

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

Código Tributario
Expositor: Dr. Miguel Mur Valdivia
Miércoles, 17 de Noviembre de 1999

ALGUNOS TEMAS PARA EL DEBATE

INTRODUCCION

Hace más de 30 años se promulgó la primera versión del Código Tributario peruano.¹ A través de esta norma se consolidó en el Perú la fuerte corriente de codificación que imperó en América Latina, y que empezó a tener expresión continental desde las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en la ciudad de Montevideo en 1956.²

Desde entonces, las tradicionales Jornadas Latinoamericanas han tenido la virtud de unificar y consolidar la doctrina tributaria de esta parte del continente e influir de manera decisiva en nuestra legislación.

Felizmente, nuestro Código Tributario conserva una buena porción de los principios que inspiraron su trabajo original, y su larga vigencia nos demuestra que su calidad jurídica estuvo impregnada de lo que suelen carecer muchas normas: sentido común.

Es este sentido común, recogido en sus principales instituciones, lo que ha permitido que nuestro Código Tributario pueda acomodarse a las más diversas realidades

¹ Decreto Supremo 263-H promulgado el 12 de agosto de 1966, ahora Decreto Legislativo 816, publicado en el diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996, modificado por Leyes 26663, 26777 y 27038; así como por el Decreto Legislativo 845.

² El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario se fundó en la ciudad de Méjico el 4 de octubre de 1958 en el marco de las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. La Primera Jornada estuvo esencialmente dominada por el tema de la "Autonomía del Derecho Tributario", habiéndose recomendado en dicho evento la agrupación sistemática en cuerpos jurídicos orgánicos de todas las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales.

políticas. Así pues, ha convivido con la dictadura militar de los setenta; ha ratificado su vigencia en el marco de la Constitución de 1979 con los gobiernos de Belaúnde y García; y ha probado su enorme capacidad de supervivencia, ante las drásticas transformaciones de los dos gobiernos de Fujimori.

Pero esta capacidad de supervivencia del Código Tributario, no nos lleva a desconocer que su hilo conductor no se ha mantenido inalterable, y que a lo largo de su historia ha sufrido importantes transformaciones que afectan su consistencia.

Son precisamente estos cambios, varios de ellos impensados o promovidos por un afán fiscalista, los que nos inducen a promover y sustentar un cambio global de nuestro Código Tributario, cuyo desarrollo no provenga de la iniciativa de nuestra Administración, sino de la participación activa de todos los agentes económicos involucrados.

Para tal fin, necesitamos “reconstruir” el Código a partir de algunos pre-conceptos jurídicos, pues las discusiones estériles o repetitivas no contribuyen a perfeccionar nuestra legislación.

Se torna indispensable aceptar el valor histórico de lo construido, y levantar un nuevo Código Tributario sobre lo históricamente acumulado, comprendiendo que la evolución, la renovación o el cambio en cuestiones jurídicamente esenciales -como las que el Código efectivamente contempla- siempre son lentas pero firmes.

Afianzados en este modo de pensar, debemos “reconstruir” un Código Tributario que goce de una natural vocación de permanencia, pues el Derecho es esencialmente un saber acumulativo, que sólo de manera infrecuente supera una teoría.³

Deberíamos desterrar la idea que el Código Tributario sólo tiene la pretensión de regular con equidad la relación jurídica que surge en entre el Fisco y los contribuyentes, y aceptar que el Estado suele emplear este texto como prueba de la estabilidad legal alcanzada o como instrumento para la comunicación de los principales valores que norman su actividad fiscal.⁴

³ Constatamos que en nuestro país, nos hemos acostumbrado al ‘manipuleo’ de las normas jurídicas, perdiéndose la perspectiva de todo lo que el Código Tributario involucra.

⁴ Para recaudar tributos, la administración pública ejerce una función que implica deberes. Para cumplirlos, la administración debe ser dotada de poderes que son apenas instrumento para el cumplimiento de los



Nuestra experiencia no nos acompaña, pues desde la promulgación original de nuestro Código en 1966, éste ha sido alterado no menos de 36 veces.

I. VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Aunque excede a los alcances de un Código Tributario consagrar el principio de legalidad, éste representa el mejor instrumento para definir sus alcances, para orientar la actuación del legislador común, y para anticipar al contribuyente la posible actuación fiscal del Estado.

Pero estas implicancias no son suficientes en las actuales circunstancias, sobretodo cuando muchas legislaciones abogan por la flexibilización del principio.

En efecto, aunque nuestra doctrina ha solido mantenerse ligada a la legalidad en su expresión más depurada, lo que implica un ejercicio del poder tributario dentro del marco de las disposiciones constitucionales para que sea la ley la norma que regule todos los elementos relativos a la obligación y responsabilidad tributaria, tipificación de infracciones, imposición de sanciones y respeto a los derechos y garantías individuales, cada día aumenta el número de disposiciones que conceptúan indispensable conferir un grado importante de atribuciones normativas al Ejecutivo y a la Administración.

En el marco de esta discusión, cabe advertir que la flexibilización de la legalidad, no sólo pone en juego la vigencia del principio de "autoimposición", sino con él, de otros valores que contribuyeron a su consagración jurídica.

