

Tema 4

“Código Tributario”

Contenido del Código Tributario

DR. ARMANDO ZOLEZZI MÖLLER

CONTENIDO DEL CODIGO TRIBUTARIO

El primer Código Tributario que se dictó en el Perú, en 1966, fue uno de los primeros en Latinoamérica y considerado de buen nivel.

Se optó por codificar la parte general del Derecho Tributario esto es, las normas comunes aplicables a todos y cada uno de los tributos. Tenía un Título Preliminar y cuatro Libros. El primero comprendía las normas de lo que se denomina Derecho Tributario Material, el segundo las del llamado Derecho Tributario Formal o Administrativo, el tercero las del Derecho Procesal Tributario y el cuarto las del Derecho Penal Tributario, incluyendo los delitos.

Durante 25 años tuvo múltiples modificaciones, sobre todo a partir del año 1990. Las crisis por las que atravesó el país durante la década del 80 motivaron varias de ellas. La nueva realidad, los adelantos tecnológicos, la necesidad de fortalecer a la administración tributaria, reducir la evasión y la reforma tributaria, demandaron la dación de un nuevo Código, lo que ocurrió en noviembre de 1992, con el Decreto Ley 25859, de vida efímera, pues fue sus-

tituido a partir del 1 de enero de 1994 por el Código aprobado por Decreto Legislativo 773.

Salvo los detalles tributarios, que hoy están regulados por el Código Penal, las materias tratadas en el nuevo Código Tributario son, sustantivamente, las mismas que las del Código de 1966. Sin embargo, el contenido es notoriamente distinto.

El actual Código ha sido pensado y hecho por y para la SUNAT, como un traje a su medida, que queda muy holgado a las más de 1,800 administraciones municipales y, como ha sido hecho en Lima, resulta también holgado para la mayoría de las oficinas provinciales de la propia SUNAT.

Pero el problema va más allá de ello. La necesidad imperiosa de incrementar la recaudación y reducir sustantivamente la evasión tributaria ha llevado -creo- a identificar cuáles serían las normas adecuadas para tal fin y las han incorporado, sin tener en consideración que el Código Tributario no es propiedad de una Administración Tributaria y que el mismo tiene, entre otras finalidades, otorgar garantías y medios al contribuyente para que el fisco no le cobre un céntimo más de lo que debe.



Como quiera que la obligación tributaria tiene su fuente en la ley es indispensable que se aplique lo que ella dispone, por lo cual la administración tributaria debería tener reducida al máximo, sino eliminada, la facultad discrecional y, obviamente, no puede tener facultades normativas.

Los autores del Código Tributario no lo entienden así y, por ejemplo, se faculta a que cualquier Administración pueda disponer se traben un embargo preventivo por el solo hecho de existir un acto administrativo que impute una deuda (Arts. 56 y 57). La discrecionalidad de la Administración podría prestarse a excesos contra los que el contribuyente no tiene defensa.

El embargo preventivo tiene como fin el evitar que el acreedor se vea burlado por acción de su deudor, esto es que disponga de sus bienes de forma tal que cuando deba cumplir con su obligación no tenga bienes con qué responder. Por tanto, si se le da tal facultad a las administraciones tributarias debería estar limitada a los casos en los que, por la situación del contribuyente o por el monto de la deuda, se justifique tal medida.

En lo que respecta a las facultades normativas, por ejemplo, se permite que por Resolución de Superintendencia, entiéndase de la SUNAT, se pueda definir y disponer cuáles sanciones se aplicarán en forma gradual. Ello implica definir, hasta cuánto podrá ser reducido el monto de las mismas y en qué circunstancias. Estimo que esto viola el principio de legalidad y crea inseguridad jurídica.

Similar crítica puede efectuarse contra la norma que contempla que el monto de las sanciones aplicables por la comisión de infracciones se aprueben por decreto supremo (Art. 180). En efecto, tal disposición contradice lo establecido en el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código que recoge la doctrina universalmente aceptada de que sólo por ley se puede «establecer sanciones».

Tal mandato no puede interpretarse de manera que nos lleve a sostener que basta que la ley se limite a señalar el tipo de sanción: multa, comiso y cierre temporal, pues no hay duda que lo esencial en su cuantía o período, según el caso, y es, precisamente, esto lo que se deja a una norma administrativa.

Resulta difícil de creer que los autores del Código ignoren la aplicación del principio de legalidad. Simplemente, y esto es especulación, es que no teman listas las tablas de sanciones y los anexos sobre la gradualidad. Por tanto, optaron por el camino fácil de la delegación, constitucionalmente objetable.

