

Primer Congreso Institucional
"El Sistema Tributario Peruano:
Propuesta para el 2000"

Código Tributario
Expositor: Dr. César Talledo Mazú
Miércoles, 17 de Noviembre de 1999

QUE PASA CON EL CODIGO TRIBUTARIO

La sensación de que las cosas no andan bien en el Código Tributario hoy en día está generalizada. Los contribuyentes, los profesionales, los órganos de resolución y, diríase, la propia Administración, con mayor o menor amplitud o intensidad, perciben desajustes en la normativa del Código.

Efectivamente, a más de 40 años de su puesta en vigor y después de múltiples modificaciones, el Código está muy lejos de responder a su razón de ser primigenia y fundamental: la regulación del nacimiento, desarrollo y extinción de la relación jurídico tributaria y del status del contribuyente y el Fisco como elementos personales de esa relación, con respeto de los principios y normas constitucionales, así como de la justicia y la seguridad jurídica.

Y no está respondiendo el Código a su razón de ser por diversos motivos, que podría agrupar en dos órdenes: por lo que dice y por lo que deja de decir.

I. LO QUE DICE EL CODIGO

Con esta expresión aludo al modo en que el Código regula diversos aspectos de la relación jurídico tributaria. Encuentro como notas características de dicho modo las siguientes, las cuales ilustraré haciendo mención de la normativa pertinente.

a) **Otorgamiento de amplias facultades discrecionales a la Administración con renuncia al señalamiento de parámetros o condiciones para su ejercicio**

- Facultad de "designar como agentes de retención o percepción a los sujetos que la Administración considere se encuentren en disposición para efectuar la retención o percepción" (Artículo 10).

Según el anterior Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 773, la designación como tales agentes sólo podía recaer en "los sujetos que por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir los tributos y entregarlos al acreedor tributario".

- Facultad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) de señalar el lugar del pago sin que le sea oponible el domicilio fiscal cuando éste se encuentre en lugar diverso (Artículo 29, cuarto párrafo).

Bajo la vigencia del anterior Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 773, las Resoluciones del Tributo Fiscal (RTF) 2386-1 y 2387-1 de 6-3-95 habían establecido que "no (era) admisible que las obligaciones tributarias tengan una carga onerosa adicional para su cumplimiento, por el hecho que supone desplazarse de una circunscripción a otra alejada".

- Facultad de la SUNAT de compensar créditos liquidados y exigibles a favor del contribuyente, con deuda liquidada pero aún no exigible por otros tributos, en caso de fiscalización practicada a raíz de una solicitud de devolución (Artículo 39, inciso c) o de una fiscalización normal (Artículo 40, segundo párrafo).

Esta facultad fue atribuida a la SUNAT en virtud de la Ley 27038. Antes, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal había declarado el impedimento de la SUNAT para compensar de oficio un crédito liquidado y exigible con deuda no exigible.

- Facultad de exigir la presentación en las oficinas de la Administración de los libros y documentación contable en el plazo y forma que establezca (Artículo 87, inciso 5).

Desde la dación del Decreto Legislativo 816 que aprobó el Código vigente dejó de operar el criterio de la RTF 951-1 de 22-7-94, de acuerdo a la cual no se podía requerir la presentación de los libros en las oficinas de la Administración sino su exhibición en las oficinas del contribuyente.

- Facultad de determinar la obligación sobre base presunta (Artículo 63, inciso 2).

Ya no se indica que esa determinación debe adecuarse a la realidad económica del



contribuyente (norma introducida por Decreto Ley 20127), regla de oro en esa materia.

- Facultad de exigir la presentación de declaraciones en las condiciones que establezca y, en particular (Artículo 88, segundo párrafo), de obligar a determinados contribuyentes a presentar sus declaraciones por medios magnéticos, etc.

Por ejemplo, en ejercicio de esta facultad la SUNAT formuló los Requerimientos de Operaciones con Terceros y de Agentes de Retención, por los que solicitó a los contribuyentes le procurasen información sobre operaciones realizadas en 1998 con terceros, que hubiesen generado ingresos gravados o exonerados o costos relacionados con rentas gravadas o exoneradas del Impuesto a la Renta. Con ello incrementó los costos administrativos de los contribuyentes.

b) Vaguedad en la tipificación de supuestos de hecho de los que nace una facultad de la Administración, un recorte de un derecho del contribuyente o una responsabilidad de éste o un tercero

- Se dispone que la responsabilidad del depositario de un bien embargado, cuando la deuda es mayor que el valor del bien "... se limitará al valor del bien embargado" (Artículo 18, inciso 4).

