Un esquema para el desarrollo del Tribunal Fiscal en la década que iniciamos”. Trabajo publicado en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales” Buenos Aires, 2000, pág. 67.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Ya lo decía siglos atrás Adam Smith<sup>9</sup> cuando al formular los cuatro cánones impositivos, anotaba respecto de la “certidumbre” que el impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, siendo la falta de ella fuente de eventuales abusos.

Huelga señalar que es unánime la adhesión al principio por parte de la doctrina, la jurisprudencia y en distintos foros internacionales<sup>10</sup>.

Quisiéramos agregar que la Declaración Universal de Derechos Humanos<sup>11</sup> prescribe en su art. 10 que *“Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”*.

## II. La Jurisdicción administrativa

1. Los organismos administrativos dotados de jurisdicción fueron concebidos para hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración. Constituyen la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos.

Sería vano efectuar un exhaustivo análisis histórico sobre el origen de la llamada justicia administrativa, pues lo cierto es que su consolidación es consecuencia de un dilatado proceso que ha ido decantando sus principios y sus diversas estructuras. Como lo señalaba el Presidente de la sección honoraria del Consejo de Estado Francés, Jean-Francois Théry<sup>12</sup> la institución de la jurisdicción administrativa (que ciertamente tuvo su cuna en Francia)

---

<sup>7</sup> “Aguirre Roca y otros vs. Perú” del 31/1/01

<sup>8</sup> Op. cit. En nota 4, pág. 364

<sup>9</sup> “Investigación sobre la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones” Libro quinto

<sup>10</sup> Nos remitimos a la profusa y exhaustiva enumeración del Dr. Oswaldo Casás. Op. cit. En nota 5 pág. 363/375  
Del 10/12/48

<sup>12</sup> “El futuro de la jurisdicción administrativa en Francia y en el Mundo” disertación en el marco de la celebración del 70 Aniversario de la ley de justicia fiscal, Jornadas celebradas en México en el mes de agosto de 2006.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



hoy se ha extendido en Europa, Medio Oriente, África, Asia y, principalmente, en América Latina.

Pero sí entiendo relevante delimitar –porque ello es denominador común en las distintas legislaciones- los conceptos de “función jurisdiccional” y “función cuasi-jurisdiccional”.

Mayer<sup>13</sup> enseñaba que la función jurisdiccional podía ser ejercida tanto por los jueces del Poder Judicial como por funcionarios de la Administración. Pero con la importante diferencia que la justicia administrativa era solo la desarrollada por una magistratura independiente dentro de un procedimiento reglado por la ley.

Podemos de tal modo afirmar que no puede equipararse la función jurisdiccional, atribuida a un órgano de la administración independiente y separado de la administración activa (que ejerce facultades idénticas a la de los jueces del Poder Judicial), que la encargada a un órgano incorporado dentro de la estructura de la misma administración, que si bien resuelve controversias declarando el derecho, no lo hace con la independencia que define lo estrictamente jurisdiccional. En este último caso, hablaremos de función “cuasi-jurisdiccional”; en el primero, de “función jurisdiccional administrativa”.

2. La necesidad de instaurar tribunales especializados en materia tributaria se patentiza a poco que se analice la complejidad del fenómeno tributario. Repárese que su fuente creadora (la norma jurídica tributaria) participa de la misma estructura de una norma jurídica; que el hecho generador de la obligación tributaria (el hecho imponible es un hecho económico de trascendencia jurídica) y que los métodos de determinación y cuantificación de la materia imponible muestran convergencia de institutos jurídicos y económicos.

Por consiguiente, para la comprensión integradora de la ley y su proyección para la resolución de un litigio concreto, es necesario que el intérprete conjugue en su razonamiento

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



las disciplinas que lo comprenden -la jurídica y la económica-, y se encuentren compenetrados de los métodos contables, normas comerciales, industriales, cambiarias, etc., lo que impone una alta capacitación jurídica y técnica.<sup>14</sup>

### **III. El rol de los Tribunales Fiscales en la administración de justicia tributaria.**

#### **III. 1. Los Tribunales Fiscales y el control de legitimidad de los actos de la administración fiscal.**

1. El poder tributario del Estado configura uno de los atributos que le son inherentes como tal, y le faculta a imponer de modo unilateral (a través de los órganos instituidos por la Constitución) prestaciones patrimoniales coactivas, en virtud de su poder de imperio.

La “potestad tributaria aplicativa” es también propia de la Administración y, como bien lo señalaba Sainz de Bujanda, implica un conjunto de facultades para determinar la obligación correspondiente, fiscalizar y verificar el cabal cumplimiento de los deberes fiscales y aplicar sanciones<sup>15</sup>

La ley, al asociar el nacimiento y la cuantía de la deuda impositiva a la circunstancia de que se produzca una determinada situación de hecho, no puede más que de un modo abstracto enunciar los presupuestos del tributo y los criterios para su cuantificación. Por tanto, las legislaciones deben prever mecanismos que permitan establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria.

---

<sup>13</sup> Mayer Otto “Derecho Administrativo Alemán”, Desalma, Bs. As. 1982, tº I pág. 227

<sup>14</sup> Al referirse a la actuación de organismos administrativos dotados de jurisdicción, la jurisprudencia ha encontrado debida justificación, entre otros motivos, cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos debido a su experiencia técnica.

<sup>15</sup> “Sistema de Derecho Financiero”, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, Vol. II, pág. 157

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En general, las distintas legislaciones han adoptado como sistema de determinación de la obligación tributaria el de la “autodeterminación”, es decir la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación de declaraciones juradas. Y por tanto, dicho sistema debe ir unido a la atribución de amplias facultades de contralor al organismo fiscal, de modo tal de establecer en su caso posteriores mecanismos alternativos de determinación.

Como se observa, la definición de Valdés Costa es precisa: el mismo sujeto creador de la obligación, que se yergue como acreedor, es quien controla el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le son debidas y el que “juzga” en primer lugar si el obligado ha satisfecho el mandato legal aplicando incluso, de ser conducente, las correspondientes sanciones.

De tal modo, los procedimientos de determinación de oficio de la obligación tributaria conferidos bajo ciertas condiciones a la administración fiscal, se erigen como una manifestación de una función “cuasi-jurisdiccional”, ya que la persona encargada de tramitarlo y, a la postre, resolverlo, es “juez” y parte al mismo tiempo.

Idénticas consideraciones caben efectuar con relación al procedimiento del sumario, instituido como paso inexcusable para la aplicación de sanciones por parte del organismo fiscal que es el que incrimina, tramita y juzga a través de sus funcionarios.

Dice Tarsitano <sup>16</sup> “... más allá de la buena o mala voluntad de los hombres y de las naturales resistencias que la burocracia engendra, el adecuado resguardo de los derechos hacía necesario un contralor jurisdiccional en el que la suerte de los recursos no quedara liberada a la voluntad de quien en realidad los había originado”.

---

<sup>16</sup> El Tribunal Fiscal de la Nación” Errepar, Doctrina Tributaria V pág. 100

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En ese marco, la actuación de los tribunales fiscales como control de legitimidad de los actos de la administración tributaria se exhibe como decisiva, pues constituyen una alternativa para discutir ante un tribunal especializado, imparcial e independiente determinados actos de la administración fiscal, no subordinándolos a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones.

## **III.1.1. El Tribunal Fiscal de la República Argentina.**

1. El organismo fue creado por ley 15.265 (Boletín Oficial del 27/1/1960) y comenzó a funcionar el 28 de abril de 1960, inspirado en la Tax Court estadounidense y, fundamentalmente, en el Tribunal Fiscal de la Federación de México (1936), sin olvidar la clara influencia de las conclusiones elaboradas en las Primeras Jornadas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo –Uruguay- en el año 1956, y en las Segundas Jornadas realizadas en México en el año 1958.

A partir de allí la Argentina se inscribió dentro de la corriente mundial que propiciaba la creación de organismos jurisdiccionales dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, que por su especialización aseguraran tanto la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la Administración, como también resguardar los legítimos intereses de ésta.

Es así como la ley 11.683 de procedimiento tributario prevé los siguientes recursos: a) recurso de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva o ajusten

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



quebrantos, por un importe superior a \$ 2.500 o \$ 7.500<sup>17</sup>, respectivamente; b) recurso de apelación contra las resoluciones de la dicho organismo que impongan multas superiores a \$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto; c) recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante el ente recaudador y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a \$ 2500, d) recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración fiscal, en los casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81 (repetición de tributos y accesorios) y e) recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183 (por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Administración Federal de Ingreso Públicos). Asimismo, en materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por el Fisco Nacional como también de los recursos a que ellos den lugar.

2. No hay duda que el Tribunal Fiscal de la Nación satisface la previsión contenida en el Pacto de San José de Costa Rica –en Argentina de jerarquía constitucional, de acuerdo con el art. 75 inc. 22 de su Carta Magna-, relativa a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial en materia fiscal.

La Corte Suprema de Justicia Argentina al referirse a la validez constitucional de organismos administrativos dotados de jurisdicción, ha dicho que ellos, siempre y cuando

---

<sup>17</sup> En los primeros días del mes de mayo de 2009, la cotización actual del dólar es de \$3,73 pesos argentinos.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente, sustituyen, restringen la jurisdicción que la Constitución Nacional le atribuye a la justicia ordinaria. Y ha enfatizado, recordando antigua jurisprudencia, que ello se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos.

Tales requisitos son satisfechos por el Tribunal Fiscal.

En efecto. Advertida ya su fuente legal (ley 15265) aquella independencia e imparcialidad se patentiza:

2.1. En primer lugar, por el rango jerárquico de los magistrados que lo integran, asimilados en cuanto a sus retribuciones y régimen previsional al de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal y al asegurárseles la estabilidad en sus cargos (ésta enumera de forma taxativa causales de remoción y regula el procedimiento necesario para efectivizarla) Entiendo que ello garantiza su independencia, al quedar al margen de eventuales presiones por parte del Poder Ejecutivo.

2.2. Por otra parte, es dable destacar la alta capacitación jurídica y técnica del organismo, la que se origina en el criterio de selección de sus jueces, que transita a través de un riguroso concurso de antecedentes.

Por lo demás, en el ámbito de su competencia impositiva, su integración interdisciplinaria - en tanto nutrida de profesionales del derecho y de las ciencias económicas-, es un rasgo de vital importancia.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



2.3. No menos relevante es señalar las características de su procedimiento, que implica la obtención de la verdad material de los hechos y un amplio ejercicio del derecho de ser oído y probar. El art. 164 de la ley 11.683 compele al Tribunal a impulsar de oficio el procedimiento, para lo cual le confiere amplias facultades a fin de establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Como lo sostuviera años atrás, dicho régimen responde a las características de un proceso "inquisitivo atenuado" -bien que con prevalencia del oficioso- en donde el Tribunal posee amplias facultades para arribar a la verdad material de los hechos y, en general, por el relevante papel que ese plexo normativo le acuerda como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones<sup>18</sup>.

Es de resaltar además que en la legislación argentina si bien es admisible que el juzgador efectúe un nuevo examen de los hechos, dicho reexamen no puede traducirse en la determinación de una suma mayor (sí menor) a la pretendida por el organismo recaudador. El marco de la decisión está contenido en el acto administrativo.<sup>19</sup>

Y en la línea de la verdad material, es necesario compatibilizar dicho principio con el tratamiento del "onus probandi" o carga de la prueba. Como lo ha dicho la doctrina procesalista<sup>20</sup> "...no debe olvidarse que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar

<sup>18</sup> Vid. Buitrago y Calvo, "La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación", D.F., T° XLVII, pág. 282

<sup>19</sup> Una solución distinta es la que consagra el art. 127 del Código Tributario de Perú: " El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En caso de incrementar el monto del reparo reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicara el incremento al impugnante a fin de que formule sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes. A partir

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones...”

Por tanto, creemos que el ejercicio inherente a estas potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto<sup>21</sup>.

Ello es así porque de suyo el acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo, mediante la cual le incumbe estrictamente a la administración la descripción en forma concreta del aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de la medida, la indicación del sujeto responsable y, también, la liquidación e intimación del impuesto resultante. En consecuencia, en la medida que el Fisco haya sustentado su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, la cuestión fáctica queda desplazada a quien la controvierte, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos.

2.4. El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción "íntegra" o "plena", ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado, bien que con la limitación señalada en el párrafo precedente.

Concordantemente con ello, el espíritu de la ley es permitir un amplio debate y permitir un adecuado elenco probatorio. Ello equivale a decir que el juez debe propender a favorecer la

---

del día en que se formuló los alegatos, el deudor tributario tendrá un plazo de 30 días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes (...) Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

<sup>20</sup> Conf. Devis Echandía, "Teoría General de la Prueba Judicial", T° I, pág. 34

<sup>21</sup> Conf. también T.F.N., Sala "B", "Rainoldi S.A.", 30/8/83

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



producción de prueba, bien que con ciertos límites. En primer lugar, que la prueba sea “pertinente”, es decir, que se refiera a hechos articulados y controvertidos por las partes; por otro lado, debe ser admisible, en el sentido que tiene que estar autorizada por la ley; además, los medios propuestos no deben ser improcedentes, superfluos o meramente dilatorios, cuya valoración le incumbe al instructor y dependerá de cada caso en particular.

El segundo párrafo del art. 174 de la ley tiende a coadyuvar al logro de la finalidad expuesta, al disponer que el instructor deberá prestar su asistencia para allanar los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración.

Ahora bien. No podemos dejar de señalar nuestra posición adversa a la limitación al ofrecimiento de prueba introducida por la ley 25.239 que ha agregado al texto originario del artículo una excepción al derecho de ofrecerla: salvo en materia de sanciones, y sin perjuicio de las facultades instructorias que se atribuyen al Tribunal, aquella que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva (con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa), no puede ofrecerse en sede de dicho Tribunal

Sostengo la inconstitucionalidad de la reforma a la luz del art. 18 de la Carta Magna (que asegura el derecho de la defensa en juicio) y del art. 8º numeral 1 del Pacto de San José de Costa Rica que consagra el “derecho a la jurisdicción”, al estipular que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal imparcial e independiente en defensa de sus derechos en el orden fiscal. Es que la misma ley está abriendo la posibilidad de que el contribuyente no cuente con un eficaz e

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



idóneo acceso a un tribunal independiente e imparcial, a través de este arbitrario mecanismo de limitación de la prueba<sup>22</sup>.

2.5. En otro orden de ideas, cabe advertir que la creación del Tribunal implicó, décadas antes del Pacto de San José de Costa Rica, la inaplicabilidad del anacrónico principio del "solve et repete", al dotar de efecto suspensivo al recurso de apelación en punto a los conceptos y montos en litigio<sup>23</sup>.

2.6. El organismo tiene a su vez la potestad de anular actos de la administración, a través de la resolución de la correspondiente excepción de previo y especial pronunciamiento (art. 171, inc. h) de la ley 11.683)<sup>24</sup> potestad que incluso ha sido ejercida aun de oficio<sup>25</sup>.

2.7. Por último, cabe señalar que las decisiones del Tribunal son susceptibles de revisión judicial posterior (la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo), satisfaciendo así el control judicial que exigen los precedentes de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>22</sup> Similar concepción recepta el Código Tributario peruano. "ARTÍCULO 141.- MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS. No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

"Artículo 148.- MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147."

<sup>23</sup> El art. 167 de la ley 11.683 dispone expresamente que la interposición del recurso "no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada".

En la legislación argentina esta regla se mantiene en materia de seguridad social.

<sup>24</sup> Abarca vicios atinentes al procedimiento de formación del acto (vgr. ausencia de vista previa en el procedimiento de determinación de oficio) "Sei Ingeniería" Sala "D" - 14/3/95 "Yoma SA" Sala "B" - 22/8/97; a sus fundamentos (vgr. arbitrariedad), a la forma (vgr. falta de firma) y a su notificación.

<sup>25</sup> Ha dicho el Tribunal que la ineficiencia intrínseca del acto (por no ser la consecuencia lógica de un procedimiento regular), dada la custodia del orden jurídico que a los órganos jurisdiccionales como a este Tribunal le es atribuida al efecto, puede y debe ser producida de oficio, precisamente, porque siendo este Tribunal independiente le es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la Administración. Por dicho motivo, no es válido compeler a que este organismo jurisdiccional convalide - por la mera circunstancia de la omisión argumentativa de una de las partes- un acto que se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello e impedirle que por su propia iniciativa, de oficio, imponga una solución (su nulidad) ajustada a derecho" Sala "A" "Tiba s/ apelación", del 7/11/2001.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



3. Respecto del ejercicio de facultades de verificación y fiscalización, el Tribunal ha tenido una actividad descollante.

Ha dicho en un fallo ejemplificador: “...no obstante que dicha norma concede amplios poderes para verificar en cualquier momento el cumplimiento que los obligados y responsables den a las leyes y sus reglamentaciones, la misma debe conciliarse con otros principios jurídicos que las limiten, pues si bien es lógico y razonable conferir determinadas atribuciones al organismo fiscal para que lleve adelante las tareas fiscalizadoras que le son inherentes, éstas deben examinarse buscando su equilibrio con los derechos y garantías amparados por nuestra Carta Magna, como la de intimidad, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, el de ejercer toda industria lícita, entre otras.....Dichas facultades han sido expresamente previstas en los arts. 35 y 36 de la ley 11.683, debiéndose tener presente que las mismas deben armonizarse constitucionalmente siendo entonces preciso que el ente fiscal observe –en oportunidad de su ejercicio- una conducta razonable y respetuosa de las disposiciones procedimentales que hacen a la seguridad jurídica...”<sup>26</sup>

Dicho criterio le ha permitido coordinar, de acuerdo con las peculiaridades de cada caso, el ejercicio de las tareas de verificación con garantías constitucionales.

Del mismo modo, es muy clara la jurisprudencia del Tribunal en el sentido que en la concepción de la ley 11.683, la determinación de gravámenes por parte del Fisco Nacional debe entenderse como un instrumento idóneo para hacer frente a las circunstancias expuestas, de manera tal, que la verificación se compatibilice con la realidad operativa del sujeto pasivo de la relación tributaria. En otras palabras, que a través de él se debe perseguir el cumplimiento estricto de la norma jurídico tributaria, toda vez que la tutela del interés fiscal debe contenerse dentro de la ley y no más allá. Por tal razón, debe procurarse

---

<sup>26</sup> Sala “A” “Stenico, Gustavo Alejandro” del 30/2/05

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



la obtención de la verdad material, para una precisa subsunción de los hechos tributariamente relevantes en la hipótesis legal.<sup>27</sup>

Digamos, por último, que en punto a actos que aplican sanciones el Tribunal, partiendo de la premisa que no hay diferencia ontológica alguna entre las infracciones fiscales y las penales, ha concluido que en la materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho<sup>28</sup>

## **IV. Los Tribunales Fiscales y el control de constitucionalidad de las normas**

Una cuestión que nos preocupa es la que refiere a si los tribunales fiscales administrativos, precisamente por su ubicación dentro del poder administrador, pueden efectuar un control de leyes y decretos reglamentarios vinculados con principios y garantías "tributario constitucionales" (aquellos provenientes de la materia tributaria que adquieren jerarquía constitucional implícita o explícita) o bien "constitucionales tributarios" (de cuño constitucional que se manifiestan también con los aspectos que rigen la imposición).<sup>29</sup>

Controvertida tal posibilidad a nivel doctrinario y jurisprudencial, lo cierto es que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la causa "Aguirre Roca y otros vs. Perú" (fallo del 31 de enero de 2001)<sup>30</sup> sienta principios que obligan a un replanteo del tema y un nuevo análisis.

---

<sup>27</sup> Sala "A" "Marymar SA" 3/9/99

<sup>28</sup> "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00

<sup>29</sup> Para un estudio comparativo del tema en la legislación argentina y peruana, véase el trabajo del autor en conjunto con Dra. Lourdes Chau "Los tribunales fiscales administrativos y el control de leyes y decretos del Poder Ejecutivo. Los casos de Perú y Argentina". Revista Derecho Fiscal, 2009-1, pág. 5. Ed. Abeledo Perrot

<sup>30</sup> Op. cit. En nota 7

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En lo que aquí interesa, dicho fallo al interpretar el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, dice en su numeral 71: “de conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en un Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades publicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos” esta expresión se refiere a cualquier autoridad publica, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8 de la Convención Americana”

Por consiguiente, a fin de preservar la doble instancia judicial (asignándole a este término – judicial- los alcances atribuidos por el considerando 71 de la aludida sentencia) la jurisdicción de los tribunales fiscales administrativos (obviamente, que reúnan los caracteres de independientes e imparciales) debe ser plena, por lo que no puede excluirse de su jurisdicción el conocimiento de cuestiones constitucionales.<sup>31</sup>

Este criterio no ha sido sin embargo, el seguido por el máximo tribunal de la República Argentina que ha dicho que cualesquiera que sean las facultades que corresponde al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su resorte declarar la inconstitucionalidad de éstas. Ello así porque semejante tesis importaría desconocer que el Poder Judicial es en última instancia, el único habilitado para juzgar las normas dictadas por el órgano legislativo y admitir, en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede” ((Fallos 269:243).

---

<sup>31</sup> En su aplicación a la legislación argentina y en relación a la restricción jurisdiccional que el art. 185 de la ley 11.683 le ha impuesto al Tribunal Fiscal de la Nación, Corti considera que ha quedado implícitamente derogada. Corti, Arístides H.M. Doble instancia judicial ordinaria en las materias tributaria y penal tributaria, “Impuestos/2006”, tomo LXIV-B: 2871).

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Dicha regla se encuentra recogida en el art. 185 de la ley 11.683, que dispone: “La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal ha considerado que aun cuando el fundamento del recurso radique sólo en la inconstitucionalidad de una norma legal, ello no excluye su competencia para entender la cuestión, aunque no podrá revocar el acto sustentándose en tal inconstitucionalidad.

## **V. Los Tribunales Fiscales en el contexto internacional**

La Asociación Internacional de Altas Jurisdicciones Administrativas, la Asociación de los Países de la Comunidad Europea y la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y/o Administrativa (A.I.T.) son manifestaciones del fenómeno global de la justicia administrativa, hoy en franco e incontenible desarrollo.

La consolidación de ésta en el contexto mundial ha hecho necesario, paulatinamente, la conformación de entes cuyo objetivo central sea nuclear a todos los cuerpos jurisdiccionales de competencia en la materia, de modo de establecer un permanente intercambio de información sobre su organización, funcionamiento y criterios jurídicos; ello, en la seguridad de lograr un enriquecimiento y profundización de la problemática de su incumbencia.

Quisiera referirme, por encontrarme directamente viinculado con ella, a la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y/o Administrativa (A.I.T.)<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> En la Asamblea llevada a cabo en Portugal en el año 2008 se me ha conferido el honor de ser su Presidente.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



La creación de dicha Asociación tuvo como origen la rica experiencia recogida desde 1967 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T.).

El 21 de agosto de 1996, en la ciudad de San Juan del Río, Querétaro (México), se reunieron nueve presidentes de los Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, representantes de México, Argentina, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Perú y Uruguay, a efecto de constituir la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (A.I.T.).

Me permito transcribir algunos de los puntos más salientes de su acta fundacional

**1.- Constitución:** La “Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa” está formada por los tribunales especializados que, con cualquier denominación, tengan a su cargo dirimir a nivel nacional, federal o distrital las controversias generadas por actos dictados en el ejercicio de las funciones fiscales y administrativas del Estado.

**2.- Objeto:** El propósito esencial de esta Asociación es propiciar el desarrollo de la justicia fiscal y administrativa, a través del intercambio de ideas y experiencias sobre los temas sometidos a los distintos órganos jurisdiccionales que forman la Asociación o que se refieran a su estructura, integración, administración y procedimientos, para lo cual se realizará principalmente las siguientes actividades

a) Organizar congresos , conferencias, seminarios y demás reuniones que permitan el intercambio de ideas y experiencias en impartir la justicia.

b) Estimular la cooperación con el propósito de mejorar la justicia fiscal y administrativa, propiciando el intercambio de sus respectivas publicaciones y organizando un centro de documentación puesto a disposición de sus miembros.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



c) Fomentar la investigación y realización de estudios acerca de la justicia fiscal y administrativa, así como su publicación.

d) Propiciar el contacto entre los integrantes de los tribunales que sean miembros de la Asociación.

c) Colaborar con otras organizaciones, en especial con la Asociación Internacional de Altas Jurisdicciones Administrativas.

