

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DEL “SOLVE ET REPETE”

TAX ADMINISTRATION AND THE PRINCIPLE OF “SOLVE ET REPETE”

JULIO CÉSAR TRUJILLO MEZA*

Docente Principal de la Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos-UNMSM / Lima-Perú

[Recepción: Marzo de 2014/ Conformidad: Mayo 2014]



RESUMEN

El tema tributario siempre es controversial, toda vez que juegan dos elementos sustanciales: el acreedor tributario y el sujeto pasivo, quienes como consecuencia de una transacción económica y la aplicación del hecho generador de la obligación, establecen una relación jurídica de obligación tributaria sustancial y/o formal. Los principios aplicables en el ambiente tributario son principios constitucionales y no constitucionales y, principios específicos para determinar obligaciones dentro de ellos, el Principio del “Solve et Repete” como principio en términos comunes de “Pague primero luego reclame”. Este principio se aplica, en los procesos tributarios tanto contencioso como no contencioso. La aplicación de este principio lleva a que el contribuyente tenga que desembolsar una deuda tributaria frente a un valor reclamable sea una Resolución de Determinación, una Resolución de Orden de Pago o una Resolución de Multa y aun teniendo la razón, el contribuyente deberá pagar una determinada suma de dinero para ejercer su derecho a la defensa y poder oponerse en el proceso administrativo ante la SUNAT, y hasta el Poder Judicial, e inclusive el Tribunal Constitucional.

Creemos, que el Sistema Tributario Nacional requiere de cambios estructurales y dentro de ellos, la revisión de determinados principios como sería el tema del presente artículo.

Palabras clave:

Principio de Solve et Repete.

ABSTRACT

The subject of taxation is always controversial, since playing two basic elements: the tax creditor and the taxpayer who as a result of an economic transaction and implementation of the event giving rise to the duty, establish a legal relationship of substantial income tax liability and / or formal.

The principles for in the tax environment are constitutional and non-constitutional principles and specific principles you determine obligations within them the principle of “estoppel” as a common principle in terms of “SOLVE ET REPETE”. This principle applies in both contentious and non-contentious tax processes. The application of this principle leads to the taxpayer have to pay a tax debt against a claimable value is an Order of Determination, a Resolution of Payment Order or Fine Resolution and even having reason the taxpayer should pay a certain sum money to exercise their right to defense and to oppose in the administrative proceedings before the SUNAT, and even the judiciary, including the Constitutional Court.

We believe that the National Tax System requires structural changes within and revision of certain principles as would be the subject of this article.

Keywords:

Principle of Solve et Repete.

* Magister en Contabilidad con mención en Tributación. Contador Público Colegiado y Abogado - UNMSM.
Email: estudiotrujillo@yahoo.com

INTRODUCCIÓN

El Sistema Tributario Peruano está constituido por todos los tributos vigentes en el país partiendo del artículo 74° contenido en la Constitución Política del Perú (1993), referido a los principios constitucionales de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y de defensa del derecho de las personas. Principios rectores de la tributación del Sistema Tributario Nacional.

El Código Tributario Peruano como parte del sistema es el elemento básico y fundamental del sistema tributario aplicable a todos y a cada uno de los tributos componentes del sistema tributario. Enmarca toda una política en la aplicación, operativización y en los procedimientos técnicos de determinación de las obligaciones sustanciales y formales de todos y cada uno de los tributos conformantes del sistema tributario.

El Impuesto a la Renta, es uno de los tributos conformantes del Sistema Tributario Peruano, aplicable a la determinación de la renta de personas naturales y jurídicas, conformada por principios, fundamentalmente, el de capacidad económica contributiva para gravar con el impuesto al sujeto que más renta tiene. Contiene una estructura de determinación aplicable a las personas naturales y jurídicas, conformada por una estructura en la determinación de la persona jurídica de forma que se inicia con la utilidad comercial de un ejercicio, se adiciona los agregados, las deducciones, las deducciones especiales y luego, la aplicación de las pérdidas arrastrables para llegar a la renta neta imponible y después, la aplicación de la tasa fija del 30% para llegar a obtener el impuesto resultante. Posteriormente, se aplica el sistema de retenciones, de percepciones, de detracciones y otros créditos fiscales en los casos del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas.

En el proceso de las reclamaciones del impuesto a la renta; al momento de reclamar las mismas, surge el pago previo de las resoluciones de determinación, resoluciones de orden de pago y multas. Este sistema corresponde al Principio de “Solve et Repete” conocido “pague primero y luego reclame”.