Se ha omitido señalar cómo se establece el referido valor.

- Se establece la responsabilidad solidaria con el deudor tributario, de sus acreedores vinculados económicamente con él según el criterio establecido en el Artículo 5 de la Ley de Reestructuración Patrimonial (LRP), que hubieren ocultado esa información (Artículo 18, inciso 5, introducido por Ley 27146).

Aparte de que el referido artículo de la LRP alude a algunos supuestos de extrema imprecisión,¹ el nuevo inciso 5 del Artículo 18 del Código, no señala la extensión de la responsabilidad ¿Se extiende hasta el monto del crédito del acreedor solamente o más bien hasta el íntegro de la deuda tributaria?

¹ Menciono a título ilustrativo el último de los supuestos indicados en el Artículo 5 de la LRP: "por haber existido o existir cualquier elemento que pudiera significar algún tipo de vinculación directa o indirecta".

- Al regular el embargo en forma de retención se ha establecido la obligación del tercero notificado para la retención de comunicar sea la retención o su imposibilidad (Artículo 118, tercer párrafo, numeral 4).

No se ha tomado en cuenta que el tercero muchas veces se limita a comunicar que es deudor del embargado, pero que aún no puede pagar. En los hechos sucede con frecuencia que el Ejecutor Coactivo le exige el pago inmediato.

- Se prohíbe presentar en la reclamación la prueba que el contribuyente no presentó en la fiscalización a pesar del requerimiento de la Administración, salvo que se pague la deuda o se pruebe que la omisión no se debió a culpa del contribuyente (Artículo 141).

Esta prohibición conlleva un recorte del derecho de defensa, lo cual resulta grave si se considera que el desarrollo de la fiscalización carece de regulación, no existiendo norma que precise cómo se actúan pruebas en esa etapa.

c) Desnaturalización de instituciones en perjuicio del contribuyente

- Se contempla la emisión de una Orden de Pago Presuntiva cuando el omiso requerido para la presentación de su declaración o determinación de su obligación no cumple con ello en tres días (Artículo 79).

Este supuesto no se corresponde con la razón de ser de la orden de pago, que es la de requerir el pago de deudas ciertas y exigibles.

- La suspensión de la fiscalización de ejercicios anteriores al último está condicionada a que no se detecten en éste irregularidades en la determinación de la obligación, entre otros supuestos (Artículo 81).

Al no señalarse el mínimo en que esas irregularidades deben haber afectado la determinación de la obligación, cualquier reparo, por nimio que sea, impide que se llegue a gozar del beneficio, desnaturalizándose la finalidad de éste.

- Se exige solicitar el uso de la palabra ante el Tribunal Fiscal dentro de los 45 días hábiles de la apelación (Artículo 150, segundo párrafo).

El alegato oral tiene como finalidad la mejor presentación de los argumentos de la defensa que se



deberán tener presente al momento de resolver la apelación. Se realiza en las proximidades de la vista de la causa cuando el órgano de resolución ya ha examinado el expediente y está próximo a adoptar su pronunciamiento. Por ello no se justifica que se condicione su solicitud a que sea formulada tan tempranamente.

d) Desigualdad de trato entre la Administración y el contribuyente

- La Tasa de Interés Moratorio (TIM) es marcadamente superior a la tasa del interés por pagos indebidos o en exceso (Artículo 38).
- Se suspende el cómputo de intereses por pagos indebidos si no se reclama en 20 días de la denegación ficta de la solicitud de devolución (Artículo 38, segundo párrafo), pero no hay suspensión del cómputo del interés moratorio si no se resuelve la reclamación o apelación en el término de ley (Artículo 33).
- La SUNAT puede ordenar de oficio la compensación. Tratándose de tributos administrados por esa entidad el contribuyente no puede solicitar la compensación, salvo que por ley se le permita realizarla. De no darse esa situación sólo puede solicitar la devolución (Artículo 40, segundo párrafo).

e) Regulación inequitativa de determinados aspectos de la relación jurídico tributaria

- En el cálculo de los intereses moratorios opera una doble capitalización de intereses: la que es inherente a la determinación de la TIM, pues ésta es fijada en función de la tasa activa del mercado que publica la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), la cual considera una capitalización diaria de la tasa nominal; y la capitalización anual del interés moratorio acumulado al 31 de diciembre (Artículo 33).
- El plazo prescriptorio largo de 6 años para determinar la deuda, aplicable al omiso, también es aplicable para cobrar la deuda ya determinada, a pesar que ello implica que ya el omiso fue detectado (Artículo 43).
- Se ha establecido la suspensión de la prescripción para el deudor no habido, lo que equivale a sancionar la imprescriptibilidad de su obligación (Artículo 46, inciso d).

f) Inadecuada o inacabada regulación procesal

- El Artículo 147 contempla que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, no se puede discutir aspectos no impugnados en la reclamación, salvo los recién incorporados por la Administración al resolver la reclamación.

