

La regla «*solve et repete*», reclamación extemporánea y nuevo Código Tributario

Humberto Medrano Cornejo

Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

I. INTRODUCCIÓN.

Como se sabe, las leyes tributarias no señalan de manera directa a las personas que deben considerarse como sujetos pasivos de la obligación. Tales leyes se limitan a establecer «hipótesis de incidencia» las que, en caso de ocurrir en el mundo real, se convierten en «hechos imponderables» haciendo surgir la obligación de tributar a todas aquellas personas que se encuentran alcanzadas por el supuesto previsto en la norma. Desde luego, la apreciación según la cual la Administración considera que, en efecto, tal situación se ha producido y que ella abarca, precisamente, a determinada persona, puede no ser compartida por ésta, quien tiene derecho a impugnar el planteamiento fiscal, dando surgimiento -así- a la controversia tributaria, cuya regulación en detalle tiene tratamiento diverso en distintos países.

En el caso concreto del Perú existen dos vías sucesivas. La primera -de carácter administrativo- se inicia con la reclamación, que constituye el típico recurso de reconsideración, toda vez que se plantea ante la misma entidad que ha formulado el requerimiento. Contra lo resuelto en primera instancia puede apelarse al Tribunal Fiscal.

La segunda vía es de carácter judicial y permite al contribuyente impugnar la resolución del Tribunal Fiscal, recurriendo directamente a la Corte Suprema, mediante una demanda contencioso-administrativa que, teóricamente, tiene un trámite de corta duración.

Una novedad de tiempos recientes permite que también la Administración pueda hacer uso de este mecanismo, presentándose la insólita situación de que el inferior jerárquico (SUNAT, por ejemplo) se permite impugnar las resoluciones del superior (Tribunal Fiscal) y, lo cual es peor aún, que la causa se tramite como un litigio entre la Administración y el Tribunal, sin notificar en lo absoluto al contribuyente, a pesar de que éste resulta el afectado directo, pues tiene legítimo

interés económico y moral en la causa que se tramita. En la práctica se ha conseguido que la demanda sea puesta en conocimiento del contribuyente, pero no existe ninguna regulación legal que lo ordene, extremo que es indispensable subsanar.

Ahora bien, el mecanismo de la reclamación debe ser estructurado de tal manera que permita al contribuyente ejercer su derecho constitucional a obtener una resolución firme en el más corto tiempo y con el menor costo posible sin que, por otra parte, la impugnación se convierta en un fácil medio de dilatar el cumplimiento de las obligaciones frente al Fisco. El esquema así trazado nos lleva de inmediato a la cuestión, largamente debatida, de si debe o no exigirse el pago del tributo impugnado, como requisito para admitir a trámite la reclamación.

II. LA REGLA «*SOLVE ET REPETE*».

Casi sin excepción, en todos los países (y no sólo en América Latina) se critica la morosidad de la administración de justicia, básicamente a nivel del Poder Judicial, y en todas partes se repite que la demora en resolver una demanda equivale a negar la petición formulada. El derecho a ser juzgado sin demora ha alcanzado rango supranacional, pues ha sido reconocido como esencial en diversos convenios y pactos internacionales, que ya no abordan sólo el caso de la persona que sufre prisión sino que han extendido su radio de acción de manera significativa.

Al respecto, basta señalar que la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, establece: «Toda persona tiene derecho a ser oída (...) dentro de un plazo razonable (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter» (artículo 8, numeral 1). Este derecho sufriría un serio recorte si se exigiera el pago como requisito de admisibilidad del recurso correspondiente lo que, ade-

más, colocaría a una de las partes (el Fisco) en una posición de privilegio, en detrimento del contribuyente, ya que corresponde al Estado la atribución de formular liquidaciones a cuyo pago no podrían oponerse los administrados. Ello haría patente un notorio desequilibrio entre Administración y contribuyente, lo que es claramente inconveniente.

“...exigir el pago previo como requisito de admisibilidad de la impugnación equivale a ejecutar la obligación sin que se haya establecido de manera definitiva si la misma es o no procedente...”

