

# **Tema 4**

## **“Código Tributario”**

### **Conclusiones y Recomendaciones**

DR. FERNANDO ZUZUNAGA DEL PINO (\*)

#### **I. INTRODUCCION**

El presente trabajo tiene como propósito sintetizar las diferentes apreciaciones de los expositores y panelistas vertidas en la última sesión de las V Jornadas Nacionales de Tributación referente al Tema 4 “Código Tributario”.

La amplitud de la materia motiva la división por temas, de manera tal que se logre advertir la posición de los expositores y panelistas en torno a cada aspecto tratado, evitando así la dispersión de las distintas apreciaciones y buscando un pronunciamiento de los diversos extremos de interés abordados sobre el Código Tributario. Como quiera que son muchos los aspectos concernientes al Código Tributario puede ocurrir que algunos de ellos únicamente hayan sido tratados por uno o varios especialistas involucrados -pero no por todos-, hecho que no obsta para abordar los citados puntos.

En síntesis, en las líneas siguientes vamos a detallar los puntos de vista de los distintos expositores y panelistas, previa reagrupación de los temas que, para fines esquemáticos, realiza el autor.

#### **II. DIVISION POR TEMAS**

Hemos dividido el tratamiento del Código Tributario en los siguientes temas:

1. Relación Jurídico Tributaria
2. Facultades de la Administración Tributaria
  - a. Alcances de las Facultades
  - b. ¿Facultades Discrecionales o Regladas?
  - c. Facultad de Fiscalización
  - d. Facultad de Determinación
3. Procedimientos Tributarios
  - a. Procedimiento Contencioso
  - b. Procedimiento No Contencioso
  - c. Procedimiento de Cobranza Coactiva
4. Régimen de Infracciones y Sanciones
5. Interpretación Económica de los Alcances de la Obligación Tributaria

##### **1. Relación Jurídico Tributaria**

Es unánime la posición de los expositores y panelistas que advierte la finalidad del Cód-

---

(\*) Abogado, Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).



go Tributario como instrumento legal que norme la relación jurídico tributaria entre el Fisco y los deudores tributarios, de manera tal que logre establecer un equilibrio adecuado entre los intereses contrapuestos de las partes que conforman la relación.

En su importante trabajo, el doctor Edward Tovar manifiesta que el Código es el punto medio de la balanza en la cual se hallan tanto el Fisco como los contribuyentes, debiéndose buscar el equilibrio entre ambas partes. Esto es, la relación jurídico tributaria establecida entre acreedor y deudor debe aparecer regulada en el Código de modo tal que ambos se encuentren en igual condición frente a la Ley. En ese sentido, el Código debe mantener un balance adecuado entre las facultades que se le otorgan a la Administración y los derechos que se les confieren a los Administrados.

De otro lado, el doctor Tovar explica que la elaboración del Código vigente -que incluye las modificaciones de la Ley 26414- fue parte de la reforma tributaria tendente a solucionar la situación de "Caos Tributario" en que se encontraba el país: a) Una Administración Tributaria incapaz de controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias y b) una legislación compleja y errática así como un Código Tributario con más de veinticinco años de antigüedad que ya no se ajustaba a la realidad.

El doctor italo Paolinelli destaca la imperiosa necesidad de equilibrar las relaciones de tensión que, inevitablemente, producen los tributos entre el individuo y la comunidad. Agrega que deben conciliarse los derechos, obligaciones e intereses de los contribuyentes y de la Administración Tributaria. En ese sentido, debe regularse en forma clara y precisa las atribuciones de los entes administrativos y, de otro lado, los mecanismos que permitan al contribuyente evitar los abusos en que pudiera incurrir la Administración. En la misma línea se pronuncia el doctor César Talledo cuando compartiendo la posición del

doctor Paolinelli señala que en la relación que el hecho imponible genera entre la Administración y los contribuyentes se debe lograr el equilibrio entre los intereses en conflicto.

Por su parte, el doctor Luis Hernández señala que un atentado contra el equilibrio que debe existir entre las obligaciones y facultades de la Administración y por otro lado, los derechos de los Administrados, es el otorgamiento de facultades en favor de la Administración que no estén regladas y que queden a su libre arbitrio. Para evitar el desequilibrio propone que la elaboración de un Código convoque a todas las partes interesadas en la relación.

