

Tema 4
“Código Tributario”
Aspectos generales de la codificación tributaria

DR. ITALO PAOLINELLI MONTI

I. Necesidad e importancia de la Codificación Tributaria

1.1.- El moderno movimiento codificador del derecho en general, iniciado a comienzos del siglo pasado por el racionalismo jurídico, tuvo como fundamento esencial la necesidad práctica de unificar metódicamente la presentación de las dispersas normas vigentes de cada una de las ramas del derecho, contribuyendo, de esta manera, al perfeccionamiento de cada una de ellas, moldeándolas con precisión técnica y exponiéndolas, en la mayoría de los casos, mediante disposiciones claras, coherentes y de interpretación relativamente fácil.

1.2.- En materia tributaria, sin perjuicio de la necesidad práctica antes mencionada, y en atención a su tan especial naturaleza, ya que el Estado a través del ejercicio del llamado poder tributario tiene nada menos que la facultad de exigir, sin relación contractual previa, prestaciones obligatorias a los contribuyentes, la codificación aparece, además, con otras finalidades importantes y que le son muy propias, entre las cuales cabe destacar la preservación de la seguridad jurídica; la imperiosa necesidad de equilibrar las relaciones de tensión que, inevitablemente, producen los tributos entre el individuo y la comunidad y,

por último, tratar de conciliar los derechos, obligaciones e intereses de los contribuyentes y de la Administración Tributaria, aspectos a los cuales me referiré a continuación.

1.3.- Indudablemente, no es esta la oportunidad para analizar, de manera extensa, el tan importante tema de la seguridad jurídica, pero parece necesario destacar que esa finalidad, o principio fundamental del Derecho para otros, cuya idea central gira alrededor de la protección contra los ataques arbitrarios, previsibilidad de conductas propias y ajenas, certeza sobre una determinada situación jurídica y saber a qué atenerse, adquiere especial trascendencia tratándose de materias de carácter tributario por su estrecha vinculación con el principio de legalidad, ya que éste apunta a solidificar la seguridad jurídica al encontrar su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, ya que, sin lugar a dudas y en definitiva, los tributos importan verdaderas restricciones a dicho derecho, por cuanto en su virtud se sustrae algo del patrimonio de los particulares a favor del Estado.

1.4.- Decíamos, por otra parte, que debe equilibrarse la tensión que produce la tributación entre el individuo y la comunidad, y ello sobre la base del reconocimiento



tanto de la necesidad de las exigencias de ésta, como de los derechos que corresponden a cada persona como ciudadano libre, y no como súbdito integrado en esa colectividad.

En efecto, si se diera al gobernante el pleno ejercicio de facultades recaudatorias, es evidente que se estarían arriesgando valores estrechamente ligados con la dignidad, la seguridad y la libertad del hombre, pues aquél, urgido por necesidades financieras, podría perder medida en su exigencia tributaria.

A la inversa, si se dejara en absoluta libertad de conciencia al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, seguramente la respuesta sería la evasión, monstruo insaciable, como alguien dijera, que puede derribar económicamente los mejores proyectos de bienestar general, desarrollo o progreso.

Por ello, como en muchos aspectos de la vida, surge la necesidad del equilibrio, esto es, la obtención de que ambos aspectos señalados se mantengan proporcionalmente iguales, sin que ninguno de ellos exceda o supere al otro.

1.5.- Por último, y desde otra perspectiva, la codificación debe conciliar las facultades fiscalizadoras que deben otorgarse a la Administración Tributaria, tendientes a desviar el frecuente interés del contribuyente por desfigurar los datos que sirven para determinar la base impositiva, con la necesidad jurídica que los derechos fundamentales de éstos sean debidamente resguardados y que aquélla, en consecuencia, no caiga en la arbitrariedad, esto es, en la carencia de razonabilidad en el actuar o falta de proporción entre los medios empleados y los objetivos a obtener.

