

NECESIDAD DE CAMBIOS SUSTANCIALES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Luis Hernández Berenguel*

El Código Tributario vigente ha incurrido en una infinidad de irregularidades, por lo que se hace imprescindible una decisión política de modificarlo de manera integral. Al hacerlo, se le devolverá el equilibrio necesario que debe existir entre los derechos y obligaciones del acreedor tributario y de los órganos administradores de los tributos, por un lado, y de los contribuyentes y responsables de la obligación tributaria, por otro.

En el presente artículo, el autor analiza cuáles son las irregularidades más saltantes a partir de una crítica global al Código Tributario vigente. Logra determinar que dicho Código atenta contra el Principio de Igualdad que debe regir la relación tributaria, estableciendo excesivas facultades para el órgano administrador de tributos, así como reducidos derechos para los deudores tributarios, originándose una evidente relación desigual en la que el acreedor tributario tiene supremacía sobre el deudor tributario.

Asimismo, analiza algunas de las normas de este Código y logra determinar que muchas de ellas son contrarias a la propia Constitución y muchas veces atentatorias de derechos fundamentales de los deudores y responsables de la obligación tributaria.

El Código Tributario vigente merece críticas de fondo que lo hacen un instrumento legal no idóneo y susceptible de cambios trascendentes para que pueda cumplir el rol que debe corresponderle y lograr el sentido de permanencia que constituye una característica fundamental de todo código.

Es tiempo ya de que se produzca una revisión integral de las disposiciones del Código Tributario y que éste se modifique de manera sustancial. Sin embargo, esta revisión y subsiguiente modificación no serán satisfactorias si es que, como ha ocurrido desde noviembre de 1992 hasta la fecha, únicamente la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) tiene a su cargo tales tareas.

En tanto órgano administrador de los principales impuestos del Gobierno Central que constituyen ingresos del Tesoro Público, resulta evidente que encargar a la SUNAT dichas labores inevitablemente desembocará en un texto legal que, como el actual, privilegia la recaudación tributaria por encima de los derechos fundamentales que a todo deudor tributario le debe conferir el Código Tributario.

Creemos que justamente la intervención decisiva que ha tenido la SUNAT en la preparación de los últimos tres Códigos Tributarios y sus modificatorias, así como en la redacción de las principales leyes tributarias vigentes, explica la evidente postergación de los derechos del deudor tributario.

Una decisión política de modificar de manera integral el Código Tributario vigente para devolver el equilibrio que debe existir entre los derechos y obligaciones

* Abogado. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

del acreedor tributario y de los órganos administradores de tributos, y los que corresponden a los contribuyentes y responsables y a los terceros ajenos a la relación jurídico tributaria, inevitablemente presupone encargar la revisión del código actual y la preparación de un nuevo código a un conjunto de personas con conocimientos especializados en la materia, pertenecientes tanto al sector público como al sector privado, que adicionalmente evalúen las inquietudes que al respecto tienen las entidades representativas de las distintas actividades económicas y, en general, los administrados.

Sólo así se podrá esperar un Código Tributario que recoja el principio elemental según el cual, una vez creados los tributos en ejercicio del poder tributario que corresponde al Estado y que lo hace a éste actuar en tal creación mediante una relación de supremacía sobre los administrados, en la aplicación de tales tributos surge una relación jurídico tributaria entre el Estado y los administrados que, en esencia, es una relación de igualdad.

Un trabajo como el presente no permitiría, por la extensión que se nos ha asignado, detallar todos y cada uno de los aspectos regulados por el Código Tributario en que se aprecia un apartamiento de lo que debe ser una relación de igualdad y, por lo tanto, justa.

Por ello, consecuentemente con la idea que persigue este trabajo, cual es la de efectuar un comentario crítico global al Código Tributario vigente, es que se ha distribuido en ocho rubros las principales críticas que pueden ser formuladas al referido texto legal.

I. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA ES UNA RELACIÓN DE IGUALDAD

La norma II del Título Preliminar del Código Tributario, como tendría que corresponder a un verdadero código, señala que dicho Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos.

Los tributos -sean impuestos, contribuciones o tasas- originan una relación entre dos partes, denominada relación jurídico tributaria. De un lado, está el acreedor tributario, que es siempre el Estado y que está en aptitud de exigir el pago del tributo y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias. De otro lado, está el deudor tributario -llámese contribuyente o responsable-, que es toda persona o entidad que debe pagar tributos.

El acreedor tributario -en especial cuando está integrado por multiplicidad de dependencias- tiene que

designar un órgano administrador del tributo. Éste debe tener facultades suficientes para exigir el pago del tributo y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, los órganos administradores de tributos en que el acreedor es el Gobierno Central, son SUNAT y ADUANAS.