Dicho Estatuto fue aprobado en Asamblea del año 1996.

Actualmente, la Asociación se encuentra conformada por once Presidentes de los Tribunales Fiscales y Administrativos de Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, México, Perú, Portugal, Uruguay y la República Dominicana. Con seguridad, Bolivia se integrará en la próxima Asamblea a realizarse en Buenos Aires, ya que al momento reviste la calidad de invitada.

A partir de su creación, se han llevado a cabo siete encuentros (México, Argentina, España, Uruguay, Brasil, nuevamente México y Portugal) cuyas ponencias, debates y conclusiones se han volcado en una rica bibliografía.

## **VI. Los Tribunales Fiscales y los desafíos del futuro**

Los tribunales fiscales no escapan a los retos insoslayables que la justicia debe afrontar en el porvenir, a la par de las responsabilidades y expectativas que la sociedad deposita en su actuación.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Recientes eventos internacionales han recogido las experiencias del ejercicio de la jurisdicción administrativa en los diversos países<sup>33</sup>, y propiciado cursos de acción para su desarrollo eficiente.

Ciertamente, muchos de los desafíos son comunes, ya que responden a similares causas.

Con la prevención de que las mejores propuestas son las que mejor se adecuan a la idiosincrasia de cada país, formularé las siguientes reflexiones:

1. Hoy por hoy, ningún organismo puede quedar rezagado en punto a los adelantos tecnológicos, a riesgo de ser ineficiente.

Adecuados sistemas informáticos generan eficiencia, y aportan mayor desagregación de la información de las diversas unidades de un Tribunal.

Al mismo tiempo, dichos sistemas favorecerán especialmente a los litigantes, quienes podrán obtener la información relevante de sus causas sin la necesidad de confrontarla en sede del organismo.

Considero importante agregar que el sistema debe constituir un mecanismo de comunicación idóneo a fin de lograr que la doctrina del Tribunal sea conocida y su aporte, como organismo especializado en la materia tributaria, pueda coadyuvar al mejoramiento del régimen en general.

2. Acompañar el creciente y geométrico aumento de causas (fenómeno común a todos los países) con una estructura de magistrados y personal acorde.

La creación de nuevas sedes o salas es, en muchos casos, imprescindible.

---

<sup>33</sup> Para interiorizarse de tal problemática, resultan de lectura obligatoria los trabajos recopilados en la obra Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los 70 años de la ley de Justicia Fiscal" México, 2006.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Si bien dicho incremento es signo inequívoco de la confianza de la sociedad en la prestación del servicio de justicia que prestan los tribunales fiscales, afectan la celeridad del pronunciamiento y el dictado de la sentencia. Enfrentar tal cuestión es más imperioso aún en aquellas legislaciones en que se ha derogado la regla del “solve et repete” al asignarse efecto suspensivo al recurso respecto de la intimación de pago.

3. Deben instituirse procedimientos que, salvaguardando la más amplia posibilidad de debate, pueda reducir lo más posible el tiempo de instrucción.
4. Sostener la capacitación, especialización y perfeccionamiento de los cuadros existentes, a través de planes integrales de educación, dentro y fuera del organismo. Los cursos de formación permanente no solo mejoran la eficacia en el desempeño del puesto sino logran –como consecuencia del crecimiento intelectual- un más acendrado sentido de pertenencia hacia la Institución.
5. Lograr autonomía presupuestaria y financiera suficiente es un paso necesario para el fortalecimiento de las instituciones, ya que permitirá una mejor distribución de recursos propios conforme a los distintos requerimientos del organismo, sin atarlo a decisiones burocráticas de otras dependencias del Estado.

En Argentina, por ejemplo, las actuaciones ante el Tribunal Fiscal se encuentran alcanzadas por el pago de una tasa que como tal retribuye el servicio de justicia que se presta.

Empero ello, lo recaudado ingresa íntegramente a Rentas Generales.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Los tribunales argentinos han admitido la constitucionalidad de este tipo de tributos. Empero, cabría preguntarse la legitimidad de la disposición legal en punto al destino de los fondos, ya que estaría contradiciendo el fundamento mismo de la tasa<sup>34</sup>.

6. Propender una creciente integración con tribunales de idénticas características, de manera de profundizar el desarrollo de la justicia administrativa a nivel mundial.

---

<sup>34</sup> En sentido contrario el Tribunal Constitucional Peruano ha establecido como criterio en la Sentencia EXP. N.º N 03741-2004.AA de 14 de noviembre de 2005, recaída en el caso Salazar Yarleque – Municipalidad Distrital de Surquillo que “ Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”.



## BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

1. Tratado de tributación Tº I Vol. I Ed. Astrea En particular, "Principios Jurídicos de la Tributación" Casas; "Aplicación de las normas tributarias en el tiempo" Naviera de Casanova; y " Aplicación de las normas tributarias en el espacio" Tejeiro.
2. "Derechos humanos y tributación". Revista Jurídica de Bs. As. 2001.
3. "Garantías Constitucionales" García Belsunce. Ed. Temas.
4. "Principios de legalidad" .Ataliba, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
5. "Derecho Constitucional Tributario" Spisso. Ed. Depalma
6. " De los principios de justicia que gobiernan la tributación" (igualdad y equidad)" Corti. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. (coord.. García Belsunce.
7. "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", Corti, Rev. Impuestos L.B. 1689
8. "La función extrafiscal del impuesto". Buitrago. " Los impuestos del ' 90 ", Ed. Macchi, Bs. As. 1990.
9. "La estructura jurídica de la norma tributaria". Buitrago, Jurisprudencia Argentina, 29/6/88.
10. "Vigencia de las garantías del contribuyente en sede administrativa" Buitrago y Lujividin. Trabajo presentado ante las XXIII Jornadas Tributarias organizadas por

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



- el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 4 a 6 de noviembre de 1993. Dicho trabajo fue publicado por la revista Derecho Tributario -Doctrina y jurisprudencia-, to IX p.81.
11. "Algo más sobre el principio de legalidad en materia tributaria". Buitrago, La Información, to 70 pág. 1115.
  12. "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes" Luqui, L.L. 142-907
  13. "El principio constitucional de capacidad contributiva" Tarsitano, "Estudios de Derecho Constitucional Tributario.
  14. "Derecho Tributario" García Vizcaíno, Ed. Depalma.
  15. Jarach, Dino "Curso de Derecho Tributario", Ed. CIMA, Bs. As. 3ra, Ed, 1980 y "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed, Cangallo, Bs. As.1983.
  16. Diaz Vicente O. "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación ", en La Información, tomo LIII, pág. 803.
  17. Corti, Buitrago, Calvo, Blanco y Tesón "Ley 11683 comentada.". Ed. Tesis 1987.
  18. Diaz Sieiro y otros "Ley 11683. Comentada. Ed. Macchi 1992.
  19. Giuliani Fonrouge y Navarrine "Ley 11683 Comentada. Ed. Depalma 1993.
  20. García Vizcaíno "Las nulidades en el procedimiento impositivo". Revista La Información Tº XXXIX, P. 5/33.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



21. Torres Agustín “Un esquema para el desarrollo en la década que iniciamos”  
Artículo publicado en la obra “Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años”. Ed.  
Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2000.
  
22. Los fallos citados fueron extraídos de la Revista “Impuestos Comentados” de la  
Editorial Errepar y del fichero propio del autor.
  
23. Boletines de la Asociación Iberoamericana de Justicia Fiscal y/o Administrativa.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**GABRIEL GOTLIB**  
**Aspectos tributarios de la  
financiación internacional:  
Intereses, dividendos y  
derivados financieros**



## ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA FINANCIACIÓN INTERNACIONAL INTERESES – DIVIDENDOS – DERIVADOS FINANCIEROS

**Gabriel Gotlib**

### **1. Introducción**

Tradicionalmente, las compañías obtuvieron sus fondos de los aportes efectuados por los accionistas, a través de la emisión de acciones ordinarias, o por medio de aportes de terceros, contrayendo deudas.

Las legislaciones han favorecido la financiación mediante deuda. El interés es un gasto deducible del Impuesto a las Ganancias, y los dividendos no. Además, en general, en el caso de la financiación del exterior, la retención sobre intereses pagados a los beneficiarios del exterior suele ser inferior a la alícuota del Impuesto a las Ganancias a nivel societario. A esto, se suma un fenómeno frecuente en países latinoamericanos que es la devaluación de la moneda local. El endeudamiento en moneda extranjera genera pérdidas o ganancias por diferencias de cambio, mientras que el capital se registra en moneda local, y esas diferencias de cambio no se producen.

El aumento de sofisticación de los mercados y la variedad de necesidades, tanto reglamentarias como contables, legales e impositivas, tuvo como resultado la creación de una amplia gama de instrumentos que combinan algunas características

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



tradicionalmente relacionadas con las acciones ordinarias, junto con algunas de las cualidades usualmente identificadas con la deuda. Sin embargo, por diversos motivos se trata de un fenómeno que tuvo un tardío y reducido impacto en la Argentina, aunque cada vez son más frecuentes este tipo de operaciones.

Así, han surgido obligaciones negociables convertibles en acciones, acciones preferidas, préstamo con participación en los beneficios del ente, derivados que permiten construir una deuda sintética o financiamientos estructurados que combinan rasgos de deuda y de derivados. La existencia de estos elementos híbridos, la aparición y auge de los derivados y la ingeniería financiera en general desdibujó la tradicional clasificación entre deuda y capital y creó otras categorías con importantes cuestiones legales y tributarias. Analizamos la situación tributaria principalmente desde el punto de vista argentino pero la mayor parte de las cuestiones se presentan en otros países dada la internacionalidad de los mercados financieros.

## **2. La categoría tradicional – Deuda o capital**

La acción ordinaria no tiene una fecha de vencimiento ni un plazo preestablecido de rescate. La existencia de retribución depende de la ganancia del emisor<sup>1</sup>, y el momento de su distribución está sujeto a las decisiones que tome la asamblea de accionistas de la entidad<sup>2</sup>. En general, la deuda tradicional se caracteriza por prever un pago incondicional de capital<sup>3</sup> e interés en fechas determinadas, sin tener en cuenta la ganancia del emisor. Tanto para el mutuo civil como el comercial, el deudor se obliga a devolver el capital prestado. La diferencia entre el mutuo civil y el comercial es que el mutuo comercial se presume oneroso, es decir, genera intereses.

---

<sup>1</sup> Artículo 68 y 224 de la Ley de Sociedades Comerciales.

<sup>2</sup> Artículo 264 de la LSC.

<sup>3</sup> Artículo 2240 del Código Civil y artículo 560 del Código de Comercio.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



La definición legal del interés no es uniforme. Los autores hallaron por lo menos dieciséis posibles definiciones sobre este concepto. Ellas incluyen desde su consideración como precio por el uso del dinero, hasta el precio por la renta de un capital, una recompensa por el uso del capital de un tercero, y toda clase de contraprestaciones referidas al capital y al fruto civil del capital<sup>4</sup>. Desde el punto de vista legal argentino, el interés se puede definir como el fruto civil del capital, su retribución o su ventaja financiera.

Normalmente, el interés se acuerda independientemente de la retribución económica derivada de la suma del capital prestado. Esto, sin embargo, no impide a las partes acordar una tasa variable de interés, pudiendo depender de la ganancia del negocio, o incluso puede determinarse que el derecho a cobro sólo exista respecto de las ganancias o ingresos resultantes. Un proyecto de reforma del Código Civil y Comercial prevé específicamente esta posibilidad.

A los fines impositivos, la acción ordinaria recibe el tratamiento del capital, mientras que el endeudamiento tradicional es tratado como deuda, tal como se describe en el punto 3.

Las normas contables definen el concepto de pasivo en forma muy amplia. Una sociedad tiene un pasivo cuando debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona y la cancelación de la obligación: a) es ineludible o altamente probable, o b) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> VILLEGAS, Carlos A. y SCHUJMAN, Mario S.: *Intereses y tasas*, páginas 84 a 86, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

<sup>5</sup> Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.



En cambio, los aportes de los accionistas se registran en el Patrimonio Neto de la sociedad. Las normas contables consideran *aportes* al conjunto de las contribuciones de los propietarios incluyendo tanto al capital suscrito, como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados<sup>6</sup>.

### 3. Tratamiento impositivo de la deuda y del capital

La Ley del Impuesto a las Ganancias ha tratado de eliminar las diferencias en el tratamiento impositivo del financiamiento a través de deuda y capital, especialmente el internacional.

Los dividendos no son deducibles del Impuesto a las Ganancias. Pueden estar sujetos a un impuesto del 35% cuando derivan de ganancias que no tributaron el Impuesto a nivel societario, de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias (Impuesto de Igualación). Para el accionista que recibe el dividendo, estos no se computan para determinar el Impuesto.

Los intereses son deducibles del Impuesto a las Ganancias y son ganancias gravadas para el acreedor si es residente argentino. Si la financiación es internacional, los pagos de intereses están sujetos a una retención en la fuente del 35%<sup>7</sup>. Se equipara la retención del Impuesto con la tasa del Impuesto societario. Además, la Ley del

---

<sup>6</sup> Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

<sup>7</sup> Excepto en los casos de financiaciones internacionales otorgadas por entidades financieras que no se encuentren ubicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, o la aplicación de Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Impuesto a las Ganancias establece límites para la deducción de intereses por operaciones internacionales entre partes vinculadas<sup>8</sup>.

De este modo, el esquema impositivo, en términos generales, no discrimina a favor de la financiación con deuda o capital. A pesar de esta simetría, las diferencias entre deuda y capital -aunque en menor medida- existen, y hacen importante la distinción.

Mientras que los intereses son deducibles (sujetos a las restricciones anteriormente mencionadas), los pagos de las utilidades no lo son. En muchos casos, las retenciones por pagos al exterior se reducen en virtud de la existencia de disposiciones específicas. Así, la calificación como deuda, considerando que la deducción está admitida, es más favorable desde el punto de vista impositivo de la Argentina. Además, el endeudamiento en moneda extranjera puede generar diferencias de cambio positivas o negativas, circunstancia que no se produce cuando se aporta capital porque se registra en moneda local.

El Impuesto sobre los Bienes Personales grava al accionista del exterior por su participación en la sociedad local. La alícuota es del 0,5% y se aplica sobre el patrimonio neto de la sociedad local que actúa como responsable sustituto. El Impuesto que tributaría una sociedad financiada con deuda sería menor que el que tributaría una sociedad financiada con capital propio. A un mismo valor de activos, la sociedad financiada con deuda tendría un menor patrimonio lo que disminuiría la base del Impuesto.

Otra medida de gravamen que debería ser evaluado al momento de optar por financiación con deuda o capital es el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Es

---

<sup>8</sup> Artículo 81°, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



una especie de impuesto a los activos; al no permitir al contribuyente deducir los pasivos. Este gravamen contribuye, indirectamente, a una inclinación en favor del financiamiento a través del capital.

## 4. Instrumentos híbridos

En la actualidad, en el medio de estos dos conceptos (deuda / capital), se encuentra una amplia gama de nuevos instrumentos financieros que combinan rasgos tradicionalmente asociados con una deuda y de una acción común. Estos títulos que combinan elementos de deuda y de capital se denominan instrumentos híbridos<sup>9</sup>. La aparición de instrumentos financieros como las acciones preferidas, deuda subordinada, préstamos con participación en las utilidades, derivados que permiten construir una deuda sintética, obligaciones negociables convertibles en acciones junto con la existencia de warrants u opciones, notas estructuradas que presentan rasgos de deudas y de derivados, obligan a replantear las definiciones de deuda y capital.

### 4.1. Acciones preferidas

La Ley de Sociedades Comerciales permite la emisión de acciones ordinarias o acciones preferidas. La preferencia puede estar dada en el pago de dividendos o en la liquidación de los activos. Las acciones preferidas pueden tener otras características típicamente relacionadas con el concepto de deuda. Es posible emitir acciones que paguen dividendos fijos acumulativos. Estos son dividendos que se abonan sobre la base de un monto establecido en tanto existan ganancias y, ante la ausencia de ellas

---

<sup>9</sup> GOTLIB, Gabriel: *Nuevos Instrumentos Financieros*, Ediciones Valleta, página 206. Otras definición puede verse en DUNCAN, James A.: *Tax Treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions*. Cahiers de droit fiscal international –Volumen LXXXV-a, página 21 “

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



en un año determinado, los dividendos impagos se suman al año siguiente hasta que se generen las ganancias necesarias para su pago. También es posible emitir acciones rescatables con fecha de vencimiento. Sin embargo, podría entenderse que el reembolso de las acciones implica una reducción de capital, lo cual requeriría – según la ley de Sociedades Comerciales- de un complicado procedimiento.

En el derecho comercial se ha discutido si los accionistas preferidos tienen un status híbrido entre accionistas con “affecto societatis” y acreedores. Sin embargo, se consideró que la existencia de estas características no implica la pérdida de las cualidades de capital, aunque no se trata de un tema del todo claro<sup>10</sup>.

Las normas contables establecen que las acciones preferidas integran el pasivo cuando a) obligan al emisor a su rescate; o bien b) otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate, por un importe determinado o determinable y en una fecha fija o determinable. Los intereses o dividendos correspondientes a las acciones preferidas que forman parte del pasivo integran los costos financieros<sup>11</sup>.

A nivel impositivo, la caracterización de las acciones preferidas como deuda o capital se dio en el marco de un régimen de incentivos fiscales a inversiones de capital en inversiones mineras. Se analizó el caso de una acción preferida, no endosable, sin derecho a voto y con cláusula de rescate. El Tribunal Fiscal sostuvo que como las acciones preveían el rescate actualizado de la inversión total, el accionista recibiría un beneficio determinado, y se configuraría un crédito para el inversionista y un pasivo para la sociedad<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Alegría, H., “¿El titular de acciones preferidas sin derecho a voto y rescatables, es accionista?”, La Ley Tomo, Página 823 y siguientes.

<sup>11</sup> Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

<sup>12</sup> Industrias Arpón S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 12 de octubre de 2004. Igual criterio se siguió en antiguos precedentes del Fisco en los que se consideró que la retribución fija y el rescate luego de un



Dado el contexto específico en el que estos antecedentes fueron emitidos, podrían utilizarse como una guía para distinguir entre deuda y capital en el área impositiva, pero sólo de una forma muy cautelosa. Debe tenerse en cuenta que esas previsiones tenían por objeto determinar las inversiones que podían acceder a los beneficios fiscales, más que establecer, en general, distinciones entre deuda y capital.

## **4.2. Deuda subordinada**

La deuda subordinada podría definirse como la financiación en la cual el repago está subordinado al pago de todos los acreedores. Esta característica es especialmente importante en el caso de quiebra del emisor, y por ello, presenta rasgos de capital<sup>13</sup>.

La emisión de distintos tipos de deuda subordinada tiene diversos fundamentos y es particularmente interesante en el caso de bancos. En el año 2006, el Banco Macro emitió una obligación negociable en dólares a 30 años, subordinadas a cualquier otro pasivo del Banco, que devengaban una tasa de interés fija del 9,75% y luego variable. La amortización del capital se realiza en un solo pago en 2036 (con opción de rescate anticipado a favor del Banco) y el pago de los intereses son semestrales. Los intereses no se adeudaban si ocurrían ciertos eventos (en general, relacionados con los resultados acumulados). Los pagos de intereses sobre las obligaciones negociables no eran acumulativos de manera de que si no se realizaba un pago de intereses, éstos no se acumulaban ni capitalizaban. A fines de las normas del Banco Central, este tipo de obligaciones negociables se registraban en el patrimonio neto del Banco. A este tipo de instrumentos que combinan los rasgos de deuda, incluso se las asimiló a

---

lapso determinado quitaban a la retribución el riesgo relacionado con el beneficio del emisor (Dictamen N° 40/79). Luego se modificó la legislación y la discusión perdió importancia, como se reconoció en un dictamen subsecuente (Dictamen – DGI – N° 3/83, en que se analizó la naturaleza de las acciones preferidas, sosteniendo la posibilidad de asimilarlas a deuda).

<sup>13</sup> Araya, Tomás M., Subordinación de créditos en los negocios jurídicos, página 116, Editorial Abaco.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



obligaciones perpetuas, y de capital se les ha dado, impositivamente, el tratamiento de deuda<sup>14</sup>.

## 4.3. Préstamos sintéticos

La Ley de Impuesto a las Ganancias no contenía disposiciones sobre el tratamiento fiscal de los derivados. A raíz de ciertos dictámenes<sup>15</sup> emitidos por la autoridad fiscal se entendía que la ganancia que un beneficiario del exterior por operaciones con derivados era renta de fuente extranjera. El tratamiento favorable del que gozaban los derivados, en las operaciones internacionales, constituía un incentivo para tratar de replicar a través de ellos, operaciones sujetas a una mayor gravabilidad. La flexibilidad de los instrumentos financieros provoca que clásicas operaciones crediticias o de otra índole puedan ser replicadas empleando una amplia gama de operaciones o procedimientos alternativos a través de las denominadas operaciones sintéticas.

En estas condiciones, resultaba factible realizar un préstamo en una moneda con tasa muy baja, por ejemplo, yens, y luego mediante un swap, exento de retención, convertirlo sintéticamente en un préstamo a una tasa más elevada con una imposición mínima. Por ejemplo, se obtenía un préstamo en yens al 0.5% de tasa anual que luego mediante un swap yen/dólares se convertía sintéticamente en un préstamo en dólares al 7% anual que sólo tributaba la retención por la tasa nominal.

Un préstamo sintético también se puede construir a través de una acción, un put y un call. El teorema de la teoría financiera de la paridad put-call establece que el valor de

---

<sup>14</sup> Suplemento de Precio N° 1 correspondiente al prospecto de fecha 24 de octubre de 2006, Boletín de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.

<sup>15</sup> Dictámenes 2/79, 48/81 y 163/94. Luego, la solución de estos dictámenes se incorporó en el artículo en el artículo agregado a continuación del artículo 7 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



la acción (x), el bono cupón cero (Z), call (C) y el put (P), en la fecha de ejercicio debe satisfacer la siguiente equivalencia:

$$\text{Acción (A)} + \text{Put (P)} - \text{Call (C)} = \text{Préstamo sintético (Z)}$$

El préstamo (Z) es una financiación con vencimiento en el día k; asumamos un préstamo de \$ 100 que al vencimiento vale \$ 120. Put (kx) es un derecho a vender la acción x en el día k, por un precio determinado, siguiendo con el ejemplo de \$ 120. Call (kx) es un derecho a comprar la acción x en el día k por \$ 120; por razones de simplicidad se asume que ninguna de las opciones conlleva prima u otros costos operativos; y Acción (x) es una acción cualquiera que al día 0 vale \$ 100 y que, por las mismas razones de simplicidad, se asume que no paga dividendos.

La veracidad de las ecuaciones planteada puede verificarse probando que se cumple, cualquiera sea la evolución de la acción entre el día 0 y el día k. Por ej. el precio de la Acción (x) asciende a 130 el día K. Tanto el primer como el segundo término de la ecuación valdrían 130.

$$\text{Acción (x)} + \text{Put (k)} = \text{Préstamo (k)} + \text{Call (k)} \quad // \quad 130 + 0 = 120 + 10$$

Donde la acción y el préstamo valen \$ 130 y \$ 120 respectivamente. Por definición, el Put (k) vale 0 pues otorga un derecho a vender por \$ 120 algo que vale \$ 130, con lo que el derecho carece de valor, y el Call (k) vale \$ 10 por ser un derecho a comprar por \$ 120 algo que vale \$ 130.

El reto que plantean los instrumentos sintéticos a los sistemas fiscales es que la conjugación de los distintos instrumentos financieros crean un efecto financiero similar a la de otro activo, o posición financiera totalmente distinta. En el caso del bono que se

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



reproduce con una acción, un put y un call, tendremos una imposición diferenciada de dos instrumentos financieros equivalentes si hubiera retenciones en el pago al exterior de intereses pero no de derivados o en los demás contextos en que existan distinciones.

El principio de la realidad económica y otras herramientas genéricas normalmente utilizadas son a menudo insuficientes para lidiar con esta problemática. El resultado es normalmente magro porque estos principios sólo permiten cuestionar operaciones simuladas o falsas y no aquellas como éstas, que son reales y se encuentran adecuadamente estructuradas. Realmente hay una acción y dos opciones, ninguno de los elementos es espurio, lo que sucede es que, desde el punto de vista financiero, el todo es distinto de las partes. Tres elementos que son aleatorios individualmente en conjunto constituye uno solo del que el riesgo ha sido eliminado.

