

Tema 4 "Código Tributario"

DR. CÉSAR TALLEDO MAZÚ (*)

Yo estoy de acuerdo con el doctor Edward Tovar en el sentido que el Código Tributario debe otorgarle, debe reconocerle a la Administración todas las facultades que se requieren para el buen ejercicio de su función, y también debe otorgarle a los contribuyentes todos los mecanismos de acción rápida para la defensa de sus derechos.

De otro lado, también estoy de acuerdo con el doctor Ítalo Paolinelli, quien habla de que el Código Tributario debe tratar de dar seguridad en la relación que el hecho imponible genera entre la Administración y los contribuyentes, buscando lograr el equilibrio entre los intereses en conflicto.

Como pueden apreciar estoy ante una seria dificultad porque, de acuerdo a lo que hemos venido escuchando, parecería ser que ambos puntos de vista resultan difíciles de conciliar. Reconociendo esa dificultad, voy a tratar de superarla, destacando muy puntualmente aspectos que considero positivos y negativos en el Código vigente.

LA FACULTAD DE FISCALIZACION

En cuanto a la facultad de fiscalización me

parece positivo el otorgamiento de amplias facultades a la Administración, de modo de colocarla en la posibilidad de obtener y verificar la información requerida para establecer la situación jurídico tributaria de los contribuyentes, determinar sus obligaciones y aplicar sanciones. Y también me parece positivo el reconocimiento al contribuyente del derecho a no ser fiscalizado por períodos anteriores a aquel período de doce meses o ejercicio en que habiendo sido fiscalizado no ha sufrido reparos de la Administración.

Me parece negativo, en cuanto a la facultad de fiscalización se refiere -y voy a destacar sólo aspectos que no han sido tocados por los expositores o panelistas- que la regulación del deber de soportar la fiscalización se produzca de modo tal que cree un estado de sumisión tributaria del contribuyente responsable y terceros. Señalo un caso concreto: considero que los plazos fijados para presentar o exhibir registros, documentos, etc. requeridos por la Administración suelen ser insuficientes cuando la Administración señala esos plazos, en ejercicio de las facultades del Código; esto tiene una importancia trascendental porque las pruebas no exhibidas en la fis-

(*) Abogado, profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú, miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.



calización -dentro del plazo tan corto que fue otorgado-, no se pueden presentar en la reclamación, como veremos luego. Me parece también absolutamente negativo el señalamiento de causales de pérdida del beneficio de excepción de fiscalización, al que antes me he referido, que lo desvirtúan esencialmente; como sabemos el beneficio se pierde si en los períodos anteriores al último período fiscalizado, respecto de los cuales debería operar el beneficio, se ha incurrido en cualquier error o irregularidad.

EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION

En cuanto al procedimiento de determinación me parece positivo que se diferencie entre la Resolución de Determinación y la Orden de Pago, en cuanto a las situaciones o procedimientos que les dan origen y al régimen de su exigibilidad. Me parece también positivo el señalamiento de situaciones en que procede la determinación sobre base presunta y el tipo de presunción aplicable a cada situación.

En cambio, juzgo negativo, absolutamente negativo, que se establezca la facultad de la Administración de sustituir una determinación por otra posterior más gravosa, en base a una causal muy genérica cual es la existencia de «circunstancias posteriores a la emisión de la determinación original que demuestran su improcedencia». ¿En qué medida queda así resguardada la seguridad jurídica? ¿Por qué no se ha establecido que lo que se conoce en la práctica como la reapertura de la determinación proceda sólo en los casos de reclamación, en ejercicio de la facultad de reexamen, y en los casos que existen indicios de la comisión de delito tributario? ¿Por qué además de estas causales se apela a una causal de tipo tan genérico como aquella que he indicado?