Lo cierto es que exigir el pago previo como requisito de admisibilidad de la impugnación equivale a ejecutar la obligación sin que se haya establecido de manera definitiva si la misma es o no procedente, lo que resulta violatorio del principio de «igualdad de las partes», esencial en todo procedimiento. Desde la perspectiva fiscal, la necesidad de la regla se esgrime como un medio de impedir que la reclamación sirva para postergar el pago de los tributos ya que ello dejaría al Estado sin recursos y paralizaría sus funciones, acarreando graves perjuicios a la sociedad en su conjunto. Sin embargo, este extremo podría allanarse si la causa es resuelta rápidamente, imponiéndose sanciones adicionales a quienes formulen reclamaciones inoficiosas.

La garantía constitucional de ser oído por la autoridad competente no puede quedar sometida al requisito del pago previo. Es claro que el Fisco tiene el derecho de formular exigencias cuando estima que el contribuyente no ha cumplido con satisfacer total o parcialmente la obligación tributaria derivada de la ley, pero también es evidente que los funcionarios de la administración no son infalibles y, por lo tanto, la determinación podría estar basada en supuestos que no se ajustan a la realidad o derivarse de una interpretación legal cuestionable.

De acuerdo con lo expuesto, la aplicación de la regla implicaría que la pretensión fiscal sólo podría ser reclamada por los contribuyentes que cuentan con re-

ursos económicos, mientras que ello no estaría al alcance de quienes carecen de dichos recursos.

De otro lado, la exigencia del pago previo atenta contra el principio de seguridad jurídica, ya que supone una traba al derecho de conseguir prontamente una resolución firme, lo que conduce a la incertidumbre. Así se entendió en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en que se recomendó la supresión de la regla «*solve et repete*» y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, por ser necesarios para la igualdad de las partes.

Es fácil imaginar el drama que significaría para una persona de reducidos medios económicos recibir una liquidación en la que por error de cualquier naturaleza -inclusive casos de homonimia- se le notifique para el pago de una cuantiosa suma. La aplicación de la regla le impediría ejercer su derecho a la defensa, lo que pondría de manifiesto que se otorga un tratamiento distinto por razones económicas. El drama se convertiría en tragedia si ante la imposibilidad de reclamar por no contar con los medios para el pago, la Administración traba embargos y realiza otros apremios. En ese escenario, sería notoria la similitud con el proceso que describe Kafka.

III. ANTECEDENTES EN EL PERÚ.

Uno de los instrumentos que ha influido de manera importante en nuestro Código Tributario, como en los de otros países, es el modelo preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Aun cuando la estructura allí propuesta para la solución de lo contencioso no ha coincidido con nuestra tradición y con lo que, en efecto, recogió el Código peruano, es bueno anotar que en el artículo 172 del modelo se señalaba que «el recurso o la acción surten efecto suspensivo de la obligación y de la ejecución de la sanción». El mismo texto en su artículo 177, al referirse a la acción impugnativa precisa que «podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones...».

En el modelo, si bien no se estipula un plazo determinado para interponer el recurso, se indica que debe ser breve y en función de la realidad de cada país. Sin embargo, no contiene regulación alguna para la hipótesis de reclamación extemporánea de lo que podría inferirse que se trata de un término de caducidad, de forma tal que vencido tal plazo sería inviable la reclamación, aun cuando se pagara el monto adeudado.

En el anteproyecto preparado por el Doctor Jaime García Añoveros se adopta una tesis distinta al puntualizar: «La reclamación ante el Tribunal Fiscal no

suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que la Sala que conozca de la reclamación así lo acuerde, a petición del interesado realizada en el escrito de formulación de la reclamación, exigiendo en todo caso la constitución de caución (...) La solicitud de suspensión se entiende denegada si no se notifica acuerdo favorable en quince días, y contra esta resolución no cabe recurso alguno» (artículo 287).