Se ha intentado evitar este tipo de resultados mediante la incorporación de la doctrina de la integración que habíamos sugerido anteriormente para la legislación argentina<sup>16</sup>, que a grandes rasgos, permite considerar un tratamiento impositivo distinto para los derivados cuando se insertan en una totalidad que altera su rendimiento.

El Decreto No. 1.130/97 estableció por su artículo 2º que *“cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados sea equivalente a otra transacción u operación con un tratamiento establecido en la ley del tributo, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones que resulte equivalente”*<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> GOTLIB, Gabriel. *“Nuevos Instrumentos Financieros”*, Ediciones Valleta.

<sup>17</sup> Incorporado al inciso b) del artículo 9 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En otras palabras, podrá recharacterizarse el tratamiento impositivo del todo cuando tenga un resultado económico-financiero distinto del de la mera sumatoria de las partes componentes. La incorporación de doctrinas como éstas constituyen un avance pero su formulación legal y su aplicación práctica presentan enormes dificultades. En la realidad muchas veces no se presentan pocos elementos como en el ejemplo propuesto ni aislados de otras operaciones de manera de que puedan ser individualizados rápidamente ni perfectamente calzados unos con otros de forma tal que puedan ser claramente integrados.

#### **4.4. Préstamos con participación en las utilidades del negocio**

Una figura que se utiliza con habitualidad para obtener financiamiento son los fideicomisos financieros. Pueden emitir dos tipos de títulos: certificados de participación que se asimilan a acciones y títulos de deuda que se asemejan a préstamo.

En algunas emisiones de fideicomisos financieros, se han emitido títulos de deuda que combinaban elementos de deuda y capital. Los títulos daban derecho al emisor al reembolso de la totalidad del capital integrado, más un interés básico calculado a una tasa fija, y un interés adicional equivalente al 25% del margen neto del negocio. El margen neto era la diferencia entre los ingresos y los gastos del fideicomiso. Se entendió que este tipo de financiamiento se asemejaba a deuda, y por lo tanto los intereses tanto fijos como variables eran deducibles del Impuesto a las Ganancias<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Prospecto fideicomiso financiero agrícola Grobo II. Fondo de inversión directa. Se asimiló la situación a la analizada en los Dictámenes (DAL) N° 81/2002 y (DAT) N° 98/2001.



## 4.5. Obligaciones negociables convertibles en acciones

Los tradicionales instrumentos financieros han sido combinados para formar herramientas más complejas y como resultado existen nuevos instrumentos cuyo resultado económico financiero es notoriamente distinto al de la mera suma de sus partes componentes. Un ejemplo que resulta relativamente familiar es el de las deudas convertibles en acciones. Normalmente se las considera como deuda que solo a su vencimiento puede convertirse en acciones. Un enfoque más exacto sería considerar que desde el inicio existe un derivado -en este caso, una opción a la suscripción de acciones- -juntamente con una deuda.

La desagregación entre una deuda y una opción tiene relevancia a fines fiscales cuando la opción se ejerce a por precio inferior al valor de mercado de las acciones. Se plantea si corresponde reconocer una utilidad por esa conversión. El tratamiento impositivo de la ganancia proveniente de la conversión depende en buena medida de cómo se caracterice jurídicamente esta operación.

Si se considera que la conversión de deuda en capital constituye una novación objetiva del contrato de empréstito a un contrato de suscripción de acciones previamente suscripto habría una posición razonable para sostener que la ganancia sólo debe reconocerse eventualmente en el momento en que se transfieran las acciones obtenidas y no cuando se ejerza el derecho de conversión.

Distinta sería la solución si se entiende que las obligaciones negociables contienen una opción cuyo resultado se encuentra sujeta al Impuesto a las Ganancias como un contrato derivado. En ese caso, se debería reconocer la ganancia por el derivado.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Pese a que resulta claro que desde un punto de vista económico existe una opción, se considera que existe deuda hasta el momento en que se realiza la conversión. Las normas impositivas no han establecido la posibilidad desagregar una deuda en varias partes, por lo cual, no se podría escindir la obligación negociable en 1) un empréstito y 2) una opción, sino que forman una sola operación.

En la legislación comparada, no se permitió la desagregación de una opción “incrustada” en otro instrumento sino hasta que se dictaron normas que lo preveían específicamente. Lo mismo sucede en la legislación impositiva argentina. La jurisprudencia denegó indirectamente la posibilidad de realizar estas separaciones<sup>19</sup>.

#### 4.6. Notas estructuradas

Algunas notas estructuradas son una combinación de deuda más derivado. Por ejemplo, una nota estructurada por 100. El emisor garantiza la devolución de 70, y los restantes 30 se encuentran sujetos a la evolución de un índice como el S&P.

Se plantea si ese tipo de notas corresponde tratarlas como deuda, como derivado o desagregar el instrumento en una deuda y un derivado. La asimilación a un derivado se daría porque el reembolso del capital invertido no está asegurado. Si el activo subyacente (índice S&P) decrece, el pago del 30% del capital no estaría garantizado.

En los antecedentes jurisprudenciales analizados, las autoridades fiscales y los tribunales dirimieron la cuestión sobre la base de la distinción entre deuda y capital, sin considerar en ningún momento la posibilidad de clasificar los instrumentos separándolos en categorías y dispensándoles un diferente tratamiento impositivo. Por

---

<sup>19</sup> Eurotur S.R.L., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 05/04/95.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



ejemplo, en el ya citado caso Eurotur S.R.L., la operación en cuestión contenía un ingreso fijo y un ingreso aleatorio; sin embargo se resolvió tratarlo como deuda puesto que se consideró que éste era el carácter predominante en el instrumento. La legislación impositiva no contempla específicamente la posibilidad de la bifurcación de los instrumentos, y no está claro si es posible aplicar ese tratamiento utilizando herramientas más generales.

## 5. Conclusiones

La Ley de Impuesto a las Ganancias ha intentado eliminar las diferencias impositivas entre el financiamiento con deuda o capital. No obstante, en el derecho tributario argentino la distinción sigue siendo importante por diversos motivos, como la retención a beneficiarios del exterior, la existencia de impuestos patrimoniales que gravan el patrimonio de las sociedades y la posibilidad de deducir diferencias de cambio en los casos de endeudamientos en moneda extranjera y devaluación de la moneda local.

La distinción que efectúa el sistema legal argentino, si bien es útil, parece insuficiente para resolver por sí misma los problemas que se suscitan ante la aparición de los instrumentos híbridos.

En general, en los casos de instrumentos híbridos se ha optado por no separarlos entre sus distintos componentes y darles un tratamiento independiente. Las obligaciones negociables se consideran deuda hasta su conversión, el préstamo con participación en las utilidades se lo ha considerado deuda, y a las acciones preferidas se las ha considerado capital, con excepción en los regímenes de promoción que establecían que la inversión en capital debía reunir ciertos requisitos para acceder a

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



sus beneficios. La situación se presenta más compleja cuando se presentan deuda estructurada que presenta características de deuda y de un derivado.

Una confirmación indirecta de la insuficiencia de las herramientas generales, como el principio de la realidad económica, para lograr una uniformidad en el tratamiento puede verse en la legislación impositiva de los derivados. Esta normativa contiene una previsión específica donde se establece que los derivados pueden estar integrados dentro de una única operación compleja

Como consecuencia de la integración que dispone la ley, los instrumentos derivados pueden ser tratados como préstamos, incluso cuando —en virtud de una combinación de ellos— resulta un instrumento con un ingreso fijo o un instrumento con caracteres predominantes de deuda.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**LUIS HERNÁNDEZ  
BERENGUEL**  
Determinación sobre base  
presunta.



## DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

**Luis Hernández Berenguel**

El presente trabajo aborda cuestiones centrales de la determinación sobre base presunta, a la luz de lo que establece al respecto el Código Tributario peruano y la doctrina latinoamericana fundamentalmente expresada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y en las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios<sup>1</sup>.

### **1. Determinación y principio de legalidad**

Determinar la obligación supone, en primer lugar, verificar si se ha producido o no el hecho que encuadra en la hipótesis de incidencia tributaria prevista en norma constitucionalmente idónea; y, luego, si ello ha ocurrido, identificar al deudor tributario, establecer la base imponible y la cuantía del tributo. Es lo que, en líneas generales, establece el artículo 59 de nuestro Código Tributario, con la única salvedad que omite, para el caso de autodeterminación y por razones obvias, la necesidad de identificar al deudor tributario.

Sabido es que en nuestro sistema, en la casi generalidad de los tributos, se da inicialmente la autodeterminación de la obligación tributaria –es decir, la determinación por el propio obligado-, sin perjuicio de que la Administración Tributaria formule a

---

<sup>1</sup> Razones de espacio impiden comentar las principales y abundantes resoluciones del Tribunal Fiscal referidas a la determinación sobre base presunta.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



posteriori su propia determinación dentro del término prescriptorio. De otro lado, si no ha habido autodeterminación porque no existía tal obligación –ocurre ello respecto de muy pocos tributos- o porque ésta ha sido incumplida, la Administración Tributaria procederá a determinar la obligación, siempre dentro del término prescriptorio.

La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria es el resultado de la realización de un procedimiento compuesto por multiplicidad de actos de fiscalización que deben desembocar en el acto propiamente dicho de determinación, el que en esencia es reclamable cuando su resultado no es compartido o aceptado por el contribuyente al cual está dirigido. Nuestro Código Tributario en su artículo 59 entiende también que la determinación de la obligación tributaria es un acto y no un procedimiento, como el resultado del procedimiento de fiscalización y sin desconocer la existencia de éste<sup>2</sup>.

Ese procedimiento debe sujetarse estrictamente a lo que establezca la ley<sup>3</sup> -es decir, debe ceñirse al principio de legalidad, con los alcances que las normas constitucionales de cada país hayan previsto al definir lo que debe entenderse por “ley”-. En otras palabras, la ley debe regular el procedimiento de forma tal de impedir que en la determinación de la obligación la Administración Tributaria pueda actuar de manera discrecional para establecer la cuantía del tributo –fin último de la fiscalización que se concreta en el acto de determinación-, aplicando por ejemplo métodos de

---

<sup>2</sup> Ello no descartaría interpretar que pueda hablarse de una facultad de determinación amplia, que incluye tanto el procedimiento de fiscalización como el acto final de determinación; así como tampoco es posible descartar la interpretación de que nuestro Código entiende que se trata de dos facultades distintas, a saber, la facultad de fiscalización (y verificación) y la facultad de determinación.

<sup>3</sup> Recordemos que en nuestro sistema tributario, “ley” no es solamente la dada por el Congreso, sino también toda norma de “rango equivalente”, lo que equivale a incluir los decretos legislativos, los decretos supremos, las ordenanzas municipales y las ordenanzas regionales, sobre los tributos y las materias que les compete.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



interpretación prohibidos –como la analogía- para señalar que se ha producido un hecho generador de la obligación de pago del tributo, o presunciones o indicios no establecidos en la ley al establecer la base imponible<sup>4</sup>.

Ahora bien, el acto de determinación por la Administración Tributaria no tiene un efecto constitutivo de la obligación, sino puramente declarativo, por cuanto lo que da lugar al nacimiento de dicha obligación es el acaecimiento en la realidad de un hecho que queda subsumido en la hipótesis de incidencia tributaria prevista por la ley<sup>5</sup>. Queda claro, además, que el acto de determinación tiene naturaleza administrativa y no jurisdiccional y que la determinación, como institución del Derecho Tributario Formal, está subordinada al Derecho Tributario Material, no teniendo otra finalidad que buscar el cumplimiento de la obligación tributaria en los términos en que ésta ha sido concebida y regulada por el Derecho Tributario Material.

Compartimos, además, la posición de la doctrina latinoamericana, según la cual *“el acto de determinación o liquidación tiene naturaleza administrativa y no jurisdiccional y efectos declarativos y no constitutivos”*<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> En tal sentido se pronuncia la Recomendación 5 de la Resolución aprobada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en 1996, en la ciudad de Montevideo, recaída en el Tema 2 “Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria”.

<sup>5</sup> Ello, sin perjuicio de constatar que el acto de determinación puede tener ciertos efectos constitutivos, como por ejemplo dar inicio al cómputo del término prescriptorio dentro del cual la Administración puede cobrar la deuda tributaria, pues tal cobranza no es factible mientras no exista un crédito liquidado y ello sólo ocurre con motivo de la determinación. Crédito que, a su vez, debe ser una expresión cabal tanto de la realidad subsumida en el presupuesto de hecho regulado por la ley como de la aplicación de los demás elementos esenciales del tributo previstos en la ley.

<sup>6</sup> Posición compartida por portugueses y españoles en la Primera Recomendación del literal A) de la Resolución aprobada sobre el Tema 2 “Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”, en las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en la ciudad de Pamplona, España, 1976.



## 2. Determinación sobre base cierta

El numeral 1 del artículo 63 del Código Tributario, al referirse a la determinación sobre base cierta señala que ella es la que toma en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma<sup>7</sup>. Nótese que la mencionada disposición legal no restringe la determinación sobre base cierta a los elementos existentes con los que cuenta el contribuyente o el responsable, permitiendo por lo tanto que tales elementos puedan también ser proporcionados por terceros –es decir, por quienes no tienen la condición de contribuyentes o de responsables respecto del tributo materia de la determinación-.

Inclusive, por lo tanto, es posible que a pesar de la ausencia de elementos existentes en poder del contribuyente o del responsable, pueda la Administración determinar la obligación sobre base cierta recurriendo de manera exclusiva a elementos que proporcionen únicamente terceros.

Lo que se requiere es que esos elementos, sea que estén en poder de contribuyentes y responsables, o en poder de terceros, o en poder de ambos, permitan “conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma”.

La referencia a “elementos existentes” no solamente incluye libros, registros, documentos, sino también información que verbalmente proporcione el contribuyente y el responsable o el tercero y, en general, cualquier medio de prueba.

---

<sup>7</sup> El conocimiento directo alude a los diversos medios de prueba –la documentación, la contabilidad, cualquier otro tipo de información- de que puede valerse la Administración para realizar su labor de fiscalización y para determinar la obligación, a diferencia del uso de presunciones que constituyen medios de prueba indirectos a través de los cuales se cuantifica la obligación tributaria por estimación.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En principio, el objetivo de la determinación es no solamente establecer la existencia de la obligación tributaria sino su exacta cuantía, en función de lo que está expresamente previsto en la ley. Es por esa razón que la Administración Tributaria está obligada a determinar sobre base cierta, en la medida claro está que existan los elementos que permitan tal cosa. Sólo en la hipótesis de inexistencia parcial o total de esos elementos, la Administración tendrá que determinar la obligación, en forma parcial o total, sobre base presunta, pues resulta evidente que la carencia de dichos elementos no puede impedirle actuar para conocer la existencia y cuantía de la obligación y cobrar la deuda.

Por ello, la Recomendación adoptada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en cuanto expresa lo siguiente: *“El principio general es que la actuación de la Administración tendiente a la determinación del tributo debe dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación, es decir, que la determinación debe efectuarse sobre ‘base cierta’*”. Por eso agrega dicha Recomendación: *“La determinación sobre ‘base presunta’ sólo procede como excepción, cuando ese conocimiento cierto y directo sea imposible”*<sup>8</sup>.

En el mismo orden de ideas, en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se aprobó la siguiente Recomendación: *“De acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de pruebas conducentes para ello. En caso de inexistencia de*

---

<sup>8</sup> Recomendación 6 de la Resolución del Tema 2 aprobada en dichas Jornadas.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del derecho común<sup>9</sup>.

### 3. Determinación sobre base presunta

El numeral 2 del artículo 63 del Código Tributario se refiere a la determinación por la Administración Tributaria sobre base presunta, señalando que ella debe efectuarse *“en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación”*.

En su parte inicial el artículo 63 alude a que, durante el período de prescripción, la Administración puede determinar la obligación tributaria *“considerando las bases siguientes”*, refiriéndose a continuación en los numerales 1 y 2, respectivamente, a la determinación sobre base cierta y a la determinación sobre base presunta. Empero, como ya lo hemos dicho, ello de ninguna manera puede significar que, de inicio, siendo así que está en condiciones de conocer de modo cierto y directo la existencia y magnitud de la obligación, la Administración pueda optar por determinar la obligación sobre base presunta.

En la determinación sobre base presunta, sin embargo, la existencia y cuantía de la obligación deben quedar establecidas *“en mérito a los hechos y circunstancias”* que guarden *“una relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria”*, como lo precisa el numeral 2 del artículo 63 del Código Tributario. Estas expresiones

---

<sup>9</sup> Recomendación 6 de la Resolución aprobada en dichas Jornadas, celebradas en la ciudad de Bogotá, en 1985, en relación con el Tema 2 “El uso de las presunciones y ficciones en derecho tributario”.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



reafirman la subordinación de la determinación al Derecho Tributario Material o Sustantivo.

Por ello, la actuación de la Administración en la determinación sobre base presunta y los procedimientos y normas que regulan este tipo de determinación deben respetar escrupulosamente los principios jurídicos de la tributación consagrados a nivel constitucional.

En primer lugar, tiene que respetarse el principio de legalidad. Esto supone que los supuestos que habilitan a determinar sobre base presunta y los procedimientos y normas que regulan la determinación sobre base presunta estén contenidos en la ley y que hayan sido establecidos de manera tal que su aplicación no conduzca a un resultado que se concrete en un crédito que no se ajusta a lo previsto en la norma de Derecho Tributario Material. Supone también que la actuación de la Administración debe estar enteramente reglada y se impida la discrecionalidad.

En este contexto la Recomendación 7 de la Resolución recaída en el Tema 2 de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario señala que: *“Es preciso que la ley diferencie y defina claramente:*

- a) *Las hipótesis que habilitan a la Administración a prescindir de la determinación sobre ‘base cierta’ y recurrir a la determinación sobre ‘base presunta’ por resultar la primera imposible.*
- b) *Las facultades y límites dentro de los cuales la Administración debe efectuar la determinación sobre ‘base presunta’.*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



De manera que la Administración no puede establecer tales supuestos y forzosamente deberá actuar dentro de las facultades y límites que la ley le ha concedido al respecto. Dentro de este orden de ideas, tampoco podrá la Administración recurrir a presunciones establecidas por ella, y no por la ley, para determinar la base imponible.

En segundo lugar, ni las normas referidas a la determinación sobre base presunta ni su aplicación por la Administración pueden conducir a resultados que violen el principio de igualdad, alejándose de toda noción de razonabilidad, y por lo tanto, de la realidad económica del contribuyente –es decir, de su capacidad contributiva-. En principio, la ley que regula el tributo debe atender a dicha realidad económica y, en tal sentido, la obligación tributaria determinada sobre base cierta no sería más que el reflejo de lo previsto en dicha ley.

En tercer lugar, asumiendo que la ley que regula el tributo respeta a cabalidad la capacidad contributiva de los contribuyentes, si la determinación sobre base presunta efectuada con arreglo a normas y procedimientos ajustados formalmente al principio de legalidad arroja resultados que no se condicen con dicha capacidad, rebasando la realidad económica de los contribuyentes afectados por tal determinación, estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad, cuando menos desde el punto de vista cualitativo, y probablemente también desde el punto de vista cuantitativo.



#### 4. Determinación sobre base mixta

Habida cuenta de que la Administración está obligada a determinar la obligación tributaria sobre base cierta si existen elementos suficientes que de manera directa permitan establecer la existencia y cuantía de dicha obligación, surge como interrogante si la inexistencia parcial de dichos elementos faculta a la Administración a determinar de manera total la obligación sobre base presunta.

La inexistencia parcial de elementos suficientes para determinar la obligación sobre base cierta no excluye que parcialmente ella pueda ser determinada sobre dicha base y que, a su vez, otra parte de la obligación tenga que ser determinada sobre base presunta.

A esto es lo que la doctrina llama “determinación sobre base mixta”. Si bien nuestro Código Tributario no contiene referencia alguna a la determinación sobre base mixta, debe apelarse a ella en caso de inexistencia parcial de los elementos que hubieran permitido la determinación exclusivamente sobre base cierta.

Por poner un ejemplo sencillo, podemos mencionar el caso previsto en el primer párrafo del artículo 66 del Código Tributario, que establece la determinación sobre base presunta: *“Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas".* Si aplicamos esta norma al caso del Impuesto General a las Ventas, lo que constatamos es que respecto de los cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos en los que se comprobó las omisiones por un porcentaje igual o mayor al diez por ciento (10%), se efectúa una determinación sobre base cierta. En cambio, respecto de los meses restantes en que se aplica el porcentaje de omisiones constatadas, hay una clara determinación sobre base presunta.

Tratándose de dicho impuesto podría interpretarse, por el hecho de ser un tributo de realización inmediata liquidable mensualmente, que durante el período anual fiscalizado los tributos correspondientes a cuatro meses se han determinado íntegramente sobre base cierta, en tanto que los tributos de los ocho meses restantes íntegramente han sido determinados sobre base mixta –y no exclusivamente sobre base presunta-.

Ahora bien, tratándose más bien del Impuesto a la Renta que grava a las empresas domiciliadas, estamos frente a un tributo de periodicidad anual, por lo que la aplicación de la presunción antes comentada permite concluir que al determinar ese único tributo anual ello ha sido hecho parcialmente sobre base cierta y parcialmente sobre base presunta –es decir, se trata de una determinación sobre base mixta-.

Es en ese sentido que la Recomendación 8 de la Resolución referida al TEMA 2 de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se refiere a la determinación sobre base mixta, señalando que: *"En los casos en que resulte imposible para la*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*Administración determinar la obligación tributaria sobre 'base cierta', debe recurrirse, en primer término, a la determinación sobre 'base mixta', cuyo criterio presupone tomar en consideración y no desechar los documentos o registros contables fidedignos del administrado".*

## **5. Falta o insuficiencia de la contabilidad**

Un tema de especial importancia es el de establecer si la falta o insuficiencia de contabilidad inevitablemente imposibilita a la Administración Tributaria a determinar la obligación sobre base cierta, facultándola a hacerlo sobre base presunta.

La Recomendación 9 contenida en la Resolución del TEMA 2 de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario expresa que: *"La falta o insuficiencia de la contabilidad per se no habilitan la determinación del impuesto sobre 'base presunta', si el contribuyente puede acreditar, mediante otros elementos de juicio suficientes, la realidad material y la verdadera dimensión del hecho imponible"*.

Esta Recomendación debe ser analizada respecto de cada tributo en particular, pues en definitiva la inexistencia de contabilidad no acarrea necesariamente la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda efectuar la determinación sobre base cierta, recurriendo a otros elementos que sean suficientes, pues la mención a *"elementos suficientes"* consiste en autorizar a la Administración a recurrir a diversos medios de prueba. La contabilidad es sólo uno de los medios de prueba para conocer de manera cierta y directa la existencia del hecho generador de la obligación y su dimensión material, pero su inexistencia o insuficiencia no privan a la Administración de conocer

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



la verdad a través de otros elementos –facturas de compras y de ventas, documentos públicos, etc.-.

Lo que sí es cierto es que respecto de determinados tributos –por ejemplo, el Impuesto a la Renta de las personas jurídicas domiciliadas en el país-, la inexistencia de contabilidad o la contabilidad insuficiente pueden complicar, y hasta hacer imposible, una determinación sobre base cierta. Pero, en cambio –y a manera de ejemplo- los contribuyentes que en el ejercicio gravable anterior, o en el curso del ejercicio, hubieran percibido rentas brutas de segunda categoría que excedan 20 unidades impositivas tributarias, así como los contribuyentes perceptores de rentas de cuarta categoría, sólo deben llevar un libro de ingresos y gastos<sup>10</sup>, por lo que en este caso la inexistencia de este libro puede ser claramente suplida con otros elementos que permitan determinar la obligación sobre base cierta. En consecuencia, la inexistencia de esta contabilidad “incipiente” a que están obligados tales contribuyentes, o su insuficiencia, no debería constituir necesariamente un supuesto habilitante para que la Administración determine la obligación tributaria –el Impuesto a la Renta de tales contribuyentes-, sobre base presunta.