En cuanto al régimen de infracciones y sanciones, también es preciso recordar que, las Municipalidades siguen aplicando las que se encontraban vigentes a noviembre de 1992 (Décimo Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Ley 25859, Art. 2 del Decreto Legislativo 773 y Art. 2 del Decreto Supremo 106-95-EF), pues la norma que debía aprobar las tablas no ha sido dictada, con grave perjuicio para las Municipales y para los contribuyentes.

Es oportuno señalar que, la gradualidad en la aplicación de sanciones sólo está prevista para infracciones a normas que regulan obligaciones que deben cumplirse ante la SUNAT. Ello no tiene justificación.

Aquí estamos frente a un primer gran tema, cual es el definir si, en el Perú, es posible tener un Código Tributario que regule las relaciones jurídicas originadas por los tributos entre los contribuyentes y cualquier administración tributaria.

Quien lea las primeras Normas del Título Preliminar, del Código vigente, sólo puede entender que esa es la intención, salvo para las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social y la Oficina de Normalización Provisional, caso en el que se aplica supletoriamente. Lo mismo ocurre con los impuestos adua-



neros, según lo dispone la Ley General de Aduanas.

Considero que el Código debe ser aplicación general, pero para ello es necesario que se excluyan varias disposiciones que son propias de las leyes que regulan específicamente cada tributo, como es el caso de las determinaciones sobre base presunta que se refieren a los impuestos a la renta, general a las ventas o selectivo al consumo.

De otro lado, algunas de las facultades de fiscalización (Art. 62) deberían reservarse sólo para la SUNAT o ADUANAS, al igual que los embargos preventivos (Arts. 56 y siguientes) o la designación de agentes de retención o percepción (Art. 10), entre otros temas.

En lo que respecta a las facultades de fiscalización, estimo que constituyen herramientas más que suficientes, sino excesivas, para ejercer el control de cumplimiento de obligaciones tributarias. Un ejemplo de tal exceso puede ser la fórmula abierta, según la cual, la administración puede dictar medidas para erradicar la evasión tributaria (Art. 62, inc. 14).

Me cuentan que, por ejemplo, una administración habiendo embargado a un contribuyente para hacerse cobro de deudas tributarias procedió a colocar carteles en la fachada del local del deudor con la palabra: “embargado”, amparándose en la facultad antes aludida. De ser cierto, éste sería un caso de abuso, aparentemente, sustentado en facultades abiertas. El daño moral y económico infringido al contribuyente resulta, en este caso, obvio.

En lo que respecta a la cobranza coactiva, es usual que al Estado se le reconozca el derecho de no seguir el procedimiento normal, en la vía judicial, para la cobranza de su crédito tributario, pues goza del privilegio de tener facultades coactivas. Ello implica que lo haga a través de ejecutores coactivos, mediante un procedimiento formalmente muy rápido.

El Código Tributario dispone que el funcionario responsable de la gestión de cobranza tiene inherente a sus funciones la de ejecutor coactivo y que deberá ser abogado con experiencia en tributación.

Al respecto, creo que se está personalizando la función coactiva de la Administración en el funcionario, lo que no es correcto porque en el procedimiento debería haber una trilogía. Por un lado, la Administración; por otro, el deudor tributario; y, finalmente, el ejecutor coactivo. Este podría ser o no un funcionario. De serlo su actividad exclusiva debiera ser la de ejecutor coactivo.

En la fórmula legal vigente el contribuyente no está en plano de igualdad con la administración.

La identidad entre funcionario responsable de la gestión de cobranza, ejecutor coactivo y abogado con experiencia tributaria, cuya justificación desconozco, es impracticable a nivel nacional. Por ejemplo, la inmensa mayoría de municipalidades no cuenta con abogados, si los tienen carecen de experiencia tributaria y, finalmente, no están dedicados a la gestión de cobranza sino a la asesoría legal. El procedimiento de cobranza coactiva, al igual que muchos otros temas, ha sido diseñado sólo pensando en la SUNAT.

Antes de entrar en un último tema, y a manera de conclusión, debo decir, en síntesis, que la SUNAT ha violado el principio de no confiscatoriedad: se ha apropiado del Código Tributario. Tarea del futuro es su recuperación.

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El tema anunciado es el procedimiento tributario como medio de garantía. Aspecto central para las Administraciones Tributarias y los contribuyentes es la resolución de las con-



troversias que, frecuentemente, se producen entre ellos.