Si bien es cierto que el pago previo no resultaba ineluctable, también es verdad que no se ofrecía una sólida garantía al contribuyente toda vez que la admisión a trámite sin pago anticipado quedaba supeditada a la decisión de la Sala, con lo cual la seguridad jurídica resultaba ilusoria, en especial porque era previsible que la respuesta del Tribunal sería negativa. Como si ello fuera poco, obsérvese que la respuesta en uno u otro sentido supondría una suerte de adelanto de opinión la misma que, por otra parte, podría considerarse bastante ligera porque se otorgaba un plazo reducido para resolver sobre este extremo. Es más, debe enfatizarse que la carga procesal haría imposible que la respuesta ocurriera dentro del plazo proyectado lo que habría conducido, en la realidad, a la respuesta *ficta* denegatoria. Puede afirmarse que no era una regulación conveniente.

Por su parte, en el anteproyecto sustitutorio preparado por el Doctor Carlos Llontop Amorós, se distinguen las dos tradicionales fases de la impugnación, diferenciando la reclamación administrativa del procedimiento ante el Poder Judicial. Para el primer caso se esboza la fórmula que, finalmente, fue la que adoptó el texto definitivo, pues se establecía un determinado plazo para interponer la reclamación, sin la exigencia del pago previo y se añadía: «Vencido los términos a que se refiere el párrafo anterior, sólo procederá recurso de repetición, para lo cual deberá presentarse reclamación acompañada del recibo de pago cancelado, sin cuyo requisito no se le dará trámite» (artículo 120).

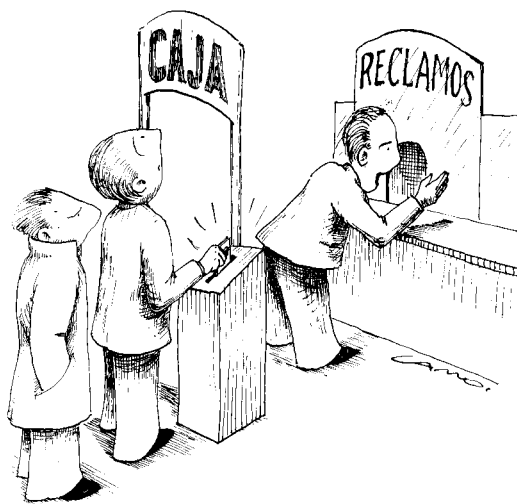
En el mismo anteproyecto se especificaba que para recurrir ante el Poder Judicial: «Es requisito indispensable que se acompañe a la demanda el recibo del tributo debidamente cancelado» (artículo 144).

Obsérvese que el anteproyecto Llontop, mejor sintonizado con nuestra tradición jurídica, distinguía no sólo las dos fases del procedimiento sino que daba a una y otra tratamiento distinto respecto del pago, ya que en la vía administrativa éste sólo se exigía si la presentación del recurso era extemporánea, mientras que en todos los casos al recurrir al Poder Judicial se obligaba a la cancelación.

En el anteproyecto preparado por la Dirección General de Estudios Tributarios del entonces Ministerio de Hacienda y Comercio se sigue el planteamiento del proyecto García Añoveros, pues la suspensión de la

cobranza estaba supeditada a la aceptación del Tribunal, de manera que no constituía invulnerable derecho del contribuyente, sino una suerte de gracia o concesión otorgada por los llamados a resolver (véase el artículo 107 de este proyecto).

Desde la promulgación del primer Código Tributario en nuestro país (1966), ha quedado establecido que no es necesario pagar el tributo por la parte que se impugna, fijándose un determinado término para interponer el respectivo recurso. En dicho primer Código -siguiendo en ésto al anteproyecto Llontop- se señalaba que: «Cuando se reclame vencido este término deberá acompañarse al recurso el comprobante de pago del tributo de que se reclama».



Como se advierte, la regla en principio no resultaba aplicable pero el pago se exigía cuando la reclamación era extemporánea porque se estimaba que algún tipo de apremio debía generarse respecto de quien no tenía la diligencia de presentar el recurso en tiempo oportuno.

Obsérvese, sin embargo, que para reclamar fuera del plazo sólo se exigía el pago del tributo, sin hacer referencia a la deuda tributaria; esto es, a las sanciones o, más adelante, a los intereses. En realidad consideramos que fue una inadecuada redacción más que un propósito deliberado del legislador. No es posible percibir las razones por las cuales el Código exigía sólo una parte de la deuda, ya que los argumentos en favor del pago en caso de reclamación extemporánea pueden esgrimirse tanto para el tributo como para las sanciones.