Cabe aquí señalar, sin embargo, que entre los supuestos habilitantes para que la Administración determine la obligación sobre base presunta, el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario incluye la no presentación y/o exhibición por el deudor tributario requerido para ello en forma expresa por la Administración, de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias. Mas aún, es supuesto habilitante para determinar sobre base presunta el que, contando el deudor

---

<sup>10</sup> Artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



tributario con los libros, registros y documentos requeridos, no los presente o exhiba dentro del plazo señalado por dicha Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

En nuestra opinión, dicho numeral 3 debe ser interpretado bajo un criterio de razonabilidad. Si por la vía de la existencia de otros elementos la Administración puede conocer de manera cierta y directa la existencia del hecho generador y la cuantía de la obligación tributaria, no tiene que recurrir a la determinación sobre base presunta. Por el contrario, tiene que determinar la obligación sobre base cierta.

## **6. Actos motivados**

Todos los actos de la Administración, incluyendo claro está aquellos mediante los cuales la obligación es determinada sobre base cierta, o sobre base mixta, o sobre base presunta, deben estar debidamente motivados, así como tienen que fundamentar la procedencia del procedimiento excepcional utilizado cuando la determinación es sobre base presunta y probar en este último caso los hechos que constituyen el soporte de las presunciones.

En tal sentido concordamos con el pronunciamiento contenido en las Recomendaciones 10 y 13 de la Resolución del TEMA 2 aprobada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

La Recomendación 10, según la cual: *“Con el fin de asegurar el derecho a la defensa de los administrados, los actos de determinación, tanto los efectuados sobre base*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*cierta' como sobre 'base presunta' o sobre 'base mixta', deben formularse debidamente motivados, siendo por lo tanto requisito fundamental para su validez que éstos precisen claramente todos los aspectos relativos al hecho gravado y a la obligación tributaria".*

La Recomendación 13, a su vez, expresa: *"Siempre que la Administración determine la obligación tributaria sobre 'base presunta' deberá fundamentar la procedencia de dicho procedimiento excepcional, así como probar los hechos que constituyen el soporte de las presunciones".*

## **7. Supuestos habilitantes de la determinación sobre base presunta**

Hemos señalado anteriormente que los criterios para determinar la obligación sobre base presunta tienen que estar establecidos en la ley, en sujeción al principio de legalidad recogido en la Constitución Política vigente. Pero de otro lado, también es importante que aún cuando no sea posible que la Administración Tributaria determine la obligación sobre base cierta y deba recurrir a la determinación sobre base presunta, para que no se produzca una violación a los principios de igualdad y de no confiscatoriedad y no se atente contra la real capacidad contributiva del contribuyente afectado con este tipo de determinación, debe él estar en la posibilidad de probar en contrario y, por lo tanto, de demostrar que el monto de la obligación que se ha determinado no se condice con su realidad económica.

En tal sentido, la Recomendación 11 de la Resolución que respecto del TEMA 2 se aprobó en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario manifiesta que:

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*“Los criterios para la determinación de la obligación tributaria sobre ‘base presunta’ deben ser establecidos siempre por ley”, agregando que: “No resulta admisible al efecto la utilización de presunciones legales absolutas o de ficciones legales”.*

A continuación, la Recomendación 12 de la misma Resolución establece en un primer párrafo que: *“La aplicación de las hipótesis legales que habiliten a la Administración a prescindir de la determinación sobre ‘base cierta’, y las presunciones legales que se apliquen en el proceso de determinación sobre ‘base presunta’ o sobre ‘base mixta’, deben quedar sujetas a la prueba en contrario”.*

En torno a la prueba en contrario, la Recomendación 13 de la misma Resolución señala que ella: *“(…) no debe tener limitaciones, debiendo darse al administrado la posibilidad de impugnar los resultados de la determinación practicada sobre ‘base presunta’ o sobre ‘base mixta’ probando, ya sea la realidad de los hechos para fijar la obligación tributaria sobre ‘base cierta’, o que las presunciones establecidas no se ajustan a la ley tributaria material que regula el tributo o que simplemente resultan inadecuadas al caso concreto”.*

Ahora bien, el artículo 64 del Código Tributario en quince (15) numerales desarrolla todos los supuestos que de producirse permiten la determinación sobre base presunta por parte de la Administración Tributaria, remitiéndose el último numeral a otras normas tributarias, distintas al Código Tributario, que prevean otros supuestos. Un análisis detenido de dichos supuestos no puede permitir una interpretación literal, pues ello llevaría a conceder a la Administración Tributaria un gran margen de discrecionalidad que en esta materia le está vedado. La Administración tiene que

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



actuar con un amplio criterio de razonabilidad para decidir si se produce o no el supuesto habilitante y si, por lo tanto, corresponde determinar la obligación sobre base presunta.

Podemos mencionar un solo ejemplo al respecto. Uno de los supuestos que habilitan a la Administración para determinar la obligación sobre base presunta está previsto en el numeral 6 del artículo 64 del Código Tributario y consiste en que la Administración detecte el no otorgamiento de comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de ley.

Refirámonos solamente a la parte final del numeral 6, a los efectos de preguntarnos en qué medida el único hecho de que los comprobantes de pago por ventas o ingresos hayan sido otorgados sin determinados requisitos de ley –que como sabemos son muy numerosos- impide determinar sobre base cierta y es causal para determinar sobre base presunta. Aquí es donde a nuestro juicio la Administración Tributaria debe actuar con un criterio de razonabilidad, para que, con arreglo a ello, pueda válidamente concluir que el incumplimiento de tales requisitos le impide determinar sobre base cierta y la obliga a determinar sobre base mixta o sobre base presunta.

Otro ejemplo. El numeral 4 del artículo 64 establece que es supuesto habilitante para determinar la obligación sobre base presunta el ocultamiento de activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos falsos. ¿Qué nivel o monto de ocultamiento debe obligar a una determinación sobre base presunta? Si se está por debajo de ese nivel o monto de ocultamiento ¿la determinación no debería hacerse totalmente sobre base cierta, incluyendo el monto de ocultamiento que ha sido

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



probado? Desde un punto de vista puramente teórico, si bastara cualquier nivel o monto de ocultamiento para que la determinación sea sobre base presunta, consideramos que ello constituiría una exageración reprobable, porque en tal caso se podría llegar al extremo de que un porcentaje infinitamente insignificante de ventas omitidas, por poner un ejemplo, lleve a tal tipo de determinación respecto, inclusive, de períodos anteriores y posteriores a aquél en que se incurrió en el ocultamiento, generando estimaciones que pueden estar muy alejadas de la realidad económica del contribuyente. La Administración tiene que interpretar el texto del citado numeral 4 aplicando un criterio de razonabilidad para que su decisión no resulte arbitraria<sup>11</sup>.

De otro lado, en contra de la Recomendación 11 citada, nuestro Código Tributario no permite sino probar en contrario de los supuestos esgrimidos por la Administración para determinar sobre base presunta. Así, por ejemplo, si la Administración invoca el ocultamiento de rentas como habilitante para determinar sobre base presunta, el contribuyente tiene el derecho de demostrar que no ha habido tal ocultamiento y por lo tanto la determinación debe hacerse sobre base cierta. Empero, si no es posible probar la inexistencia del supuesto habilitante para determinar sobre base presunta, la Administración establecerá la base imponible aplicando cualquiera de las presunciones establecidas en trece (13) numerales por el artículo 65 del Código Tributario –el último de los cuales se remite a presunciones establecidas por leyes especiales, como ocurre en la Ley del Impuesto a la Renta-, pues conforme a la parte final del artículo 64 de dicho texto legal no cabe probar en contra del resultado a que

---

<sup>11</sup> Lo razonable es lo arreglado, justo, conforme a razón, según el Diccionario de la Lengua Española editado por la Real Academia Española. Lo discrecional es lo que se hace libre y prudencialmente, y también la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas, según dicho Diccionario. También, de acuerdo al citado Diccionario la arbitrariedad consiste en el acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho. Frente a textos cuya literalidad resulta objetable, la Administración Tributaria debe interpretarlos de acuerdo a lo que sea razonable y justo.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



se llegue en virtud de la presunción aplicada. Y esto puede llevar también en muchos casos a que la cuantía de la obligación resulte sumamente desproporcionada en relación con la realidad económica y la verdadera capacidad contributiva del contribuyente afectado, violándose así el principio de legalidad –si se llega a determinar un crédito cuyo monto no se condice con lo que lo que señala la ley tributaria material-, o eventualmente los principios de igualdad y de no confiscatoriedad.

En otras palabras, el contribuyente puede quedar obligado a pagar un tributo mayor del que realmente le corresponde, impidiéndosele demostrar que su realidad económica rechaza la cuantía de la obligación tributaria determinada sobre base presunta.

Nótese que en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, según las Recomendaciones 12 y 13 ya mencionadas, no solamente se pone de manifiesto la doctrina latinoamericana sobre el particular al establecer no solamente que las presunciones legales que se apliquen en el proceso de determinación sobre base presunta deben quedar sujetas a la prueba en contrario, sino que, además, no cabe imponer limitaciones a dichas pruebas.

Resulta trascendente en especial el que, con arreglo a la Recomendación 13, por la vía de la prueba en contrario el contribuyente esté en capacidad de demostrar, entre otros supuestos, que las presunciones aplicadas resultan inadecuadas a su caso concreto, excediendo su capacidad contributiva y obligándolo a pagar un monto mayor del que según la ley que regula el tributo tendría que desembolsar.



## 8. Uso de presunciones legales y de ficciones

Es bueno aquí recoger algunos aspectos que en materia del uso de presunciones legales y de ficciones fueron objeto de las Recomendaciones 1, 2, 4 y 7 adoptadas en la Resolución referida al Tema 3 de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Tales aspectos son básicamente los siguientes:

En primer lugar, que el Estado está obligado a dar solución a los problemas que le corresponden, y a asumir y no ignorar en cualquiera de sus aspectos las responsabilidades que le competen, de forma tal que la potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones nunca puede constituir un sustitutivo ni un relevo de dichas obligaciones. Por eso mismo, la determinación sobre base presunta es un recurso excepcional y absolutamente subsidiario al que la Administración debe recurrir para establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

En segundo lugar, que las ficciones y las presunciones legales son técnicas legislativas usadas con carácter general en el derecho, y por lo tanto también son legítimas en el derecho tributario. La legitimidad proviene, entre otras razones, de las dificultades que pueden existir para obtener pruebas directas, de la proliferación de comportamientos evasivos y de la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En tercer lugar, el legislador sólo puede hacer uso de las ficciones o de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, excepcionalmente o con carácter subsidiario, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales. Ya hemos aludido a estos principios—principio de legalidad, de igualdad y de no confiscatoriedad, involucrando estos dos últimos el concepto de capacidad contributiva-, en resguardo principalmente de la seguridad jurídica que es indispensable en todo Estado de derecho.

En cuarto lugar, el reconocimiento de que las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible deben admitir prueba en contrario, al igual que lo establece la Recomendación 12 adoptada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, y que, además, no se deberán requerir pruebas imposibles a aquellos a quienes se desplace las cargas de las mismas<sup>12</sup>, debiendo la Administración Tributaria probar en todos los casos el hecho inferente de la presunción<sup>13</sup>.

## **9. Funciones que cumplen las ficciones**

Brevemente queremos referirnos aquí al contenido de las Conclusiones Primera a Cuarta de la Resolución que se aprobó en las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario, celebradas en Río de Janeiro en 1968, respecto del Tema 1 denominado “Las ficciones en el Derecho Tributario”.

---

<sup>12</sup> Como se ha visto, las presunciones no deberían ser absolutas (juris et de jure) sino siempre relativas (juris tantum). Sabido es que en virtud de una presunción relativa la carga de la prueba se desplaza a la persona que es objeto de la aplicación de la presunción.

<sup>13</sup> Lo que permite la aplicación de una presunción es la existencia y comprobación previas de un hecho, del cual se infiere una consecuencia relacionada con tal hecho, justamente aplicando la presunción.



En primer lugar se destacan las principales funciones que puede cumplir una ficción en el derecho tributario, las que básicamente son: i) tipificación de los elementos sustanciales del supuesto de hecho; ii) represión del fraude a la ley tributaria; iii) aplicación de principios de equidad; iv) simplificación de la gestión tributaria; y, v) concesión de beneficios fiscales.

En segundo lugar, que cuando una ficción afecte los elementos de la relación jurídico tributaria debe respetar siempre los principios superiores de la imposición y en especial los de reserva de ley y de capacidad contributiva.

En tercer lugar, se recomienda establecer únicamente ficciones en aquellos casos en que no sea posible utilizar otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador.

Finalmente, en cuarto lugar, se recomienda suprimir las ficciones existentes que no se ajusten a lo anteriormente señalado.

## **10. Fin legítimo del Estado en materia tributaria**

De todo lo anteriormente expuesto resulta que el único fin legítimo del Estado en materia tributaria es, como lo señala la Resolución aprobada en las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas, *“(...) la efectiva y correcta aplicación de las normas a los hechos previstas en ellas”*<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Considerando 2 de la Resolución aprobada con respecto al Tema II.



Es en tal sentido que la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración debe asegurar que el monto de la obligación tributaria que se pretende cobrar es el que realmente corresponde de acuerdo con lo que establece la ley tributaria de Derecho Material. En tal sentido, el punto 3 del literal A) de la dicha Resolución señala que: *"El acto definitivo debe ajustarse a la realidad prevista en la ley como presupuesto de la obligación. En consecuencia, para su adopción y revisión en vía administrativa, de oficio o a petición de parte, deberán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho"*.

## **11. Acumulación de presunciones**

Si se ha incurrido en algún supuesto habilitante para que la Administración determine la obligación sobre base presunta, ésta hará uso de las presunciones que resulten aplicables, establecidas en el artículo 65 del Código Tributario. Sin embargo, cuando resulte en principio aplicable más de una presunción, la resolución de determinación que emita y notifique la Administración Tributaria debe tomar en cuenta sólo una de dichas presunciones. La presunción que debe ser escogida es la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo, conforme lo establece el artículo 73 del Código Tributario.

## **12. Medios de Valuación**

El artículo 74 del Código Tributario le permite a la Administración Tributaria utilizar cualquier medio de valuación, salvo que alguna norma establezca formas específicas,

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible.

Ejemplos de normas específicas son las normas sobre valor de mercado y de precios de transferencia, más allá de que los contribuyentes pudieran probar de manera fehaciente que los precios pactados por una venta o por un servicio resultan distintos.

**Lima, 30 de abril de 2009.**



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**MARCO HUAMAN SIALER**  
**Implicancias de los tratados de  
libre comercio en materia  
aduanera.**



## IMPLICANCIAS DE LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO EN MATERIA ADUANERA

**Marco A. Huamán Sialer**

El crecimiento económico de nuestro país tiene como pilar fundamental el desarrollo de su comercio exterior priorizando y promoviendo las exportaciones con miras a nuevos y mas amplios mercados internacionales.

Los tratados de libre comercio nos ofrecen la oportunidad de negociar y vender nuestros productos a una mayor escala.

Son tratados Modernos sustentados tanto en una economía abierta como en la globalización, por tanto, su implementación en nuestro país necesita de una normativa adecuada y moderna de acuerdo a los principios que la inspiran, como son el principio de “Facilitación de Comercio Exterior”, el principio de “Transparencia”, entre otros.

Si bien nuestro Sistema Normativo Aduanero se sustenta en el principio de Facilitación del Comercio Exterior, el control aduanero ha tenido mucho cuidado en evitar la mala fe de los operadores del comercio exterior, a diferencia de otros Países como EEUU que se norma en base a la cultura de la confianza.

Ahora bien, la implementación del Acuerdo de Promoción Comercial Perú- Estados Unidos con implicancia aduanera presenta una serie de problemas en su aplicación que a continuación detallo:

### **1. CONFRONTACION DE LA CULTURA ADUANERA DE LOS ESTADOS UNIDOS Y LA CULTURA ADUANERA DEL PERÚ.**

Los Acuerdos de Promoción Comercial que hasta la actualidad hemos suscrito responden a una cultura aduanera sustentada en la confianza en sus Países como es el caso del TLC con los Estados Unidos sustentado en el Principio de Buena Fe.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En Estados Unidos opera la cultura de la confianza en base a la cual actúan tanto la Administración como el Administrado.

Frente a esta situación es necesario implementar normas de acuerdo a los principios en que se ha sustentado el TLC, dando confianza a los operadores del comercio exterior y sancionando drásticamente a quienes infringen dichas normas.

## **2. PROBLEMAS DE IMPLEMENTACION DEL TLC PERU – EEUU EN EL SISTEMA OPERATIVO ADUANERO.**

### **2.1 Aplicación de parte del TLC postergado hasta el próximo año.**

La aplicación parcial de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053- ha originado que las disposiciones del Capítulo 5 del TLC vayan a ser implementadas realmente a partir del 1 de enero del año 2010

Ante ésta situación la normativa reglamentaria (nuevos Procedimientos INTA) debería ser publicada con la debida antelación en la página WEB de la Aduana para su respectiva difusión y comentarios, dando un plazo razonable para que el sector privado formule sus comentarios (en concordancia con el numeral 3 del artículo 5.1. del Capítulo 5 del TLC).

Mediante esta normativa se deberán “reglamentar y procedimentar” las disposiciones hoy aún no vigentes tanto del Reglamento y de la Ley de Aduanas relacionadas con: (i) Ingreso y Salida de Mercancías; (ii) Destinación Aduanera de Mercancías; (iii) Garantías previas a la numeración de la Declaración; (iv) Resoluciones Anticipadas.

### **2.2 SOBRE EL DESPACHO DE MERCANCIAS**

Si bien es cierto el arancel califica como un tributo, debe distinguírsele de los demás tributos existentes en el Perú, porque su fundamento es el de constituir una barrera al comercio exterior, como consecuencia del compromiso adoptado en el marco de la Organización Mundial del Comercio.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Así, bien entendido que el arancel constituye una herramienta de política de comercio exterior, en la medida que con ella podemos incentivar o desincentivar el tráfico internacional de mercancías, los negociadores del TLC Perú-USA se aseguraron que el despacho aduanero, tal como se concibe en el derecho aduanero, no constituya un elemento unilateral que haga ineficaz las preferencias arancelarias otorgadas en dicha acuerdo internacional, razón por la cual se comprometieron a que éste no demore más de 48 horas.

Para ello, se han aprobado 2 instrumentos específicos, que significan una innovación importante en la actividad aduanera:

a) Entrega de la mercancía en el Punto de Llegada, que suponía adoptar las medidas que fueran necesarias para asegurar que el transportista entregue la mercancía al importador inmediatamente después de su descarga, sin obligarlo a trasladarla a un depósito temporal.

No obstante, la normativa peruana ha establecido excepciones a la definición del Punto de Llegada, aceptando la posibilidad de que la mercancía se traslade a un almacén aduanero, cuando se trata de carga peligrosa, se destine al régimen de depósito, se formule la destinación aduanera con posterioridad a su llegada y otras que se establezcan por Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Adicionalmente, se debe indicar que en el Perú el transporte marítimo y el aéreo, tienen tratamientos legales diferentes, ya que en la vía aérea se considera como punto de llegada al Terminal de carga, que no es otra cosa que un depósito temporal, con lo que se obliga al importador a trasladarla a dicho recinto, mientras que en la vía marítima no existe tal obligación.

Debe modificarse la normativa, de manera que no exista esta distinción en el punto de llegada para la vía aérea y la vía marítima, debiendo existir únicamente las excepciones relacionadas con la peligrosidad de la carga, las mercancías que se destinan al régimen de depósito, las solicitadas a destinación con posterioridad a su llegada.

Por otro lado, es necesario tener en cuenta que en el Perú la información del Manifiesto de Carga, que es corroborada con la correspondiente Nota de Tarja, constituía un elemento importantísimo del control aduanero, porque permitía el cruce de dicha información con la proporcionada por el consignatario de la mercancía mediante la declaración aduanera, asegurando que se incluya en ella únicamente la mercancía que arriba al país, detectar cualquier

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



contradicción entre ellas, y establecer el momento que se traslada la responsabilidad de la mercancía entre, transportista, almacén e importador.

No obstante, atendiendo a la naturaleza de la operación de tarjado, es evidente que esta se realizaba únicamente entre 2 sujetos, el transportista y el almacén, lo cual facilitaba dicha operación.

En cambio, el hecho de que el transportista entregue la mercancía al importador inmediatamente después de descargarla, obligaría a éste a realizar un tarjado por cada uno de los importadores, es decir, emita una Nota de Tarja por cada importador, haciéndolo con un almacén sólo de manera excepcional, lo cual complicaría las tareas del transportistas o su representante en el país, incrementando el volumen de errores en el manifiesto de carga y consecuentemente el de las contradicciones entre dicha información y la contenida en la declaración aduanera presentada por el importador.

En tal sentido, también se deben aprobar normas que permitan al importador modificar la información de su declaración aduanera y la del Manifiesto de Carga, después de la numeración de la declaración, sin que ello impida el levante de la mercancía.

b) Sistema Global de Garantías, que permite a la Administración Aduanera determinar el monto de los tributos aplicables en la importación con posterioridad al levante de la mercancía.

Si tenemos en cuenta que el “despacho aduanero” se define como el cumplimiento del conjunto de formalidades aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero, y de otro lado, el “levante de la mercancía” es definido como el acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen aduanero solicitado, es lógico deducir porque tradicionalmente se ha considerado que los importadores pueden disponer de sus mercancías cuando hayan cumplido todas la formalidades aduaneras necesarias para someterse al régimen aduanero que solicitaron, entre ellas, la del pago de los tributos aduaneros.

No obstante, aplicar los criterios señalados en el contexto del TLC Perú-USA, implicaría condicionar el levante de la mercancía a que termine el despacho aduanero, lo que obligaría a la Administración Aduanera a que en todas las importaciones se determine la obligación tributaria aduanera en 48 horas.



En tal sentido, fue necesario desligar el concepto levante de la mercancía con el de despacho aduanero, de manera que el importador tenga su mercancía antes de las 48 horas, sin que ello impida a la Administración Aduanera continuar con el control aduanero respectivo y determinar la obligación tributaria aduanera con posterioridad.

No obstante, teniendo en cuenta que tradicionalmente, la “prenda aduanera” garantizaba el pago de los tributos aduaneros, el nuevo contexto hace materialmente imposible que continúe siéndolo, porque después de las 48 horas del término de la descarga la Administración Aduanera no tendrá en su poder la mercancía, razón por la cual fue necesario sustituir a la “prenda aduanera” por la “carta fianza, la póliza de caución o la garantía nominal”, como garantía del cumplimiento de la obligación tributaria aduanera,

Ante esta situación existe el problema de aquellos pequeños importadores que no tienen acceso a éste tipo de garantías para lo cual se debería permitir otros tipos de garantías.

### **2.3 Canales de Control para mercancías de alto riesgo y Usuario Aduanero Certificado.**

#### **Canales de Control:**

No queda claro, existiendo preocupación al respecto, la forma en que se asignarán los canales de control en función los mecanismos de gestión o administración del riesgo que el TLC obliga a implementar, en función a los cuales los controles deberán incidir en las mercancías de alto riesgo y deberán ser flexibilizados en las mercancías de bajo riesgo.

Si bien corresponde éste a un tema de inteligencia aduanera, deberían ser de conocimiento público los criterios generales en función a los cuales la Aduana realizará la respectiva gestión de riesgo establecida por el TLC

#### **Usuario Aduanero Certificado:**

En lo referente al Usuario Aduanero Certificado (inspirada en la figura europea del “Operador Económico Autorizado”) debo expresar que es un gran acierto de nuestra ley contemplarlo y darle las facilidades en cuanto al control y simplificación aduanera máxime si, como ocurre en Europa, esta figura esta asociada con generación de niveles importantes de competitividad para el sector exportador.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Al reglamentarse el Capítulo VIII de la Nueva Ley General de Aduanas, se definirán temas tan importantes como, por ejemplo, en que consistirán concretamente: (i) requisitos para cumplir con cada uno de los criterios para el otorgamiento de la certificación (artículo 44 de la Ley); (ii) los beneficios respecto de las facilidades en cuanto a control aduanero y simplificación aduanero (artículo 45 de la Ley)

Conforme al artículo 45º de la Ley, estas disposiciones reglamentarias deberán ser aprobadas por Decreto Supremo.