Se da a entender que estos últimos aspectos sí pueden ser impugnados en la apelación, olvidando que el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre ellos por no haber sido examinado su cuestionamiento en la instancia inferior (Artículo 150, tercer párrafo).

Debiera contemplarse que la Administración, en la fase de la reclamación, ponga en conocimiento del contribuyente los nuevos aspectos a fin de que el contribuyente ejerza su defensa respecto de ellos.

- El Artículo 148 prevé que no se puede presentar ante el Tribunal Fiscal prueba no ofrecida en primera instancia, salvo que incida en aspectos que recién fueron planteados o introducidos por la Administración al resolver la reclamación.

No se ha contemplado que en la apelación ante el Tribunal Fiscal, la Administración es considerada como parte y puede presentar prueba según lo prevé el artículo 149. De ocurrir esto último el apelante debería de estar en aptitud de ofrecer la prueba no presentada que se vincule a la de la Administración. De allí que sea pertinente considerar la modificación del Artículo 148 a dicho fin.

- Se exige el pago o afianzamiento de la deuda actualizada como requisito para interponer la demanda contencioso administrativa (Artículo 158, segundo párrafo).

Sin embargo no se indica el procedimiento para la actualización de la deuda, ni el procedimiento para impugnar el cuestionamiento o rechazo de la actualización practicada por el contribuyente.

g) Establecimiento de un régimen de sanciones inequitativo y complejo

- La iniquidad del régimen sancionatorio resulta de:
 - La fijación de sanciones desproporcionadas a la índole de la infracción y cuya base de cálculo en algunos casos es totalmente ajena a la infracción.



Por ejemplo:

- El comiso de bienes por su remisión sin guía o comprobante o con guía o comprobante que no reúne los requisitos de ley, viene aplicándose en situaciones, o por deficiencias formales en los documentos, que no responden a la razón de ser de la medida. Añádese a esa circunstancia el que para recuperar los bienes debe pagarse una multa equivalente al 15% del valor de los bienes comisados.
- La declaración de un crédito falso se sanciona con multa equivalente al 50% del monto declarado, aun cuando el crédito fiscal no haya sido utilizado (o sea aun cuando no haya habido efectivo perjuicio fiscal).
- La discrecionalidad de que goza la Administración para aplicar multa sustitutoria del cierre o alternativa del comiso.

Así, como alternativa del cierre temporal de un local la Administración puede aplicar una multa equivalente al 10% del mayor ingreso mensual de los últimos doce meses, monto que puede ser superior al de los ingresos que se dejaría de percibir si se aplicara el cierre.

Asimismo como alternativa del comiso, la Administración puede aplicar una multa de hasta 10 Unidades Impositivas Tributarias-UIT (actualmente, S/. 28,000), monto que muchas veces resulta ser superior al valor del bien.

- La penalización de la impugnación de la sanción.

Por ejemplo, si se reclama del cierre o del comiso y el Tribunal Fiscal confirma la sanción, ésta se duplica (o sea, se duplica la duración del cierre o, si se trata de comiso, debe pagarse nuevamente la multa equivalente al 15% del valor del bien).

- La penalización de la determinación incorrecta de la obligación, a la que la jurisprudencia confunde con la determinación falsa.

El Código sanciona con multa igual al 50% del tributo omitido o del crédito o saldo declarado, la presentación de la declaración con datos falsos. La Administración y el Tribunal Fiscal aplican esa sanción en todo caso en que a consecuencia de una fiscalización la Administración determina un tributo mayor o un saldo menor que el declarado por el contribuyente (y no sólo cuando ese adeudo o saldo resulta de una declaración con datos



falsos). Esta interpretación ha dado lugar a un aumento sustancial del adeudo tributario de los contribuyentes.

- La prohibición de la retroactividad benigna.

El Código Tributario prohíbe que la reducción de una sanción sea aplicable a las infracciones cometidas con anterioridad a la modificación.