PRINCIPIO TRIBUTARIO DE “SOLVE ET REPETE” APLICABLES A LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y MULTA

Existen situaciones que llevan a la aplicación de este principio, por cierto discutido como son:

- a) Cuando las reclamaciones de las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Orden de pago y multa, en adelante valores, se han presentado dentro del plazo (20 días hábiles) previsto en la Ley, no se exige el pago previo de dichos valores.
- b) Cuando se reclaman valores de lo indicado en el párrafo anterior, después de los 20 días hábiles, se exige el pago previo de la deuda tributaria¹. Cuando se tiene que reclamar por haberse vencido el plazo de los 20 días para ejecutar dicho reclamo, dentro del plazo preinscriptorio se deberá pagar la totalidad de la deuda tributaria².
- c) No obstante lo anterior, el Tribunal Fiscal ha ordenado se acepte la reclamación extemporánea sin tomar en cuenta el requisito del pago previo, cuando la resolución tenga una causal de nulidad, exista una realización defectuosa o incierta y en otros casos especiales.
- d) En los casos en que el contribuyente reclame en forma parcial, aun presentando la reclamación dentro del plazo establecido deberá acreditar el pago del impuesto de la parte que no reclama y en la práctica reconoce. Se observa que la obligación del pago en determinados casos tiene que realizarse y no obstante, la reclamación planteada será favorable al contribuyente y como consecuencia, será devuelto el impuesto, solo cuando se termine el proceso y haya ganado el contribuyente.

ALCANCE DEL PRINCIPIO “SOLVE ET REPETE”

El significado del principio es: “paga y reclama”, el contribuyente primero pagará luego reclamará (Casos b c y d), otro de los alcances es: “paga y repite”, el vocablo repetir significa: gestionar la devolución del impuesto pagado.

1 Humala O. y Castilla L.M (22 de Junio de 2013). Decreto Supremo N° 133-2013-EF Diario El Peruano, pp. 497747.

2 RTF N° RTF N° 19305 y 7281-1-2004 del 17 de Enero de 1986. Alcance de los principios tributarios.

Dentro del marco teórico doctrinario, debemos indicar que el origen del principio está en el Derecho Romano cuando el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento. En la doctrina y la teoría de alguna forma se ha tratado de justificar el Principio de “Solve et Repete” como una transacción entre el contribuyente y el poder accionar ante las instancias superiores en defensa de sus derechos y el de la Administración Fiscal, de ingresar los recursos impositivos; y al parecer, este principio beneficia al fisco (JARACH:1988) y hace inútil el derecho a la defensa consagrado en el numeral 23 del artículo 2º de la Constitución.

APLICACIÓN DE MAYOR SIGNIFICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SOLVE ET REPETE PARA INTERPONER RECLAMACIÓN CONTRA LAS RESOLUCIONES DE ÓRDENES DE PAGO

- a) Las Resoluciones de Órdenes de Pago se originan por obligaciones sustanciales derivadas del incumplimiento de pago de un tributo del cual conoce la Administración Tributaria, así como, el sujeto obligado.
- b) El Código Tributario regula el tratamiento de la Resolución de Orden de Pago en los artículos 119º 135º, 136º y 137º. Resumiendo podemos apreciar, que aquí la aplicación del Principio “Solve et Repete” es absoluta, cuando se establece en el segundo párrafo del artículo 136º en concordancia con el numeral 3) del inciso a) del artículo 119º del Código Tributario, al enunciar en la primera parte, para reclamar una Resolución de Orden de Pago se pagará el íntegro de la deuda tributaria, exigencia impuesta por la característica de la resolución.
- c) En el procedimiento una Resolución de Orden de Pago, se ha girado porque el contribuyente de alguna forma ha omitido una obligación conocida por la Administración Tributaria y por el Contribuyente como:
 - 1) Un primer caso sería cuando el contribuyente ha presentado una Declaración Jurada de Renta señalando monto cero a pagar; no obstante, tener una deuda pendiente.
 - 2) Un segundo caso sería cuando el acreedor y deudor tributario ha suscrito un convenio de

fraccionamiento y el deudor deja de pagar dos o más cuotas y la Administración Tributaria le emite una Resolución de Orden de Pago por las cuotas no pagadas. (El sujeto acreedor y deudor conocían de estas obligaciones).

- 3) Finalmente, podemos decir que en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a Renta de las personas jurídicas, al dejar de pagar algunos meses, la Administración Tributaria está facultada a emitir una Resolución de Orden de Pago por el incumplimiento de una obligación del cual tenían conocimiento tanto el acreedor como el deudor.
- d) Al respecto, el Tribunal Constitucional como fundamento ha emitido la sentencia (STC) N° 4242-2006-PA/TC donde precisa que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal no se encuentran impedidos de requerir el pago previo de la deuda tributaria en caso de impugnaciones de Resoluciones de Órdenes de Pago en aplicación del artículo 136º del Código Tributario, donde la exigencia de pago no se realiza debido a una acción constitucional para poder solicitar la revisión del caso, sino debido a la existencia de deuda tributaria y que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a las características contenidas en el artículo 78º del Código Tributario (HUAMANÍ:2013).