## **2.4 NOMENCLATURA, VALORACIÓN Y RÉGIMENES ADUANEROS.**

En la actualidad la estructura arancelaria negociada en el TLC presenta un lenguaje técnico no muy accesible a los operadores de comercio exterior, siendo importante precisar que, en nuestra Aduana se da una emisión no oportuna de las Resoluciones de clasificación.

Por otro lado las reglamentaciones del Acuerdo de Valor de la OMC de Perú y EEUU se realizan en función a sus interpretaciones.

En materia de Regímenes Aduaneros, específicamente en los despachos anticipados para importación para el consumo presentan una normativa insuficiente.

Se plantea la dación de Normas de Armonización en materia de Derecho Aduanero (en materia de nomenclatura, valoración y regímenes aduaneros)

En Nomenclatura: Elaboración de un listado único de clasificación arancelaria, en relación a las mercancías de exportación e importación frecuente. Se debería establecer un plazo que no exceda de 10 días para la emisión de Resoluciones de Clasificación Arancelaria.

En Materia de Valoración: Emisión de un Índice de Criterios de Valoración por tema, que debería ser elaborada en forma concertada con la participación de ambas Aduanas.

En Regímenes Aduaneros: Despacho Anticipado en la Importación para el Consumo.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Se debería perfeccionar aún mas la normativa sustentándose en la experiencia que sobre éste sistema aplica EEUU.

También es necesario la emisión de Trípticos en forma de resumen de los requisitos para importar y exportar de y hacia Estados Unidos.

## **2.5. Intercambio de consultas (formatos, plazos perentorios, idioma común).**

El problema radica en la validez de intercambio electrónico de información entre las administraciones aduaneras (relacionado al control posterior).

Establecer un formato único electrónico de intercambio de consultas en idioma inglés, previa validación de los correos y funcionarios competentes para su emisión y recepción por ambas partes (dando previamente carácter legal y validez a esta forma de comunicación electrónica, la cual será ágil y efectiva y además desburocratizará la emisión de las comunicaciones)

Se plantea un acuerdo extra TLC entre ambas Administraciones Aduaneras a efectos darle validez al intercambio de información.

## **2.6. La Factura Electrónica con relación al intercambio de información y a la nueva LGA.**

Elaboración de un Formato Electrónico Único de Factura Comercial (inicialmente podría ser digitalizado –actualmente para las exportaciones ya se ha trabajado un formato digital, el cual se puede asimilar- para que paulatinamente se deje de utilizar el formato físico)

## **2.7 El Manifiesto electrónico y su validez como instrumento de control y facilitación previo al arribo de la mercancía.**

Elaboración de un Formato Único de Manifiesto electrónico, así como un formato único de transmisión de datos del Manifiesto (a partir del EDI), a fin que se permita una validación automática del Manifiesto de Salida en el país de salida con respecto al Manifiesto de Entrada en el país de destino, lo cual permitirá tener la información del manifiesto con mucha antelación a la llegada de la nave, facilitar el comercio exterior en los despachos anticipados y efectuar un control.

Se plantea elaborar un Convenio extra TLC entre ambas Administraciones Aduaneras, en la que se de validez al manifiesto de salida y se transmita la información de inmediato a la Aduana de destino.



## 3. SOBRE LA NORMAS DE ORIGEN DEL TLC Y OTROS ACUERDOS INTERNACIONALES

### 3.1 COEXISTENCIA DE DOS REGÍMENES DE ORIGEN.

En cuanto al origen, teniendo en cuenta que México forma parte de la ALADI, y que en ese proceso de integración, las reglas de Origen son muy parecidas a las que el Perú tiene en dicho Acuerdo Internacional, en ambos países se genera el problema de que coexistan ambos regímenes de origen, el del TLC con USA, y el de ALADI.

En la ALADI las normas de origen disponen que el productor o exportador emitan una declaración de origen, indicando sustancialmente, cuál es el criterio de calificación de origen que cumple su mercancía y, posteriormente, una entidad del estado o una gremial, emita una certificación de origen, es decir, emita, en el mismo formato de la declaración de origen, un acto por el cual se deja constancia de que la declaración de origen efectuada es correcta.

En cambio en el TLC Perú-USA tiene previsto solamente una declaración de origen del productor o exportador, e inclusive puede hacerla el propio importador, en la que se indica el criterio de calificación de origen que se cumple, denominándose a dicho acto “certificado de origen”, no existiendo posteriormente ninguna verificación por alguna entidad del estado ni gremial.

En tal sentido, es necesario que la normativa defina la naturaleza jurídica de la declaración de origen en el marco del TLC Perú-USA, a efecto de establecer si le es aplicable la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la cual hace un desarrollo minucioso sobre la naturaleza jurídica de la referida certificación de origen en el marco de ALADI. Lo será, si la normativa establece que se trata de un acto administrativo y no si señala que se trata de un acto jurídico emitido por sujeto que actúa en el ámbito privado.

### 3.2 SOBRE LAS AUTOCERTIFICACIONES

En materia de origen, recién se esta empezando a implementar, conforme a lo señalado en los Capítulos 3 y 4 del TLC, la expedición de autocertificaciones de origen a cargo del fabricante, exportador o importador, circunstancia que difiere del mecanismo de certificación por delegación que históricamente se utilizaba en el país. Ello definitivamente coadyuvará a una mejora de la ejecución en el sistema.



## 3.3 SOBRE EL ROL DE LA “FACTURA” EN EL CERTIFICADO DE ORIGEN

En principio se debe indicar que con la normativa comunitaria y la de la ALADI, el formato del certificado de origen obliga al productor o exportador a señalar el número de la factura comercial, inclusive se dispone expresamente que la fecha de su emisión no debe ser posterior a la de la declaración de origen y menos aún a la de la certificación, razón por la cual se asume que la declaración y certificación están referidas a mercancías pre-existentes, sirviendo el número de factura como un elemento de identificación de la mercancía, es decir, un elemento que nos indica cuál es exactamente la mercancía que cumple el criterio de calificación de origen que se declara. En dicho contexto, no se acepta la posibilidad de que el exportador declare el origen de una mercancía que aún no ha vendido o que aun no ha producido.

En cambio, la nueva normativa interna que reglamenta el Anexo correspondiente a las reglas de origen de las mercancías del TLC Perú-USA, permite hacer una declaración de origen global o general, que comprenda varios embarques, los cuales pueden corresponder a varias transacciones, las que no necesariamente se han llevado a cabo a la fecha en que se emite la declaración de origen, sino que se realizaron con posterioridad a dicha declaración.

Como se puede apreciar si la declaración de origen no menciona una factura en particular, cómo puede identificarse a la mercancía que es objeto de la declaración de origen, es decir, a qué mercancía se refiere la declaración de origen.

Esta situación, se complica más aún si la misma normativa no ha establecido un formato obligatorio para realizar la declaración de origen, teniéndose únicamente uno referencial, que no hace ninguna mención a esta situación.

En dicho sentido, es necesario que la normativa establezca para el caso de una declaración de origen global o general, que comprenda varios embarques, los cuales pueden corresponder a varias transacciones, que se indique un elemento identificador de la mercancía objeto de la declaración, como puede ser un número de contrato o el nombre de fabricante y periodo de producción.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**HUMBERTO MEDRANO  
CORNEJO**

**Aspectos tributarios de la  
financiación internacional:  
los intereses.**



## ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA FINANCIACION INTERNACIONAL: LOS INTERESES

**Humberto Medrano Cornejo**

Las dos formas clásicas de inversión son el otorgamiento de créditos que dan lugar a la generación de intereses y los aportes al capital de una sociedad que producen dividendos para el socio. En este trabajo se analiza el régimen tributario aplicable a los intereses percibidos por sujetos no domiciliados, es decir cuando se originan en la financiación internacional.

Los créditos externos.- El Perú ha sido y continúa siendo un país que desea atraer financiamiento del exterior, pues es conocido que carece de recursos dentro de sus fronteras. Eso explica porqué desde hace muchos años existe un régimen tributario más benigno que el ordinario, aplicable a los intereses pagados por créditos otorgados por no domiciliados. Si tales créditos cumplen ciertos requisitos, los intereses correspondientes están sujetos al Impuesto a la Renta con la tasa reducida de 4.99%, en lugar de la tasa general de 30%.

Impuesto asumido.- Tratándose de contribuyentes no domiciliados, el impuesto debe ser retenido por el pagador de la renta residente en el Perú. De otro lado, nuestro ordenamiento no permite deducir como gasto el impuesto asumido que corresponda a un tercero.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Sin embargo, en el caso específico del impuesto sobre los intereses por créditos otorgados desde el exterior, el artículo 47° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), establece que el pagador de tales intereses puede hacerse cargo del impuesto que corresponde al acreedor no domiciliado y, además, deducir su importe como gasto. El impuesto asumido no puede ser considerado como mayor renta del contribuyente no domiciliado.

Como es evidente, esa regulación se inscribe en el contexto de facilitar a las empresas nacionales la obtención de créditos en el exterior, pues se sabe que en los hechos, las entidades financieras extranjeras establecen como condición que cualquier tributo sobre los intereses debe ser pagado por el prestatario.

De los requisitos para la tasa reducida.- Según el artículo 56° de la LIR, las personas jurídicas no domiciliadas que perciben intereses deben pagar el Impuesto a la Renta con la tasa del 4.99%, siempre que:

1. En caso de préstamos en efectivo se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.
2. El interés anual al rebatir no sea superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres puntos.

De acuerdo con el Reglamento de la LIR, el límite impuesto significa que en los créditos de plaza americana puede pactarse la tasa PRIME más seis puntos y en los de otras plazas, la tasa LIBOR más siete puntos.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



El margen de tres puntos cubre los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo, que se pague a beneficiarios del extranjero.

Está claro que esta norma persigue evitar que, bajo otros títulos, se cobren reales intereses complementarios. Por eso, la regla no se aplica si los pagos se hacen a domiciliados en el Perú, pues éstos estarán sujetos al régimen general.

Según el artículo 30° del Reglamento los créditos externos deben estar destinados a cualquier finalidad relacionada con el giro del negocio o actividad gravada, así como a la refinanciación de los mismos. Sin embargo, tal exigencia ahora podría no ser relevante, pues la ley vigente considera gravable cualquier ganancia o beneficio de las empresas, aun cuando no deriven de operaciones propias de su giro. Nuestro legislador ha asumido la teoría del *“flujo de riqueza”*, para determinar el concepto de renta.

A partir de esta estructura, surgen para los contribuyentes algunas interrogantes que pretendemos abordar en este trabajo.

A propósito de “los gastos”.- El hecho de que el mencionado margen de tres puntos cubra “los gastos” pagados a beneficiarios del extranjero, permite recordar que las entidades financieras del exterior suelen establecer que los prestatarios locales deben asumir los gastos en que aquéllas incurren para el otorgamiento de los créditos. Ello incluye los pagos de honorarios a abogados y otros profesionales no domiciliados en el exterior que han sido consultados para alcanzar los acuerdos ¿estos “gastos” están comprendidos dentro del concepto de intereses descritos por la norma?.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En principio la respuesta tiene que ser afirmativa. Sin embargo, deben distinguirse dos situaciones. Si la entidad financiera del exterior se limita a efectuar la cobranza de mayores sumas, podría sostenerse que estamos frente a “*intereses*”, en el sentido señalado por la Ley, porque no resulta posible establecer su real carácter. En cambio, si son los profesionales no domiciliados los que facturan directamente al prestatario, el egreso por su naturaleza no calificaría como intereses. Por lo demás, la ley no tiene como propósito variar la naturaleza de los pagos hechos, sino establecer el límite dentro del cual opera el beneficio. Simplemente, se trataría de honorarios abonados a profesionales no domiciliados, por servicios prestados íntegramente en el exterior.

Como quiera que, según la LIR, los sujetos no domiciliados sólo están obligados a tributar por sus rentas de fuente peruana, resulta claro que para los prestadores de estos servicios residentes en el extranjero no existiría renta de fuente nacional y, por ello, no habría lugar al impuesto en el Perú.

Ciertamente no se les podría atribuir la percepción de rentas de fuente peruana calificando su actuación como “*asistencia técnica*” utilizada económicamente en el Perú (LIR artículo 9° inciso j).

Según la definición reglamentaria, la retribución está incluida en ese concepto, si se trata de la contraprestación pagada por un servicio “*por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos artes o técnicas con el objeto de proporcionar conocimientos especializados no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo... o cualquier otra actividad realizada por el usuario*”. (Artículo 4°- A, inciso c).

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Esos supuestos no se presentan en la hipótesis mencionada y, por lo tanto, no estamos frente a *“asistencia técnica”*.

La interpretación varía si los referidos *“gastos”* se realizan con motivo de la colocación de valores emitidos por entidades financieras domiciliadas, pues según el artículo 4°-A del Reglamento, se considera como asistencia técnica la prestada *“...para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras”*. Un enunciado tan amplio permitiría a las autoridades tributarias interpretar que brindan *“asistencia técnica”* todos aquéllos que hacen posible cualquiera de tales operaciones con bonos emitidos por bancos o entidades financieras del país.

Al configurarse una *“asistencia técnica”* los pagos que se efectúen a no domiciliados estarán sujetos a la tasa especial del 15%, a que se refiere el artículo 56° inciso f) de la LIR.

Esta norma, exige que el usuario local obtenga de la empresa no domiciliada una declaración jurada en que exprese que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente. En las últimas Jornadas Nacionales organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario se concluyó que el incumplimiento de estas formalidades si bien podía dar lugar a una sanción, no impedía la aplicación de la mencionada tasa reducida del 15%.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Conviene precisar que, en cualquier caso, los “gastos” de esta naturaleza incurridos por el prestatario local para obtener el crédito, son deducibles de su renta bruta, por sujetarse al principio de causalidad.

Partes vinculadas y declaración jurada.- Uno de los requisitos para que resulte aplicable la tasa del 4.99%, es que los créditos sean concedidos por una empresa del exterior con la que el contribuyente domiciliado no se encuentre vinculado económicamente. Tampoco pueden ser concedidos por un acreedor cuya intervención tenga como propósito encubrir una operación entre partes vinculadas. En todos estos casos, el impuesto se aplica con la tasa ordinaria del 30%.

En nuestra opinión, la norma alude a la relación acreedor – deudor, de modo que la limitación no podrá invocarse si el crédito es obtenido de un tercero quien lo otorga con la garantía de la empresa vinculada del exterior. Nótese que el referido supuesto es distinto de las operaciones “*back to back*”, donde la entidad no domiciliada hace un depósito en el banco extranjero para que esos recursos sean proporcionados al prestatario nacional.

El deudor deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada de la institución financiera del exterior, certificando que como consecuencia de su actuación no ha conocido que la operación encubra una entre partes vinculadas. Tal declaración debe presentarse ante SUNAT dentro de los treinta días calendarios posteriores “*a la recepción del crédito*” (Reglamento artículo 30°-A).

Ahora bien, es frecuente que los bancos del exterior y los prestatarios acuerden que el monto del crédito se desembolse por partes, en diversos tramos a lo largo del tiempo.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En ese caso, la fecha de “recepción del crédito” ¿Se refiere a la de “otorgamiento del crédito” o al día de “recepción de los recursos”?

Siempre es complicado para el prestatario local pedir al banco del exterior que cumpla con formalidades de esta clase exigidas por la legislación nacional, y se han expuesto dudas sobre la necesidad de presentar las declaraciones por cada desembolso, pues ello parecería innecesario, en la medida que no varían los términos y condiciones previstos en el contrato global celebrado por las partes.

Sin embargo, en los hechos, la mayoría de los prestatarios ha optado por presentarlas con ocasión de cada uno de los desembolsos porque, según se ha visto, uno de los requisitos para acceder a la tasa reducida de 4.99% es que se acredite “el ingreso de la moneda extranjera al sistema financiero nacional”, lo que no se cumpliría si sólo se toma en cuenta la oportunidad de celebración del contrato.

Cabe señalar que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (RTF 2664-3-2008) “si no se presenta la referida declaración, se entenderá que la operación ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas” y, por lo tanto, el impuesto deberá aplicarse con la tasa del 30%.

Por otra parte, la necesidad de cumplir con la exigencia formal de la declaración, nos enfrenta a una dificultad práctica. En efecto, si uno de los requisitos para aplicar la tasa reducida es haber cumplido con presentar esta declaración jurada, los prestatarios locales se han dado cuenta que se encuentran “al descubierto” cuando tienen que efectuar diversos pagos exigidos por la entidad financiera antes de aprobarse la operación y, por lo tanto, sin que se haya presentado la respectiva

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



declaración jurada. ¿Estos pagos no están sujetos a la tasa de 4.99% sino a la del 30%?

El vacío de la norma puede generar reparos de la Administración Tributaria, por lo que es necesario regular este extremo, señalando que la tasa reducida será aplicable en la medida que – en efecto – posteriormente el crédito se materialice.

Intereses por financiamiento de importaciones.- En el caso de préstamos en efectivo, como ya se indicó, es necesario acreditar el ingreso de la moneda extranjera al país. Obviamente, este requisito no opera cuando el crédito está destinado a financiar la importación de bienes, supuesto en el cual lo que debe probarse es el ingreso de la mercancía al país (Decreto Supremo N° 075-2006-EF).

Asimismo, consideramos que no debe existir inconveniente para aplicar la tasa de 4.99%, aun cuando el exportador de los bienes esté vinculado con el importador local, si es que la operación de financiamiento es realizada por un banco del exterior que no guarda vinculación con ninguno de ellos.

Como la norma vigente, a diferencia de la derogada, no exige que el crédito sea otorgado por el propio proveedor, no existe inconveniente para que la entidad financiera del exterior entregue a los vendedores el precio acordado, pues la operación no habría sido celebrada entre partes vinculadas.

Créditos mediante emisión de bonos.- En el pasado estas operaciones no han generado cuestionamientos porque, con el propósito de alentar el mercado de capitales, los intereses que generan estos valores siempre estuvieron exonerados.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Al incorporarse al régimen común, hay que examinar si se cumplen los requisitos para aplicarles la tasa reducida. Como debe tratarse de *“intereses provenientes de créditos externos”*, parece claro que la colocación tendría que efectuarse entre personas jurídicas no domiciliadas, las que no pueden ser *“partes vinculadas”*, según la respectiva declaración jurada. *“En caso de préstamos en efectivo”* la moneda extranjera debe entrar al sistema financiero nacional y la tasa no puede exceder de los límites señalados por la norma.

No resulta fácil hacer calzar estos requisitos cuando el crédito se origina en una emisión de bonos. En efecto, la obligación de *“ingresar al país la moneda extranjera”* lleva a concluir que no pueden emitirse en moneda nacional.

Por otra parte, sería complejo cumplir con la formalidad de la declaración jurada de no vinculación respecto de cada uno de los cientos o miles de los potenciales suscriptores.

Pero lo más importante es que, por su naturaleza, los bonos son instrumentos destinados a la circulación, de modo que en el mercado secundario pueden producirse rápidas y múltiples variaciones de acreedores. Los tenedores originales podrían transferirlos a terceros que resulten ser *“partes vinculadas”* con la emisora, lo que impediría aplicar la tasa de 4.99% y obligaría a tomar en cuenta las reglas sobre subcapitalización, de ser el caso. Por otro lado, la transferencia, podría hacerse en favor de una empresa domiciliada en el Perú, con lo cual no habría lugar a retención alguna.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



No existen respuestas específicas para estas preocupaciones, lo que demuestra que la Ley no debió limitarse a eliminar las exoneraciones sin establecer regulaciones detalladas, para evitar que el vacío normativo de lugar a conflictos entre Fisco y contribuyentes.

Conviene recordar que la exoneración del impuesto se mantiene respecto de los bonos emitidos por la República.

Intereses de créditos de fomento.- El artículo 19° de la LIR exonera hasta el año 2011:

*“c) Los intereses provenientes de créditos de fomento otorgados directa o mediante proveedores o intermediarios financieros por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras”.*

De la definición.- Aún cuando el propósito de la norma resulta evidente, es necesario notar que la LIR no contiene una definición expresa de lo que debe entenderse por *“créditos de fomento”*. En los hechos, los prestatarios se preguntan si el crédito recibido puede o no estar incluido en esa expresión. La conclusión tiene, obviamente, gran importancia porque de ella dependerá que exista o no obligación de retener el impuesto y que se apliquen o no sanciones e intereses moratorios.

Sin embargo, el legislador se ha limitado a expresar la idea *“créditos de fomento”*, sin dotarla de contenido específico.

Sería deseable que, al menos a nivel reglamentario, quede claro lo que debe entenderse por esa expresión. Al respecto, podrían merecer esa calificación los

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



créditos otorgados para desarrollar en el territorio nacional actividades productivas tales como la industria, agricultura, pesca y construcción o instalación de infraestructura.

El contenido de los intereses.- Es importante resaltar que en este caso se exonera *“los intereses provenientes de créditos de fomento...”*, mientras que en el ya mencionado artículo 56° de la LIR, se señala que los tres puntos adicionales a la tasa preferencial *“cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado...”*.

El tribunal Fiscal en su Resolución N° 3849-2-2003 ha establecido que sólo están comprendidos en el beneficio *“los intereses”* y no otro tipo de gastos, aunque se encuentren vinculados con la operación principal. En vista de la trascendencia de este precedente, nosotros consideramos que debería ampliarse el ordenamiento para incluir expresamente en la exoneración no sólo los intereses propiamente dichos, sino todos los conceptos que suelen concurrir en esta clase de operaciones, como las comisiones, pagos por servicios, gastos legales, etc. No parece tener mayor sentido que ellos formen parte de los intereses si el crédito es otorgado por empresas privadas y no cuando es concedido por Organismos Internacionales o Instituciones Gubernamentales Extranjeras.

Créditos otorgados a sujetos domiciliados por sucursales en el exterior de bancos peruanos.- De acuerdo con lo expuesto, si el crédito es otorgado por una entidad financiera domiciliada en el exterior, el impuesto resulta aplicable sobre los intereses con la tasa de 4.99% o 30%, según corresponda. Sin embargo, ese régimen sólo

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



resulta aplicable “a las personas jurídicas no domiciliadas en el país...”, (LIR artículo 56°).

Ahora bien, según el Reglamento de la LIR artículo 4°, numeral 3 *“la condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país...”*.

Hasta la fecha nadie ha cuestionado la legalidad de esta norma reglamentaria. Ella deja en claro que las sucursales en el exterior de sociedades constituidas en el Perú tienen la condición de domiciliadas en el país. Por lo tanto, si la sucursal en el extranjero de un banco peruano otorga créditos a una empresa constituida en el país, es forzoso interpretar que, legalmente, los intereses se están pagando a una persona jurídica domiciliada. En consecuencia, esos intereses no estarán sujetos a retención alguna ni, obviamente, tendrá que analizarse el porcentaje de interés pactado. Se entiende que la renta obtenida por la sucursal estará sujeta al pago del impuesto en el Perú.

Por lo demás, debe tenerse presente que en el supuesto analizado no opera el régimen de *“precios de transferencia”* (en las operaciones con no domiciliados), ya que aun cuando la sucursal actúe en un *“paraíso fiscal”*, no le serán de aplicación automática las reglas de ese régimen, porque el mandato legal no deja lugar a dudas: para efectos del tributo sobre la renta, la sucursal establecida en el exterior por una empresa constituida en el país tiene la condición jurídica de domiciliada en el Perú.

## Créditos otorgados a sucursales en el Perú por la casa matriz en el exterior.-

Conforme al artículo 6° de la LIR, los contribuyentes domiciliados en el país están

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



sujetos al impuesto por sus rentas de fuente mundial. *“En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.*

Como puede advertirse, el tratamiento de las sucursales es bastante particular, pues no obstante ser entidades establecidas formalmente en el país a través de una escritura pública que corre inscrita en el Registro correspondiente, ella sólo está sujeta al impuesto por las rentas que obtenga de fuente nacional.

De tales regulaciones surge un primer aspecto a dilucidar desde la perspectiva impositiva ¿las sucursales en el Perú de empresas constituidas en el exterior son tributariamente independientes de su principal?. Dicho de otro modo, se trata de establecer si entre ellas pueden existir relaciones contractuales como si se tratara de entes autónomos para dar lugar, así, a las hipótesis de incidencia previstas en la legislación tributaria. No existe en la LIR ninguna disposición que de manera expresa regule este extremo.

La interrogante tiene importancia, porque es necesario determinar si entre casa matriz y sucursal puede celebrarse un contrato de crédito y exigirse intereses.