El doctor Zolezzi nota que un primer gran tema a resolver 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. Entiende que esa es la intención del Código y está de acuerdo en que deba ser de aplicación general, pero para que ello ocurra deberían excluirse varias disposiciones que son propias de las leyes que regulan específicamente cada tributo, como 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 o, como es el caso de algunas de las facultades de fiscalización que deben reservarse únicamente para la SUNAT o ADUANAS, al igual que los embargos preventivos o la designación de agentes de retención o percepción. Por último, considera que la imperiosa necesidad de aumentar la recaudación y reducir sustantivamente la evasión tributaria habría llevado a identificar cuáles serían las normas adecuadas para tal fin habiéndolas 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.



Notemos que en las posiciones expuestas es contundente el criterio por el cual un Código Tributario debe buscar regular la relación jurídico tributaria de manera equilibrada, esto es que exista un esquema coherente en cuanto a las obligaciones, facultades y derechos de la Administración y los Administrados. Empero, -y esto quedará constatado al tratar los siguientes temas- para muchos es discutible que el Código Tributario actual sea un fiel reflejo de ese equilibrio deseado.

## **2. Facultades de la Administración Tributaria**

### **a. Alcances de las Facultades**

Ningún expositor ni panelista niega que deba procurarse a la Administración todas las facultades necesarias para lograr un efectivo control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El doctor Ítalo Paolinelli manifiesta que, con el propósito de lograr un equilibrio adecuado en la relación jurídico tributaria, no cabe que se otorgue a la Administración el pleno ejercicio de facultades, pues se estarían arriesgando valores estrechamente ligados con la dignidad, la seguridad y la libertad del hombre. Esto porque la Administración urgida por necesidades financieras podría perder mesura en su exigencia tributaria.

Sobre el mismo aspecto, el doctor Tovar afirma que las facultades recogidas en el Código deben servir para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, pero sobre todo para detectar a los evasores y compelerlos al pago de sus tributos. Empero, agrega, al investir a la Administración de las facultades necesarias para su actuación no debe llegarse al extremo de colisionar con los intereses de los contribuyentes ni al de legislar contra los preceptos constitucionales.

Por último, en cuanto a los alcances de las facultades se refiere, el doctor Luis Hernández considera que si bien la Administración debe tener todas las facultades posibles para lograr el cobro de los tributos que adeudan los contribuyentes, nadie puede consentir que tales facultades no se encuentren regladas y queden a su libre arbitrio. Asimismo, la Administración debe ser consciente que el exceso en el uso de esas facultades conlleva a una responsabilidad que tiene que mostrarse en favor del contribuyente o responsable dañado por ese exceso. Para ello, propone la expedición de normas que regulen la responsabilidad de los funcionarios derivada de los excesos y abusos cometidos en perjuicio de los contribuyentes y que establezcan acciones que pudieren iniciar tales contribuyentes con el propósito de obtener un resarcimiento por el abuso o exceso cometidos.

### **b. ¿Facultades Discrecionales o Regladas?**

Un aspecto en el que existen opiniones divididas es el concerniente a la existencia y utilización de facultades discrecionales por parte de la Administración Tributaria.

Para el doctor Zolezzi la Administración Tributaria debería tener reducida al máximo, sino eliminada, la facultad discrecional y no debe detentar facultades normativas. Menciona que el Código no utiliza el mismo criterio pues, por ejemplo: a) faculta a que cualquier Administración trabaje un embargo preventivo por el solo hecho de existir un acto administrativo que impute una deuda, sin estar regulados los casos en que se justifique tal medida, lo que convierte a dicho embargo preventivo en una facultad discrecional; b) se permite que por Resolución de Superintendencia se pueda definir y disponer cuáles sanciones se aplicarán en forma gradual.

El doctor Mauricio Muñoz-Nájjar está de acuerdo con las facultades discrecionales.

les que el Código atribuye a la Administración pero precisa que debe existir una política institucional que regule el uso de tales facultades. En efecto, el doctor Muñoz-Najar -quien centra su trabajo en la facultad discrecional conferida en determinados aspectos a la Administración Tributaria- advierte que el Código contiene normas que denomina vinculadas, las mismas que se encuentran dentro de los poderes de mera ejecución -cita la norma referida a las causales que habilitan la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta- así como otras de carácter no marginal que permiten a la Administración cumplir sus funciones dentro de un marco de discrecionalidad. Agrega que en el Código vigente no existe un problema de excesivas facultades que se confieran a la Administración, sino más bien la ausencia de una política institucional que permita a la Administración utilizar las facultades discrecionales.