Pues bien, para que el Código Tributario vigente desde el 22 de abril de 1996 rija de manera equilibrada las relaciones jurídicas originadas por los tributos, tendría que haber regulado adecuadamente tanto las facultades de los órganos administradores de tributos, como los derechos y obligaciones del deudor tributario.

Como ya se dijo, una vez creados los tributos, la relación que surge entre el acreedor tributario y el deudor tributario es una relación de igualdad, al revés de lo que ocurre cuando el Estado, en uso de su facultad de imperio y en ejercicio del poder tributario que le es inherente, procede a crear un tributo, porque en ese acto de creación el particular está subordinado al Estado existiendo una relación de supremacía del Estado sobre el particular.

Cuando la norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que éste rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, esto es, la relación jurídico tributaria, implícitamente está reconociendo la verdadera naturaleza de esa relación, que es una de igualdad entre acreedor y deudor tributarios. Lo lógico sería, entonces, que a través del articulado del Código se pudiera constatar que el contenido de sus normas respeta esa premisa fundamental que es la relación de igualdad en que consiste la citada relación jurídico tributaria.

No solamente existen normas claramente violatorias del ordenamiento constitucional sino que, además, el articulado del Código Tributario revela que el legislador ha puesto un énfasis especial en las facultades de las que deben gozar los órganos administradores de tributos -privilegiando entre todos ellos a la SUNAT-, excediéndose en dotarlas de discrecionalidad, así como en acentuar un carácter excesiva e injustificadamente represivo, en desmedro de los derechos de los deudores tributarios. Estos derechos han sido regulados, claramente, de manera diminuta y superficial. De otro lado, se convierte a cada órgano administrador de tributos en juez y parte en el procedimiento contencioso tributario, pudiendo inclusive interponer demanda contencioso administrativa para que resuelva la Corte Suprema de Justicia -en un procedimiento de doble instancia- si las resoluciones en última instancia administrativa son favorables al contribuyente o responsable.

La primera gran conclusión, pues, es que el Código Tributario vigente, al regular la relación jurídico tributaria, prescinde de su verdadera naturaleza y la concibe, contrariamente a lo que la doctrina uniformemente consagra, como una relación desigual en que el acreedor tributario tiene supremacía sobre el deudor tributario.

II. ÉNFASIS EN LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRADORES DE LOS TRIBUTOS Y, EN ESPECIAL, DE LA SUNAT

Como se ha dicho, todo el énfasis del Código está puesto en las facultades de los órganos administradores de tributos y en las obligaciones del deudor tributario pero no refleja preocupación mayor por los derechos del deudor tributario. Basta señalar, al efecto, que en un texto legal con 236 disposiciones -15 normas en el Título Preliminar, 194 artículos, 22 finales y 5 transitorias- de manera orgánica, pero superficial, se destinan sólo cuatro disposiciones -artículos 92 al 95- para tratar los derechos de los administrados, es decir, de los deudores tributarios-.

Por el contrario, las facultades de los órganos administradores de tributos, sobre todo de la SUNAT –a la que en diversas normas se le conceden facultades que no tienen los otros órganos administradores- están reguladas de manera profusa y con gran nivel de detalle a lo largo del articulado del Código Tributario. Así, en lo que se refiere a la facultad de determinación de la deuda tributaria, designada como facultad de fiscalización, el artículo 62 trata en 16 incisos de todo lo que le está permitido al órgano administrador del tributo. Se incluye en estos incisos la facultad de incautar documentos y bienes previa autorización judicial que, sin embargo, debe ser resuelta por el juez en el término de 24 horas de solicitada la medida por el órgano administrador, sin correr traslado a la otra parte y sin que, por lo tanto, el afectado pueda ejercer un mínimo derecho de defensa. Incluye también la facultad de realizar inspecciones en locales que no sean domicilios particulares y que se encuentren abiertos, sin necesidad de solicitar autorización judicial, lo que claramente contraviene la inviolabilidad del domicilio que la Constitución protege y de la que no solamente gozan los particulares sino también las empresas.

Estos son solamente dos ejemplos que ilustran acerca del espíritu del legislador de privilegiar excesivamente la facultad de determinación de los órganos administradores de tributos, aun en violación de normas constitucionales.

Es necesario precisar que no se está contra el otorgamiento al órgano administrador del tributo de todas las facultades que éste debe requerir para el cabal cumplimiento de sus funciones. Se está más bien en contra de que dichas facultades estén reguladas de manera tal que el órgano administrador puede excederse en el ejercicio de ellas, afectando derechos mínimos del administrado.