Conforme al artículo 396° de la Ley General de Sociedades, *“La sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal”* y según el artículo 397° de la misma *“la sociedad principal responde por las obligaciones de la sucursal. Es nulo todo pacto en contrario”.*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En consecuencia, desde la perspectiva del Derecho Mercantil parece claro que casa matriz y sucursal no pueden celebrar contratos como si se tratara una relación entre terceros. Sin embargo, ¿ha establecido la ley tributaria una regulación distinta?

Antigua jurisprudencia del Tribunal Fiscal señalaba que no son deducibles los gastos y comisiones pagados por una sucursal a su casa matriz en el exterior para conseguir la venta de sus productos en el extranjero pues cuando la casa matriz interviene “... *en buena cuenta está vendiendo sus propios productos, por cuanto las utilidades de la sucursal son suyas y no cabe que se abone comisiones por sus propias operaciones...*” (RTF N° 3337 de 23 de febrero de 1968). Igualmente, el propio Tribunal Fiscal ha señalado que no son deducibles las comisiones pagadas a la casa matriz por su sucursal en el Perú cuando aquélla interviene en las adquisiciones que efectúa la sucursal, porque en realidad la principal está “...*adquiriendo bienes para su servicio...*” (RTF N° 3501 de 14 de mayo de 1968).

Tomando en consideración la “*autonomía del derecho tributario*”, sería factible que el legislador considerara entes separados a casa matriz y sucursal, como si se tratara de terceros. En este campo la ley puede diseñar contribuyentes, de la forma que entienda sea la mejor para aplicar con justicia las exigencias tributarias. En todo caso, tal diseño especial tiene que constar en una disposición expresa de la Ley. La norma vigente no contiene ninguna regulación específica que declare la total independencia entre principal y sucursal.

Sin embargo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12020 de 20 de septiembre de 1976, se interpretó que eran deducibles para la sucursal en el Perú las comisiones

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



abonadas a la oficina principal en el exterior por los servicios que ésta prestó a aquélla, luego de demostrarse que tales servicios en efecto habían sido brindados.

Igualmente, existe un importante precedente en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1651-5-2004 de 19 de marzo de 2004, que al analizar el tratamiento del IGV que correspondía aplicar a los servicios que la sucursal en el Perú de una empresa del exterior prestaba a su casa matriz, puntualiza que *“de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta se consideran domiciliadas en el país, las sucursales... en cuanto a su renta de fuente peruana y que según el Reglamento de la Ley del IGV “el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional”. Se agrega que para determinar el domicilio de un sujeto para fines del IGV la Ley de la materia remite a la legislación del impuesto a la renta”*.

*“que de las normas citadas se infiere que las disposiciones que regulan el impuesto (se refiere al IGV) consideran a la sucursal de una empresa establecida en el exterior como un sujeto distinto a su matriz, pues mientras la primera es considerada como un sujeto domiciliado que puede prestar servicios en el país gravados con el impuesto, la matriz conserva su naturaleza de no domiciliada y los servicios que preste y sean consumidos o empleados en el territorio nacional estarán gravados bajo un supuesto distinto: utilización de servicios”*.

Se añade que ello es concordante con la autonomía administrativa y contable de que gozan las sucursales, las que deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y emitir comprobantes de pago con su razón social, entre otras obligaciones formales tributarias. También se expresa que para fines del IGV no puede sostenerse que la

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



sucursal y casa matriz constituyen un solo sujeto, pues ello implicaría que la primera sólo podría considerarse no domiciliada, contrariamente a lo previsto por las normas que regulan el citado impuesto.

De la jurisprudencia glosada puede apreciarse que se ha venido perfilando el tratamiento tributario que corresponde otorgar a las relaciones entre casa matriz y sucursal. Así, podría concluirse que existe independencia virtualmente absoluta en aquellos casos en que la sucursal establecida en el Perú presta servicios a la casa matriz del exterior o los recibe de ella. Desde luego, la contraprestación involucrada debe estar ajustada al valor de mercado y no habría ninguna razón para excluir de ese tratamiento el caso de los contratos de crédito que dan lugar al pago de intereses.

De otro lado, por mandato del Reglamento de la LIR, parecería que la independencia se encuentra restringida cuando una sociedad constituida en el Perú establece una sucursal en el extranjero, pues al darle a ésta el tratamiento de domiciliada no habría diferencias entre ella y la establecida en el territorio nacional. Desde luego, la sucursal en el exterior generaría renta de fuente extranjera que debe ser declarada en el Perú, considerando como un crédito el tributo pagado en el país de la fuente.

De lo expuesto se sigue que es necesario definir la posición que debe adoptarse, introduciendo las precisiones legislativas que se requiera. El tratamiento de independencia entre casa matriz y sucursal ha sido adoptado expresamente en otras legislaciones. Si esa posición se recogiera en el Perú de manera absoluta, tendría que llegarse a la conclusión de que la principal puede efectuar préstamos al establecimiento en el país y cobrar los intereses correspondientes.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



En esas operaciones no resultaría aplicable la tasa reducida de 4.99%, pues la vinculación obligaría a exigir la alícuota ordinaria del 30%. No obstante, en este caso lo importante es que tendría que aceptarse que la sucursal tiene derecho a deducir como gasto el monto de los intereses pagados a la principal, lo cual implicaría una notable variación de la primigenia tesis del Tribunal Fiscal.

El tema tiene una gran significación pues, según ya se indicó, la Ley permite que el impuesto sea asumido por el deudor domiciliado y deducido como gasto para la determinación de su propio impuesto a la renta. Este mecanismo no obliga a considerar que el impuesto asumido constituye mayor renta para la casa matriz del exterior.

La subcapitalización.- Como es evidente las inversiones en el capital de una sociedad darán lugar a dividendos en la medida en que ella genere utilidades. En cambio, con independencia de sus propios resultados, la empresa que ha obtenido un préstamo estará obligada a pagar los intereses correspondientes. Si el prestamista es una entidad vinculada con la prestataria, los legisladores suelen regular o establecer un límite para la colocación de préstamos, estableciéndose diversas formulas para fijar ese tope.

De acuerdo con la LIR, sólo son deducibles los intereses provenientes de endeudamientos con sujetos vinculados, por la parte que no supere tres veces el patrimonio de la entidad deudora. Los que se generen por el exceso no son deducibles.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



¿Cuál es el alcance de la expresión “endeudamientos”? No hay duda que incluye las operaciones de mutuo, pero ¿alcanza también a los avales u otro tipo de garantías y a los contratos de comodato?.

En este caso, la norma no contiene una definición de lo que debe entenderse por endeudamientos, a diferencia de lo que ocurre cuando se ha regulado el caso de los “préstamos” que dan lugar a intereses presuntos (LIR artículo 26°), en cuyo Reglamento (artículo 15°) se ha cuidado de establecer que *“sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros...”*.

Por lo tanto, resulta indispensable que se defina lo que debe entenderse por “endeudamientos” para los fines de las reglas sobre subcapitalización.

Las diferencias de cambio.- Por otra parte, debe recordarse que según el artículo 61° de la LIR *“las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta”*.

Las reglas sobre subcapitalización se dirigen única y exclusivamente a limitar la deducción de los intereses cuando existen endeudamientos entre partes vinculadas (domiciliadas y no domiciliadas), pero no se hace la menor referencia a límites para deducir *“las diferencias de cambio”*, producidas por esas mismas operaciones de crédito en que se haya superado el límite establecido.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Conviene tener presente que en la legislación derogada (Decreto Supremo 287-68-HC), cuando se superaba el límite de endeudamiento permitido, se prohibía expresamente la deducción de las pérdidas por diferencias de cambio generadas por el exceso.

Como quiera que la Ley vigente no hace esta precisión, podría presentarse la paradoja de que resulten deducibles las diferencias de cambio producidas por la totalidad de los créditos recibidos de entidades vinculadas del exterior, y que se reparen los intereses por esas mismas operaciones, en la parte que el crédito excediera del límite fijado.

## **CONCLUSIONES.-**

1. No constituyen renta de fuente peruana y, por lo tanto, no generan la obligación de pagar el impuesto a la renta, las sumas cobradas directamente por profesionales no domiciliados, a raíz de servicios prestados íntegramente en el exterior, aún cuando éstos guarden conexión con contratos de créditos celebrados con entidades financieras del extranjero.
2. La declaración jurada que exige la ley para entender que la operación no se celebra entre partes vinculadas, debe presentarse con ocasión del desembolso de cada tramo del crédito y no sólo al celebrarse el contrato.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



3. Los pagos a la entidad financiera del exterior efectuados antes de la celebración del respectivo contrato, deben estar sujetos a la tasa reducida a condición de que – en efecto – el crédito se otorgue.
4. La garantía frente al acreedor extranjero, proporcionada por una sociedad del exterior relacionada con el prestatario local, no supone un crédito entre partes vinculadas.
5. Tratándose de bonos emitidos por empresas domiciliadas, tiene que regularse la forma en que los requisitos exigidos por la Ley, pueden calzar con esta específica clase de financiación.
6. Debe definirse qué se entiende por “*créditos de fomento*” y establecer que la exoneración comprende no sólo los intereses, sino también los demás pagos asociados a ese concepto.
7. Las sucursales en el exterior de bancos constituidos en el Perú, tienen la condición de domiciliadas en el país. Por lo tanto, los intereses que perciban de prestatarios locales no están sujetos a retención del impuesto a la renta. Aun cuando tales sucursales estuvieran establecidas en un “*paraíso fiscal*”, no resultarían aplicables las reglas sobre “*precios de transferencia*”.
8. La Ley debe precisar si la independencia tributaria de las sucursales, les permite celebrar contratos de crédito con su principal del exterior. En caso afirmativo, los intereses estarían gravados con la tasa ordinaria de 30% y serían deducibles como gasto.



9. Es necesario aclarar lo que se entiende por “*endeudamientos*”, para aplicar las normas sobre subcapitalización.
  
10. Las normas sobre subcapitalización no impiden la deducción de las pérdidas por diferencias de cambio, aun cuando el crédito exceda de tres veces el patrimonio de la empresa prestataria local.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**ANTONIO VÁZQUEZ DEL  
REY VILLANUEVA**  
Tratamiento de las tasas  
locales en el ordenamiento  
jurídico español.



## TRATAMIENTO DE LAS TASAS LOCALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

**Antonio Vázquez del Rey Villanueva**

### ***1.1. Premisas y caracterización fundamental***

Dentro de nuestros sistemas tributarios coexisten en distinta proporción tributos que responden a una distinta finalidad. Básicamente, podríamos clasificarlos en tributos cuya finalidad principal es la obtención de ingresos para financiar las cargas generales del Estado y tributos destinados a financiar, total o parcialmente, los costes que provoca una determinada actividad administrativa o de un servicio público.

Desde una perspectiva hacendística tradicionalmente se ha considerado que las tasas servían para financiar los servicios públicos divisibles, mientras que los impuestos hacían lo propio con los servicios indivisibles. Si bien en términos generales la existencia y el mantenimiento de los servicios públicos sirven al interés general, los servicios de carácter divisible se encuentran organizados de tal manera que la satisfacción del interés general se realiza fundamentalmente a través de prestaciones individualizables.

A partir de estas referencias, desde una óptica jurídica tradicionalmente se ha considerado la tasa como un tributo cuyo presupuesto está constituido por la

prestación de un servicio o una actividad administrativa que se refiere de manera particular al obligado al pago<sup>1</sup>. Este es el enfoque que inspira a la actual Ley General Tributaria española y que también se encuentra presente en día en el ámbito de la Hacienda Local. La doctrina, no obstante, suele completar la referencia identificando el fundamento de las tasas en un principio jurídico distinto al de capacidad económica. Así, a modo de ejemplo, MARTÍN QUERALT y los demás autores del conocido *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, señalan que «la tasa se paga porque se utiliza un servicio público o se obtiene una licencia por obras; no, como regla general, porque se demuestre una mayor o menor capacidad contributiva». Asimismo, de una manera más explícita, el profesor SIMÓN ACOSTA sitúa el fundamento de las tasas en el principio de provocación de costes<sup>2</sup>.

Con carácter general, dentro de sistema tributario español se considera que las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario. Básicamente, por tanto, distingue dos tipos, tasas por la utilización y el aprovechamiento del dominio público y tasas por la realización de servicios públicos o actividades administrativas.

---

<sup>1</sup> Así se suele entender desde la formulación que realizara GIANNINI, A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1956, pp. 98 ss.

<sup>2</sup> SIMÓN ACOSTA, E., “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *HPE*, nº 35, 1975, p. 272 ss.; asimismo, también en “Tasas Municipales”, en *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Lex Nova, Valladolid, 1982, p. 37. En esta línea también, VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed, Temis, Bogotá, pág. 159. Según la STS de 1 julio 2003 (RJ 2003\5801), «la idea clave, a modo de conclusión, es que en la tasa existe una solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir, reciben algo que les beneficia, y éste es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago. Obviamente, el ente público presta el servicio porque afecta y promueve el interés público general».

Dentro de este contexto, en relación con la Hacienda Local, la STC 233/1999, de 13 diciembre, apuntó una serie de precisiones a efectos de delimitar el ámbito dentro del cual las entidades locales pueden establecer tasas. En primer lugar, ha de tratarse de servicios públicos o actividades administrativas de solicitud o recepción obligatoria y no susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado; en segundo lugar, ha de tratarse de servicios o actividades de competencia local; y, en último término, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo.

a) La primera referencia cobra sentido a efectos de deslindar las tasas de los **precios públicos**, una categoría situada extramuros del Derecho Tributario. Se trata de una fórmula a la que determinados entes públicos, incluidas las corporaciones locales, recurrían para obtener recursos financieros sin necesidad de cumplir con las exigencias del principio de reserva de ley. Sin embargo, tal y como reconocieron las SSTC 185/1995, de 14-12 y 233/1999, de 13-12, bajo esta categoría anidaban prestaciones patrimoniales de carácter público (en definitiva, tributos) cuyo régimen jurídico no ofrecía suficientes garantías desde la perspectiva del principio de reserva de ley. De ahí que el TC obligase a excluir estas situaciones del ámbito de los precios públicos<sup>3</sup>.

Para que estemos ante una tasa basta con que concurra alguna de las circunstancias apuntadas (solicitud/recepción obligatoria o que el servicio o la actividad no es prestado por el sector privado), sin que los requisitos tengan un carácter acumulativo.

---

<sup>3</sup> La diferencia entre la tasa y el precio público radica fundamentalmente en el origen legal de la primera (que con frecuencia se identifica con la nota de la *coactividad*), frente al origen y la naturaleza contractual del segundo.

b) En segundo lugar, ha de tratarse de servicios o actividades administrativas de **competencia local**. No obstante, no existe la obligación de financiar determinados servicios públicos o actividades administrativas mediante tasas, sino que corresponde a la entidad local decidir si recurre o no a esta forma de financiación. Es posible que servicios que hasta ahora se financiaban con cargo al presupuesto, fundamentalmente a través de impuestos, pasen a financiarse a través de una tasa (p.ej., tasas por recogida de basuras recientemente introducida en Madrid), o bien la situación inversa. Se trata en este sentido de tributos **facultativos** de manera que es una decisión política la que, en definitiva, determina la forma de financiación de los servicios y las actividades administrativas.

c) El servicio o la actividad administrativa ha de **referirse, beneficiar o afectar de modo particular** al sujeto pasivo. No cabe establecer tasas sobre hechos imponibles que se refieran o afecten de manera general al conjunto de los ciudadanos (p.ej., vigilancia pública en general, protección civil, limpieza de la vía pública<sup>4</sup>). De ahí que la jurisprudencia haya declarado la invalidez de las tasas locales por servicios de vigilancia prestados en las inmediaciones de un estadio con ocasión de la celebración de un partido de fútbol (STS 23 diciembre 1991, STS 14 abril 1992, RJ 1992\3297; la STS de 17 abril 1996, RJ 1996\3682, reproduce el criterio en relación con la prestación de servicios de vigilancia a la empresa de una plaza de toros)<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> La propia norma legal prohíbe establecer tasas sobre alumbrado de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, limpieza de la vía pública, etc.). Así, no cabe establecer una tasa por la limpieza de la nieve de la vía pública, al hallarse integrada en el servicio obligatorio de limpieza viaria (STS de 27 mayo 2002, RJ 2002\4622, STS de 1 junio 2002, RJ 2002\5915, STS de 25 septiembre 2002, RJ 2003\356).

<sup>5</sup> Por el contrario, sí está justificado que el importe de la tasa por los servicios de retirada y depósito de los vehículos refleje el coste correspondiente a los servicios de vigilancia especial prestados al titular del vehículo (STS de 5 julio 2003, RJ 2003\5384).

De igual manera, en las tasas por inserción de anuncios en el boletín oficial, el hecho imponible se produce siempre que existan unos “interesados” a quienes beneficie la inserción. Cuando la inserción tiene lugar en beneficio de personas innominadas o desconocidas, las publicaciones en los boletines oficiales no constituyen actividades administrativas que afectan o benefician de un modo particular a las Administraciones públicas que hayan dictado los actos administrativos en cuestión (STS de 14 septiembre 2000).

Tampoco cabe el establecimiento de tasas las obras previstas en los Proyectos de Urbanización (viales, abastecimiento de agua, alcantarillado, etc.), los cuales tienen un relación inmediata con el Plan de Ordenación Urbanística que tratan de ejecutar (SSTS de 10 abril y 28 mayo 1997, 16 octubre 1999, 21 febrero y 16 octubre 2000). Se trata de situaciones en las que prima el interés general sobre el individual y, por tanto, no son susceptibles de ser considerados como hecho imponible de las tasas.

Asimismo, el hecho de que el destinatario del servicio o la actividad sea el conjunto de la colectividad impide el establecimiento de tasas por el servicio de tratamiento y eliminación de los residuos posterior al servicio de recogida. Con todo, según el TS, nada obsta que a la hora de cuantificar el importe de la tasa por recogida de basura puedan incluirse los costes de los servicios correspondientes al tratamiento y eliminación de los residuos (STS de 19 abril 2005, RJ 2005\3798, STS de 11 mayo 2004, RJ 2004\3243, STS de 3 febrero 2003, RJ 2003\2360).

Al margen de las anteriores referencias jurisprudenciales, la fórmula evidencia con claridad la superación del principio del beneficio, tradicional fundamento de las tasas desde un punto de vista hacendístico. No es preciso que el obligado al pago obtenga un beneficio particular ni que resulte especialmente beneficiado, basta con que la actividad o el servicio se refieran a él de una manera particular para que la tasa le sea exigible. Piénsese, por ejemplo en el caso de las tasas judiciales que se exigen

a la parte condenada (STJCE de 26 octubre 2006, *Comisión/Estado belga*, asunto C-199/05) o en las tasas locales por la retirada de vehículos que entorpecen el tráfico.

Tampoco es preciso que el sujeto solicite la actividad o el servicio ya que, con frecuencia, la actividad administrativa se desarrolla de oficio. Basta en este sentido con que la acción haya sido motivada directa o indirectamente por el sujeto en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades administrativas o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población, de orden urbanístico, etc. Nuevamente la referencia cobra sentido en la medida en que concepciones tradicionales señalaban la solicitud obligatoria como uno de los requisitos esenciales de las tasas.

## ***1.2. Condiciones para la exigibilidad***

Una vez delimitado el ámbito en el que los Ayuntamientos pueden proceder al establecimiento de tasas en ejercicio del poder tributario local corresponde examinar en qué condiciones dichas tasas resultan exigibles.

a) El servicio o la actividad administrativa ha de **prestarse de manera efectiva**. La falta de concurrencia de este requisito ha llevado al TS a declarar la ilegalidad de las tasas por inspección de locales e inspección de motores (STS de 20 febrero 1996), en casos en los que no constaba la realización de inspección alguna por parte de las entidades competentes. No basta, por tanto, con la mera existencia del servicio para que la tasa sea exigible. De igual manera, la jurisprudencia ha procedido a anular las liquidaciones correspondientes a las tasas de alcantarillado correspondientes a fincas que no se hallaban conectadas a la red de evacuación municipal.

Desde esta perspectiva, cabría entender que tampoco cabe exigir una tasa en los casos en los que la licencia se entiende otorgada por silencio administrativo, supuesto asimilable a la falta de prestación efectiva. En la práctica, sin embargo,

parece poco probable que se haya producido una inactividad total y absoluta de la Administración, de ahí que la jurisprudencia haya entendido que también en estos casos es preciso satisfacer el tributo (STSJ Galicia de 24 abril 1995, JT 1995\436), A nuestro entender, sin embargo, el problema en puridad debería trasladarse a la determinación del importe de la cuantía que el sujeto debe satisfacer, de manera que sólo sufragase la actividad administrativa realizada hasta el momento en que la licencia se entiende concedida pero no el correspondiente a las actividades posteriores.

Cuestión distinta, no incompatible con las ideas anteriores, es la de las tasas por servicios de recepción obligatoria (p.ej., recogida de basura, servicio de alcantarillado). Dichas tasas son exigibles siempre que se constate la prestación del servicio, aunque el usuario no haga uso del mismo (p.ej., situaciones en las que las viviendas se hallan ocasionalmente desocupadas, como analiza la STS 7 marzo 2003, RJ 2003\3763) e, incluso, aunque pruebe que transporta los residuos por su propia cuenta al vertedero (STSJ de Canarias, de 8 febrero 1999)<sup>6</sup>. Ello no obsta a que, en determinadas ocasiones, las Ordenanzas fiscales prevean una reducción del importe que han de satisfacer los sujetos autorizados por el Ayuntamiento para trasladar sus propios residuos al vertedero (STS de 16 mayo 1991, RJ 1991\4354).

Por el contrario, la jurisprudencia ha rechazado la exigibilidad de la tasa por entrada de vehículos a través de las aceras al concesionario de un aparcamiento subterráneo, al considerar que la concesión correspondiente comprende la entrada de los vehículos, requisito *sine qua non* para que pueda realizarse el objeto de la

---

<sup>6</sup> Acerca de la exigibilidad de la tasa por el servicio obligatorio de alcantarillado, véase la STS de 24 marzo 2003 (RJ 2003\3621).

concesión (STS de 12 julio 2006, RJ 2006\7252) y el concesionario ya satisface el canon por la ocupación del dominio público y la explotación del servicio público.

b) En segundo lugar, es necesario que **el sujeto haya provocado la actividad administrativa**. De ahí que la jurisprudencia haya considerado ilegal la liquidación de una tasa por la retirada y depósito de vehículos en situaciones en las que la actividad administrativa no fue provocada por acción ni omisión alguna del parte del sujeto (STSJ de Andalucía, de 5 febrero 1996) o, en general, en ausencia de los presupuestos que legitiman la retirada de un vehículo de la vía pública en los términos que establece la Ley de Seguridad Vial (STSJ Castilla-La Mancha de 18 marzo 2000, JT 2000\803).

Particularmente llamativa resulta la reciente STS de 5 febrero 2009 (RJ 2009\946) relativa a la tasa por adquisición de licencias de autotaxi. El TS considera que no existe ninguna dificultad en que la tasa se exija únicamente a los titulares de las nuevas licencias, a pesar de que los servicios benefician al colectivo en su conjunto<sup>7</sup>. Con una argumentación a nuestro juicio poco convincente, el TS estima que «...no comporta violación del principio de igualdad con relación al resto de los titulares porque éstos, en la misma situación, es decir, en el momento de tener acceso a la relación jurídica de sujeción especial mediante la obtención de la licencia, abonaron también la correspondiente tasa».

c) Una cuestión de interés es si la exigibilidad de la tasa requiere la **obtención de un determinado resultado** de manera que, p.ej., en caso de denegación de una licencia urbanística la tasa no resulta exigible.

---

<sup>7</sup> La recaudación total de la tasa no financia únicamente la tramitación de la licencia correspondiente sino los costes que lleva aparejados el conjunto del servicio de taxi (p.ej., mantenimiento y señalización de las paradas de taxi).

La jurisprudencia española se halla dividida en estos casos. Por una parte, la jurisprudencia del TS considera que en los casos de denegación de la licencia no nace la obligación tributaria (STS de 26 febrero 2001, STS de 11 febrero 2005, RJ 2005\3057)) puesto que lo decisivo es el acto final de otorgamiento: la tasa por licencia urbanística sólo es exigible en el caso de que la licencia haya sido efectivamente obtenida. Junto a esta posición, hay sentencias de tribunales inferiores (p.ej., STSJ de Andalucía, de 30 enero 1991) que consideran que la tasa también resulta exigible en los casos de denegación de la licencia.