II. Contenido de la Codificación

2.1.- En relación con esta materia, cabe señalar que, en términos generales, tres han sido los principales métodos empleados: el llamado de codificación limitada, que con-

siste en sistematizar los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo, administrativo, procesal y penal; el de codificación amplia, que comprende no sólo los principios generales ya ordenados por el primer sistema, sino que incluye, además, disposiciones específicas sobre los gravámenes que integran el régimen tributario, con la única excepción de las alícuotas o cuotas fijas de los tributos, las que son sancionadas a través de leyes complementarias; y, finalmente, el método de codificación total, que sanciona en un sólo cuerpo legal todas las normas tributarias vigentes, generales y específicas, incluyendo las alícuotas o cuotas fijas.

2.2.- Sin lugar a dudas, el primero de los procesos señalados es el más recomendado por la doctrina y el que ha adoptado la casi totalidad de los países latinoamericanos, siguiendo las pautas, en mayor o menor medida, establecidas en el Modelo de Código Tributario de 1967.

III. Características de la Codificación Tributaria

3.1.- Para que un Código Tributario cumpla realmente con las finalidades a que antes hemos hecho referencia y en el entendido de que estamos en presencia de una codificación limitada, nos parece que debe reunir algunas características generales o, dicho de otra manera, cumplir con ciertas exigencias esenciales, a las principales de las cuales nos referiremos a continuación.

3.2.- En primer lugar parece conveniente insistir, aunque parezca obvio, en la necesidad de que todas las normas tributarias, y con mayor razón aquéllas contenidas en un Código de tal naturaleza, sean redactadas por especialistas, lo que muchas veces desgraciadamente no ocurre, a objeto tengan expresiones de sentido claro, preciso, unívoco y explícito, con miras a dar cumplimiento al principio conocido con el nombre de "simplicidad tributaria", uno de cuyos postulados reclama la conveniencia de normas sencillas y



expeditas, cuyo conocimiento se encuentre realmente al alcance de todos.

En este mismo sentido, al decir del Profesor español José Juan Ferreiro Lapatza, “las normas que regulan los tributos deben ser coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y que sirvan para transmitir de forma clara a sus destinatarios el mandato que en ellas se contiene”, para lo cual, agrega, “es absolutamente indispensable el uso de una técnica jurídica adecuada al servicio de la claridad, de la coherencia y de la sencillez”.

Por otra parte, cabe señalar que en un momento en que casi todas las naciones se están moviendo, desde hace años, hacia la formación de grandes grupos unitarios, cuya presencia en el plano mundial es cada vez más significativa, y en el cual las relaciones internacionales de contenido económico, con profundas incidencias de carácter tributario, son cada día más intensas, nos parece importante buscar algún mecanismo que permita adoptar un lenguaje jurídico-tributario común, que facilite el entendimiento, al menos en aquellos aspectos que sean de naturaleza esencial. No es posible, por ejemplo, que los tributaristas sigamos todavía sin ponernos de acuerdo acerca de cómo denominaremos, en definitiva, a la determinación, liquidación, aplicación, acotación o acercamiento de la obligación tributaria.

3.3.- En segundo término, y tal vez por su especial contenido, aparece con mayor urgencia que en otras disciplinas jurídicas, la exigencia de conciliar dos necesidades contradictorias del Derecho, en cuanto debe tener estabilidad, sin que, a la vez pueda permanecer inalterable en el tiempo.

Es necesario pues, que las normas tributarias fundamentales sean flexibles y al mismo tiempo estables, equilibrio que no siempre es fácil de mantener, pero que es indispensable, porque sólo así estaremos en presencia de un Derecho que satisfaga, simul-

táneamente, los reclamos de la certeza y las exigencias del cambio.

En consecuencia, la recomendación es tener siempre presente la idea de no cambiar las normas por conveniencias políticas contingentes o caprichos momentáneos, ya que ello crea una atmósfera peligrosa de inestabilidad y desasosiego legal, sino sólo por razones técnicas o de bien común que realmente así lo aconsejen.