Para el mismo doctor Muñoz-Najar el poder discrecional es la capacidad conferida por la Ley a la Administración para analizar comparativamente diversos intereses secundarios, públicos y privados, frente a un interés primario -interés público-, según juicio de oportunidad -criterios no jurídicos que genera la Administración como producto del desarrollo de sus funciones-. Ese poder basado en la Ley -de manera implícita o explícita- permite elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles, la solución que se adecúe más al interés público y menciona como ejemplos de facultades discrecionales al aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, la gradualidad de sanciones y la posibilidad de formular denuncias penales en caso se presuma comisión de delito. Por último, diferencia a la actividad discrecional de la arbitraria, considerando a esta última la transgresión de la Ley en perjuicio del contribuyente.

### c. **Facultad de Fiscalización**

Sobre la facultad de fiscalización, los expositores y panelistas han abordado diversos aspectos que detallamos a continuación:

#### - Medidas para erradicar la evasión tributaria:

El doctor Zolezzi considera que constituye un exceso, la fórmula abierta según la cual la Administración puede dictar medidas para erradicar la evasión tributaria - artículo 62, inciso 14-, poniéndonos el ejemplo de aquel contribuyente al que la Administración procedió a colocar carteles en la fachada con la palabra “Embargado” amparándose en la facultad antes indicada, caso en el cual el daño moral y económico infringido en su perjuicio es obvio. La misma posición comparte el doctor Paolinelli al considerar demasiado amplia la facultad de la Administración para dictar medidas destinadas a erradicar la evasión.

#### - Plazo para el cumplimiento de requerimientos:

El doctor Talledo considera negativo que la obligación del contribuyente de soportar la fiscalización cree un estado de sumisión como ocurre con los reducidos plazos fijados para la presentación o exhibición de registros, documentos y demás elementos requeridos por la Administración. Este hecho es de suma importancia puesto que los elementos e informaciones no presentados o exhibidos en la fiscalización no pueden ser presentados en el procedimiento contencioso.

#### - Excepción de fiscalización:

El mismo doctor Talledo considera que el Código no regula adecuadamente las causales de pérdida del beneficio de excepción de fiscalización, puesto que dichas causales desvirtúan tal beneficio.



#### d. **Facultad de Determinación**

Las materias tratadas y las propuestas formuladas en torno a la facultad de determinación son:

- Nueva determinación ante la existencia de circunstancias que demuestran la improcedencia de la determinación original:

El doctor Talledo considera como un aspecto negativo del Código Tributario que se establezca la facultad en favor de la Administración de sustituir una determinación practicada por ella, por otra posterior más gravosa fundamentándose en una causal muy genérica cual es, la existencia de circunstancias posteriores a la emisión de la determinación original que demuestran su improcedencia -artículo 108, inciso 3-, ya que esta determinación sustitutoria constituye un flagrante atentado contra el principio de seguridad jurídica.

- Presentación de más de una declaración rectificatoria:

El mismo doctor Talledo tampoco está de acuerdo con la restricción del derecho del contribuyente a rectificar su declaración, admitiéndose sólo una rectificación, en razón a que la presentación de más de una rectificatoria califica como infracción tributaria.

- Posibilidad de desvirtuar la determinación sobre base presunta:

Para el doctor Tovar no es adecuado el planteamiento del Código Tributario en materia de determinación sobre base presunta, en la parte que permite al deudor enervar a través de pruebas, todos los efectos de la determinación realizada en función a la presunción. Agrega que, si bien es coherente el tratamiento del Código según el cual la Administración, en primer lugar debe determinar la obligación sobre

base cierta y sólo cuando no pueda hacerlo recurrir a la determinación sobre base presunta, no es admisible que el contribuyente esté posibilitado de cuestionar la presunción -salvo en cuanto a los índices o períodos que sirvieron de base para la presunción-. En efecto, no es admisible puesto que este contribuyente dilata el cumplimiento de su obligación al ofrecer recién en el procedimiento de reclamación, como prueba, la inspección de la Administración Tributaria de todo el período al cual se le aplicó la presunción.