Desde nuestra perspectiva, conviene distinguir, ante todo, entre la regulación concreta del hecho imponible de una tasa –que efectivamente puede limitarse a contemplar la “concesión de la licencia”– y el ámbito dentro del cual se puede desarrollar la acción normativa municipal a la hora de establecer una tasa. A nuestro juicio, nada obsta la exigibilidad del tributo con independencia del resultado de la actividad administrativa ya que, de otra manera, quienes viesan denegada la solicitud se encontrarían exentos del pago, a pesar de que el coste ha sido igualmente provocado. Buscando un paralelismo en otra tasa municipal, es como si la tasa por derechos de examen para acceder a la función pública sólo se exigiese a quienes superasen las pruebas correspondientes. De ahí que, frecuentemente, con mayor corrección, la tasa se exija por la “tramitación” de las licencias urbanísticas, con independencia del resultado.

### ***1.3. Determinación de la cuantía***

Con carácter general, el importe de las tasas puede consistir en una cantidad fija, el resultado de aplicar una tarifa o ambas técnicas simultáneamente. En todo caso, los acuerdos de establecimiento de las tasas deben adoptarse a la vista de informes técnico-financieros en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado de

la utilización privativa o los aprovechamientos o la previsible cobertura del coste de los servicios o las actividades administrativas.

A) Por lo que se refiere a las tasas por **utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local**, la norma legal se limita a señalar que el importe se fija tomando como referencia el valor de mercado de la utilidad derivada si los bienes afectados no fuesen de dominio público<sup>8</sup>. Más allá de esta referencia, la ley habilita a las ordenanzas fiscales para que señalen en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir dicho valor.

La referida previsión es suficiente para entender cumplidas las exigencias del principio de reserva de ley ya que, según la STC 233/1999, la Administración tiene «la obligación de circunscribirse, dentro de una razonable esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, discrecionalidad técnica que debe estimarse respetuosa con las exigencias de la reserva de ley siempre que, como aquí acontece, tal discrecionalidad pueda considerarse circunscrita de modo que asegure una continua garantía a los interesados frente a posibles arbitrariedades de la Administración»<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Existe un régimen especial de cuantificación aplicable a las empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general que utilicen o aprovechen el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales. En estos casos la cuota resulta de aplicar un porcentaje del 1,5% sobre los ingresos brutos procedentes de la facturación anual dentro del término municipal. Según jurisprudencia reiterada (SSTS de 9, 10 y 18 de mayo 2005, 21 noviembre 2005, 18 junio 2007 y, últimamente, STS de 22 enero 2009 RJ 2009\1793), este régimen resulta aplicable a las empresas comercializadoras de energía eléctrica que, a pesar de no ser propietarias de las líneas de suministro, realizan un aprovechamiento especial del dominio público local. El régimen no resulta aplicable, en cambio, a las empresas de telefonía móvil con derechos de uso, acceso o interconexión (STS de 16 febrero 2009, RJ 2009\1800).

<sup>9</sup> Y ello con independencia de que, como señala el propio TC, «el valor de mercado y la utilidad derivada del aprovechamiento constituyen criterios de indudable naturaleza técnica a los que la Administración Local tiene necesariamente que acudir, aunque el contenido exacto

Salvada esta dificultad, la jurisprudencia ha interpretado el régimen de cuantificación de una manera ciertamente flexible, señalando por ejemplo que la tasa por ocupación de puestos de mercado debe incluir tanto los costes que derivan tanto de la ocupación del dominio público como los que requieren la organización y servicio del mercado (STS 25 febrero 2009, RJ 2009\1109). Dicha flexibilidad también se aprecia a la hora de enjuiciar al contenido de la memoria económico-financiera que debe acompañar el establecimiento de las tasas. Basta con que el informe ponga de manifiesto el valor de mercado que se ha tomado como referencia para que el requisito se entienda cumplido, sin necesidad de una valoración detallada de las distintas partidas o factores (STS 16 febrero 2009, RJ 2009\1800, en relación con la tasa exigible a las empresas de telefonía móvil por la utilización del vuelo, suelo y subsuelo).

B) Uno de los aspectos tradicionalmente más polémicos es el de la determinación del importe de las tasas por **servicios o actividades administrativas**, ya que con frecuencia se ha recurrido a esta categoría tributaria para obtener unos rendimientos superiores al coste de los servicios o las actividades administrativas.

1) Una premisa fundamental es la necesidad de que exista una relación entre el importe de la tasa y el coste del servicio o la actividad administrativa y, correlativamente, que el importe recaudado no puede exceder del coste del servicio o la actividad administrativa. Dentro de este límite, el importe de la tasa debe tender a cubrir el coste del servicio o la actividad administrativa de que se trate (principio de equivalencia).

El régimen jurídico actualmente aplicable en España establece un límite global que impide que la recaudación total exceda del coste real o previsible del servicio o la

---

de tales magnitudes depende de variables a menudo inciertas, pero sin que tales variables y, por tanto, tales magnitudes, den como resultado una decisión antojadiza, caprichosa y, en definitiva, arbitraria, del ente público».

actividad administrativa (art. 24.2 TRLHL). De esta manera, la recaudación total no puede servir para sufragar los gastos generales de la comunidad sino para financiar, total o parcialmente, los costes de una determinada actividad administrativa o un servicio público. Por tanto, en el mejor de los casos, la recaudación de la tasa comporta la internalización entre los usuarios del coste del servicio o la actividad administrativa, sin que la entidad local tenga que sufragar coste alguno con cargo al presupuesto pero sin que en ningún caso pueda obtener recursos adicionales con los que financiar los demás gastos de la comunidad.

A efectos de garantizar el respeto del límite del coste global, los acuerdos de establecimiento de las tasas han de adoptarse a la vista de informes técnico-económicos o memorias económico-financieras en los que ha de ponerse de manifiesto la previsible cobertura del servicio o la actividad (art. 25 LRHL). La falta de conexión entre dicho coste y la técnica seguida a efectos de la determinación del importe llevó a la STS de 22 mayo 1998 (RJ 1998\4302) a declarar la ilegalidad de una tasa por expedición de licencia de apertura cuya cuantía se determinaba aplicando un porcentaje sobre el importe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). La memoria constituye, por tanto, un requisito esencial, exigible cada vez que se procede al establecimiento de nuevas tasas o a una modificación sustancial de las existentes que excede de su mera actualización (STS de 7 febrero 2009, RJ 2009\1796)<sup>10</sup>.

Por lo demás, a efectos de la determinación del importe global de la tasa han de tomarse en consideración los costes directos e indirectos, incluidos los de carácter

---

<sup>10</sup> La STS de 21 marzo 2007 (RJ 2007\4597) invalida la modificación de una serie de tasas por en la medida en que la memoria económico-financiera contenía una «mera relación numérica, sin explicación ni motivación alguna, de los costos que corresponden a los distintos servicios, así como de los ingresos previstos, sin que, por otra parte, figure quien es el autor o responsable de tal relación y previsión. Tampoco puede venirse en conocimiento de cual es el incremento que se produce en las tarifas».

financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o la actividad<sup>11</sup>.

2) Mayores dificultades surgen cuando se desciende al plano de la determinación del importe individual de la tasa, particularmente cuando se trata de servicios o actividades administrativas relacionados con bienes inmuebles.

El problema no se plantea cuando, según se desprende del informe técnico-económico, se gira una cantidad fija basada en el coste individual (tal puede ser el caso, p.ej., en la tasa por inspección de prestación de servicios funerarios, por derechos de examen, expedición de documentos administrativos, licencias y autorizaciones de autotaxis, entradas y visitas al Planetario, anuncios en el boletín oficial municipal, etc.).

Las dificultades surgen cuando las ordenanzas abandonan el criterio de reparto basado en el coste que cada usuario provoca y lo sustituyen por otros criterios. En este sentido, el importe de las tasas correspondientes a actividades y servicios relacionados con los bienes inmuebles se determina con relativa frecuencia a partir de parámetros como la superficie de la finca (tasa por prestación de servicios urbanísticos), el valor catastral o la categoría del establecimiento hotelero y el número de plazas (tasa por recogida de basuras, tasa por alcantarillado, licencias de apertura,

---

<sup>11</sup> Existe una reiterada jurisprudencia (SSTS de 14 noviembre 1997, 20 febrero y 29 junio 1995, 11 junio 1996, 3 y 5 abril, 16 mayo, 7 junio y 16 septiembre 1997) en la que el TS ha establecido la improcedencia de incluir en la base de la liquidación por la tasa por licencia de obras los honorarios del arquitecto y el aparejador que intervienen en la elaboración y ejecución del presupuesto material de la obra, ni tampoco el beneficio industrial del contratista o el porcentaje de gastos generales de éste. En otras palabras, la base ha de estar constituida por el importe del presupuesto integrado en el Proyecto de las obras a que afecta la licencia que se otorga, porque a ellas se contrae exclusivamente la fiscalización urbanística que constituye el servicio prestado. Se atiende, por tanto, al coste de ejecución material y no al coste de ejecución por contrata (STS de 28 febrero 2007). Tampoco cabe incluir el valor de la maquinaria e instalaciones industriales, p.ej. grupos electrógenos, balizamiento, etc., ya que la tasa ha de circunscribirse a gravar las actividades de construcción con trascendencia desde un punto de vista urbanístico (STS de 14 diciembre 2002, RJ 2003\313, entre otras).

etc.). La razón que se suele esgrimir para justificar esta situación son las dificultades prácticas a la hora de determinar la “medida exacta” del coste provocado (STS 1 octubre 1994, RJ 1994\7557), en relación con la tasa de alcantarillado) o el importe del “beneficio” individualizado. La dificultad de determinar o de evaluar cómo un servicio afecta a un sujeto lleva a basar la determinación del importe individual en otros criterios, entre los que se abre paso el principio de capacidad económica. Dicho planteamiento recuerda a las viejas concepciones hacendísticas que, ante la dificultad de determinar el beneficio individual que proporcionan los servicios públicos indivisibles, situaban el criterio de contribución en el principio de capacidad económica.

La LHL apunta la posibilidad de recurrir a criterios genéricos capacidad económica para determinar el importe de la tasa (art. 24.4). Se trata de una referencia que a nuestro entender resulta poco afortunada y que ha servido a la jurisprudencia para justificar la validez de las tasas cuyo importe se determina en función del valor catastral (licencias de apertura, recogida de basura, etc.). Según la STS de 6 febrero 1995 (RJ 1995\1003), se produce en estos casos «una cierta disociación entre la estimación concreta de costes de otorgamiento de una licencia y de la cuota exigida por ello a fin de que sujetos pasivos de mayor capacidad contributiva satisfagan cuotas que superen ese coste en compensación con otros que lo hagan en menos proporción» (también STSJ Castilla-La Mancha, de 7 noviembre 1996, JT 1996\1434)<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Según el TS, las tasas «no son retribución del coste concreto de ese servicio o de esa actividad. Por eso como esta Sala ha señalado con reiteración, no son los términos de comparación utilizables para determinarlas, en cuanto a cuantía, los costes y liquidaciones concretas, sino los reales y previsibles que “globalmente” pueda representar para cada Corporación la prestación de esos servicios o la realización de esas actividades» (por todas, STS de 19 abril 2005, RJ 2005\3798). De donde cabe desprender que para esta línea de pensamiento lo que importa es la financiación del servicio pero no los criterios de justicia en el reparto de la carga tributaria entre los ciudadanos.

En definitiva, más allá del límite que representa el coste global del servicio, la jurisprudencia no encuentra mayores dificultades a la hora de admitir la validez de este régimen de cuantificación. A nuestro juicio, la solución resulta totalmente rechazable. Si la tasa se exige, no porque el sujeto tenga capacidad económica, sino porque solicita, utiliza y, en definitiva, provoca un coste, el importe exigible no puede exceder del coste individual y singularmente provocado. Si trasladásemos el planteamiento anterior a otro ámbito, p.ej., el de la tasa por retirada de vehículos, el importe debería venir determinado por el valor de mercado del vehículo en lugar de, como ocurre en la práctica, por su peso y características, las condiciones en las que se produce la retirada, el tiempo que dura el depósito, etc. En definitiva, tal y como señala la STS de 28 febrero 2007 (RJ 2007\1082), «el límite del coste máximo no es suficiente, toda vez que su reparto debe realizarse en función de criterios de racionalidad, ponderación y grado de utilización del servicio»<sup>13</sup>.

Lo que ocurre en los casos referidos es que, llegado el momento fundamental de la determinación de la cuantía de la tasa que cada sujeto ha de satisfacer, quiebra el principio de justicia material que fundamenta el tributo o, si se prefiere, se sustituye por otro: la tasa se exige porque el individuo provoca un coste, pero no en razón del coste provocado sino de su capacidad económica. El criterio de justicia en el reparto de la carga tributaria no se encuentra en el principio de provocación de costes sino en el principio de capacidad económica. Y ello conlleva que individuos que provocan un mismo coste paguen importes diferentes (p.ej., por razón de la categoría de la calle

---

<sup>13</sup> A lo que el TS añade que «no cabe olvidar que la tasa se crea para que la Administración se resarza del gasto provocado por la prestación del servicio. Una vez calculado el coste global del servicio la entidad local deberá determinar la forma de computar las cuotas individuales a los usuarios. En el presente caso la base imponible que contempla la Ordenanza del Ayuntamiento de Zaragoza no guarda coherencia con el hecho imponible de la tasa, la prestación del servicio, ni con el coste del servicio que se presta y que se trata de retribuir con la tasa».

donde habitan), al tiempo que personas que provocan costes diferentes, pagan en la misma medida.

La conclusión a la que esto nos lleva es que bajo la forma jurídica de la tasa anidan figuras similares a lo que en otras épocas eran conocidos como impuestos de cupo o repartimientos, a través de los cuales un determinado gasto público se distribuye entre los ciudadanos, utilizando diversos criterios o módulos de reparto, entre los cuales ahora se sitúa el principio de capacidad económica. La propiedad inmobiliaria, uno de los índices tradicionales de riqueza, se utiliza como criterio de reparto para el sostenimiento, no de los servicios públicos indivisibles ni de los gastos generales, sino de un determinado servicio o actividad. De esta manera, el coste del servicio se internaliza entre todos los usuarios recurriendo a criterios de capacidad económica.

Desde la perspectiva del ordenamiento español, la precisión acerca de la naturaleza del tributo no es una cuestión baladí sino, por el contrario, de una gran trascendencia práctica. Y ello fundamentalmente porque la Ley Reguladora de las Haciendas Locales sólo contempla un número limitado de impuestos que los Ayuntamientos pueden exigir, mientras que en el caso de las tasas, las limitaciones se encuentran únicamente en los servicios o actividades administrativas de competencia local que ejerza el municipio<sup>14</sup>.

Desde nuestra perspectiva, resulta más acertado basar el importe de la tasa individual en índices de provocation de costes como hacen otros municipios que calculan la tasa de basura en función del número y la capacidad de los contenedores

---

<sup>14</sup> Concretamente, los Ayuntamientos sólo pueden contar con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos (IIVTNU). A todos se añade el Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de cotos de caza y de pesca.

asignados a cabe bien inmueble, presumiendo que se emplea la capacidad máxima (STSJ Galicia, de 28 abril 2000, JUR 2000\185034). O, por ejemplo, tomando como referencia para el cálculo de la misma tasa la superficie y la naturaleza de la actividad desarrollada (indirectamente, STSJ de Canarias de 24 septiembre 1997 (JT 1997\1140). El propio TS (STS de 16 mayo 1991 (RJ 1991\4354) en alguna ocasión ha confirmado que la determinación del importe de la tasa puede variar en función de las distintas maneras de llevar a cabo el servicio de recogida de basuras por el Ayuntamiento. Nada obsta que la ordenanza distinga en función de la actividad que se desarrolle en el inmueble y en función del número de metros cuadrados.

En definitiva y a modo de conclusión, el régimen de cuantificación de estas tasas no responde al principio informador del tributo. Olvida que las tasas se fundamentan en un principio jurídico distinto al de los impuestos, el cual ya se apunta, de una manera más o menos clara, cuando se señala el carácter de *contraprestación* que tienen las tasas, cuando se afirma el principio retributivo frente al principio contributivo, cuando se señala la existencia de un sistema de tasación frente a un sistema de imposición basados en diferentes criterios de repartición, siempre que se hace referencia a los principios de conmutatividad o de equivalencia y, sobre todo, con particular claridad a partir del momento en que un sector de la doctrina ha situado el fundamento jurídico de las tasas en el principio de provocación de costes<sup>15</sup>. En esta línea, la propia jurisprudencia comunitaria recientemente ha señalado la necesidad de

---

<sup>15</sup> Todo este tipo de referencias puede encontrarse en obras clásicas como las siguientes: ZANOBINI, G., *Corso di Diritto Amministrativo*, Vol. IV, Giuffrè, Milano, 1948, p. 243, CHRÉTIEN, M., "Distinction de la taxe e l'impôt", *Revue de Ciencia et de Législation Finantières*, tomo XLIII, 1951, p. 350, EINAUDI, L., *Principii di scienza della finanza*, Giulio Einaudi editore, Torino, 1940, pp. 7 ss., FLORA, F., *Manual de Ciencia de la Hacienda* (trad. L. Víctor Paret), tomo I, Madrid, 1918, pp. 244 ss, GRAZIANI, A., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1929, pp. 121 ss., TANGORRA, V., *Trattato di scienza delle finanze*, vol. I, Milano, 1915, pp. 533 ss., MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, 5th ed., McGraw-Hill, New York, 1989, pp. 218 ss.

que exista «una relación directa y proporcional entre el coste real de dicho servicio y el de un servicio determinado y el coste concreto que la prestación de tal servicio ha supuesto para la administración» (STJCE de 26 octubre 2006, *Comisión/Estado belga*, asunto C-199/05).

A partir de estas premisas, forzoso es reconocer que el principio de capacidad económica tiene un campo de acción limitado. Ni es el fundamento del tributo ni puede justificar un incremento del importe por encima del coste individualmente provocado. A nuestro entender, únicamente puede servir como fundamento de la exención o de las bonificaciones aplicables y éste es precisamente el sentido que cabe atribuir a la referencia que figura en la Ley reguladora de Haciendas Locales a los «criterios genéricos de capacidad económica», de manera que aquellos que carecen de capacidad económica puedan acceder a determinadas actividades administrativas o servicios públicos obligatorios<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> En este sentido, últimamente, SIMÓN ACOSTA E.: *Curso de Hacienda Local*, Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 82.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Tribunal Fiscal

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



LIMA DEL 8 AL 10 DE JUNIO DEL 2009

**RAFAEL VERGARA  
SANDOVAL**

La interrelación entre el  
derecho tributario y el  
derecho administrativo.



## LA INTERRELACIÓN ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Rafael Vergara Sandoval

**SUMARIO: I. Introducción. II. En etapa de Gestión Tributaria. III. En etapa de Impugnación Tributaria o Revisión de actos tributarios de carácter particular. IV. Recursos de revocatoria y jerárquico del Procedimiento Administrativo V. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. VI. Ilícitos Tributarios. VII. Conclusiones.**

### **I. Introducción.**

La relación tributaria en su aspecto dinámico y operativo, en su funcionamiento normal, implica necesariamente la intervención de la Administración, y por ende, la implementación de un *procedimiento administrativo*<sup>1</sup>.

En el derecho tributario esta circunstancia ha dado lugar a posturas que enfatizan el aspecto operativo o procedimental del fenómeno tributario y que sostienen que la concepción de la relación jurídica tributaria debe ser sustituida por la concepción del *procedimiento* en el cual se realiza, a través de múltiples actos de la Administración y de los particulares, la potestad tributaria del Estado o de otras entidades públicas<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, págs. 14-429.

<sup>2</sup> María José Rodríguez, *El acto administrativo tributario, con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 2004, pág. 45.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



La construcción dogmática del derecho tributario italiano en torno al concepto *función tributaria* propuesta por Alessi, es definida como la función dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios por el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus funciones, *siempre teniendo en cuenta que la función tributaria viene a encuadrarse dentro de la función administrativa*, que se caracteriza por su complementariedad respecto de la primacía de la función normativa<sup>3</sup>.

La escuela clásica alemana, especialmente Otto Mayer, sin desconocer la existencia de una norma material que da origen a la obligación tributaria, analiza esencialmente el *fenómeno tributario* desde la serie de *actos procedimentales* realizados por los órganos administrativos con la finalidad de cumplir el mandato conferido por la norma<sup>4</sup>.

En este sentido, se puede afirmar que las doctrinas que resaltan la importancia de las nociones de *procedimiento* y *función*, guardan armonía y afinidad con la *concepción administrativista* del derecho tributario, según la cual, el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad de percepción de los tributos, determina los casos en que corresponde al Estado una pretensión, y a un particular una obligación tributaria, y establece la manera cómo la Administración Pública debe actuar para cumplir su actividad en este campo, siendo en consecuencia parte del derecho administrativo<sup>5</sup>.

Es así que el ordenamiento tributario está esencialmente encuadrado dentro del denominado Derecho Público, con toda la relatividad con que hay que aceptar la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado. Esta adscripción al ordenamiento público es especialmente intensa en lo que se refiere a los *procedimientos* a través de los cuales se aplican las normas tributarias<sup>6</sup>. A estos procedimientos deberían

---

<sup>3</sup> Ver Juan J. Nieto Montero, *En torno al concepto de gestión tributaria*, Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, Buenos Aires, N° 4, págs. 954 y 955.

<sup>4</sup> Ezio Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, págs. 42-43.

<sup>5</sup> El derecho administrativo trata de la actividad concreta del Estado para conseguir sus finalidades (actividad administrativa) y del conjunto de normas jurídicas que disciplinan esa actividad concreta y las relaciones entre la Administración, en sentido subjetivo, y los particulares.

<sup>6</sup> Juan Martín Queralt y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2005, págs. 158-159.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



aplicarse, no sólo como derecho supletorio; sino, de manera directa e inmediata, las normas del Derecho Administrativo materializadas en la Ley del Procedimiento Administrativo, cuya interrelación con el derecho tributario esbozaremos desde la realidad boliviana plasmada en el Código Tributario, en los *procedimientos* de gestión tributaria, de impugnación tributaria y de ilícitos tributarios.

## II. En etapa de Gestión Tributaria.

El Título II del Código Tributario boliviano, referido a la *Gestión y Aplicación de los Tributos*, en el Capítulo II, sobre los *Procedimientos Tributarios*, artículo 74, con el *nomen iuris* de principios, normas principales y supletorias, dispone que:

Los *procedimientos tributarios* se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria,

1. Los *procedimientos tributarios administrativos* se sujetarán a los principios de Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.
2. Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios de Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.

En este entendido, debemos aclarar que se entiende por principios jurídicos los criterios rectores de una relación jurídica, que representan los valores materiales básicos de un ordenamiento normativo, pues hacen a la definición de la persona humana y su necesidad de vivir en sociedad. Usualmente, se les asigna no sólo una finalidad supletoria e integradora del ordenamiento jurídico; porque, sería erróneo reducirlos a criterios para llenar lagunas o “remendar la descosida trama de las leyes”,

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



en acertada expresión de De Castro y Bravo, citado por el profesor García Belsunce. Más bien poseen la virtud de dar sentido a las normas y exigir su concreción; es decir, lo que se conoce como la función “informadora” del ordenamiento jurídico positivo. Por ello, sobre estos principios, es necesario enfatizar su alcance y contenido.

En primer lugar, debe quedar claro que los *procedimientos tributarios* se sujetan a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, esto es, a los principios propios del Derecho Tributario. En este propósito, por una parte, debemos distinguir los principios que constituyen objeto del estudio del Derecho Constitucional Tributario, cuya finalidad es la de regular la potestad o soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitando su contenido y alcances en la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. En este contexto, además de los principios universalmente reconocidos, como los formales de legalidad o reserva de ley y los materiales de capacidad contributiva o económica, igualdad, generalidad, proporcionalidad, progresividad y no confiscatoriedad, plasmados en el artículo 323 de la nueva Constitución Política del Estado, donde, además se añaden los principios de transparencia, de control, de sencillez administrativa y de capacidad recaudatoria, para los que se hace necesaria la correspondiente construcción filosófico-jurídica, dada su singularidad y novedad en el ámbito tributario.