El contribuyente tiene el derecho a que se le administre justicia con celeridad y la administración, en su caso, a cobrar prontamente los tributos que se le adeuden.

No hay duda que un procedimiento lento o con órganos de resolución ineficientes perjudica tanto al contribuyente, al que la Administración Tributaria le haya imputado una deuda que no le corresponde, como a la propia Administración, en caso que la deuda sea total o parcialmente real.

En otras palabras, una solución lenta de las controversias sólo podría beneficiar al contribuyente deudor que quiera, utilizando esta vía, retrasar el cumplimiento de la obligación.

Debe destacarse que este es un tema íntimamente ligado a la eficacia de la Administración Tributaria, pues no hay duda que en la medida que pueda dilatarse por largos períodos la cobranza de tributos o, en su caso, lo que sería más grave, que uno pudiera liberarse de su obligación usando -llamémoslo con eufemismo- medios extra legales, la guerra contra la evasión tributaria estará perdida y, una vez más perjudicado el contribuyente honesto.

De otro lado, es difícil imaginar un arma más eficaz para desalentar la inversión que aquella que origina una falta de seguridad en el contribuyente en cuanto al respeto de sus derechos. Esto es, órganos encargados de resolver temerosos de reconocerle la razón cuando la tiene.

De ser cierto lo dicho, la lentitud en el procedimiento, la inmoralidad y el fiscalismo como política son males que hay que evitar.

Sin embargo, esto no es fácilmente entendible por quienes tiene que tomar la decisión política de apoyar técnica y económicamente a los órganos encargados de resolver.

Estando los objetivos claros, esto es, un sistema de resolución de controversias rápido y confiable no cabe preguntarse, cuál sería el contencioso-tributario ideal, sino cuál es el más viable para el Perú.

Hace 5 años, en octubre de 1990, en las Segundas Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, me tocó sustentar la ponencia general respecto de la controversia tributaria. Entonces y ahora me declaro partidario de un sistema mixto, similar al que actualmente tenemos. Es decir, uno en el que intervenga la Administración, un Tribunal administrativo especializado y la posibilidad de llegar al Poder Judicial.

Mi actual discrepancia está en la intervención que le cabe al Poder Judicial. En efecto, conforme a lo previsto en el Código Tributario (Art. 124) y la interpretación de la Corte Suprema, ésta actúa como una tercera instancia administrativa, lo que se podría calificar, por decir lo menos, de insólito.

En el sistema actualmente vigente se puede diferenciar claramente tres etapas:

- a) La Oficiosa.- Que comprende la impugnación mediante una reclamación de las determinaciones o sanciones que realice o aplique la Administración, la que debe ser resuelta por la propia Administración (reconsideración).
- b) La Contenciosa Administrativa.- Encargada al Tribunal Fiscal, órgano administrativo colegiado, con características jurisdiccionales, que resuelve en última instancia administrativa, vía recurso de apelación.
- c) La Fase Judicial.- Encargada a la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de la República a la que puede accederse mediante el denominado recurso de revisión.



A) LA FASE OFICIOSA.- La idea central de la cual parte el establecer la reclamación previa ante la propia administración tributaria es, reconociendo un privilegio de la Administración Pública generalmente admitido, darle a ésta la oportunidad de volver a examinar la determinación por ella realizada y corregir el error que, eventualmente, pudo haber cometido, evitando así el pleito judicial.

Si bien no dispongo de datos actuales, usualmente, con la resolución de la Administración recaída en la reclamación se pone fin a la controversia. Esto es, con dicha resolución concluye el procedimiento lo que, creo, justifica plenamente la intervención de la Administración.

Nuestro actual procedimiento me parece adecuado, pues existe un plazo suficiente para poder interponer la reclamación; no se exige el pago previo de la deuda, salvo el caso de órdenes de pago; los medios probatorios de los que se puede hacer uso son pertinentes a la materia tributaria; y, hay obligación de dictar las resoluciones expresando los fundamentos de hecho y derecho que le sirven de sustento.

Cabe preguntarse si la exigencia del pago previo de las órdenes de pago (Artículo 129) constituye un impedimento al libre acceso a la justicia. En tanto la orden de pago se refiera, por ejemplo, a una obligación reconocida por el contribuyente (Artículo 78 incisos 1 y 5) o determinable objetivamente (inciso 3), es decir una obligación cierta y jurídicamente exigible, considero, por el contrario, que permitir impugnar el acto sin el pago previo de la deuda sería abrir un camino al abuso del derecho.