Por ejemplo, tratándose de la facultad de determinación, no hay norma que exija que al término de una fiscalización el órgano administrador del tributo notifique al interesado con una Resolución de Determinación que consigne que no hay nada por cobrar, si es que como consecuencia de dicha fiscalización no han podido formularse reparos. Tampoco existe norma alguna que establezca el plazo máximo que debe durar una fiscalización. Ambos aspectos resultan importantes pues la determinación de la obligación tributaria por el acreedor tributario debe ser única, integral y definitiva –salvo muy contadas y justificadas excepciones-, como garantía de seguridad jurídica y para evitar que el administrado pueda ser perseguido con multiplicidad de fiscalizaciones por el mismo tributo y período. Al contar la Administración Tributaria con facultades suficientes para determinar la obligación tributaria, iniciada por ella la fiscalización no hay razón alguna para que no determine la obligación tributaria de una sola vez, de manera integral y definitiva, dentro de un tiempo máximo y con la obligación de comunicar al interesado el resultado de la fiscalización dentro de ese plazo, sea que tal resultado signifique el reconocimiento de una cantidad a devolver a favor del administrado, o una cantidad a cobrar, o la conformidad con la autodeterminación de la obligación tributaria formulada por el propio interesado.

Pero la facultad de determinación no es la única que posee la Administración Tributaria. En rigor, las facultades que el Código concede a cada órgano administrador del tributo son de seis tipos. Además de la facultad de determinación de la obligación tributaria, el órgano administrador posee la facultad de resolver en primera instancia los procedimientos contencioso administrativos que sean promovidos por los supuestos deudores tributarios cuando ellos no están de acuerdo con la exigencia de pago notificada por tales órganos, y de actuar inclusive como parte en dichos procedimientos, la de recaudación –incluyendo la cobranza coactiva de la deuda-, la facultad normativa, la de información, educación, orientación y asistencia al deudor tributario, y la de sancionar.

En cuanto a la facultad de resolución, el Código vigente, al igual que los anteriores, persiste en conferir

al órgano administrador del tributo la condición de juez y parte en el procedimiento contencioso, tanto administrativo como judicial. Actúa como parte al emitir las resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago de la obligación tributaria y como juez al resolver en primera instancia las reclamaciones formuladas contra dichos valores y, en ciertos casos, contra resoluciones de intendencia, que ponen en cobranza supuestas deudas con las que el afectado no está de acuerdo ejerciendo su legítimo derecho a impugnarlas. En la última instancia administrativa, ante el Tribunal Fiscal, el órgano administrador del tributo actúa nuevamente como parte y si dicho Tribunal resuelve a favor del supuesto deudor tributario, puede interponer demanda contencioso administrativa y actuar como parte en el procedimiento judicial de doble instancia ante la Corte Suprema de Justicia.

No existe un procedimiento administrativo en el que en primera instancia resuelva un ente distinto al que practicó el acto que está siendo impugnado. Pero además, el Código incurre increíblemente en el otorgamiento de un derecho al órgano administrador para interponer demanda contencioso administrativa si las resoluciones del Tribunal Fiscal le son contrarias, siendo así que éste resuelve en última instancia administrativa. Algo así como permitirle a un juez de primera instancia que impugne las resoluciones de la Corte Superior ante la Corte Suprema de Justicia. Sobre este aspecto, incidiremos en el rubro VIII de este trabajo.

Respecto de la facultad de recaudación se pueden formular críticas concretas a determinadas normas del Código Tributario. Por ejemplo, las que califican como responsables solidarios a los depositarios de bienes embargados -hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, cuando habiendo sido solicitados por la Administración no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en que fueron embargados, por causas imputables a los depositarios- y a los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención -cuando nieguen la existencia o el valor de los créditos o bienes o paguen al ejecutado o a un tercero designado por aquél-.

Estas normas sobre responsabilidad solidaria constituyen verdaderos excesos para comodidad de la Administración y ciertamente interfieren, en clara violación constitucional, con los derechos de contratación y de libre empresa, impidiendo el derecho al debido proceso. Además, estas normas colisionan con la propia norma del Código Tributario sobre prelación de créditos, pues como sabemos el crédito tributario no

tiene el primer orden de preferencia y en muchos casos se exige al tercero que embargue créditos a favor de un deudor tributario que, a su vez, tiene otras deudas cuyos acreedores gozan de un orden de preferencia anterior al de los créditos tributarios.

Impiden también, pues, las citadas normas, que acreedores preferentes puedan invocar justamente su preferencia sobre los créditos tributarios. Por ejemplo, los trabajadores que podrían cobrarse con los créditos de su empleador, los que la Administración ha ordenado embargar a un tercero para hacerse cobro de créditos tributarios que tiene frente a dicho empleador.