3.4.- Como tercera característica, cabe tener presente la necesidad de que las facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria se encuentren claramente delimitadas, de manera tal que todo el procedimiento tendiente a la comprobación de la existencia y la fijación de la cuantía de la obligación, debiendo ser eficaz, sea objetivo y asegure, a su vez, el adecuado respeto de aquellos derechos individuales de carácter fundamental que ya nadie discute, tales como la libertad de trabajo, el derecho de propiedad, la inviolabilidad de la correspondencia, la necesidad de orden judicial para practicar allanamientos, el respeto al secreto profesional y otros de parecida naturaleza y que también debieran tener configuración normativa expresa.

Por otra parte, y dentro de este mismo orden de ideas, es indudable que los deberes formales del contribuyente, que tienen el carácter de inherentes o accesorios de la obligación principal de pagar el tributo, requieren, de igual manera, ser debidamente explicitados, estableciéndose mecanismos que traten de evitar la sustracción al cumplimiento de ésta, ya que, quienes así actúan de manera dolosa, no sólo defraudan al Estado, sino también a lo que podríamos denominar “buena fe común” de aquéllos que cumplen fielmente, creyendo que los demás obligados proceden con la misma fidelidad.

3.5.- Sin embargo, como dice el Profesor de Derecho Constitucional de la Universidad de Valparaíso, Lautaro Ríos A., “el valor jurídico de los derechos fundamentales no ra-



dica tanto en su declaración en la Carta Fundamental”, o en un Código Tributario -tratándose de los contribuyentes-, “ni en las garantías que resguardan su cabal ejercicio, sino principalmente en la tutela que ante cualquier agravio, así sea en grado de amenaza, pueda recabarse de los tribunales de justicia, guardianes naturales de tales derechos”.

Dicho de otra manera, es necesario, además de la regulación normativa, clara y precisa, de las atribuciones del ente administrativo correspondiente, la existencia de mecanismos, ya sea contemplados en el mismo Código Tributario o, mejor aún, en la Constitución Política del Estado, que permitan al contribuyente, de manera rápida y oportuna, evitar los abusos que pudiesen cometerse.

3.6.- A este respecto, me parece interesante referirme, en términos generales, a nuestro llamado recurso de protección, creado en Chile en el Acta Constitucional N° 3 de 1976, incorporado después a la Constitución de 1980, y que es una acción de carácter constitucional destinada a amparar el ejercicio legítimo de cualquiera de los derechos que la Carta específica, frente a actos u omisiones arbitrarias o ilegales que importen privación, perturbación o amenaza de dicho ejercicio, facultándose al tribunal competente, esto es, las Cortes de Apelaciones respectivas, para adoptar de inmediato las providencias que juzguen necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección al afectado.

Este recurso, que es de uso y aplicación frecuente, presenta ciertas características básicas que conviene destacar:

1) Está concebido como un remedio pronto y eficaz para prestar inmediato amparo al afectado, frente a un derecho fundamental amenazado por actos u omisiones ilegales o arbitrarias, pudiendo el Tribunal adoptar cualquier medida tendiente a este objetivo, aunque no estén expresamente establecidas en la ley ni hayan sido pedidas por el recurrente;

2) El efecto de la cosa juzgada que emana de la sentencia que se dicte es de naturaleza sólo formal, en cuanto impide se pueda deducir un nuevo recurso de protección si, en relación al primero, existe triple identidad de persona, de cosa pedida y de causa de pedir, dejando intactas las acciones y recursos que el ordenamiento jurídico, general o especial, haya previsto como tutela de los derechos del agraviado;

3) Es de tramitación rápida y concentrada, ya que, una vez interpuesto, el Tribunal pide informe, por la vía que estime más rápida y efectiva, a la persona o funcionario causante del acto u omisión arbitraria, fijándole un plazo breve perentorio para emitir el informe solicitado, pudiendo aplicar sanciones a quienes no den cumplimiento a lo pedido. El recurso tiene preferencia para su vista, se aprecian en conciencia los antecedentes que se acompañen y las probanzas que se produzcan, y el fallo debe dictarse, según los casos, dentro del segundo o quinto día, siendo apelable ante la Corte Suprema;