No obstante, el texto literal del Código permitía aquella interpretación, tal como -finalmente- lo decidió

el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia. Allí se señaló -con razón- que la norma diferenciaba entre tributo y deuda tributaria, entendiéndose por ésta la que procede de un hecho imponible y todos los recargos y sanciones producidos en el desarrollo de la relación tributaria, de tal manera que abonando sólo el monto del tributo se satisfacía el requisito para la admisión del reclamo, aunque fuera extemporáneo (véase, entre otras, R.T.F. 4189 de 18 de diciembre de 1968).

De acuerdo con tal criterio, tampoco era necesario pagar el monto exigido si la acotación versaba exclusivamente sobre sanciones, ya que en caso de reclamación fuera del plazo la obligación de pagar sólo estaba dirigida hacia el tributo. Así lo dejó establecido el mismo Tribunal en numerosas ocasiones precisando que, no obstante haberse interpuesto la reclamación fuera del término de ley, ésta es admisible en cuanto a la multa «desde que no se requiere en estos casos el pago previo de la sanción que se impugna» (R.T.F. 7082 de 3 de mayo de 1972). En el mismo sentido el Tribunal señaló que la reclamación presentada en forma extemporánea no requiere el pago previo de los recargos, de tal manera que la reclamación debía admitirse sobre este extremo sin necesidad de dicho pago previo, el mismo que sí resultaba exigible respecto del tributo (R.T.F. 7109, de 11 de mayo de 1972).

Posteriormente, el Decreto Legislativo No. 300, de julio de 1984, en su artículo 121 precisó que si se reclamaba vencido el término establecido «deberá acompañarse al recurso el comprobante de pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama».

IV. TRATAMIENTO DE LA APELACIÓN.

El Código Tributario, en su versión original, insólitamente no contenía regulación alguna sobre la apelación extemporánea, generándose un sensible vacío que creó incertidumbre, aunque la apreciación general era que no existiendo autorización expresa no cabía formularla fuera del plazo. Este aspecto recién fue abordado en el Decreto Supremo No. 287-68-HC (con fuerza de ley), que modificó el artículo 131 del Código Tributario señalando, en la parte pertinente: «El pago de la integridad de la deuda tributaria es requisito indispensable para admitir la apelación cuando ésta se formule vencido el término señalado en el párrafo anterior, siempre que dicho término no exceda de seis meses».

Adviértase que esta norma creó un plazo de caducidad ya que luego del lapso señalado la apelación resultaba inadmisibles, aunque se hubiera pagado el tributo. La esencia de esta disposición se mantiene vigente hasta el día de hoy y supone un tratamiento similar (en cuanto al pago de la deuda) para reclama-

ción y apelación extemporáneas.

Según lo dicho, hubo un lapso bastante dilatado durante el cual la reclamación extemporánea sólo obligaba al pago del tributo, mientras que la apelación fuera de plazo suponía cancelar la deuda tributaria. La regulación fue unificada para ambas situaciones por el mérito del citado Decreto Legislativo No. 300.

V. UNA REVELADORA NORMA LEGAL TEMPORAL.

Como una demostración de los evidentes intereses en conflicto, de las discrepancias conceptuales surgidas, de las dificultades generadas al no exigirse el pago previo o, simplemente, como una reacción frente al eventual uso abusivo del mecanismo por los contribuyentes, antes de los dos años de entrada en vigencia del Código, la regla sufrió una importante variación.

Está claro que se pretendía restablecer un equilibrio que se consideraba quebrado. Es decir, no se deseaba recabar el íntegro de la deuda tributaria ni se quería permitir que mediante el simple expediente de reclamar, el contribuyente dejara de pagar todo el monto acotado. Se recurrió, entonces, a una fórmula ecléctica que nada solucionó. En efecto, se estableció que si el reclamo abarcaba más del 80% del impuesto acotado, para interponer reclamación era necesario que el contribuyente pagara el 20% del impuesto impugnado.