- La complejidad del régimen sancionatorio es consecuencia de:

- La existencia de hasta cuatro tipos de sanciones.

Las sanciones aplicables son la multa, el cierre temporal del local, el comiso de bienes y el internamiento temporal de vehículos. Cada una de estas sanciones tiene su propio régimen, debiendo resaltarse la complejidad de los regímenes del cierre y del comiso.

- La fijación de sanciones alternativas para una misma infracción.

Tal es el caso de la mayoría de las infracciones sancionadas con comiso, las cuales, a criterio de la Administración, pueden ser sancionadas alternativamente con multa.

- La fijación de máximos de sanción cuya aplicación se gradúa en cada caso en base a criterios diversos según la índole de la sanción y de la infracción misma.

Por ejemplo, el no proporcionar información a la Administración se sanciona con cierre temporal del local. Si se subsana dentro de los 3 días siguientes a la notificación de la detección de la infracción no se aplica el cierre. Si se subsana dentro de los 5 días siguientes a los 3 primeros días, se sanciona con cierre y multa cuya duración y monto dependen de si la infracción se ha cometido una, dos o tres veces.

h) Regulación de la relación jurídico tributaria fundamentalmente desde la perspectiva de los tributos que administra la SUNAT

La consecuencia de ello es que la normativa del Código no se adapta bien, en determinados aspectos, a las características de la relación jurídico tributaria que se establece con otros entes administradores de tributos.

Por ejemplo, en relación con ADUANAS se tiene lo siguiente:



- Resulta innecesario reclamar de la denegatoria de la devolución ante el mismo órgano que conoció de la solicitud de devolución, como lo dispone el Artículo 163 del Código.
- ADUANAS, estando facultada para disponer de la devolución de pagos indebidos del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) efectuados en la importación, no resulta facultada para ordenar la compensación del crédito del contribuyente con adeudos de cargo de él por derechos de importación correspondientes a otros despachos, pues el Artículo 40 exige que la deuda y el crédito que se compensan deriven de tributos administrados por el mismo órgano.

II. LO QUE DEJA DE DECIR EL CODIGO

Quiero resumir en esta frase el conjunto de aspectos sobre los cuales el Código no debería de guardar silencio, como lo hace. La regulación de tales aspectos resulta necesaria, no para dar perfección técnica a la normativa del Código, sino para resolver cuestiones fundamentales que hacen al derecho de defensa del contribuyente y a la seguridad jurídica.

Menciono algunos de tales aspectos a modo de ilustración.

- El más notorio caso de inexistencia de regulación es el referente al proceso de fiscalización.

Puede entenderse el interés de la Administración en gozar de amplia discrecionalidad en cuanto al modo de llevar adelante la fiscalización a fin de adecuarla a sus posibilidades y necesidades y a la circunstancia de cada contribuyente. Pero ya ella misma ha establecido ciertas pautas al respecto, como la necesidad de formular los requerimientos y sus resultados. Además, y esto es lo fundamental, existe abundante jurisprudencia sobre la forma en que debe darse inicio, desarrollo y conclusión al proceso de fiscalización y sobre los requisitos de validez y efectos de los requerimientos y sus resultados.

Bien puede servir esa jurisprudencia de punto de partida para establecer una adecuada regulación del proceso de fiscalización.

- El Código contempla el silencio administrativo negativo sólo en la fase de la reclamación (Artículo 144). No así en la apelación en segunda y penúltima

instancia, lo que resulta necesario para el avance del proceso, pues los órganos de resolución a ese nivel suelen resolver con retardo las apelaciones.

Tampoco opera el silencio administrativo en el Tribunal Fiscal. Sabido es que la abultada carga procesal impide a dicho órgano resolver las apelaciones en el plazo de 6 meses que le fija el Código. Debería de contemplarse que opere el silencio administrativo negativo en las apelaciones sobre cuestiones de puro derecho, a fin de abrir así la vía de la acción contencioso administrativa.

- El Artículo 154 otorga carácter de precedente de observancia obligatoria a las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias ¿Por qué no disponer la misma obligatoriedad respecto de las sentencias de igual índole que emita la Corte Suprema en las demandas contencioso-administrativas? ¿Y por qué no hacer extensiva esa obligatoriedad respecto del Tribunal Fiscal?

III. CONCLUSION

Sirva esta exposición para:

- Tomar conciencia del resultado de la situación actual.
- Tomar conciencia de la verdadera función y finalidad del Código.
- Trabajar coordinadamente en la reforma del Código.