En segundo lugar, debe quedar meridianamente claro que los *procedimientos tributarios administrativos* se interrelacionan de manera directa con el Derecho Administrativo, al sujetarse a sus principios por imperio del propio Código Tributario boliviano. No olvidemos que el *procedimiento administrativo* adquiere su particular fisonomía a través de los principios que lo informan; estos constituyen el punto de partida<sup>7</sup>, fundamento u origen de posteriores normas, interpretaciones jurídicas y soluciones a que el operador jurídico arribe como lógico corolario del Estado Social y Democrático de Derecho.

En este sentido, el Derecho Tributario boliviano en etapa de gestión tributaria se informa de manera directa por los principios del Derecho Administrativo plasmados en el artículo 4 de la ley 2431, del Procedimiento Administrativo que son los siguientes: a) principio fundamental; b) principio de autotutela; c) principio de sometimiento pleno

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



a la ley; d) principio de verdad material; e) principio de buena fe; f) principio de imparcialidad; g) principio de legalidad y presunción de legitimidad; h) principio de jerarquía normativa; i) principio de control judicial; j) principio de eficacia; k) principio de economía, simplicidad y celeridad; l) principio de informalismo; m) principio de publicidad; n) principio de impulso de oficio; o) principio de gratuidad; p) principio de proporcionalidad.

En tercer lugar, es importante resaltar que a falta de disposición expresa en materia tributaria, en etapa de gestión tributaria se aplicarán *supletoriamente* las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa como el reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo; lo que significa que como derecho supletorio en caso de vacío legal se puede aplicar supletoriamente tanto a la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo como el Decreto Supremo 27113, Reglamento de la LPA.

### **III. En Impugnación Tributaria o Revisión de Actos Tributarios de carácter particular.**

La reforma tributaria boliviana del año 2003, que tuvo como premisa reinsertar un órgano especializado en materia de impugnación tributaria, creó en el Título III de la Ley 2492 o Código Tributario (en adelante CTB), la Superintendencia Tributaria ahora denominada a partir del 1 de abril de 2009, **Autoridad de Impugnación Tributaria** (AIT), como parte del Poder Ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, y órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con *jurisdicción* en todo el territorio nacional.

En consecuencia puede verse que la Autoridad de Impugnación Tributaria tiene como objetivo garantizar en doble instancia justicia tributaria especializada, mediante el conocimiento y resolución de los recursos de alzada (en primera instancia) y del recurso jerárquico (en segunda y última instancia), que se interpongan contra los actos definitivos de carácter particular de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos

---

<sup>7</sup> Aristóteles, *Metafísica*, Lib. V, c. 1, cit. Por Juan C. Cassagne, *Los principios generales del*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Municipales). Con lo que Bolivia se adscribe nuevamente a la corriente mundial que propicia la creación de órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria dentro de la órbita del Poder Ejecutivo, como una doble garantía, para el correcto pago de tributos por el sujeto pasivo y para una percepción legítima de tributos por la Administración Tributaria.

Con un funcionamiento *jurisdiccional* de más de cinco años, la Autoridad de Impugnación Tributaria ha garantizado que se recuperen los valores inherentes a la justicia tributaria especializada, independiente e imparcial que se perdieron con el anterior sistema, por ello, resaltamos de manera específica las particularidades del servicio de esta entidad.

En primer lugar la *justicia pronta y oportuna* que brinda la Autoridad de Impugnación Tributaria con el cumplimiento de los plazos procesales establecidos en la Ley; no obstante el incremento de la carga procesal en más del ochocientos cincuenta por ciento desde su creación.

En segundo lugar, debemos poner énfasis en la *justicia gratuita* como un imperativo de un mandato constitucional de acceso a la justicia, debido a que la Autoridad de Impugnación Tributaria no exige el pago de timbres, valores o formularios como ocurre en la justicia ordinaria e inclusive en la justicia constitucional.

En tercer lugar, debe ponderarse la *justicia material de la meramente formal u ordinaria* que permite a la Autoridad de Impugnación Tributaria el establecimiento de la verdad material de los hechos para tutelar legítimos derechos de las partes.

En cuarto lugar, es importante celebrar que la Autoridad de Impugnación Tributaria construye y garantiza *justicia especializada* en materia tributaria con el apoyo de profesionales técnico-jurídicos especialistas en tributos de dominio nacional, departamental, municipal y universitario.

Con estos antecedentes, se puede afirmar que en los últimos años en Bolivia se está construyendo un nuevo derecho tributario, en el cual el rol de la Autoridad de Impugnación Tributaria es fundamental en la etapa de impugnación tributaria o revisión de actos de la administración tributaria para garantizar *justicia tributaria especializada*,

---

*derecho en el derecho administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1988, pág. 29.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*independiente e imparcial para vivir bien*, en beneficio de los ciudadanos y en consecuencia del Estado mismo.

Ahora bien, con referencia a la interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, en etapa de impugnación tributaria, se debe precisar que la Ley 3092, de 13 de julio de 2005, incorporó al Código Tributario Boliviano el Título V, bajo el Título de *Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico*, donde cabe resaltar los artículos 200 y 201, como pasaremos a estudiar a continuación:

Artículo 200. (Principios).- Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que la respectiva Autoridad de Impugnación Tributaria, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.
2. Principio de oralidad. Para garantizar la inmediación, transparencia e idoneidad, las Autoridades de Impugnación Tributaria podrán sustanciar los recursos mediante la realización de Audiencias Públicas conforme a los procedimientos establecidos en el presente Título.

El artículo 200 de la Ley 3092, de 7 de julio de 2005, que incorporó el Título V del Código Tributario bajo el nombre de "*Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico*, APLICABLES ANTE LA SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA", dispone que los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el artículo 4 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), de 23 de abril de 2002, al principio de oficialidad o

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



de impulso de oficio, que busca preservar la verdad material sobre los hechos y el principio de oralidad que propende a la inmediación en los recursos administrativos. Como se puede ver, la disposición citada hace una directa y expresa remisión al artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que describe los principios generales a los que debe sujetarse la actividad administrativa. Sin embargo, estos principios no estaban contemplados en el Código Tributario Boliviano cuando entró en vigencia, esto es, el 4 de noviembre de 2003.

Con el objeto de concretar el alcance y efectos de dicha modificación, corresponde efectuar el análisis y conclusión que a continuación se señalan:

Antes de la vigencia de la Ley 3092, publicada el 13 de julio de 2005, conforme a la salvedad contemplada en el artículo 3 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que dice: *La presente Ley se aplica a todos los actos de la Administración Pública, salvo excepción contenida en Ley expresa* y la concordancia de la citada disposición con el numeral 1, artículo 74, de la Ley 2492 (CTB), establece que: *Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa*; asimismo la aclaración contemplada en la Disposición Adicional Primera del DS 27113 (Reglamento de la LPA), podemos concluir que la aplicación de los principios de Derecho Administrativo, en materia tributaria, tenía carácter supletorio, esto implica que únicamente en el caso de vacío normativo se podía acudir a los mismos; pero, no de forma directa, dado que estaba garantizada la aplicación preferente de la norma tributaria, por ser especial y posterior a la vigencia de la Ley de Procedimiento Administrativo, en caso de existir contraposición entre ambas normas.

A partir de la vigencia del artículo 200 del Código Tributario, referido a Principios, opera un cambio en la aplicación de los principios propios de la actividad administrativa, en virtud de que dicha norma hace una remisión directa a la aplicación de los principios administrativos y no así de una aplicación supletoria.

Sin embargo, es necesario aclarar que no existe conflicto normativo entre lo dispuesto por el artículo 74 y el artículo 200 del Código Tributario Boliviano, debido a que éste último, introducido por la Ley 3092 (Título V del CTB), delimita la aplicación directa de los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo únicamente en el

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



ámbito de los recursos administrativos de impugnación (Recursos de Alzada y Recurso Jerárquico), por lo que se entiende que en el resto de los Títulos del mismo Código, continúa la aplicación supletoria de dichos principios, como sucede en el campo de la recaudación de los tributos; la organización, funciones, competencias, facultades y procedimientos de los entes recaudadores que realizan las funciones de fiscalización, verificación, percepción y determinación de los tributos, así como la realización de procedimientos administrativos tendientes a la aplicación de sanciones.

En mérito a lo anterior, se puede puntualizar que el efecto de la modificación dispuesta en el artículo 200 de la Ley 3092 (Título V del CTB), trasciende únicamente a la parte del Derecho Tributario que se denomina Derecho Tributario Adjetivo o Procesal, específicamente en los procedimientos recursivos, por lo que se mantienen incólumes los principios que hacen a la parte sustantiva o material, a consideración de la naturaleza y fines de la materia; es decir, a la aplicación de los principios generales del Derecho o de cualquiera de sus ramas, buscando siempre que se avengan a los fines del Derecho Tributario.

Artículo 201. (Normas Supletorias).- Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de éste Código y el presente Título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

En la interrelación entre del Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, si bien es cierto que el conocimiento, sustanciación y resolución de recursos de alzada y jerárquico de impugnación se rige directamente por el propio Código Tributario, no es menos cierto que existe la posibilidad de aplicar el derecho supletorio sólo a falta de disposición expresa que por proximidad y afinidad de la materia, la Ley del Procedimiento Administrativo, se entiende en todo aquello que no esté reglado por el mismo Código Tributario.

A manera de ejemplo de la interrelación del Derecho Tributario con el Derecho Administrativo, se puede mencionar el tema de la *reformatio in peius*<sup>8</sup>, sin olvidar que

---

<sup>8</sup> Locución latina que puede traducirse en castellano como *reformat en peor* o *reformat en perjuicio*; generalmente es utilizada en el ámbito de derecho procesal, tras un recurso de apelación o casación, el tribunal competente para dictar una sentencia o resolución resuelve la causa empeorando los términos en que fue dictada la primera sentencia para el recurrente.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



si bien bajo el principio de oficialidad o de impulso de oficio, la finalidad de los recursos administrativos de impugnación es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes; sino que, la respectiva Autoridad de Impugnación Tributaria, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo, sin olvidar que la pretensión ejercitada por el impugnante del contenido del acto administrativo impugnado, lo que delimita la facultad revisora.

Ahora bien, la Autoridad de Impugnación Tributaria puede y debe pronunciarse sobre cualquier cuestión que suscite el acto objeto de impugnación, aun al margen de las pretensiones del recurrente. Lo que no puede hacer es invalidar o modificar actos ajenos al impugnado, salvo en la medida que le sirviesen como antecedente o fundamento.

Sin duda, la cuestión más importante sobre la *reformatio in peius* no se encuentra plasmada en el derecho tributario; sino, en todo caso en el artículo 63, numeral II, de la Ley del Procedimiento Administrativo, que textualmente dispone: Artículo 63. (Alcance de la Resolución)... II. La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso, referido a la resolución más favorable para el recurrente que el acto administrativo de carácter particular que se impugna.

En este sentido, se puede afirmar que en el ámbito del derecho administrativo el concepto sobre su aplicación fue evolucionando hasta el momento actual, en el que se califica a la *reformatio in peius* como una garantía procesal del régimen de los recursos que se muestra encajada entre el principio de congruencia y el inquisitivo o de verdad material.

Con independencia de las razones que abonan la solución afirmativa en virtud del *principio de oficialidad* a que antes hacemos referencia, la propia letra del precepto

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



ofrece un punto de apoyo a dicha solución: no tendría que otorgarse un plazo para alegaciones, previa exposición de las cuestiones que el Tribunal estimase pertinente plantear, si no fuera porque, implícitamente, se está admitiendo la posibilidad de la *reformatio in peius*.

Siguiendo la doctrina favorable a la admisión de la *reformatio in peius* que se manifiesta en sentido de que *se trata de una doctrina cuyo reconocimiento ya no es problemático*<sup>9</sup>, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el Recurso Jerárquico STG-RJ/0744/2007<sup>10</sup>, se pronunció sobre una solicitud del contribuyente sobre una resolución de alzada que habría obrado en perjuicio del recurrente y en desconocimiento de la *reformatio in peius*.

También, a manera de ejemplo, debemos precisar que la Autoridad General de Impugnación Tributaria dicta resolución en Recurso Jerárquico dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes a la conclusión del período de prueba, prorrogable por una sola vez por igual término. Las resoluciones deberán sustentarse en hechos, antecedentes y el derecho aplicable que las justifique en forma escrita y que contenga su fundamentación, lugar y fecha de emisión, firma del Superintendente Tributario General y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y que le causaron agravios en instancia del recurso de alzada.

Las resoluciones de recursos jerárquicos de conformidad al artículo 212 del Código Tributario, pueden ser de tres clases: 1) Revocatorias; 2) Confirmatorias; y 3) Anulatorias. Las resoluciones *revocatorias* son pronunciamientos en el fondo de las cuestiones planteadas; pueden ser de dos formas: a) revocatoria total, cuando se declara nula y sin valor legal toda la resolución del recurso de alzada con efecto en el acto administrativo tributario de carácter particular; o b) revocatoria parcial, cuando se declara nula y sin valor legal una parte de la resolución del recurso de alzada, también con efecto en el acto administrativo tributario particular, que alcanza solamente a los puntos expresamente revocados, no afectando el resto de los puntos contenidos la

---

<sup>9</sup> Romaní Biescas, *Procedimiento Económico administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 149. Benítez de Lugo, *Efectos de las reclamaciones económico-administrativas*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, número 159, 1982, págs. 946 y sgtes.

<sup>10</sup> El texto completo se puede ver en la página web [www.ait.gob.bo](http://www.ait.gob.bo) en el link Resoluciones de Recursos Jerárquicos.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



resolución de alzada impugnada; en esta parte se interrelaciona con el artículo 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, debido a que son nulos de pleno derecho en los siguientes casos: a) Los que hubieren sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de materia o de territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubieren sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley.

Las resoluciones *confirmatorias* son aquellas en las que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no ha evidenciado lesión a derechos del sujeto pasivo y los agravios invocados carecen de fundamento técnico-jurídico tributario. Y por último, las resoluciones *anulatorias*, que son pronunciamiento en la forma, retrotraen el procedimiento con reposición hasta el vicio más antiguo, con el objeto de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria o la Administración Tributaria regularice el procedimiento sobre los vicios formales invocados, sin que pueda existir pronunciamiento en el fondo, lo que se interrelaciona con el artículo 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo cuando el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

#### **IV. Los recursos de revocatoria y jerárquico del Procedimiento Administrativo no son aplicables en materia tributaria.**

De conformidad con el Título III de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB), específicamente el art. 131, los únicos “recursos admisibles” y por tanto procedentes por ante la Autoridad de Impugnación Tributaria son los *recursos de alzada y jerárquico*. Ese mandato legal concuerda con el art. 195 de la Ley 3092 (Título V del CTB), norma que regula de manera particular el “Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico”.

Asimismo, el artículo 132, segundo párrafo, de la Ley 2492 (CTB) prescribe meridianamente que la Autoridad de Impugnación Tributaria tiene por objeto *conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico* que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



Es más, el *procedimiento* para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Autoridad de Impugnación Tributaria y dispuesto en la Ley 3092 (Título V del CTB), especifica con toda claridad en el art. 207, que “No son aplicables en los Recursos de Alzada y Jerárquico, tercerías, excepciones, recusaciones, ni incidente alguno”; por tanto, no es procedente la tramitación de ningún otro recurso que no sean los recursos de alzada o jerárquicos; de lo contrario, se daría lugar a dilaciones indebidas y al margen de la Ley, que obstaculizarían el agotamiento de la vía administrativa.

En consecuencia, la competencia efectiva y legal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, y específicamente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad con los preceptos legales citados anteriormente y de manera particular el art. 139, inc. b), y 144 de la Ley 2492 (CTB) se circunscriben al conocimiento y resolución de los recursos jerárquicos que impugnan resoluciones de recursos de alzada.

En este sentido, el art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB) establece que la resolución administrativa dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria para resolver el Recurso Jerárquico, agota la vía administrativa, pudiendo acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso-administrativo según lo establecido en la Constitución Política del Estado; tal disposición legal tributaria guarda concordancia y armonía con los artículos 69 inciso a) y 60 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable en impugnación Tributaria por mandato del art. 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB), por lo que debe quedar claramente establecido que contra las resoluciones jerárquicas de la Autoridad General Tributaria solamente corresponde interponer la demanda contencioso-administrativa y no cabe ningún recurso administrativo de revocatoria y, **peor aún**, jerárquico dispuesto por la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo, por no corresponder en derecho y ser manifiestamente carente de fundamento jurídico, como se ha establecido en la doctrina tributaria nacional por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante AUTO MOTIVADO STG-RJ 0001/2007, de 19 de marzo de 2007.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



## V. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La jurisprudencia constitucional de control normativo, en la SC 0090/2006, de 17 de noviembre de 2006, ha establecido lo siguiente: “Efectivamente, como consecuencia de las SSCC 0009/2004, 0018/2004 y 0076/2004 y la falta de cumplimiento por el órgano legislativo, *el sistema de recursos ha quedado estructurado de la siguiente manera:*

a) *Vía administrativa.* Recurso de Alzada y Jerárquico ante la Autoridad de Impugnación Tributaria. Agotados esos recursos, de acuerdo con la Ley 3092 es posible interponer el proceso contencioso-administrativo; con la finalidad de que los actos de la administración sean controlados por el Poder Judicial. Este esquema, por otra parte, estuvo vigente desde la Ley 2341, de 23 de abril de 2002, Ley de Procedimiento Administrativo, que estableció la posibilidad de interponer la demanda contencioso-administrativa en todos los procesos administrativos. Efectivamente, la Disposición Transitoria Tercera de esta ley, en su segundo párrafo, determinó que “Los recursos administrativos, cualesquiera que sean su denominación y régimen jurídico, que se hallen en trámite a la entrada en vigencia de esta Ley se registrarán por las leyes y disposiciones anteriores en todas sus fases e instancias y contra la resolución final que se dicte en dichos recursos quedará expedita la vía contencioso-administrativa.

Asimismo, corresponde precisar que la jurisprudencia constitucional en la SC 0455/2005-R, de 28 de abril de 2005 -entre otras-, ha enseñado y definido en la *ratio decidendi* que los recursos de revocatoria y jerárquico de la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA) **no son aplicables en materia tributaria**, expresando que: *III.5. Respecto a los recursos de revocatoria y jerárquico, previstos en las normas de los arts. 64 y 66 de la LPA, presentados por los recurrentes, impugnando los Autos de 6 y 12 de julio de 2004; se debe señalar que tales medios de impugnación no pueden ser aplicables al procedimiento administrativo tributario por las siguientes consideraciones jurídico legales:*

1º *Las normas previstas por el art. 3 de la LPA, excluyen del ámbito de aplicación de la citada Ley a las excepciones contenidas en ley expresa.*

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



*2º De su lado, los preceptos del art. 1 del Código Tributario Boliviano estipulan que su ámbito de aplicación incluye el procedimiento que regula el régimen jurídico del sistema tributario boliviano; por ello el Capítulo Segundo del Título II del mencionado Código, establece los procedimientos tributarios, y las normas previstas por el art. 74.1 determinan que los procedimientos tributarios administrativos se sustanciaran de acuerdo a las normas contenidas en el mismo Código Tributario Boliviano, y sólo a falta de disposición expresa, con carácter supletorio las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.*

*En esa comprensión, se tiene que respecto a los mecanismos de impugnación de los actos administrativos, el Código Tributario Boliviano, en el precepto del art. 131, establece que los recursos administrativos contra los actos de la administración tributaria son el recurso de alzada y el recurso jerárquico.*

*De acuerdo con lo expuesto precedentemente, no existe falta de disposición expresa respecto a los medios de impugnación de los actos administrativos tributarios en el Código Tributario Boliviano; por tanto no hay necesidad de la aplicación supletoria de las previsiones normativas de la Ley de Procedimiento Administrativo, mucho menos para emplear los mecanismos de impugnación previstos en esta norma de carácter general, pues ello importaría una duplicidad de instrumentos recursivos de la voluntad de la administración tributaria, lo que obstaculizaría el agotamiento de la vía administrativa, extremo no pretendido por las normas analizadas ni por el legislador; ello desborda también los objetivos tanto del Código Tributario Boliviano, como de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que no puede ser aceptado.*

*En consecuencia, los recursos de revocatoria y jerárquico incoados por los recurrentes, de acuerdo a las previsiones de la Ley de Procedimiento Administrativo, al no estar sustentados legalmente fueron correctamente rechazados.*

De los antecedentes jurisprudenciales expuestos, debe quedar claro que el recurso de revocatoria previsto en los artículos 64 y 65 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ni el recurso jerárquico establecido en los artículos 66 al 68 de la Ley de Procedimiento Administrativo están permitidos en materia de impugnación tributaria y; en consecuencia, no es posible su aplicación supletoria en el conocimiento y

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



resolución de recursos de alzada y jerárquicos establecidos por el Código Tributario (CTB).

## VI. En Ilícitos Tributarios.

El Título IV del Código Tributario boliviano, que regula los *Ilícitos Tributarios* en el Capítulo I, que describe a las *Disposiciones Generales*, señala que constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en delitos y contravenciones.

Es así que el artículo 149 del Código Tributario, referido a la normativa aplicable, establece lo siguiente:

Artículo 149. (Normativa Aplicable).

I. El *procedimiento* para establecer y sancionar las contribuciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y *subsidiariamente* por la Ley de Procedimientos Administrativos.

II. La investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este Código, por las leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma.

Para nuestro análisis de interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, tenemos que analizar el contenido del primer párrafo del artículo 149 del Código Tributario, en la parte de la aplicación subsidiaria de la Ley del Procedimiento Administrativo, para contravenciones tributarias, -no así para delitos-, en caso de presentarse vacío legal del Título IV del Código Tributario.

En este sentido, el Capítulo VI de la Ley de Procedimiento Administrativo establece el *Procedimiento Sancionador*, donde se establece que las sanciones administrativas que impongan las autoridades competentes, deben estar inspiradas en los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad,

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



procedimiento punitivo e irretroactividad, además de disponerse las etapas del procedimiento sancionador que también se pueden aplicar en materia tributaria.

Por lo expresado, queda claro que la interrelación entre Derecho Tributario y Derecho Administrativo se limita al procedimiento para establecer y sancionar *contravenciones* tributarias, cuando un tercero responsable, un mandatario, representante, dependiente, administrador o encargado, incurra en una contravención tributaria, donde sus representantes serán responsables de las sanciones que correspondan, previa comprobación; sin perjuicio del derecho de éstos a repetir, en el marco del artículo 158 del Código Tributario.

Finalmente, cabe precisar que las contravenciones tributarias, por aplicación del artículo 160 del Código Tributario, se clasifican en: a) Omisión de inscripción en los registros tributarios; b) No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; c) Omisión de Pago; d) Contrabando cuando se refiera al último párrafo del artículo 181; e) Incumplimiento de otros deberes formales, y f) Las establecidas en leyes especiales, como las tipificadas en la Ley General de Aduanas.

## VII. Conclusiones.

1. En la etapa de gestión tributaria *los procedimientos tributarios* se sujetan a los principios constitucionales de naturaleza tributaria. Los *procedimientos tributarios administrativos* se sujetan a los principios de Derecho Administrativo, se sustancian y resuelven con arreglo a las normas contenidas en el Código Tributario y a falta de disposición expresa se aplican *supletoriamente* las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

2. En la etapa de Impugnación Tributaria en el conocimiento y resolución de recursos de alzada y jerárquico ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, se permite la interrelación directa de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA), de 23 de abril de 2002, sin perjuicio de aplicar los principios de oficialidad o de impulso de oficio y de oralidad establecidos en el Código Tributario.

# CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN



3. En la etapa de impugnación tributaria los recursos de alzada y jerárquico se sustancian y resuelven con arreglo al *procedimiento* establecido en el Código Tributario; sin embargo a falta de disposición expresa, se aplican supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo; por ejemplo, para casos de la *reformatio in peius*, nulidad y anulabilidad de resoluciones.

4. En la etapa de impugnación tributaria en la interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, la doctrina tributaria nacional emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no son aplicables en *procedimientos tributarios* los recursos de revocatoria y jerárquicos previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo.

5. En Ilícitos Tributarios, el *procedimiento* para establecer y sancionar las contribuciones tributarias se rige sólo por las normas del Código Tributario, disposiciones normativas tributarias y *subsidiariamente* por la Ley de Procedimiento Administrativo, referido a los principios generales del procedimiento sancionador y las etapas del procedimiento sancionador.