4) De conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Constitución Política, norma que lo consagra, ampara sólo los derechos y garantías fundamentales que taxativamente señala la mencionada disposición legal, dentro de las cuales, si bien es cierto no se encuentran protegidas por el citado recurso garantías de carácter tributario propiamente tales, la debida protección del derecho de propiedad en sus diversas especies, sobre toda clase de bienes corporales e incorporales, la libertad de trabajo y el derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, el orden público o a la seguridad nacional, han dado origen a importante jurisprudencia en relación con las atribuciones del ente fiscalizador, pudiendo señalarse a vía de ejemplo aquella relacionada con las siguientes materias:

A) Bloqueo de timbraje de facturas.- Ha ocurrido, en diversas oportunidades, que el Servicio de Impuestos Internos, a pre-



texto de estar investigando presuntas irregularidades cometidas por contribuyentes en ejercicio de actividades comerciales, ha procedido a bloquear el timbraje de facturas, medida no contemplada expresamente en la ley, sino en instructivos internos, y en virtud de lo cual los imposibilita para poder seguir ejerciendo regularmente sus negocios.

Frente a esta actitud, y en virtud de ya varios recursos de protección acogidos, nuestras Cortes de Apelaciones e incluso la Exma. Corte Suprema, han establecido que, si bien es cierto el Código Tributario y otras leyes señalan que al mencionado Servicio le corresponde la fiscalización de todos los tributos y dentro de esas facultades debe cautelar y, en lo posible, prevenir o evitar eventuales actos que se pudieran ejecutar en desmedro o fraude del Fisco, no es menos verdad que ello debe hacerlo dentro del marco establecido por las leyes y dentro de la esfera de sus atribuciones, sin que pueda, para ejecutarlos, ampararse en instrucciones contenidas en circulares internas, porque éstas no pueden imponer cargas, molestias o embarazos que signifiquen privación, perturbación o amenaza en el ejercicio legítimo de los derechos y garantías establecidos por el artículo 20 de la Constitución Política de la República.

En definitiva, nuestros tribunales han procedido a ordenar el inmediato timbraje de facturas, estableciendo la sana doctrina que las circulares o instrucciones no pueden amagar los textos legales vigentes; que las facultades administrativas del Servicio no lo autorizan para adoptar medidas que, en el fondo, impliquen verdaderas sanciones no expresamente autorizadas y que los referidos “bloques” caen en la ilegalidad y la arbitrariedad, vulnerando el derecho a la libertad de trabajo y a desarrollar la actividad económica de los contribuyentes afectados (Revista Gaceta Jurídica, N°s

148, año 1992; 161, año 1993 y 172, año 1994);

B) Reajustabilidad de créditos tributarios.- Bajo determinadas condiciones, los exportadores tienen derecho a devolución del Impuesto al Valor Agregado, recargado al adquirir bienes destinados a su actividad de exportación, la que debe efectuarse dentro de cortos plazos, una vez presentada la solicitud y documentos necesarios al efecto.

En algunas oportunidades, dicha devolución se ha demorado, como consecuencia de investigaciones en torno a la operación de que se trata, procediéndose a ella después de largo tiempo transcurrido. Ajuicio de la autoridad administrativa, tal devolución debería efectuarse de acuerdo al valor nominal del tributo a la fecha en que se solicita su reintegro, determinándose, en cambio, por la vía del recurso de protección, que el dinero tiene y representa valores y contenidos variables inherentes a su naturaleza y que se traducen en el poder adquisitivo que tiene, siendo en consecuencia, este poder adquisitivo, un atributo esencial del derecho de dominio sobre cantidades de dinero, pudiendo su dueño exigir que ese valor, incorporado a su patrimonio, sea exactamente el mismo a la época de su devolución o recuperación.

Como consecuencia de ello, y por estimarse que la interpretación administrativa mencionada vulnera el derecho de propiedad, los tribunales han ordenado, en definitiva, que los dineros que se devuelven deben ser debidamente reajustados, de acuerdo a la variación de la Unidad Tributaria, que es una cantidad de dinero, permanentemente actualizada, que sirve como medida o punto de referencia tributaria. (Gaceta Jurídica N° 149, año 1992).