Lo dicho no impide reconocer que, en múltiples oportunidades, las Administraciones Tributarias, sobre todo las municipales, emiten órdenes de pagos ilegales.

Debo destacar que si se da el caso que la Administración expida una orden de pago que disponga una cobranza que pudiera resultar improcedente es posible solicitar y obtener la suspensión de la cobranza y la admisión de la reclamación sin la exigencia del pago previo (Artículo 119).

Sin embargo, para una mejor garantía de los contribuyentes debería redactarse de manera más precisa los casos en que procede emitir una orden de pago y, eventualmente, restringir la aplicación por parte de las administraciones, distintas a la SUNAT y ADUANAS, a los tributos reconocidos y no pagados.

Tampoco considero una limitación del derecho de defensa el que no se pueda actuar como prueba la que no hubiera sido presentada en el proceso de fiscalización (Artículo 134), pues tal impedimento no es absoluto y tiene como fundamento el evitar que el contribuyente se reserve el derecho de presentar la documentación, que generalmente está en su poder, cuando lo considere conveniente, incumpliendo con la obligación de facilitar las labores de fiscalización.

Por ello, estimo que si hay un libre acceso a la justicia.

Tratándose de un Derecho Público, que se rige por el principio de legalidad, debe llegarse al descubrimiento de la verdad y aplicar la voluntad de la ley más allá de lo alegado y probado por el contribuyente o de la pretensión de la administración.

Ello hace que el procedimiento sea preponderantemente inquisitivo, llevándose de oficio una vez iniciado por el reclamante; y que, el órgano encargado de resolver, tenga amplias facultades para “ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias” (Artículo 136), “hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no

planteados por los interesados” (Artículo 137) y aceptar o no el desistimiento (Artículo 141).

Estas atribuciones del órgano encargado de resolver no crean una desigualdad, en perjuicio del reclamante, pues el fin no es poner a la Administración en una situación de privilegio sino el disponer de los instrumentos que permitan llegar a la verdad.

No obstante lo antes expresado, debo manifestar que en el supuesto que se dé, al resolver, una determinación suplementaria, esto es se incorporen aspectos nuevos, el reclamante debería tener el derecho de interponer el recurso impugnatorio de reclamación.

Finalmente, hay que señalar que en esta etapa no estamos estrictamente en un proceso, pues se de biopolarmente entre el reclamante y la administración, a quien se le solicita que revoque, modifique, extinga o anule su propio acto.

El funcionario encargado de resolver no es un juez administrativo, pero emite un juicio con un evidente contenido jurisdiccional.

Siendo un funcionario de la administración activa, al igual, por ejemplo, que el encargado de fiscalizar, no podemos válidamente sostener que tiene los atributos de independencia e imparcialidad que, como garantía, exige un debido proceso, pero ello es inevitable, en cuanto a la independencia, si se considera conveniente que intervenga la Administración, pero nada impide que se le exija que actúe con imparcialidad por el propio bien de la Administración.

B) LA FASE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.- Desde hace muchos años la mayoría de países americanos se vieron en la necesidad de contar con Tribunales

especializados Para las controversias tributarias. Nosotros, hace más de 30 años, optamos por un Tribunal Fiscal administrativo, independiente de las distintas administraciones tributarias existentes en el país.

Durante por lo menos dos décadas ha gozado de gran prestigio y respeto y si bien es verdad que durante los últimos años no tuvo apoyo administrativo ni económico ello está siendo corregido en la actualidad, por lo que debe esperarse que, en el corto plazo, el Tribunal Fiscal recupere el nivel que nunca debió perder.

A diferencia de lo que ocurre en primera instancia, en esta etapa la Administración se pone en un mismo nivel que el reclamante y actúa como parte. Se puede afirmar que se da una suerte de relación triangular imperfecta entre reclamante, administración activa y ente encargado de resolver.

De los casos que resuelve el Tribunal menos del 1 por ciento son llevados a conocimiento del Poder Judicial.

Este porcentaje puede elevarse en el futuro debido a la discutible facultad irrestricta de las Administraciones Tributarias para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal ante el Poder Judicial.

Ello demuestra, en buena medida y no obstante las deficiencias anotadas, que este sistema mediante el cual una entidad como el Tribunal Fiscal sea el que, en materia tributaria, ponga fin a la vía administrativa es la solución institucional más adecuada para nuestra realidad.