Por último, el mismo autor señala que negar su propuesta implica incentivar a los contribuyentes a entorpecer la labor de la Administración, esperando que ésta determine sobre base presunta y una vez practicada esa determinación compararía el monto que realmente adeuda con el que resulta de la aplicación de la presunción y, de resultar este último monto menor aceptaría la determinación practicada por la Administración, con el consecuente perjuicio para el Fisco.

Opinión contraria es la que sustenta el doctor Hernández, para quien si un contribuyente incurre en alguna causal que habilita legítimamente a la Administración para formular una determinación sobre base presunta, la resolución a que dé origen la presunción puede quedar válidamente desvirtuada con las pruebas del contribuyente. Para el doctor Hernández el objetivo de la presunción es justamente trasladar la carga de la prueba hacia el deudor, facilitando la fiscalización y evitando que frente a maniobras dilatorias del deudor, la Administración quede imposibilitada de cobrar los montos adeudados. De ahí que encuentre adecuado el tratamiento del Código en materia de presunciones, en la parte que permite la prueba en contrario, según la cual el contribuyente puede impugnar la resolución que contiene la determinación sobre base presunta y cuestionar la presunción con elementos cier-



tos. La imposibilidad de probar en contrario implicaría la denegatoria de justicia en perjuicio del contribuyente -que es lo que propone el doctor Tovar- con virtiendo el uso de la presunción en una especie de sanción o, eventualmente en una consecuencia de incremento injustificado de la deuda tributaria.

- Determinación sobre base presunta en función a la realidad económica del contribuyente:

Finalmente, en cuanto al tema de las presunciones se refiere, el doctor Talledo no está de acuerdo con que se haya derogado en el Código Tributario la regla que establecía que la Administración debía practicar la determinación sobre base presunta **adecuándose a la realidad económica del contribuyente**. Esto porque la regla antes indicada es una exigencia de la lógica de equidad de indispensable aplicación en situaciones en que no es posible efectuar la determinación sobre base cierta ni son de aplicación las presunciones establecidas.

### 3. Procedimientos Tributarios

#### a. Procedimiento Contencioso

El doctor Armando Zolezzi se declara partidario de que la controversia tributaria tenga un sistema mixto, similar al que recoge el Código. Es decir, uno en el que intervenga la Administración -fase oficiosa-, un Tribunal Administrativo Especializado -fase contencioso administrativa- y la posibilidad de llegar al Poder Judicial -fase judicial-.

#### Fase Oficiosa: Reclamación

- Pago previo como requisito de admisibilidad de las reclamaciones contra Ordenes de Pago:

El doctor Zolezzi cuestiona si la exigencia del pago previo de las Ordenes de Pago

califica como un impedimento al libre acceso a la justicia, concluyendo que en tanto la Orden de Pago emane de una obligación reconocida por el contribuyente o determinable objetivamente -artículo 78, incisos 1, 3 y 5-, no estamos ante un impedimento al acceso de justicia. De ahí que el problema se produzca en el caso de los otros supuestos por los que se faculta a la Administración a emitir Ordenes de Pago. Además, advierte un problema también en los casos de la emisión de Ordenes de Pago ilegales, es decir actos administrativos que bajo la denominación «Orden de Pago» recogen verdaderas Resoluciones de Determinación.

En razón a la problemática planteada propone que se redacte de manera más precisa los casos en que procede la emisión de una Orden de Pago y, eventualmente, restringir dicha emisión por parte de las administraciones distintas a la SUNAT y ADUANAS, a los tributos reconocidos y no pagados.

- Imposibilidad de ofrecer y actuar como prueba la no presentada en el proceso de fiscalización:

Para algunos como el doctor Zolezzi no implica una limitación del derecho de defensa el hecho que no se pueda actuar como prueba la que no hubiera sido presentada en el proceso de fiscalización, pues el impedimento no es absoluto y se fundamenta en evitar que el contribuyente se reserve el derecho de presentar la documentación cuando lo considere conveniente, incumpliendo con la obligación de facilitar las labores a la Administración.

Opinión distinta es la que comparte el doctor César Talledo al señalar que considera negativo que no se admita la presentación en la reclamación, de pruebas que fueron exigidas por la Administración durante el proceso de fiscalización, puesto que los plazos fijados para presentar los elemen-



tos e informaciones solicitados por la Administración son insuficientes -dos, tres o seis días-, lo que no concuerda con el plazo de treinta días hábiles siguientes a la presentación de la reclamación a que tiene derecho el contribuyente para presentar y ofrecer pruebas.

