

Acogimiento parcial al Régimen de Incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario (*)



FERNANDO TORI VARGAS

Abogado por la Universidad de Lima.
Master en Tributación Internacional por la
Universidad de Nueva York.
Profesor de Derecho Tributario de la
Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.
Miembro del Consejo Consultivo de la Revista **ADVOCATUS**.

PERCY BARDALES CASTRO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Alcances del régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario:
 1. Fundamento y función del régimen de incentivos.
 2. El régimen de incentivos permite el acogimiento parcial de una multa por la parte no impugnada.
 3. El régimen de incentivos no puede perderse por la interposición de un recurso.
- III. A modo de conclusión.

*) Las opiniones vertidas en el presente documento son expuestas a título personal y son de exclusiva responsabilidad de los autores.

I. INTRODUCCIÓN

Como se sabe, el artículo 179 del Código Tributario establece un régimen de incentivos aplicable a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del referido cuerpo legal. Así, en términos generales, la norma establece una serie de porcentajes de rebaja, en función al momento en que el deudor tributario cumple con el pago de la deuda tributaria.

Empero, para efectos de la procedencia o del acogimiento válido al mencionado régimen de gradualidad, el artículo 179 del Código Tributario exige que el pago de la deuda tributaria beneficie: (i) se realice antes del vencimiento del plazo dispuesto para la cobranza coactiva; y, (ii) que no se haya interpuesto medio impugnatorio alguno (salvo que esté referido a la aplicación del régimen de incentivos).

Ahora bien, es común que el deudor tributario busque acoger al régimen de gradualidad en mención, el íntegro del monto establecido en la correspondiente Resolución de Multa.¹ Sin embargo, imaginemos el siguiente supuesto: el deudor tributario decide aceptar algunos reparos establecidos en cierta Resolución de Determinación notificada, pero a su vez decide impugnar dicha resolución en cuanto a los otros reparos formulados.

En dicho escenario, surge la siguiente interrogante: *¿Puede el contribuyente acogerse al régimen de incentivos respecto del pago de la Resolución de Multa asociada a la Resolución de Determinación, en el extremo de la deuda tributaria no impugnada?*

No resulta innecesario dejar constancia que abordamos esta experiencia académica comprendiendo que en materia jurídica la argumentación y confrontación de ideas es positiva, en tanto nos permite entender la utilidad práctica de las instituciones jurídicas reguladas por el legislador. Reconocemos también, sin embargo, que la argumentación podría generar la reacción del operador jurídico, pues el ánimo que mueve el presente documento es motivar el debate científico, de tal forma que se consolide la adecuada actuación de la Administración Tributaria en todo procedimiento tributario.

II. ALCANCES DEL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 179 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

1. Fundamento y función del régimen de incentivos

Es importante comenzar indicando que el régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario² tiene como presupuestos

1 Siempre que se trate de multas por los supuestos previstos en el numeral 1, 4 y 5 del Código Tributario.

2 Artículo 179.- Régimen de incentivos:

La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:

a) *Señ rebajada en un noventa por ciento (90%) siempre que, el deudor tributario cumpla con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo a periodo a regularizar.*

b) *Si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por esta según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa, la sanción se reducirá en un setenta por ciento (70%).*

c) *Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) solo si el deudor tributario cancela la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas.*

para que el deudor tributario pueda acogerse válidamente al mismo, los siguientes:

- (i) Que se trate de multas que le hayan sido impuestas por los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario³;
- (ii) Que haya procedido a su pago en forma voluntaria;
- (iii) Que se apliquen los porcentajes previstos por la norma, dependiendo del momento en que el deudor tributario realiza voluntariamente el pago; y,
- (iv) Que alcance a la deuda tributaria asociada que no ha sido materia de impugnación.

El entendimiento del alcance de los aspectos mencionados en los puntos (i) al (iii) no genera mayores inconvenientes. El deudor tributario tiene que encontrarse ante una multa regulada en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario, y debe pagarla en forma voluntaria a efectos que se le apliquen —según sea el caso— los porcentajes previstos en el artículo 179 de dicho cuerpo legal.

Así, la aplicación de este régimen permite que los contribuyentes cancelen las multas con rebajas de hasta el 90%, en función al momento en que se cumpla con el pago voluntario de las mismas. Es decir, bajo ciertos supuestos, sólo se tendría que realizar el pago del 10% de la multa correspondiente, situación de particular

con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del presente Código Tributario respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.

Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 respecto de la Resolución de Multa o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o Resolución de Multa notificadas, no procede ninguna rebaja; salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.

Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del presente Código o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o Resolución de Multa notificadas, no procede ninguna rebaja; salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.

Tratándose de tributos retenidos o percibidos, el presente régimen será de aplicación siempre que se presente la declaración del tributo omitido y se cancelen estos a la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, y Resolución de Multa, según corresponda.

La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a la declarada con ocasión de la subsanación.

El régimen de incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos⁴.

3. "Artículo 178.- *Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:*

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. *No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyen en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.*

1...1

4. *No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.*

5. *No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada⁵.*

importancia, considerando que en algunos casos la sanción puede ascender al 50% del tributo omitido.

No obstante, no sucede lo mismo con el entendimiento del alcance y aplicación del último presupuesto (punto iv). Se discute si es posible que el régimen de incentivos sea aplicable solo a la totalidad de la deuda tributaria asociada a las multas impuestas, o si también es posible el acogimiento parcial de dicha deuda.

Al respecto, un régimen de incentivos como el mencionado tiene por finalidad la reducción de litigiosidad en materia tributaria y la consecuente satisfacción de los intereses de las partes involucradas. Empero, estos fines solo se presentan y cumplen, a partir de la aceptación, parcial o total, y consecuente pago que realice al deudor tributario respecto a la deuda tributaria asociada a las multas impuestas por la autoridad tributaria.

En efecto, nótese que producto de la aplicación del indicado régimen de incentivos, se satisface el interés del Fisco, toda vez que se logra una inmediata recaudación y se evita un incremento de su carga procesal. Y, de otro lado, se satisface el interés del deudor tributario, porque ante la decisión de aceptar o no un reparo de la autoridad tributaria, encuentra una opción que desde una perspectiva de análisis costo-beneficio es más viable que iniciar un procedimiento contencioso tributario, sujeto al tiempo y a la decisión final que emita la autoridad tributaria.

De esta forma, resulta claro que las posibles controversias que podrían existir entre la Administración Tributaria y el deudor tributario, dejan de presentarse, generando un mejor funcionamiento del sistema tributario.

2. El régimen de incentivos permite el acogimiento parcial de una multa por la parte no impugnada

Entendido el fundamento y función del régimen de incentivos, en nuestra opinión no resultaría coherente que se condicione el acogimiento válido a dicho régimen, al hecho que el deudor

tributario haya aceptado totalmente la deuda tributaria asociada a las multas impuestas. Es decir, que se condicione el acceso a dicho régimen a que el deudor tributario no formule impugnación alguna.

Para una mejor explicación, imaginemos que se emite una Resolución de Determinación (RD) con dos reparos, A y B. Paralelamente, se emite la Resolución de Multa (RM) vinculada a la RD por dichos reparos. Luego de una evaluación, el deudor tributario decide aceptar el reparo A e impugnar la RD en cuanto al reparo B.

En este supuesto, la aplicación de la rebaja en el pago de la (RM) debería proceder con respecto al monto de la multa impuesta como consecuencia del reparo A. Es decir, dicho régimen también tiene aplicación cuando se presenta una impugnación parcial de las resoluciones emitidas por la autoridad tributaria.

Resultaría cuestionable que solo se acepte el acogimiento al régimen cuando se acepte totalmente la deuda tributaria asociada a la multa impuesta. Así, en el ejemplo comentado, para aplicarse la rebaja al pago de la multa se tendría que aceptar tanto el reparo A como el reparo B.

Desde luego, aceptar una conclusión como la señalada, desnaturalizaría la función del régimen de incentivos, pues el deudor tributario no siempre puede estar de acuerdo con todos los reparos formulados por la autoridad. A fin de satisfacer los dos intereses involucrados (v. gr., el interés del deudor tributario y de la autoridad tributaria), y reducir la litigiosidad en el ámbito tributario, es razonable que se admita la aplicación del régimen de incentivos por los reparos aceptados. Ello, porque la función del régimen de incentivos no puede suponer un condicionamiento indirecto al deudor tributario para someterse a sus alcances.