Me parece también negativo que se haya derogado la regla según la cual la aplicación de base presunta debería adecuarse a la realidad económica del contribuyente. Esta re-

gla que es una exigencia de la lógica y de la equidad, es de indispensable aplicación en situaciones en que no es posible efectuar la determinación sobre base cierta ni son de aplicación las presunciones establecidas porque hay situaciones en que procede la acotación de base presunta. No es cierto que el Código agota las hipótesis en las cuales procede la acotación sobre base presunta. No es así. Hay situaciones en que procede la acotación de base presunta y que no están comprendidas en esas hipótesis, y en las cuales es de perentoria aplicación este principio de sujeción a la realidad económica del contribuyente.

Finalmente, en cuanto a la determinación de la obligación, me parece también negativo que se restrinja el derecho del contribuyente a rectificar su declaración admitiendo una sola rectificación. La casuística ¿no nos decía acaso que resulta absolutamente justificado modificar más de una vez las declaraciones rectificatorias?. Yo pregunto ¿qué pasa si en la declaración original y en la primera rectificatoria el contribuyente no determinó correctamente su obligación y quiere rectificar por tercera vez su declaración pero esta vez correctamente declarando una mayor obligación?

EL PROCEDIMIENTO DE RECLAMACION

En cuanto al procedimiento de reclamación me parece absolutamente positivo la admisión de la reclamación respecto de variedad de actos de la Administración que pueden afectar derechos del contribuyente. La exigencia del pago previo sólo si se ha vencido el término de la reclamación o, tratándose de Ordenes de Pago, si no existen dudas sobre su procedencia; la fijación de plazos razonables para reclamar y apelar; la admisión de validar el hecho de prueba -en lo cual coincido con el doctor Zolezzi-; la fijación de plazos prudenciales para la resolución de reclamaciones y apelaciones; el uso del silencio administrativo negativo y la admisión.



Otros aspectos que en general carecen de sentido, los encuentro negativos en el procedimiento de reclamación: la exigencia de impugnación por separado en Resoluciones de Determinación y de Multa, ¿Porqué hay que reclamar por separado la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa cuando la multa se basa en la fijación indebida de la materia imponible, si la situación jurídica que se discute es una sola?. Me parece negativo, absolutamente negativo, que se declare inadmisibles la presentación en la reclamación de pruebas que fueron exigidas por la Administración durante el proceso de fiscalización.

Hace años se introdujo en el Código Tributario una regla según la cual no se podía presentar en la apelación pruebas que no habían sido presentadas en la reclamación. Norma absolutamente justificada porque ocurría que después de varios años de estar tramitándose la reclamación, al contribuyente se le ocurría presentar en la apelación pruebas, y el Tribunal ¿qué declaraba? que como se trataba de pruebas que recién habían sido presentadas en la apelación, debía volver el expediente a primera instancia para que esas pruebas fuesen meritadas, con lo cual después de varios años el procedimiento volvía a fojas cero. Entonces, la norma tenía sentido. Pero ¿qué sentido tiene ahora señalar que no se pueden presentar en la reclamación pruebas exigidas durante la fiscalización cuando en la fiscalización el plazo de exhibición de las pruebas es brevísimo? ¿Qué justificación hay en ellas cuando la casuística demuestra que hay situaciones en que por razones de irregularidad contable, por razones atribuibles al profesional que se ha hecho cargo de la contabilidad, los contribuyentes no están en aptitud de ofrecer las pruebas solicitadas en el término de dos, tres o seis días. ¿Cómo es posible que se afecte el derecho de defensa, de modo tal que se restrinja al recurrente la posibilidad de presentar pruebas que son decisivas en la reclamación para demostrar la procedencia de la misma?.

Por último, en cuanto al procedimiento contencioso se refiere, me parece también negativo la ausencia en el Código de la regulación de las apelaciones en segunda y penúltima instancia. El Código desde que se dictó ha silenciado la regulación de la materia.