- Impugnación de nuevos aspectos incorporados al momento de resolver: Determinación suplementaria:

El doctor Zolezzi nota que en caso la Administración al momento de resolver la reclamación practique una determinación suplementaria, esto es, incorpore nuevos aspectos, el contribuyente debe tener el derecho de interponer el correspondiente recurso impugnatorio de reclamación contra los aspectos incorporados.

- Interposición de recursos independientes contra Resoluciones de diversa naturaleza:

Finalmente, en cuanto a la fase oficiosa se refiere, el doctor Talledo opina que carece de sentido la exigencia de impugnación por separado de las Resoluciones de Determinación y de Multa, en aquellos casos en que la controversia tanto de la Resolución de Determinación como de la multa se basa en la fijación indebida de la materia imponible, evidenciándose que la situación jurídica que se discute es una sola.

Fase Contencioso Administrativa: Apelación

- Aplicación de la norma de mayor jerarquía:

La aplicación de la norma de mayor jerarquía tiene sustento en el elemental respeto al ordenamiento jurídico que recoge el artículo 51 de nuestra Constitución. Tal disposición para el doctor Zolezzi podría complementarse con otra que recoja un mecanismo de control constitucional por la Sala de Derecho Constitucional y So-

cial de la Corte Suprema, que podría estar constituido por la obligación de elevar la Resolución en consulta en los casos en que el Tribunal Fiscal inaplique una Ley o norma con fuerza de Ley.

Fase Judicial

- Procedimiento:

En cuanto a la Fase Judicial se refiere, el doctor Zolezzi plantea la existencia de tres problemas de no fácil solución: a) la definición de la vía para acceder al Poder Judicial -que si es el contencioso administrativo, debe contemplar las normas propias aplicables a la materia tributaria-; b) la inexistencia de una sala especializada en la Corte Suprema en lo tributario -la misma que no se justificaría por el reducido número de casos que históricamente van al Poder Judicial-; y, c) 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-.

Además de los citados problemas, el mismo doctor Zolezzi estima que la facultad de impugnar las Resoluciones del Tribunal Fiscal por parte de la Administración Tributaria debería ser eliminada o limitarse a casos excepcionales.

Una posición particular en torno al tema de la controversia tributaria es la que sustenta el doctor Ítalo Paolinelli cuando señala la conveniencia de confiar al Poder Judicial la resolución del contencioso tributario, cuestionando, asimismo, su entrega a organismos ajenos a dicho Poder. En este sentido, indica que es aplicable al ámbito administrativo las garantías del Derecho Procesal, en especial la noción del debido proceso basada en tres principios que son: 1) la independencia e imparcialidad del juzgador, 2) la igualdad de las partes litigantes; y, 3) la eficacia del proceso.



El mismo doctor Paolinelli opina, también, que el pago previo al conocimiento del contencioso tributario por el Poder Judicial es un impedimento al ejercicio del derecho a la tutela judicial, que no tiene justificación. Si se pretende asegurar el interés fiscal, poniéndolo a cubierto de argucias evasivas y procedimientos dilatorios, es suficiente la protección que se da - como en otras ramas del derecho- mediante las llamadas medidas cautelares.

#### b. Procedimiento No Contencioso

##### Vinculación con la determinación de la obligación tributaria:

El cuestionamiento más importante en torno al tema del procedimiento no contencioso, planteado por el doctor Talledo, se observa en la existencia de un criterio impreciso en el Código, de lo que significa la vinculación o no de la solicitud no contenciosa con la determinación de la obligación tributaria. Definir si la solicitud no contenciosa se vincula con la determinación o no, importa para determinar el tipo de procedimiento a seguir. Si estamos ante un caso vinculado con la determinación, serán aplicables las normas sobre procedimiento no contencioso que contiene el Código mientras que si estamos ante un supuesto no vinculado con la determinación, se aplicarán los preceptos de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. Por ello, propone que se regule este criterio a fin de definir cuáles son las situaciones.