3.7.- Por último, pensamos que otra exigencia fundamental que debería cumplir todo

Código Tributario, es la consagración, y el más estricto respeto, de la manera más amplia posible, al llamado «debido proceso», noción que, arrancada del constitucionalismo norteamericano, ha ido recibiendo acogida en numerosos instrumentos de carácter internacional, tales como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 y el Pacto de San José de Costa Rica de 1969 y también en los ordenamientos constitucionales de casi todos los países del mundo, pese a lo cual, no se ha producido todavía unanimidad doctrinaria alrededor de su exacta definición.

Sin embargo, no existen discrepancias sustanciales entre quienes se refieren a esta materia, sino distintas denominaciones o puntos de vista, según se otorgue menor o mayor relevancia a algunos aspectos particulares, pero todos los conceptos vertidos son esencialmente coincidentes en su significado, ya que todos ellos encierran las ideas centrales y comunes que toda persona tiene derecho a ser oída y con las debidas garantías, dentro de plazos razonables, por jueces o tribunales independientes e imparciales, frente a cualquier acusación penal o para la determinación de sus derechos de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otra naturaleza, y que tal derecho implica el libre acceso a la justicia, siempre en igualdad de condiciones y con la plena posibilidad de probar, con la utilización de todos los medios legales procedentes y pertinentes.

En suma, se trata de la garantía suprema del Derecho Procesal, consistente en la aplicación práctica de todas las prerrogativas que persiguen la promoción y respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, y cuyo campo de aplicación, a nuestro juicio, no es sólo el judicial propiamente tal, sino también aquél de carácter administrativo.

3.8.- Para la mayoría de los autores, tres son los principios fundamentales que inspiran esta noción tan importante del debido pro-

ceso: la independencia e imparcialidad del juzgador; la igualdad de las partes litigantes y la eficacia del proceso, principios a los cuales me referiré a continuación, tratando de establecer la manera como ellos deberían estar incorporados en toda codificación de carácter tributario.

3.9.- En lo que respecta al primero de ellos, cabe dejar establecido, en primer término, que, entre los derechos del contribuyente, tiene especial importancia la facultad de impugnar, por la vía judicial, las decisiones de la Administración, consagrándose, de esta manera, el llamado derecho a la tutela jurisdiccional, que origina un verdadero proceso tributario, en el sentido de contienda entre partes, esto es, el llamado contencioso tributario propiamente tal, uno de cuyos elementos o presupuestos esenciales, es la existencia de un órgano jurisdiccional competente para conocer de dichas impugnaciones.

En efecto, si se analiza someramente el contenido de la determinación de la obligación tributaria, especialmente aquella denominada mixta, esto es, realizada por la Administración con la colaboración del sujeto pasivo, nos encontramos con varias etapas o elementos, a saber: obligación de los sujetos pasivos de poner en conocimiento de la Administración la ocurrencia de un hecho gravado; facultades concedidas a ésta para informarse de todos los antecedentes que le permitan establecer la exactitud de lo declarado y fijar el monto de la obligación y, por último, los medios y procedimientos concedidos al contribuyente para impugnar lo resuelto por la Administración, derecho éste que requiere, entre otros elementos, precisamente la existencia de órganos jurisdiccionales independientes e imparciales, debidamente configurados con tales características en el Código Tributario de que se trate.

El principio de independencia puede ser enfocado desde dos ángulos diversos: el órgano juzgador debe estar libre de sujeción a otro, sea éste cual fuere, y los jueces deben



permanecer independientes de las partes que ante ellos litigan, no debiendo tener, respecto de ellas, más relaciones que las indispensables al ejercicio de sus funciones, aspectos ambos de carácter fundamental en materia tributaria, no sólo por las conocidas razones de carácter general al respecto, sino, además, por aquella específica de que, en el fondo, el Poder Ejecutivo es parte en el proceso sometido a la consideración y fallo de aquellos.