En cuanto a la facultad normativa, el Código viene propiciando que la SUNAT, órgano administrador de tributos -de los tributos más importantes, especialmente impuestos, en que el acreedor es el Gobierno Central- intervenga jugando un rol decisivo en la preparación de todas las normas tributarias y sobre todo de las reglamentarias, lo que claramente se refleja en un desbalance de las normas tributarias que son finalmente dictadas, pues en ellas hay un sesgo que se inclina a favor del Estado, además de que se termina prescindiendo de toda posible intervención de los administrados para lograr que las normas resulten equitativas. El artículo 83 del Código Tributario ha dado pie a este exceso, al consignar de manera expresa que los órganos de la administración tributaria tendrán a su cargo la función de preparar los proyectos de reglamento de las leyes tributarias de su competencia.

Pero, además, constantemente el Código Tributario encarga facultades normativas específicas a la SUNAT, la que en bastantes casos no ejerce o ejerce a destiempo, generándose situaciones en que la inexistencia de norma provoca problemas de aplicación a los contribuyentes y responsables, o retrasa el cabal ejercicio de sus derechos, o hace inaplicables algunas disposiciones de dicho código. Así, por ejemplo, la Administración hasta la fecha no regula -en ejecución de la facultad normativa que expresamente le concede el artículo 80 del Código Tributario- el porcentaje de la unidad impositiva tributaria respecto de cuyo monto no debe exceder una resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago para que se suspenda su emisión, ni regula -en ejecución de la facultad normativa que le concede el artículo 131 del Código Tributario- el ejercicio del derecho de los deudores tributarios, de sus representantes y de sus abogados, a acceder a los expedientes, para informarse del estado de los mismos.

La facultad designada genéricamente por el Código como de orientación al contribuyente y que en reali-

dad comprende la orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente, ha sido enunciada de manera muy simple en el artículo 84 del Código y de esa manera simple está siendo tratada por los órganos administradores de tributos, cuando en verdad dicha facultad adquiere cada vez mayor trascendencia en las administraciones tributarias modernas. Dicho de otra manera, esta facultad de orientación está siendo ejercida de manera muy superficial, respondiendo al simple enunciado, carente de regulación concreta, que contiene el artículo 84 del Código Tributario.

La facultad de sancionar tiene como defecto sustancial el que pueda ser ejercida de manera discrecional, conforme lo establece el artículo 166 del Código Tributario, según el cual la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios o terceros que violen las normas tributarias. Se justifica que sea discrecional la facultad de determinar la sanción, pues evidentemente sería imposible que la Administración fiscalice a todos los deudores tributarios y terceros –única forma de poder detectar todas las infracciones cometidas y, por ende, sancionarlas-, debiendo consistir tal discrecionalidad en que la Administración establecerá, con arreglo a sus posibilidades, quiénes –entre el universo de los administrados- serán fiscalizados. Empero, no se justifica que una vez determinada la existencia de una infracción y, por lo tanto, de la sanción respectiva, la Administración proceda a sancionar de manera discrecional –es decir, entre los infractores detectados sancione a unos y a otros no-.

En igual sentido, es claramente reprobable que el tercer párrafo del artículo 193 del Código Tributario establezca que la Administración Tributaria, luego de constatar hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o estén encaminados a constituir delitos tributarios, tenga la facultad discrecional de formular denuncia ante el Ministerio Público, pues ello conduce inexorablemente a la arbitrariedad. Es decir, de entre aquéllos que se encuentran en la misma situación –situación conocida por la Administración- ésta decide a quiénes denuncia y a quiénes no.

III. DERECHOS DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

Como se ha dicho anteriormente, sólo 4 artículos del Código están referidos a los derechos de los administrados. Pomposamente, sin embargo, se ha dedicado el Título V del Libro Segundo a los referidos derechos, aún cuando la lectura de los artículos que integran ese

título –artículos 92 al 95- nos permiten constatar la poca importancia que el Código Tributario concede a los derechos de los administrados. En efecto, 3 de esos 4 artículos –los artículos 93, 94 y 95- están relacionados con un único derecho que es el de formular consultas escritas, consultas a las que, por lo demás, está restringido su acceso en nuestro Código, porque solamente pueden ser formuladas por entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, y por las entidades del Sector Público Nacional, además de que solamente pueden versar sobre el sentido y alcance de las normas tributarias y nunca sobre hechos concretos y menos futuros.

El cuarto y último artículo sobre derechos de los administrados es el artículo 92 y en su redacción actual ha pretendido acallar las críticas que se formulaban contra el texto primigenio, haciendo una relación extensa de dichos derechos en incisos –del inciso a) al inciso p)- pero exigua y carente de contenido real, y en algunos casos realmente superficial. Así por ejemplo, carece de contenido que el inciso a) del artículo 92 establezca que todo deudor tiene derecho a ser tratado con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria. Igualmente, en muchos de los casos, los incisos suelen contener una declaración lírica que en la práctica no se respeta como debiera, como por ejemplo la mención que hace el inciso e) al referirse al derecho del deudor a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

Nadie puede objetar que es legítimo que un Código Tributario establezca todas las facultades que debe tener un órgano administrador de tributos para obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Tampoco se puede objetar que es legítimo que precise todas las obligaciones que tiene un deudor tributario e, inclusive, terceros ajenos a la relación jurídico tributaria. Pero, al mismo tiempo, nadie puede negar que es igualmente legítimo que dicho Código regule, con la misma amplitud y esmero, todos y cada uno de los derechos del deudor tributario y de terceros. Y, sin lugar a dudas, le falta al Código esta última regulación. En síntesis, el deudor tributario está desprotegido.