#### c. Procedimiento de Cobranza Coactiva

Para el doctor Talledo no existe en nuestro Código una regulación integral y adecuada del procedimiento de cobranza coactiva. Esto porque: a) no hay disposiciones que señalen en forma orgánica las facultades del ejecutor; y, b) no hay normas que adapten al procedimiento de cobranza coactiva, las normas del Código Proce-

sal Civil -en cuanto al procedimiento cautelar y al de ejecución forzada de deudas-.

Al parecer, la regulación del procedimiento de cobranza coactiva atendería únicamente el interés de la Administración, como ocurre, por ejemplo: a) en la opción de la Administración para trabar embargo sobre cualquier bien de propiedad del contribuyente, caso distinto al observado en el Código Procesal Civil en donde no proceden los embargos sobre bienes indispensables para el desarrollo de la actividad de la empresa; b) en la posibilidad que tiene el Administrador para disponer de los fondos embargados preventivamente que se sustentan en deudas materia de Ordenes de Pago las que inclusive podrían haberse impugnado; y, c) en la imposibilidad de impugnar vicios y excesos en que incurra la Administración, en razón a que el contribuyente no puede ejercer ninguna acción sino hasta que concluya el procedimiento.

Tema distinto en cuanto al procedimiento de cobranza coactiva, aborda el doctor Zolezzi, para quien es cuestionable que se personalice la función coactiva de la Administración en el funcionario -recordemos que el funcionario responsable de la gestión de cobranza tiene inherente a sus funciones la de Ejecutor Coactivo- ya que debería existir una trilogía: por un lado la Administración; por otro el deudor y por otro el Ejecutor Coactivo -que de ser un funcionario de la Administración su actividad exclusiva debiera ser la de Ejecutor Coactivo-. Además cuestiona el hecho que ese funcionario responsable de la gestión de cobranza, que es Ejecutor Coactivo y debe ser abogado con experiencia tributaria, represente una alternativa viable a nivel nacional, en razón a que, por ejemplo, la mayoría de Municipalidades no cuentan con abogados, y, si los tienen carecen de experiencia tributaria, y finalmente, no están dedicados a la gestión de cobranza sino a la asesoría legal.





Por su parte, el doctor Tovar no cuestiona el procedimiento de ejecución coactiva y, por el contrario, precisa que el hecho que el Ejecutor Coactivo sea funcionario de la Administración permite cumplir con los principios de inmediatez y celeridad procesal que deben existir en el procedimiento de cobranza coactiva. El ejecutor no tiene la calidad de juez sino que su función se limita a realizar todos los actos que la Ley dispone para cobrar la deuda contenida en los valores emitidos por la Administración.

#### 4. Régimen de infracciones y sanciones

Los doctores Hernández y Zolezzi coinciden en señalar que atenta contra el principio de legalidad la fijación del monto de las sanciones aplicables por la comisión de infracciones, mediante Decreto Supremo. Esto porque se vulnera el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código que recoge la doctrina universalmente aceptada según la cual sólo por Ley se puede establecer sanciones.

Para el doctor Tovar las características que debe tener un régimen de infracciones y sanciones son las siguientes: a) tipificación clara de las violaciones a las obligaciones, lo que incluye no sólo la descripción de la conducta ilícita sino también el establecimiento de la sanción; b) aplicación de la sanción como facultad de la Administración, quien puede dejar de aplicarla de manera general cuando las circunstancias lo ameriten; c) oportunidad e inmediatez, en razón al efecto benéfico que puede tener el régimen sancionatorio, pues su dilación motiva la pérdida del efecto ejemplificador; d) magnitud de la sanción razonablemente moderada: suficientemente drástica para desanimar que se cometan infracciones pero no tan fuerte que se convierta en demasiado onerosa para el contribuyente; e) aplicación de la sanción sin el propósito fundamental de castigar al contribuyente infractor, sino de lograr la subsanación de la infracción; f) no considerar el monto de la sanción para incrementar la recaudación; y, g) contemplar

un sistema de incentivos a fin de lograr la subsanación voluntaria del contribuyente.

Las características expuestas -a decir del doctor Tovar- fueron las que motivaron el régimen vigente de infracciones y sanciones que incluye un sistema de gradualidad a través del cual el contribuyente conoce que, dependiendo de su conducta, se aplicarán sanciones más o menos graves.