«La Administración Tributaria no admitirá las reclamaciones en que los contribuyentes objetan más del 80% del monto de los impuestos liquidados, si no se acompaña el documento que acredite que han pagado el monto admitido más el 20% del impugnado» (Ley No. 16900, artículo 67).

Como es evidente, la fórmula no era muy feliz porque el análisis debía conducir a conclusiones más rotundas y claras: tenía o no que pagarse el íntegro de la deuda ya que no existían razones para sostener que el pago parcial resultaba justificado. La modificación no duró mucho tiempo.

VI. EL RÉGIMEN EN EL CÓDIGO VIGENTE.

El Decreto Legislativo No. 816, de 20 de abril de 1996, ha introducido una modificación significativa respetando el derecho del contribuyente a reclamar sin exigirle el pago pero resguardando, paralelamente, el interés fiscal. Dicha norma señala que: «Cuando las resoluciones de determinación y multa se reclamen vencido el mencionado término (20 días) deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria por dicho monto, por un periodo de seis meses, debiendo renovarse por perio-

dos similares dentro del plazo que señale la Administración. La carta fianza será ejecutada si la Administración declara improcedente o procedente en parte la reclamación» (artículo 137).

Se trata de un importante cambio que implica una suerte de camino intermedio pues si bien, de un lado, el contribuyente no está obligado al pago, la Administración -por otra parte- recaba una garantía. La carta fianza supone una suerte de seguridad para el Fisco de que el deudor tributario no está empleando la reclamación como un modo de diferir el cumplimiento de la prestación y, por otra parte, el contribuyente no se ve precisado a desembolsar el monto total acotado. Desde luego, tendrá que soportar el pago de los intereses al banco que extienda la carta, pero ello será siempre menor que las consecuencias de tener que oblar el íntegro de la deuda.

“...admitir la reclamación cuando se ha otorgado fianza constituye un importante avance en la aspiración de conseguir que la justicia se imparta con la mayor rapidez, al menor costo y con sujeción al principio de igualdad de las partes”

Sin embargo, estimamos que la regulación debe ser perfeccionada. En efecto, como aparece del texto transcrito, allí se establece que la Administración ejecutará la carta fianza si ella declara improcedente o sólo procedente en parte la reclamación. El asunto tiene importancia porque, como ya se indicó, contra lo resuelto en primera instancia es posible apelar ante el Tribunal Fiscal. Sin embargo, por razones que no es posible percibir, la posibilidad de fianza sólo ha sido contemplada para la reclamación extemporánea no así para la apelación fuera del plazo ni para renovar la fianza cuando la alzada versa sobre una reclamación que se interpuso fuera del plazo. Es curioso pero -como se comprueba con el esbozo cronológico expuesto- resultaría que nuevamente se habrían introducido regulaciones distintas para las dos fases en la vía administrativa, lo que carece de lógica pues no existe razón para

tratamientos diferenciados.

Como consecuencia del cambio introducido, si el contribuyente reclama en forma extemporánea puede presentar carta fianza y suspender la cobranza, mientras que en el mismo expediente en caso de apelar, aún dentro del plazo, no tendría posibilidad de renovar dicha carta fianza. No existe razón valedera para no permitir tal renovación. Nosotros consideramos que si se estima que la fórmula es correcta para el caso de la reclamación, debería permitirse también para la hipótesis de apelación en el caso de los mismos autos, así como para la hipótesis en que la apelación se presenta en forma extemporánea, respecto de un procedimiento que en primera instancia se inició oportunamente.

Esto es importante porque en la eventualidad de recurrir al Poder Judicial para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal, volvemos a encontrar la norma que permite al contribuyente otorgar carta fianza, siempre que la demanda sea interpuesta en el plazo previsto, ya que el derecho a impugnar tales resoluciones caduca a los quince días de la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal.

Es indudable que admitir la reclamación cuando se ha otorgado fianza constituye un importante avance en la aspiración de conseguir que la justicia se imparta con la mayor rapidez, al menor costo y con sujeción al principio de igualdad de las partes. Por lo tanto, sería necesario perfeccionar la modificación introducida para que el régimen resulte aplicable a todas las situaciones que hemos detallado.