CIRCUNSTANCIAS EN QUE SE APLICA EL PRINCIPIO

1. La Administración Tributaria determina o verifica la existencia y aplicación de una Resolución de Orden de Pago.
2. La misma Administración realiza la suspensión de una cobranza coactiva, cuando encuentra causales justificadas o circunstancias excepcionales que desnaturaliza la Resolución de Orden de Pago.
3. Las causales más visibles es cuando la Administración Tributaria observa la existencia de otras circunstancias que evidencia que la cobranza podría ser improcedente, tenemos los casos de invocación de la prescripción; que haga doble giro en la emisión de valores sobre el mismo deudor, cuando existe la causal de nulidad.
4. El Tribunal Fiscal ha establecido el conjunto de

supuestos para que se emita las Resoluciones de Órdenes de Pago.

- a) Por reparos a la Declaración Jurada o por discrepancia respecto de su contenido (RTF N° 494-4-2001 del 17 de abril 2001).
- b) La modificación de datos declarados por el deudor tributario. Ejemplo: Desconocer una pérdida tributaria compensable declarada (RTF N° 1514-96 del 12 de noviembre de 1996).
- c) La emisión de las Resoluciones de Órdenes de Pago derivados de una fiscalización no están contenidos en el artículo 78° del Código Tributario.
- d) Cuando hay discrepancias sobre exoneraciones, inafectaciones u otros beneficios tributarios. (RTF N° 941-1-96 del 16 de julio de 1996; 1028-1-96 del 23 julio de 1996; 444-6-97 del 09 de diciembre de 1997; 1334-4-2003 del 14 de marzo de 2003 y 2954-3-2003 del 28 de mayo de 2003, respectivamente.
- e) Por infracción incierta o la resistencia de detección de ingresos no registrados.

Finalmente, el Tribunal Fiscal ha fijado que aquellos casos en que se emitan órdenes de pago que adolezcan de los vicios indicados, estos pueden ser impugnados debiendo otorgar a la Administración Tributaria el trámite de impugnación contra resoluciones de determinación, no siendo, obviamente, requisito de admisibilidad el pago previo de la deuda tributaria impugnada.

CONCLUSIONES

1. Nuestro Sistema Tributario Nacional, requiere una reestructuración integral para corregir inconsistencias de tributos y por la necesidad de una racionalización tributaria para tener un nuevo Sistema Tributario eficiente y eficaz.
2. Los diversos sistemas de retención, detracción y percepción deben ser reestructurados, debiendo estudiarse solo un sistema de retenciones sin disminuir los ingresos fiscales.

3. El derecho a la defensa debe ser irrestricta en armonía con los principios doctrinarios, jurisprudenciales, teniendo en cuenta los precedentes constitucionales nacionales, salvo casos excepcionales relacionados con las Resoluciones de Órdenes de Pago.
4. Debe replantearse el Principio de SOLVE ET REPETE y ser aplicado para casos específicos y concretos, a fin de cumplir el mandato constitucional "Derecho a la legítima defensa" y de esta forma, modificarse el Código Tributario en todo aquello que implique el pago previo del tributo y tener pleno derecho a la reclamación con excepción de circunstancias determinadas en el caso de Resoluciones de Órdenes de Pago.

RECOMENDACIÓN

La Administración Tributaria estudie los cambios necesarios, a fin de hacer la tributación más sencilla y que los procesos tributarios contenciosos, se resuelvan con mayor celeridad y claridad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ARTÍCULO 28° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (2013). Los componentes de la Deuda Tributaria. Lima, Perú: Juristas Editores E.I.R.L
2. JARACH, D. (1998). La Relación Jurídica Tributaria como relación con otros elementos, Curso Superior de Derecho Tributario Liceo Profesional. Buenos Aires, Argentina: Ediciones CIMA.
3. JARACH, D. (1988). Constitucionalidad del Principio Solve Et Repete: Estudios de Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina: Ediciones CIMA.
4. HUAMANÍ, R. (2013). El Código Tributario Comentado. Lima, Perú: Jurista Editores EIRL.
5. Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 19305 del 17 de Enero de 1986 y 7221-1-2004. Alcance de los principios tributarios.
6. VILLEGAS, H. (1973) Curso de Derecho Financiero Tributario, El principio de Solve Et Repete. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.