Por su parte, el doctor Hernández considera que no todas las características antes mencionadas se habrían cumplido y que por el contrario lo que actualmente tenemos no califica como un sistema racional y coherente. En ese sentido, menciona que la tipificación de la infracción referida a proporcionar información a la Administración no es clara en razón a que existen muchas formas por las que puede proporcionarse información, por ejemplo, cuando se comunica la transferencia de acciones, cuando se presenta una declaración jurada, cuando se entrega un diskette conteniendo el estado de los proveedores. Empero, hay casos en los que proporcionar información se sanciona con cierre -caso de la no entrega del diskette que contiene el estado de proveedores- y en otros con multa -caso de la no presentación de declaración jurada-.

En la misma línea se pronuncia el doctor Talledo cuando señala: a) que existe una falta de precisión en la tipificación de algunas infracciones; b) que la tipificación de las infracciones no ha tenido en cuenta determinados usos comerciales; y, c) que no existen normas que regulen el concurso de infracciones -lo que sí se norma es cuando un hecho da lugar a varias infracciones- ni el concurso de hechos infractivos -varios hechos que se configuran en distintas infracciones y que se producen simultánea o sucesivamente-, así como tampoco se norma la figura de la infracción continuada.

Por último, el doctor Italo Paolinelli señala, respecto de la facultad de la Administración

de imponer directamente sanciones -citando al profesor Valdez- que se rompe el principio de igualdad de las partes cuando el acreedor tiene la facultad de castigar a su deudor, siendo particularmente grave en el ámbito del derecho tributario toda vez que el Estado asume la triple condición del legislador, acreedor y juez.

### **5. Interpretación económica de los alcances de la obligación tributaria**

El doctor Tovar plantea como de imperiosa necesidad el uso del criterio económico en la aplicación de la norma tributaria a fin de evitar lo que doctrinariamente se denomina fraude a la Ley -entendido como la violación indirecta de una norma legal mediante el (mal) uso de otras normas dictadas con finalidad diferente al objeto del acto que se pretende realizar a efecto de darle apariencia de legalidad.

El criterio económico busca evitar que se haga inaplicable la norma tributaria a través del ocultamiento de la actividad gravada. Así, mediante el criterio económico se lograría identificar el hecho económico realizado e identificarlo con el hecho hipotético contemplado en la norma, verificándose la realización del hecho imponible.

Citando a Jean Claude Martínez, el mismo doctor Tovar precisa que existen varios mecanismos a través de los cuales puede llevarse a cabo el fraude a la Ley mediante la subestimación de la base gravable permitida por ciertos regímenes legales de preferencia, o por procedimientos jurídicos que permiten escapar del impuesto sin contravenir la Ley.

En definitiva, la aplicación de la interpretación económica persigue aquellos casos en donde los contribuyentes crean figuras que si bien están permitidas en la legislación civil, pretenden no caer dentro del supuesto establecido en la norma como hecho imponible, haciendo de esta forma no sólo uso sino tam-

bién abuso de las normas. Menciona que el fraude a la Ley -que se evita a través de la interpretación económica- es también conocido como la elusión, figura que equivocadamente se puede considerar como una manera legal de evadir los tributos. Empero, la elusión implica la comisión de una infracción sustancial de no pagar los tributos a los que se está obligado.

Por último, el doctor Tovar distingue la elusión de la denominada “economía de opción”. Por esta última, se utilizan los beneficios y regímenes especiales que permite la Ley, para acogerse a una forma especial de determinar la obligación tributaria. Aquí no estamos frente a un uso indebido de figuras jurídicas sino que nos encontramos ante el uso legal de formas alternas de tributación.

Por su parte el doctor Hernández coincide con el doctor Tovar en que tanto la elusión como la evasión son mecanismos por los que se comete fraude al Fisco, pero también coincide en que otra cosa es la «economía de opción» mediante la cual el Administrado puede obtener el mismo objetivo a través de uno o más caminos que la propia Ley plantea. El hecho que el objetivo deseado se consiga por un camino que puede beneficiarse tributariamente no implica elusión alguna ni constituye la comisión de una infracción. Propone como ejemplo la posibilidad que tienen las personas que desean realizar un negocio, a través de una sociedad anónima, una sociedad de responsabilidad limitada, una sociedad colectiva, etc.

Finalmente, el doctor Hernández aclara que el problema de la elusión se presenta en aquellos casos en que los Administrados simulan concretar una figura jurídica pero en realidad están efectuando otra.