Estimo que algunas disposiciones del vigente Código no ayudan a la imagen de plena independencia que debe tener el Tribunal Fiscal, como es la designación de los Presidentes de las Salas por el Minis-



tro de Economía (Artículo 98) o el hecho de estar sometidos a ratificación cada cuatro años (Artículo 99). Sin embargo, entiendo que ello responde a la actual coyuntura y a una saludable política de evaluación, siendo esencial quién o quiénes la realicen. Sin embargo, la independencia de sus miembros dependerá, de ser el caso, de la entereza de cada quien.

Tema interesante para el análisis es la obligación que tiene el Tribunal Fiscal de aplicar la norma de mayor jerarquía (Artículo 101). Muchos abogados tienen fundadas reservas sobre la posibilidad de que un Tribunal Administrativo pueda ejercer un control constitucional, desde que la Constitución ha reservado tal atribución al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial.

Si bien ello es cierto, la aplicación de la norma de mayor jerarquía tiene sustento en el elemental respeto al ordenamiento jurídico que recoge el Artículo 51 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente”.

En tal sentido, la ley manda que el Tribunal Fiscal, en el ámbito de su competencia, respete y haga respetar el orden jurídico, lo que es indispensable en obligaciones cuya fuente es la ley.

En todo caso, tal disposición podría complementarse con otra que contemple un mecanismo de control constitucional por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, como podría ser una norma que ordene elevar la resolución en consulta, cuando el Tribunal fiscal inaplique una ley o norma con fuerza de ley.

Finalmente, es preciso mencionar que el Código Tributario establece que el Tribunal Fiscal resuelve en última instancia ad-

ministrativa (Artículo 101) y contra lo resuelto por él no cabe recurso alguno en dicha vía (Artículo 153). Es decir, estamos frente a una resolución que causa estado.

Por su parte, la Constitución contempla que: “Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante acción contencioso-administrativa”. (Artículo 148).

C. LA FASE JUDICIAL.- El Código Tributario y el Código Procesal Civil vigentes, contemplan que la Corte Suprema conoce de las impugnaciones que se formulen contra las resoluciones del Tribunal Fiscal.

Sin embargo, lo hacen de manera distinta. En efecto, el Código Procesal Civil dispone que sea mediante una demanda contenciosa administrativa (Artículo 540), interpuesta dentro de los tres meses de notificada (Artículo 541) y es competente, en primera instancia, la Sala especializada de la Corte Suprema (Artículo 542).

Ello implica que la última palabra estará en manos de una Sala no especializada y que intervengan en la materia dos salas de la Corte Suprema lo que está reservado para casos excepcionales.

Frente a ello, menos objetable, sería que intervengan salas especializadas de la Corte Superior y Suprema.

Por su parte el Código Tributario prevé un recurso de revisión (Artículos 124 y 157) que debe ser presentado dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación y resuelto por la Sala competente de la Corte Suprema (Artículo 157), con lo que concluye el proceso.

En este supuesto, no habría doble instan-



cia y esta vía reemplazaría a la demanda contencioso administrativa, pues es obvio que ésta, por su naturaleza, no podría iniciarse contra una resolución de la Corte Suprema.

Conforme al Código Tributario es recién en esta etapa que el contribuyente debe pagar o presentar fianza bancaria para poder acceder al Poder Judicial.

En esta fase hay tres problemas de no fácil solución.

El primero es definir cuál es la vía para acceder al Poder Judicial, a fin de impugnar una resolución administrativa. Si la vía fuera el contencioso-administrativo estimo, que habría que contemplar las normas propias aplicables a la materia tributaria;

El segundo es que no existe una Sala especializada en la Corte Suprema en lo tributario pero, además, por el reducido número de casos que históricamente van al Poder Judicial no se justificaría la existencia de la misma; y

El tercero, es el requisito del pago previo, que si bien responde al principio de ejecutabilidad de los actos administrativos cuando se ha concluido la vía administrativa, puede impedir el ejercicio del derecho de la tutela judicial.

Algunas de estas soluciones implicarían, necesariamente, una reforma constitucional. Por empleó, que la Corte Suprema resuelva, en única instancia, el contencioso administrativo como tribunal de falla.

Para concluir, debo precisar que me parece correcto que las administraciones tributarias puedan defender sus resoluciones ante el Tribunal Fiscal.

Sin embargo, estimo que la facultad de impugnarlas ante el Poder Judicial debería ser eliminada o limitarse a casos excepcionales, dependiendo del procedimiento contencioso judicial que se adopte.

De lo contrario, los contribuyentes corren el riesgo que les confisquen sus triunfos en el Tribunal Fiscal.

Lima, Octubre de 1995.