IV. INCONSTITUCIONALIDADES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código incurre en algunas inconstitucionalidades.

A título de ejemplo, encontramos la norma del artículo 157 del Código Tributario, que confiere al Tribunal Fiscal la facultad de declarar inadmisibles las demandas.

Sobre este particular, mediante dos resoluciones del 5 de enero de 1999, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República ha establecido que el Tribunal Fiscal no tiene competencia para calificar las demandas dirigidas a dicha Sala y que, por lo tanto, no debe declarar la inadmisibilidad ni la improcedencia de tales demandas.

En primer término, la Sala Civil Transitoria aclara que el artículo 138 de la Constitución Política establece que la potestad de administrar justicia se ejerce por el Poder Judicial, a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y las leyes.

Agrega la Sala, en segundo lugar, que la Constitución reconoce la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional, por lo que ninguna autoridad, cualquiera que sea su rango o denominación, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional, conforme al segundo párrafo del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En tercer lugar, señala –en lo que atañe a la inadmisibilidad, que es lo que interesa destacar por que el Tribunal venía declarando tal inadmisibilidad por encontrar diferencias entre la deuda afianzada y la calculada por la SUNAT- que el Código Procesal Civil establece una clara diferencia entre inadmisibilidad e improcedencia en sus artículos 426 y 427, permitiendo, en el primer caso, subsanar la omisión o defecto en un plazo no mayor de diez días. Vale decir que en ningún caso se puede declarar la inadmisibilidad, sin dar oportunidad a la subsanación de la omisión o del defecto.

En cuarto lugar, las aludidas resoluciones de la Sala Civil Transitoria establecen que respecto de las demandas dirigidas expresamente a dicha Sala –como son las que se interponen ante el Tribunal Fiscal-, la declaración de inadmisibilidad sólo corresponde a la referida Sala, y no al Tribunal Fiscal.

En quinto lugar, la Sala concluye que el artículo 157 del Código Tributario afecta el artículo 138 de la Constitución.

En sexto lugar, fluye de lo resuelto por la Sala que, si el Tribunal Fiscal declara la inadmisibilidad de la demanda –lo que en rigor no puede hacer, pues ello es contrario a la Constitución-, el interesado no debe interponer una nueva demanda contra la resolución de inadmisibilidad –porque esta resolución no causa estado, y porque, entonces, la nueva demanda será calificada improcedente-, sino que, más bien, debe hacer valer su derecho en el procedimiento adminis-

trativo correspondiente. Es decir, ante el propio Tribunal Fiscal, y la única manera de hacerlo es exigiéndole que remita los actuados a la Sala Civil Transitoria para que sea ésta la que haga la calificación correspondiente, sin que importe el tiempo transcurrido desde que el Tribunal Fiscal, indebidamente, declaró la inadmisibilidad de la demanda.

Otro ejemplo de inconstitucionalidad se aprecia del contenido del inciso a) de la norma IV del Título Preliminar, concordada con el artículo 10 del Código Tributario, que, contrariando el principio de reserva de la ley previsto en el artículo 74 de la Constitución vigente, establece que los agentes de retención y de percepción de tributos pueden ser fijados mediante decreto supremo e inclusive por la Administración Tributaria. Estas normas contrarían también la regulación del principio de legalidad contenida en el propio Código Tributario.

Un tercer ejemplo de inconstitucionalidad surge de lo dispuesto en el artículo 192 del Código Tributario que permite formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. Se afecta de esta manera los derechos del administrado a su buena reputación y otros derechos que le garantiza la Constitución, siendo indispensable que se restablezca, como requisito de procedibilidad de la acción penal, la condición de que haya concluido el procedimiento administrativo.

V. NORMAS PROCESALES ORIENTADAS A DESALENTAR EL EJERCICIO DEL LEGÍTIMO DERECHO DEL ADMINISTRADO A INTERPONER RECLAMACIONES.

Resulta un exceso que el artículo 141 del Código Tributario no admita como medio probatorio en el procedimiento de reclamación, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Igualmente, resulta un exceso que el Código Tributario en su artículo 148 no admita como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no

hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, salvo que éste pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto impugnado actualizado a la fecha de pago.