Nótese que a nivel jurisprudencial la posición antes indicada ha encontrado sustento en pronunciamientos del Tribunal Fiscal. Este es el caso, por ejemplo, de la Resolución del Tribunal

Fiscal No. 01003-4-2008 del 25 de enero de 2008, en la que dicho órgano colegiado estableció expresamente lo siguiente:

"Que según se aprecia de la copia del Recibo (...) que obra en autos (...) la recurrente con fecha 29 de enero de 2004 efectuó el pago (...) por concepto de la referida Resolución de Multa No. 052-002-0000376;

Que asimismo el recurrente señala que en su recurso de reclamación presentado en la misma fecha que impugna parcialmente la Resolución de Determinación No. 052-003-0000419, así como la Resolución de Multa No. 052-002-0000376, procediendo a cancelar el tributo omitido que es materia de impugnación, así como la suma de (...) por concepto de multa más (...) por intereses calculados al 29 de enero de 2004, correspondientes al 50% de la sanción vinculada con los reparos que se aceptan;

Que este Tribunal mediante la Resolución No. 05732-5-2003 ha establecido que procede la rebaja del 50% establecida en el artículo 179 del Código Tributario una vez notificado el valor en la parte no impugnada;

Que en consecuencia, la Administración deberá verificar los pagos efectuados por la recurrente respecto de los reparos que no fueron materia de impugnación y considerar la rebaja del 50% respecto de dicho extremo de conformidad con el criterio expuesto" (el subrayado es agregado).

En esa misma línea de fundamento se encuentra la Resolución No. 05732-5-2003, mencionada por la precitada resolución, la cual establece expresamente lo siguiente:

"En el caso de la multa vinculada al ejercicio 1999, la situación no varía aún cuando se haya incluido el último párrafo en mención, pues este solo puede estar referido a los casos en que proceda la subsanación a través de la declaración (rebajas de 90%, 70% y 60%), habiéndose aclarado que en

caso de subsanación parcial la rebaja se aplicaría sobre dicha parte.

Situación similar ocurre una vez notificado el valor respecto a la aplicación de la rebaja por la parte no impugnada en cuyo caso basta con el pago de la multa" (el subrayado es agregado).

Se aprecia, entonces, que el Tribunal Fiscal ha señalado que si es posible acogerse al régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario, por el valor de la parte no impugnada de una (RM). En este caso, la autoridad tributaria debe verificar que el deudor tributario haya pagado la parte correspondiente, con la rebaja correlativa, a fin de dar por admitido el acogimiento válido.

3. El régimen de incentivos no puede perderse por la interposición de un recurso

Ciertamente, la finalidad de la interposición de un recurso administrativo es—en términos amplios—lograr una mejora en la situación jurídica del deudor tributario. En ese sentido, no resulta admisible imaginar que se empeore la situación inicial del mismo cuando impugna un valor tributario. En cualquier caso, el peor escenario sería mantener la situación jurídica vigente a la fecha de interposición del recurso.

Si se permitiera que exista a priori una posibilidad de afectar dicha situación jurídica inicial, estaríamos aceptando que se genere un efecto negativo directo en la libertad de actuación de los deudores tributarios. Por ejemplo, el desincentivo a ejercer el derecho constitucional a cuestionar aquellos actos del Estado que suponen una afectación de la esfera jurídica del deudor tributario.

A fin de tutelar la vigencia del derecho constitucional al recurso, resulta entonces de plena aplicación la prohibición de la reforma en peor (prohibición de *reformatio in peius*). Esta garantía, entendida como manifestación de una incongruencia procesal, se expresa como una protección al derecho constitucional de las personas a la seguridad jurídica. En otros

términos, se presenta como mecanismo para dotar de certeza, confianza y previsibilidad al deudor tributario al momento de realizar una impugnación.

Y, claro está, dicha necesidad del deudor tributario se satisface no empeorando su situación. Así, por ejemplo, esto se presenta no solo no aumentando la posible deuda que tenga el deudor tributario, sino también evitando la declaración de pérdida de un beneficio al cual se accedió en su momento.

Conforme a lo anterior, entonces, consideramos que no es posible que por el simple hecho que un deudor tributario impugne una resolución de multa que ha sido materia de acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario, dicho deudor pierda el beneficio.

A nivel jurisprudencial, se debe apreciar que mediante sentencia del 25 de agosto de 2004 (Expediente No. 1803-2004-AA/TC), el Tribunal Constitucional ha establecido la necesidad de respetar la garantía de la prohibición de reforma en peor en sede administrativa, en especial tratándose de un procedimiento sancionador tributario.