EL PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO

En cuanto al procedimiento no contencioso, me parece muy positivo que ahora se regule el mismo señalando el plazo de resolución y el recurso de impugnación cuando el procedimiento se vincula con la determinación de la obligación, remitiendo la regulación de los demás a la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. El problema está en que se sigue haciendo uso de un criterio impreciso, respecto de la vinculación de la solicitud no contenciosa con la determinación de la obligación tributaria, para definir el régimen del procedimiento, de modo tal que si la solicitud se vincula con la determinación de la obligación se rige por las normas que el propio Código señala (plazo de resolución en cuarenta y cinco días, apelación ante el Tribunal Fiscal); y si se trata de esa solicitud no vinculada con la determinación de la obligación, esto se rige por la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. Este criterio, que resulta ser el adecuado, requiere de mayor regulación. Hay que definir cuáles son las situaciones. Por ejemplo, conozco el caso de una empresa que ha solicitado la fijación de tasas de depreciación. No está de acuerdo con la negativa de la Administración a otorgar una tasa de depreciación de bienes porque la Administración considera que no se trata de activos fijos. Y entonces la empresa ha apelado ante el Tribunal Fiscal, ¿Qué pasa si el Tribunal Fiscal le dice que su solicitud no tiene que ver con la determinación de la obligación?. Creo pues que es necesario reglamentar esto.

LA COBRANZA COACTIVA

Vayamos ahora al tema de la cobranza coactiva. Estoy absolutamente de acuerdo con la

fijación a la propia Administración de la facultad de cobrar coactivamente la deuda. También estoy de acuerdo que con el señalamiento de requisitos para la procedencia de la cobranza coactiva y de las causales de suspensión.

Me parece negativo -y esto lo quiero remarcar muy bien- que en esta materia exista una ausencia de regulación integral adecuada a la índole y finalidad del procedimiento. No hay disposiciones que señalen orgánicamente las facultades del ejecutor coactivo y que adapten al procedimiento de cobranza coactiva las normas del Código Procesal Civil relativas al procedimiento cautelar y al de ejecución forzada de las deudas, tarea que considero indispensable.

En segundo lugar también me parece negativo el que exista una regulación escueta y fragmentaria de aspectos fundamentales atendiendo sólo al interés de la Administración y en aparente contraposición a lo normado por el Código Procesal Civil. Me estoy refiriendo específicamente a las normas según las cuales el ejecutor coactivo puede disponer la traba de embargo sobre cualquier bien de propiedad del contribuyente. Sabemos que el Código Procesal Civil, por ejemplo, señala que no puede trabarse embargo en forma de secuestro sobre bienes que considerados aisladamente sean indispensables para el desarrollo de la actividad de la empresa. Yo sé que en la práctica la SUNAT ejerce las facultades coactivas sin considerar esta norma y que dirige en muchos casos el embargo justamente al corazón de la empresa.

En tercer lugar me parece también negativo que se establezca la posibilidad de disponer de fondos embargados preventivamente por deudas materia de Orden de Pago, inclusive si ésta ha sido impugnada. Si el propio Código contempla que la Orden de Pago puede ser impugnada, si el propio Código contempla que procede suspender la cobranza de la Orden de Pago cuando existen motivos para ello, ¿cómo puede ser que el propio Código

disponga, desnaturalizando el embargo preventivo, que cuando esto tiene lugar en forma de retención de fondos de la empresa, el ejecutor coactivo puede solicitar la entrega de estos fondos?. No puede ser. ¿Dónde estamos? ¿Hasta qué punto es necesario para el ejercicio de la facultad de la Administración el que esta norma exista en el Código? ¿Y qué puede hacer el contribuyente frente a esta decisión de la Administración?

Finalmente, me parece negativo en el tema de la cobranza coactiva que se establezca la inimpugnabilidad de vicios y excesos incurridos en el procedimiento, si existe causal que justifique su inicio. O sea, de acuerdo al Código si la cobranza coactiva se ha iniciado debidamente ya no es posible hacer nada ante cualquier vicio o exceso, excepto una vez concluido el procedimiento de cobranza coactiva. O sea, cuando ya todo está consumado. Todos vivimos el problema en la práctica, cuando la Administración decide trabar embargo sobre fondos, traba embargo en todos los bancos. Es libre de escoger la forma de embargo que quiera. Es libre de trabar embargo sobre cualquier bien del deudor. Es libre de señalar el monto del embargo. La pregunta es ¿qué puede hacer el contribuyente frente a todo esto?