De otro lado, dado que las resoluciones del Tribunal Fiscal no son notificadas por éste sino por el órgano administrador del tributo –que es parte en dicha instancia-, resulta insólito que se le exija que acredite que está interponiendo dicha demanda dentro del término de 15 días hábiles establecido en el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, por la vía de acompañar una constancia de la notificación certificada de la resolución. Lo insólito es que tal certificación tenga que ser solicitada, y deba ser expedida, a quien se va a constituir como parte en el proceso.

VI. LA DESPROTECCIÓN DEL DEUDOR TRIBUTARIO FRENTE A DETERMINADAS NORMAS PROCESALES

Cuando el deudor tributario –llámese contribuyente o responsable- no está de acuerdo con la exigencia de pago de cualquier órgano administrador de tributos, tiene el derecho de interponer, dentro del plazo de ley, reclamación contra el correspondiente acto administrativo, sin previo pago de la supuesta deuda existente. Sin embargo, cuando el acto administrativo consiste en una orden de pago, la regla es que la reclamación debe ser interpuesta previo pago de la deuda impugnada y la excepción es que se admita la reclamación sin la exigencia de dicho pago previo.

La interposición del recurso de reclamación da inicio al procedimiento contencioso tributario, en su fase administrativa, salvo en los casos especiales previstos en los artículos 151 y 152 del Código Tributario, siendo dicha fase previa a la fase judicial. Pero en este procedimiento, el mismo órgano que expidió el acto administrativo en virtud del cual se pretende exigir una deuda –acto que justamente es materia de impugnación a través del recurso de reclamación-, resuelve en primera instancia. Vale decir, el órgano administrador actúa como juez y parte.

Pongamos un ejemplo, referido a la SUNAT como órgano administrador de los tributos internos cuyo acreedor tributario es el Gobierno Central. Supongamos que la SUNAT, ejerciendo su legítima facultad de fiscalización, considera que un contribuyente “X” adeuda 100 por el Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio gravable. En tal caso, emitirá, y notificará a “X” la correspondiente Resolución de Determi-

nación, estableciendo el monto del tributo adeudado y sus correspondientes intereses moratorios. Si “X” ha presentado oportunamente su declaración jurada anual del citado impuesto y ha reconocido una deuda menor que fue pagada oportunamente, la SUNAT emite, y notifica también a “X” una Resolución de Multa, equivalente al 50% del tributo que ella considera que “X” ha omitido –es decir, 50-, más sus correspondientes intereses moratorios.

Interpuesto oportunamente por “X” –y por lo tanto sin pago previo- el recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación y contra la Resolución de Multa, la SUNAT resuelve en primera instancia dicha reclamación (artículo 133 del Código Tributario). Es decir, después de haber actuado como parte –al emitir y notificar la Resolución de Determinación y la de Multa-, actúa como juez –resolviendo en primera instancia la reclamación-. Asumimos que “X” considera que la SUNAT no tiene razón y por eso ha reclamado, dando inicio a un procedimiento a través del cual espera que se resuelva de acuerdo a la ley y al derecho.

Pues bien, notificada a “X” la resolución de primera instancia emitida por la SUNAT, “X” tiene derecho, y lo ejerce, a apelar dentro del plazo de ley, sin pago previo de la deuda impugnada, para que en segunda y última instancia administrativa el Tribunal Fiscal resuelva. En esta instancia, el artículo 149 del Código Tributario considera al órgano administrador del tributo –en el ejemplo, a la SUNAT- como parte en el procedimiento de apelación, dándole el derecho a contestar la apelación, presentar medios probatorios y realizar las demás actuaciones que correspondan. A su vez, el artículo 150 le permite solicitar el uso de la palabra.

Finalmente, concluida la vía administrativa y en el supuesto que la resolución del Tribunal Fiscal le sea desfavorable, la SUNAT podría interponer demanda contencioso administrativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 157 del Código Tributario, actuando nuevamente como parte, en un pleito en el que el Estado –a través de la SUNAT- litiga contra el propio Estado.

De otro lado, el segundo párrafo del citado artículo 157 establece que “La demanda podrá ser presentada por la Administración Tributaria o por el deudor tributario ante el Tribunal Fiscal, **dentro del término de quince (15) días hábiles computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación certificada de la resolución al deudor tributario**, debiendo tener peticiones concretas.” (el resaltado es nuestro).

Si observamos el texto que acabamos de citar, es fácil notar que el plazo para la interposición de la demanda se cuenta desde el día siguiente a la fecha en que el deudor es notificado con la resolución del Tribunal Fiscal.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal carece hasta la fecha de la infraestructura suficiente que le permita notificar directamente a los interesados sus propias resoluciones. Lo que hace, por lo tanto, es entregar el expediente al órgano administrador del tributo –que, como hemos visto, es parte en la correspondiente instancia ante el referido Tribunal-, produciéndose en la fecha de tal entrega la notificación al órgano administrador del tributo –la Administración Tributaria-, es decir, a una de las partes, de la resolución expedida por el indicado Tribunal.