### **III. CONCLUSIONES**

1. Es contundente el criterio por el cual un Código Tributario debe buscar regular la relación jurídico tributaria de manera equili-



brada, esto es, bajo un esquema coherente en cuanto a las obligaciones, facultades y derechos de la Administración y de los Administrados. Empero, para muchos es discutible que el Código Tributario actual sea un fiel reflejo de ese equilibrio deseado, básicamente en razón a las facultades discrecionales y normativas con que cuenta la Administración.

El desequilibrio podría haberse motivado en la situación de “Caos Tributario” existente antes de la reforma que originó la expedición del presente Código, situación que al haber quedado superada deja sin explicación ni sustento tal desequilibrio.

2. La Administración Tributaria debe gozar de todas las facultades necesarias para lograr controlar eficazmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dichas facultades deben ser ejercidas de modo tal que eviten excesos y arbitrariedades en perjuicio de los contribuyentes, los que deben contar con los medios de defensa adecuados para hacer frente a los citados excesos y arbitrariedades.

Las propuestas vertidas por los diferentes expositores y panelistas sobre las facultades de la Administración son, entre otras, las siguientes:

2.1 Restringir al máximo la facultad discrecional de la Administración.

2.2 En cuanto a la facultad de fiscalización se refiere: a) suprimir la fórmula abierta según la cual la Administración puede adoptar las medidas que considere necesarias para erradicar la evasión; b) contemplar plazos adecuados para absolver los requerimientos formulados por la Administración; y, c) reformular las causales de pérdida del beneficio de excepción de fiscalización.

2.3 En cuanto a la facultad de determinación: a) modificar la norma que permite la formulación de una nueva determinación ante la existencia de circunstancias que demuestren

la improcedencia de la determinación original; b) no restringir la presentación de más de una declaración rectificatoria, al considerar como infracción tal presentación; y, c) reincorporar la norma que obliga a que la determinación sobre base presunta se practique en función a la realidad económica del contribuyente.

3. El procedimiento contencioso tributario debe mantener un esquema similar al recogido por el Código, con algunas precisiones:

3.1 En el procedimiento de reclamación: a) debe contemplarse en forma precisa los casos en que procede la emisión de una Orden de Pago -obligación reconocida por el contribuyente o determinable objetivamente-, de modo tal que en ningún supuesto la exigencia de pago previo a la reclamación sea un impedimento al acceso de justicia; b) debe estudiarse el tema de la inadmisibilidad de pruebas que fueron exigidas y no presentadas durante la fiscalización, considerando que los plazos para presentarlas en la fiscalización son insuficientes; c) debe reconocerse el derecho de reclamar contra las resoluciones que incorporan nuevos aspectos en uso de la facultad de reexamen; y, d) debe permitirse la reclamación en forma conjunta de la Resolución de Determinación y de la Resolución de Multa en aquellos casos en que la controversia sea una sola: la fijación indebida de la materia imponible.

3.2 En la apelación ante el Tribunal Fiscal debe mantenerse la atribución de aplicar la norma de mayor jerarquía, la que podría complementarse con una disposición que recoja un mecanismo de control constitucional por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema.

3.3 En la fase judicial debe definirse: a) la vía para acceder al Poder Judicial; b) si el requisito del pago previo impide el ejercicio del derecho de la tutela judicial; y, c) la facultad de la Administración de impugnar las Resoluciones del Tribunal Fiscal.



4. El procedimiento no contencioso recogido en el Código debe precisar los casos en que existe vinculación de la solicitud no contenciosa con la determinación de la obligación tributaria a fin de que quede claro el procedimiento a seguir.

5. El procedimiento de cobranza coactiva no aparece regulado en forma integral, ni adecuada, debiéndose: a) incorporar normas que establezcan de modo orgánico las facultades del ejecutor y adecuar a nuestra realidad los requisitos para calificar como tal; y, b) adap-

tar al procedimiento de cobranza coactiva, las normas del Código Procesal Civil

6. El régimen de infracciones y sanciones: a) vulnera el principio de legalidad al establecerse las sanciones por la comisión de infracciones en un Decreto Supremo; b) adolece de falta de precisión en la tipificación de algunas infracciones; y, c) no cuenta con normas sobre concurso de infracciones, concurso de hechos infractivos e infracciones continuadas.

Lima, Octubre de 1995.