VII. DEUDA TRIBUTARIA ACTUALIZADA.

Como ya se indicó, la reclamación extemporánea puede admitirse si se acredita el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama «actualizada hasta la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria por dicho monto, por un período de seis meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración».

Obsérvese que, de acuerdo con el texto transcrito, la carta fianza debe tener como monto la deuda tributaria actualizada «hasta la fecha del pago»; es decir, la carta fianza tendría que ser por el mismo monto que hubiera correspondido abonar si aquella fuera pagada, a pesar que -como es obvio- sólo la cancelación tiene la virtud de extinguir la obligación. En efecto, el pago de la «deuda tributaria» impide que ésta siga generando intereses, de manera que en caso de resolución adversa el contribuyente no se vería precisado a desembolsar ninguna suma adicional y en la hipótesis de éxito tendría derecho a la devolución más intereses.

La situación es distinta en el caso de la fianza,

pues si la reclamación se declara infundada el Fisco tendría que exigir no sólo el pago de la suma afianzada -cuyo monto ha sido «actualizado» hasta el día de la interposición del recurso- sino además los intereses que pudieran haberse generado.

Nos parece que la norma no podría haber dispuesto que la carta fianza se extienda por mayor monto que el calculado hasta el momento de la reclamación, ya que resultaría imposible prever con exactitud el tiempo que demandará la expedición de resolución y, de otro lado, tampoco podría adivinarse el comportamiento que tendrán las tasas de interés, de forma que cualquier cálculo sería irreal y acarrearía inseguridad jurídica, lo que debe evitarse.

Aun cuando se trata de un tema lateral, consideramos que es necesario precisar que los intereses que el banco cobre por extender la carta fianza serían deducibles como gasto por estar vinculados con el mantenimiento de la fuente productora y tendrían que ser materia de la compensación con los intereses exonerados que se perciban, mediante el procedimiento contemplado en el artículo 37, inciso b) del Decreto Legislativo No. 774 y de su reglamento.

VIII. OTROS MEDIOS DE GARANTÍA.

Como se ha dicho, la nueva regulación del Código Tributario constituye un importante avance, pues la circunstancia de que el contribuyente no hubiera reclamado en tiempo oportuno no lo puede privar de su derecho a impugnar la pretensión fiscal y considerando que el ejercicio de tal derecho debería significarle el menor costo posible, la modificación introducida resulta plausible.

Sin embargo, en nuestra opinión, esta innovación puede ser perfeccionada, extendiéndola a otros medios de garantía, sin alterar el principio que la informa. Al analizar el nuevo texto cabe preguntarse por qué el legislador ha señalado como única alternativa la carta fianza, cuando existen otros mecanismos para alcanzar el mismo propósito.

Debe tenerse presente que la finalidad perseguida puede conseguirse a través de otra clase de garantías que, inclusive, resultarían menos onerosas para el contribuyente, lo que extremaría la conveniencia de las demás opciones.

Es más, con frecuencia puede ocurrir que la carta fianza bancaria no se encuentre al alcance de contribuyentes modestos que no están en aptitud de ofrecer las contra-garantías que, naturalmente, las entidades financieras deben pedir en resguardo de las obligaciones que asumen frente al Fisco. En cambio, los bienes del contribuyente pueden constituir adecuado respaldo directo, en especial si se toma en cuenta que

hubiera bastado reclamar oportunamente para que el sujeto pasivo no resultara obligado a otorgar ninguna garantía.

Desde este punto de vista, el Código Tributario podría contemplar la alternativa de fianza de un tercero solvente (no necesariamente un banco). Esta situación puede presentarse frecuentemente en el caso de deudas de una empresa respecto de la cual el accionista mayoritario -de sólido patrimonio- podría ser considerado como garante adecuado para responder por el obligado, si éste no obtiene resolución favorable en el proceso. Esta fórmula, como es evidente, reduciría sensiblemente el costo de obtener justicia, sin disminuir las garantías que el Fisco tiene derecho a exigir.