Para este efecto, el Tribunal Constitucional comenzó indicando que "El derecho constitucional de defensa se encuentra reconocido en nuestro texto constitucional en el artículo 139 inciso 14. Asimismo, la Convención Americana de Derechos Humanos, lo reconoce en su artículo 8 como una cláusula general con diversas manifestaciones concretas. El derecho de defensa implica la posibilidad de recurrir la decisión ante una instancia superior. El derecho al recurso constituye, de este modo, una manifestación concreta del derecho de defensa" (el subrayado es agregado).

Por tal motivo, el mencionado órgano constitucional dispuso que:

"Si bien el derecho a la pluralidad de instancias en sede administrativa no puede expandirse como una exigencia siempre y para toda actuación de la Administración,

como ocurre en el presente caso, la legislación infraconstitucional la ha establecido y, en consecuencia, debe apreciarse como un derecho del ciudadano de ejercer una defensa adecuada y sin limitaciones de ningún orden, a efectos de preservar la vigencia de un proceso judicial debido y con todas las garantías del procedimiento administrativo, como lo ha establecido la Corte Interamericana de Derechos Humanos" (el subrayado es agregado).

En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido que la prohibición de reforma en peor es "(...) una garantía judicial clásica que si bien se ha desarrollado en el ámbito penal, debe contemplarse como garantía extensible al procedimiento administrativo sancionador, sin ninguna reserva, en base a las consideraciones expuestas, pero, además, porque el poder coercitivo de la Administración supone una clara intervención de los derechos de los ciudadanos, a quienes el sistema jurídico no puede dejar desprotegidos en ningún caso" (el subrayado es agregado).

Sobre la base de dichas premisas, el Tribunal Constitucional ha señalado que "la prohibición de la reforma peyorativa o reformatio in peius (...), es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (...) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta (...)" (el subrayado es agregado).

Siguiendo ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional indicó que "(...) la aplicación de las disposiciones que autorizan dicha actuación a la Administración [reforma en peor], resulta contraria al derecho constitucional de ejercitar los recursos pertinentes incluso en sede administrativa y, por tanto, violan el derecho de defensa".

Por tal motivo, dicho órgano constitucional ha declarado que "(...) la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o reformatio in peius debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimien-

to administrativo sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación" (el subrayado es agregado).

Conforme a lo anterior, entonces, es claro que si no se asegura la vigencia de la prohibición de reforma en peor, los deudores tributarios se verán afectados por la inseguridad que generaría el ejercicio de su derecho constitucional a impugnar los actos administrativos tributarios notificados para su conocimiento. Ello, porque el pronunciamiento del órgano resolutor –si dejara de lado la aplicación de dicha garantía constitucional– podría dirigirse a agravar la situación jurídica inicial del deudor tributario. Este escenario, evidentemente, es contrario al derecho constitucional de toda persona a ejercer su derecho de contradicción y de defensa, y a la finalidad y garantía de la interposición de los recursos.

Nótese que a partir de lo establecido por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal ha compartido en diversas resoluciones el criterio antes indicado. Este es el caso de las Resoluciones No. 1005-2-2007, No. 1268-1-2007, No. 972-5-2007, No. 707-1-2007, No. 723-1-2007, No. 599-5-2007, No. 523-5-2007, No. 87-1-2007, No. 251-5-2007, No. 26-1-2007, entre otras.

En todas estas resoluciones, el Tribunal Fiscal ha declarado que no es posible perder la gradualidad por la interposición de un medio

impugnatorio, porque supondría una afectación al derecho de defensa y la garantía de la prohibición de reforma en peor.

En ese sentido, habiendo quedado claro que es posible que un deudor tributario pueda acogerse válidamente al régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario, por el extremo no impugnado relativo a una Resolución de Multa, resulta claro que la impugnación de este valor no podría determinar la pérdida de dicho beneficio. Una declaración en este sentido, resultaría abiertamente violatoria del derecho de defensa.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- Es posible que un deudor tributario pueda acogerse parcialmente al régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario, por el extremo no impugnado relativo a una Resolución de Multa.
- La impugnación del valor tributario materia de acogimiento al régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario, no podría determinar la pérdida de dicho beneficio por el extremo no impugnado.