La imparcialidad por su parte, significa falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra del recurrente o de la Administración, que inhabiliten para juzgar y resolver en forma recta, justa y unánime, y en nuestro tiempo no sólo integra la noción del debido proceso, sino que, en las más modernas concepciones procesales, constituye un elemento identificador e insustituible de la jurisdicción misma.

Ambos principios -independencia e imparcialidad- tienen reconocimiento y aceptación general en la doctrina. Sin embargo, no siempre es ni ha sido fácil concretarlos en fórmulas prácticas que los hagan realmente efectivos, y ello porque muchos elementos, tales como el régimen de nombramiento y promoción de los magistrados, su permanencia en el cargo, el régimen disciplinario aplicable y, en especial, las divergencias que todavía subsisten en cuanto a la naturaleza jurídica y dependencia del órgano jurisdiccional que debe dirimir las contiendas tributarias, atentan muchas veces contra la efectiva y amplia aplicación de los mismos.

Dentro de estas consideraciones, pensamos que especial interés presenta todavía, y pese a los avances positivos que se observa en muchas legislaciones, las discrepancias en torno a la ubicación del órgano, pudiendo señalarse al respecto, la existencia de sistemas judiciales, que entregan el juzgamiento de lo contencioso tributario, exclusiva o predominantemente, al Poder Judicial; sistemas de jurisdicción administrativa, caracterizados en lo esencial, por la entrega que hacen del

conocimiento de estas materias a órganos de la misma Administración, a veces de carácter especial, diferenciados e independientes de ésta, no obstante pertenecer en su génesis a ella, y sistemas mixtos, que atribuyen esta jurisdicción a tribunales especiales, absolutamente independientes de los poderes Judicial y Ejecutivo, tanto constitucional como formalmente.

En lo personal, seguimos creyendo en la necesidad y conveniencia de confiar al Poder Judicial, la función a que hemos venido haciendo referencia, ya que sólo se trata, en definitiva, de que la Administración es una de las partes del litigio, el cual, como todos, debería ser resuelto por la misma jurisdicción, ya que esta fórmula -de unidad de jurisdicción en el Poder Judicial- es la que parece garantizar de manera más eficiente la independencia e imparcialidad del juez encargado de dirimir la contienda, y la que más se ajusta a un verdadero Estado de Derecho, en el que éste, en caso de controversia, debe comparecer como cualquiera otra "parte" ante el órgano encargado de dirimirla.

3.10.- Decíamos antes, que la igualdad de las partes litigantes era otro de los principios inspiradores del debido proceso, concebido de manera tal que todos quienes tienen tal calidad estén protegidos por los mismos derechos, posibilidades y cargas, esto es, que las normas que regulan la actividad de una de las partes antagónicas, no deben constituir, respecto de la otra, situaciones de ventaja o de privilegio, no pudiendo el juez dejar de dar un tratamiento absolutamente similar a ambos contendientes (Profesor de la Universidad de Buenos Aires Adolfo Alvarado Velloso).

En materia tributaria, a pesar del reconocimiento a este postulado, los derechos positivos siguen estableciendo privilegios en favor del Estado, invocándose como fundamento, generalmente aceptado, el de la presunción de legitimidad de la pretensión estatal, predicamento que no consideramos atinado,

ya que, en muchas oportunidades, dichos privilegios, expresamente contenidos en normas tributarias, pueden llegar a afectar derechos fundamentales, constitucionalmente consagrados, dejando a la otra parte de la relación procesal, en posición desmedrada.

Así por ejemplo, pensamos que atenta contra este principio y que, en consecuencia, no debería tener consagración normativa en los Códigos Tributarios, el llamado “solve et repete”, que exige el pago previo de la obligación, como condición o requisito para la revisión amplia de la determinación administrativa, ya que su existencia dificulta el acceso a la justicia de una de las partes involucradas, esto es, el contribuyente, debiendo tenerse presente que la respuesta a la justificación que pretende con ello asegurar el interés fiscal, poniéndolo a cubierto de argucias evasivas y procedimientos dilatorios, se encuentra, al igual que en otras ramas del Derecho, en las llamadas medidas cautelares.