Acto seguido –y no tan inmediatamente como sería de esperar, demorando muchas veces algunos meses-, el órgano administrador del tributo debe notificar de la misma resolución del Tribunal Fiscal a la otra parte, es decir, al deudor tributario cuya apelación ha motivado dicha resolución.

Pongamos un ejemplo. El expediente sobre el que ha recaído la resolución del Tribunal Fiscal es entregado al órgano administrador del tributo –produciéndose en consecuencia la notificación de dicha resolución al referido órgano- el 31 de enero del año 2000. El órgano administrador notifica la misma resolución del Tribunal Fiscal al deudor tributario el 15 de junio del 2000; es decir, ciento treinta y seis días después de haber recibido el expediente. En esos ciento treinta y seis días calendario existen noventa y cinco días hábiles.

De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, tanto el órgano administrador del tributo como el deudor tributario tendrán plazo hasta el 7 de julio del 2000 para interponer la demanda contencioso administrativa. Sin embargo, en la práctica dicho órgano –siguiendo el ejemplo- habrá tenido, en realidad, ciento diez días hábiles para ejercer su derecho a interponer la demanda. El deudor, sólo quince días hábiles. Sin lugar a dudas nada justifica esta desigualdad de trato.

En tercer lugar, el primer párrafo del artículo 158 del Código Tributario establece que, para la admisión de la demanda contencioso administrativa en materia tributaria interpuesta por el deudor tributario, es indispensable que éste acredite el pago de la deuda tributaria o presente carta fianza bancaria por el monto de dicha deuda.

No existe norma alguna que obligue al órgano administrador del tributo a comunicar al deudor el monto de la deuda actualizada y el detalle pormenorizado de cómo ha llegado a ese monto, al momento en que le notifica la resolución del Tribunal Fiscal que anteriormente –muchos días y a veces meses antes- ha recibido.

Podría parecer innecesaria la existencia de esta obligación, pero ello no es así y pongamos un ejemplo para demostrarlo. Se sabe que el interés moratorio mensual (TIM) respecto de tributos administrados por la SUNAT, vigente desde el 3 de febrero de 1996, es de 2.2% mensual –en el pasado los porcentajes han ido variando y reduciéndose-, y que el artículo 33 del Código Tributario señala que el interés diario se obtiene dividiendo la indicada tasa entre treinta (30).

Pero el problema radica en que la resolución que fija el TIM no señala cuántos decimales deben ser usados si, al dividir la tasa de interés moratorio mensual entre treinta (30), el resultado no es un número entero. Así, al dividir 2.2% entre treinta (30) nos da 0.073% diarios, si usamos tres decimales, o 0.07% si usamos dos decimales, o 0.0733% si usamos cuatro decimales, etc.

Es fácil advertir que dependiendo del número de decimales que se use, la deuda va a ser mayor o menor. La Novena Disposición Final del Código Tributario, tal como ha sido introducida por la Primera Disposición Final de la Ley 27038, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998, por primera vez ha señalado que para fijar los intereses moratorios, entre otros conceptos, se podrá utilizar decimales y ha facultado a cada órgano administrador de tributos para que, mediante Resolución de Superintendencia o de rango similar, establezca, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar, para fijar –entre otros aspectos- los intereses moratorios, así como el procedimiento de redondeo.

La SUNAT, por primera vez con carácter general, ha establecido el procedimiento de redondeo y la utilización de decimales tratándose, entre otros conceptos, de la tasa de interés moratorio, mediante Resolución de Superintendencia 025-2000/SUNAT, vigente desde el 25 de febrero del año 2000. Empero, tal Resolución no es aplicable respecto de los intereses moratorios devengados hasta el 24 de febrero del 2000, por lo que respecto de tales intereses se producen las diferencias entre la deuda calculada por el deudor, para interponer la demanda, y la calculada por dicho órgano –que, recordemos, no es más que una parte en el proceso judicial-.

El Tribunal Fiscal ha venido ignorando este detalle y, de plano, aceptaba como monto de la deuda el que le decía el órgano administrador –es decir, una de las partes en el proceso–, desconociendo el determinado por el deudor –que es la otra parte en el proceso–, lo que lo ha llevado en varias oportunidades a declarar inadmisibles las demandas.

El Tribunal Fiscal ha cometido en estos casos un triple e injustificable error. El primer error es dar por válido el cálculo hecho por el órgano administrador y por equivocado el hecho por el deudor, sin detenerse un instante en reconocer que el deudor puede haber efectuado un cálculo correcto. El segundo error del Tribunal es no correr traslado al deudor del cálculo de la deuda que le ha hecho llegar el órgano administrador, para que el deudor tenga siquiera la posibilidad de impugnar dicho cálculo y demostrar que es incorrecto. El tercer error del Tribunal es no tomar en cuenta que cuando el Código Tributario le manda verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la demanda, tiene que actuar como juez, y en tal virtud debe hacer su propio cálculo de la deuda. El Código no le dice que se limite a aceptar como válido el monto de la deuda que le ha indicado el órgano administrador del tributo. Esto, sin perjuicio del comentario sobre inconstitucionalidad mencionado en el rubro IV de este trabajo.