Creo que la consideración de las necesidades de la Administración no debe llevar a que se produzcan estas situaciones. Es necesario contribuir al desarrollo normativo de este aspecto, ponderando adecuadamente las necesidades de la Administración y los derechos de los contribuyentes.

INFRACCIONES Y SANCIONES

Finalmente, para no aburrirlos, en el tema de infracciones y sanciones me parece positivo la agrupación de las conductas infractivas en función de los deberes formales de los contribuyentes, responsables o terceros. Estoy de acuerdo también con la tipificación amplia de las conductas infractivas como ocurre ahora, a diferencia de lo que antes acontecía.



Estoy de acuerdo con el sistema, con el criterio de fijación de la sanción considerando la gravedad de la conducta infractiva -a mayor gravedad mayor sanción- y el tipo de contribuyente -por eso es que existen tres tablas, empresas, personas naturales y pequeños contribuyentes-, siendo mayor el nivel de las sanciones para las empresas y menor para las personas naturales y pequeños contribuyentes. Me parece también positivo el establecimiento de un sistema de rebaja de las multas en caso de subsanación de la infracción y de otro sistema de rebaja del cierre en función del reconocimiento de la infracción. Esto permite una serie de ventajas, por ejemplo, evita que el Tribunal Fiscal se vea agobiado por la cantidad de expedientes sobre cierre de locales.

Me parece negativa la falta de precisión en la tipificación de algunas infracciones graves. Por ejemplo, hay una infracción que consiste en omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria. Esta infracción así tipificada da origen a una multa equivalente al cien por ciento del tributo omitido. ¿Cómo puede ser posible esto?. Y da origen también a que se sancionen conductas que no tienen por qué ser objeto de sanción. Si la Administración formula un reparo al contribuyente desconociendo el derecho a deducir un gasto, le aplica además una multa porque el contribuyente, con esa deducción que la Administración considera indebida, ha incurrido en una circunstancia que afecta la determinación de la base. ¿Cuál es el límite de esto? ¿Es posible que se regule así una infracción?

Otro caso, otra observación. Me parece negativo también que se produzca la tipificación de infracciones en función de deberes formales establecidos sin considerar usos comerciales. Por ejemplo, el no obtener el comprador los comprobantes de pago por las compras efectuadas. Planteo el caso siguiente: el Reglamento de Comprobantes de Pago dice

que la mercancía tiene que ser remitida con la guía de remisión y la factura. Conozco el caso de un contribuyente comprador al que su proveedor le envió la mercadería con la guía de remisión el día uno, recibió la factura el día tres, producto del sistema de expedición de facturas del proveedor y el día dos la SUNAT visitó su local y le decomisó la mercadería porque no tenía el comprobante de pago. Pregunto, ¿tiene sentido esto?

Finalmente, me parece negativo también la ausencia de normas que regulen el concurso de infracciones. Sólo se regula el concurso ideal de infracciones: un hecho que da lugar a la configuración de varias infracciones. No se está regulando el concurso aparente de infracciones o concurso de normas: configuración aparente de más de una infracción a consecuencia de un solo hecho. Tampoco se está regulando el concurso de hechos infractivos: varios hechos que configuran a distintas infracciones y que se producen simultánea o sucesivamente. Y tampoco se está regulando la figura de la infracción continuada. Al respecto es interesante destacar esto: el Tribunal Fiscal en un fallo relativamente reciente -Resolución N° 1134 de 12 de setiembre de 1994- se pronunció en el caso de un contribuyente que había omitido presentar la declaración durante dos meses seguidos. El Tribunal confirmó la aplicación de una doble sanción: una por cada mes, o sea, una por cada infracción. Hubo voto discrepante. El vocal discrepante señaló en su voto singular que no podía ser que al contribuyente que omite presentar la declaración dos meses seguidos se le apliquen dos multas, y al omiso a la declaración en dos años seguidos, se le aplique una sola sanción como infracción continuada, como ocurrió en la Resolución N° 10880. Esta situación tiene que ser regulada para evitar injusticias como la señalada.

Lima, Octubre de 1995.