En otro ámbito -y siguiendo en esta materia al Profesor Ramón Valdés Costa- pensamos que la aplicación de penas o sanciones, directamente por la Administración, carece de justificación dentro de un Estado de Derecho, cuando actúa como sujeto de una relación jurídica de contenido patrimonial.

“La ruptura del principio de la igualdad de las partes, dando al acreedor la facultad de castigar a su deudor, presenta particular gravedad en el ámbito del derecho tributario, por la triple condición del Estado, de legislador, acreedor y juez”, y agrega con razón el Profesor Valdés “que el argumento de que lo importantes es que haya finalmente una etapa judicial, no elimina la crítica a las facultades sancionadoras de la Administración, porque, además de la falta de fundamento jurídico, se debe tener en cuenta que la aplicación inicial de la sanción, implica por lo general la causa de perjuicios de difícil o hipotética reparación, a veces materiales y otras personales, como el desprestigio de haber sido san-

cionado, mientras transcurre el largo período que, por lo general, insumen los procedimientos judiciales”.

En consecuencia, creemos que la Administración no debería tener facultades punitivas, debiendo éstas radicarse en tribunales genuinos, mediante procedimientos expeditos y sumarios.

Desde otra perspectiva, estimamos que también altera la necesaria y conveniente igualdad de las partes, la existencia, en algunos Códigos Tributarios, de facultades extraordinarias y excesivas, no comunes en otras ramas del Derecho, en manos de los entes administrativos, tendientes a resguardar el debido y oportuno pago de los tributos, tales como los llamados “embargos preventivos”, los que, por regla general, son de carácter discrecional en lo que a su oportunidad y cuantía se refiere.

3.11.- En torno a estas consideraciones, debemos hacer referencia, por último, al principio de la eficacia del proceso, como inspirador o parte integrante del concepto de debido proceso, el que -siguiendo en esta parte al Prof. de Derecho Procesal de la Universidad de Valparaíso, don Raúl Tavolari O.-, dice relación directa con el ámbito no sólo de la duración de las contiendas, sino que, además, con los medios de prueba y su ponderación.

En cuanto a lo primero, no cabe duda que los conflictos, en general, deben tener rápida solución, única manera de evitar explicables sensaciones de impotencia y desconfianza en las correspondientes respuestas jurisdiccionales.

Pero la llamada “eficacia” se refiere, además, y principalmente, a la eficiencia, para lo cual es indispensable, entre otras cosas, un adecuado sistema probatorio, el que debe cumplir algunos requisitos básicos, entre los cuales cabe señalar la existencia más amplia posible de medios, una actitud activa del



sentenciador y facultades amplias de ponderación de los mismos.

En efecto, las más autorizadas opiniones doctrinarias modernas sostienen que para descubrir y establecer con certeza la verdad de un hecho controvertido, los interesados deben tener a su disposición toda clase de medios probatorios, principio que constituye la regla general en casi todas las legislaciones de carácter civil y penal.

Sin embargo, y sin que existan explicaciones claras al respecto, en materia tributaria existen todavía limitaciones en algunos cuerpos legales fundamentales, las que en consecuencia con lo anterior no tendrían razón de ser.

Especial interés y relevancia asume, en el Derecho Tributario, el estudio de las presunciones, que son de uso muy frecuente en favor del Fisco, llegando, a veces, incluso al campo sancionatorio y alterando, en consecuencia, la más importante de las presunciones en esta materia, que es aquella de inocencia, según la cual el imputado o fiscalizado no debe ser considerado culpable mientras no exista condena definitiva.

De allí entonces, que lo aconsejable sea que los tributos y los elementos de las infracciones y sanciones se determinen sobre base cierta y, sólo excepcionalmente, en casos muy especiales, en los que no sea posible llegar a la verdad a través de los medios de prueba conducentes para ello, se recurra a las ficciones.