Es el propio Código Tributario el que debería resolver esta cuestión, siendo ésta por lo tanto una cuestión a ser incluida en cualquier modificación de dicho Código, aunque lo recomendable sería además eliminar la facultad del órgano administrador del tributo de ser parte en el procedimiento contencioso tributario.

VII. INJUSTIFICADO CARÁCTER REPRESIVO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario es desproporcionadamente represivo pues su sistema de infracciones y sanciones no guarda relación con la naturaleza y gravedad de la infracción.

Hay casos en los cuales se aplican sanciones sin que la actuación del administrado haya ocasionado un daño al Estado. Esto, por ejemplo, ocurre al ser aplicada literalmente la norma establecida en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, según la cual constituye una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor

tributario. La sanción es del 50% del monto aumentado indebidamente o, en caso el deudor tributario hubiera obtenido la devolución, del 100% del monto devuelto.

No se aprecia la razón por la cual alguien que por error ha declarado un crédito fiscal por Impuesto General a las Ventas mayor que el que legalmente le corresponde –por ejemplo, porque utilizó como crédito el impuesto trasladado por sus proveedores, a pesar de que algunos de los comprobantes de pago emitidos por estos contenían deficiencias que no permitían el uso del crédito–, deba ser sancionado con el 50% del monto en que indebidamente aumentó el crédito utilizable si es que no ha utilizado realmente ese aumento, pues en esta hipótesis no ha habido realmente un perjuicio fiscal. Se puede aceptar que en este caso exista una multa mínima, debido a que es posible alegar que la declaración errónea del crédito complica el control de la Administración, pero nunca la señalada multa del 50% que además genera intereses moratorios.

Otro ejemplo, de los varios que se pueden señalar, surge de lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, que considera como infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por ley. Esta infracción se sanciona con el 60% del tributo no retenido o no percibido. Nótese que puede ocurrir que el tributo sí fue pagado por el propio contribuyente o por un tercero, dentro del plazo de ley, caso en el cual evidentemente no se ha producido un perjuicio al Fisco por el hecho de la no retención o percepción. Sin embargo, en este caso la sanción también es del 60%, al igual que si el tributo no hubiera sido pagado dentro del plazo por el contribuyente o por un tercero.

En materia de infracciones y sanciones el error fundamental del Código Tributario consiste pues, en no graduar las sanciones en función de la naturaleza de la infracción y de su gravedad y, también, en razón de no graduar la sanción por el tiempo transcurrido desde que se comete la infracción hasta que ella es subsanada.

VIII. NO FIJACIÓN DE RESPONSABILIDADES PARA LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS

Así como el Código Tributario establece claramente las infracciones en que incurre el administrado y las sanciones a que se hace acreedor, debería consignar

normas claras respecto a la responsabilidad en que incurren los funcionarios públicos y el propio Estado por incumplir las obligaciones que les competen según el propio Código y las demás leyes tributarias.

El Código Tributario, sin embargo, carece de normas que establezcan esa responsabilidad, acentuando de esta forma el tratamiento desigual que al regular la relación jurídico tributaria surge en contra de los administrados.

Por ejemplo, se ha hecho ya una costumbre el incumplimiento de las normas relativas a los plazos para resolver los procedimientos iniciados por el administrado. La fijación de plazos para resolver responde a la necesidad de impedir que las deudas tributarias crezcan desmesuradamente por la inacción de los funcionarios que deben resolver en los procedimientos iniciados por el administrado. El Estado tendría que asumir su responsabilidad por no resolver dentro de dichos plazos. Cuando menos, vencidos los plazos para resolver sin que la resolución se haya emitido,

debería suspenderse el cómputo de los intereses moratorios.

Igualmente, no se respeta la norma contenida en el artículo 81 de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, que establece que la notificación de resoluciones debe practicarse a más tardar dentro del plazo de 10 días, a partir de su expedición. Como se ha visto en el rubro VI de este trabajo se incumple de manera permanente esta norma y este incumplimiento conlleva el crecimiento de la deuda tributaria en perjuicio del deudor. El Código Tributario debería contemplar, cuando menos, que en caso de notificación fuera de plazo, vencido el plazo para notificar se suspenda el cómputo de los intereses moratorios.

Resulta elemental que así como el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor hace que inexorablemente quede sujeto a sanciones, el Estado también deba responder por sus propios incumplimientos.