Iguales consecuencias podrían obtenerse si se permitiera al reclamante extemporáneo garantizar el monto de la deuda tributaria mediante hipoteca o prenda de bienes de su propiedad, con el agregado de considerar montos mayores para responder por los gastos que la ejecución podría acarrear, como suele suceder en la obligación entre particulares.

Si bien es cierto que este camino tiene costos inherentes al requisito de escrituración e inscripción en los Registros Públicos, también es verdad que si formara parte de la gama de posibilidades que ofrece la norma, ella sería escogida (y aceptada) si, en cada caso concreto, resulta conveniente. En cambio, cerrarse las puertas -por no estar prevista en la letra de la Ley- puede conducir a la cobranza coactiva, a pesar que el contribuyente estaba en aptitud de probar que la pretensión fiscal era inconsistente, si le hubieran dado la oportunidad.

IX. MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS.

Puede sostenerse que la innovación se ha quedado corta no sólo por haber excluido garantías distintas a la fianza bancaria, sino también porque se ha limitado a un único supuesto de pago previo, siendo así que el Código Tributario contiene la misma exigencia para otra situación.

En efecto, desde hace algunos años dicho Código señala que no se admitirá como prueba la que habiendo sido requerida por la Administración durante la fiscalización no hubiera sido presentada «salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado ...» (artículo 141).

Cada vez con mayor frecuencia SUNAT invoca esta disposición para negarse a analizar las pruebas ofrecidas por el contribuyente durante la etapa contenciosa, argumentando que ellas no fueron exhibidas cuando se produjo la fiscalización. En ocasiones, los pedidos pueden haber sido formulados de manera

genérica lo que sirve para respaldar el rechazo a la actuación de una prueba que podría ser decisiva.

En consecuencia, consideramos que la nueva regulación debería extenderse a la situación en que el artículo 141 exige el pago, reemplazando éste por alguna garantía, de la manera que hemos expuesto precedentemente pues se trata de circunstancias semejantes que, por ello, merecen tratamiento similar.

Es más, en el caso de los medios probatorios extemporáneos la variación resulta tanto o más necesaria que en la reclamación extemporánea porque, como se sabe, la fiscalización suele producirse varios años después de concluido el periodo que se analiza. Por ello, no es de extrañar que resulte difícil ubicar de inmediato un determinado documento o presentar cierta prueba requerida por los auditores, en especial si para la presentación se otorga con frecuencia un reducidísimo plazo.

Así las cosas, negar la actuación de la prueba durante la etapa contencioso-administrativa puede equivaler a negar el derecho de defensa y condenar al pago de un tributo que no se adeuda. En tales circunstancias plantear como alternativa que la prueba se actúe previo pago del tributo, resulta cuestionable, ya que debería ser suficiente que también en este caso tal actuación se lleve a cabo si es que el contribuyente garantiza la obligación, mediante fianza bancaria (u

otro mecanismo, según lo indicado).

Obsérvese la contradicción que implicaría admitir el recurso mismo y la actuación de toda clase de pruebas a quien por reclamar en forma extemporánea se le exige fianza, mientras que no se aceptaría la presentación de las pruebas del contribuyente que reclamó en tiempo oportuno pero que no las entregó durante la fiscalización. Desde el punto de vista procesal no hay duda que el segundo ha actuado con mayor diligencia que el primero y, sin embargo, la norma no permite el análisis de sus medios probatorios.

De no modificarse el artículo 141 se produciría una paradoja, en cuya virtud sería preferible presentar la reclamación en forma extemporánea, afianzando el monto de la deuda, porque ello permitiría actuar toda clase de pruebas, mientras que ello no estaría permitido a quien habiendo interpuesto el recurso dentro del plazo de ley no las presentó en el proceso de fiscalización, lo que carecería de sentido.

En resumen, consideramos que constituye un avance permitir a los contribuyentes impugnar las liquidaciones fiscales, aun cuando se haya vencido el plazo para ello, sin necesidad de pagar el monto de la deuda tributaria y estimamos que el mismo régimen debe aplicarse a quienes no presentaron las pruebas solicitadas durante la fiscalización.☞