Por otra parte, el derecho procesal actual tiene superada la imagen del juez como mero espectador de la actividad de las partes. Y así, por ejemplo, el más moderno Código Procesal Civil del continente, precisamente el del Perú, dispone que “cuando los medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar conciencia, el juez, en decisión motivada e inimpugnable, puede ordenar la actuación de los medios probato-

rios adicionales que considere convenientes”, principio que es recogido, en términos parecidos, en el artículo 136 del Código Tributario Peruano en vigencia.

En íntima relación con esta materia aparece, como decíamos, todo lo relativo a la ponderación de la prueba, materia en la cual la doctrina moderna se inclina, de manera absolutamente mayoritaria, en favor de otorgar al juzgador, la mayor libertad posible en la tarea de apreciar los elementos de convicción aportados por los litigantes.

Al decir del Profesor Niceto Alcalá Zamora y Castillo, los llamados sistemas de prueba legal o tasada, aparecieron como reacción al temor que en su momento embargó a los titulares de los regímenes absolutistas, al percatarse de la fortaleza de los poderes de que gozaban los jueces, ideando, entre otros, este verdadero freno de la prueba legal, destinada a proteger su propia autoridad legislativa y política.

Pero en la actualidad, cuando la función judicial, en general, es respetada y reconocida como expresión de imparcialidad y rectitud, parece de toda justicia dotar a quienes tienen la responsabilidad de la misma, de plena libertad para establecer los hechos de cualquier controversia, incluidas las de carácter tributario, ajustándose a las razones jurídicas y lógicas, científicas, técnicas o de experiencia y prudencia en cuya virtud asignen valor o desestimen las probanzas rendidas.

IV. Algunas breves consideraciones sobre el Código Tributario Peruano.

4.1.- Con bastante osadía, y con gran respeto hacia los distinguidos tributaristas peruanos que me escuchan, y que intervendrán a continuación, deseo sólo citar algunas instituciones y normas que, de alguna manera, aparecen para quien las conoce sólo desde afuera, al margen de la realidad de su aplicación práctica, en oposición con las ideas generales antes expuestas:

1) La facultad concedida a los órganos de la Administración para trabar embargo preventivo (artículos 56, 57 y 58);

2) Las facultades de la Administración Tributaria para inmovilizar libros y otros documentos sobre la base de presunción de evasión tributaria (artículo 62 N° 6), para proceder a la incautación de los mismos, previa autorización judicial resuelta sin dar traslado a la otra parte (art. 62 N° 7) y aquellas -demasiado amplias- para dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria (art. 62 N° 14);

3) Gran cantidad de presunciones en favor de la Administración Tributaria (artículos 64 a 72);

4) Facultades sancionadoras de la Administración Tributaria (artículos 82 y 180);

5) La existencia de órganos ajenos al Poder Judicial, con competencia en lo contencioso tributario (artículos 98 y 126);

6) La presencia del “solve et repete” en los casos a que se refieren los artículos 129 y 158;

7) Las limitaciones de carácter probatorio establecidas en el artículo 134, en cuanto sólo se acepta en el procedimiento de reclamación prueba instrumental, pericial e ins-

pección por parte de la Administración y no se admite aquella que, requerida por ésta, no hubiese sido presentada durante el proceso de fiscalización, y;

8) La figura del “Ejecutor Coactivo” en el procedimiento de cobranza coactiva, con restricción de las posibilidades de defensa del contribuyente (artículos 114 y 122).

V. Palabras finales.

Para terminar, quisiera hacer presente que con esta exposición he pretendido, en lo esencial, tratar de demostrar que existen ciertos valores, principios e instituciones generales del Derecho, normalmente reconocidos por el ordenamiento positivo de otras disciplinas jurídicas, que no son precisamente de carácter tributario, y cuyas manifestaciones esta última debiera también incorporar definitivamente en sus Códigos, si realmente se desea que el legítimo e indiscutido poder fiscal que corresponde a todo Estado, sea ejercido con justicia, prudencia y equidad, respetando siempre aquella gran tradición del Estado moderno que se llama Estado de Derecho, esto es, en pocas palabras y al decir de Norberto Bobbio, «aquél en el que existe el gobierno de las leyes y no el gobierno de los hombres».

Valparaíso, Octubre de 1995.