Desde el punto de vista histórico, el derecho de los pueblos a normar sus propias cargas fiscales, representa una expresión elaborada y moderna del principio de

deberes o, en otras palabras, instrumentos para alcanzar las finalidades propias de su función. Por tanto, y antes que nada, existe el deber de recaudar tributos y, en consecuencia, de fiscalizar para que no haya incumplimiento. Los poderes existen en función a los deberes, de modo que se debe hablar de deberes/poderes y no de poderes/deberes. Así es que, hablar de facultades de administración, se está haciendo referencia a los deberes/poderes de la administración en la determinación de tributos. ALCIDES JORGE ACOSTA. En: *Relatos Nacionales. Tema II: Facultades de la administración Tributaria en materia de determinación de tributos - Brasil. XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Montevideo, Uruguay - 1 al 6 de diciembre de 1996.* p. 319.

legalidad, que no se vincula por tanto con los acontecimientos que efectivamente provocaron su consagración en la Carta Magna. Los caballeros ingleses del siglo XIII no habrían pretendido arrebatar al tristemente famoso Juan sin Tierra, el derecho a fijar por sí mismos las cargas tributarias que debían solventar, pues tales caballeros constituían una casta privilegiada que gozaba del derecho de no pagar impuestos.

Berliri, citado por el profesor Eugenio Simón de la Universidad de Navarra,⁵ advirtió la desconexión histórica entre los principios de legalidad y autoimposición, destacando que en el antiguo régimen se solía exigir el consentimiento de las clases exentas.

¿Cuál es entonces la expresión contemporánea del principio de legalidad? ¿De qué manera la legalidad representa un mecanismo de control a la autoridad del Estado?

Dentro del marco de la sociedad plural y democrática que nuestra Constitución proclama, entendemos que el proceso natural de formulación de las leyes representa la mejor vía para anticipar la actuación del Estado, impidiendo la promulgación de leyes que sólo son materia de discusión y estudio entre privilegiados. El proceso legislativo normal garantiza la participación ciudadana a través de los diferentes gremios permitiendo la promoción de una corriente de opinión capaz de modificar la voluntad política de las mayorías.⁶

II. EL RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA Y LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD E IGUALDAD

La mayor aspiración de los actores del proceso tributario es el perfeccionamiento del sistema impositivo; pero tal mejoramiento es insuficiente, si a través de él sólo se pretende aumentar la recaudación o solventar el déficit fiscal. Los regímenes tributarios suelen devenir en regresivos cuando los niveles de presión penalizan la inversión o la iniciativa privada.

⁵ SIMON ACOSTA, Eugenio. El principio de legalidad o reserva de ley. En: Principios constitucionales tributarios. GONZALEZ GARCIA, Eusebio (Compilador). Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca. México, 1993. p. 148

⁶ Escapa los alcances del presente trabajo analizar el nivel de dependencia que obviamente existe entre el poder y la opinión pública, un tópico que sin la menor duda debe cautivar la atención de politólogos y científicos sociales.



Por eso, aunque las normas impositivas logren consagrar la equidad en el sistema tributario, siempre será indispensable propiciar para que este nivel de justicia no quede sólo consagrado en el plano legislativo. La injusticia más grave se consagra cuando un número creciente de contribuyentes queda y se mantiene al margen de la tributación, ó cuando la vigencia de la norma tributaria se aplica a los contribuyentes de siempre, o cuando la administración por carecer de recursos, atribuciones o facultades no puede ir incorporando a agentes nuevos a la base de los contribuyentes.⁷

Aunque sea una verdad antigua, aún se hace necesario insistir que el otorgamiento de atribuciones para la Administración es indispensable para crear, mantener y desarrollar un sistema tributario sano.

Pero un sistema sano obviamente no admite la existencia de atribuciones que afecten o pongan en riesgo el derecho fundamental de cualquier contribuyente, que perturbe su ritmo normal de actividades, o que conlleve la imposición disimulada de nuevas cargas fiscales, como ocurre cuando los contribuyentes son requeridos para el cumplimiento de un conjunto deberes que sólo tienen por finalidad trasladar parte de los costos que involucra la fiscalización.⁸

En este orden, también es importante que la Administración no abandone sus planes de modernización, sobretodo cuando el avance científico y tecnológico le permite contar con el valioso concurso de la informática para potenciar sus labores y renovar cualitativamente sus programas de control.

Sin embargo, la existencia de un registro de contribuyentes con una poderosa base de datos alimentada con información de terceros, no puede subemplearse sólo para programas de cruce de información; debe ser aprovechada para comparar el comportamiento de los contribuyentes por sectores económicos, para determinar sus rendimientos y sus estándares de conducta, y para encauzar la fiscalización sobre la base de comportamientos atípicos, maximizando la presencia del Fisco entre los sujetos omisos y aliviando de esta carga a los regularmente cumplidos.⁹

⁷ Este es el criterio que informa gran parte del articulado del Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).

⁸ Puede leerse el interesante trabajo de Juan López Martínez "Los deberes de información tributaria" del Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid 1992.

⁹ Constatamos que en este punto, nuevamente surgen complicaciones jurídicas, sobre todo cuando provienen de un exagerado interés por consagrar legislativamente las facultades discrecionales de la

III. EL CONTROL TRIBUTARIO: DISCRECIONALIDAD, FISCALIZACION Y MODERNIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

¿Puede la Administración sustraerse del marco legal de un impuesto y determinar su monto discrecionalmente? ¿Puede hacer la vista ciega y condonar discrecionalmente a un infractor? ¿Puede sustraerse de su compromiso social y no denunciar a un evasor?

Si las respuestas son negativas, entonces cabe preguntarnos nuevamente ¿En qué consiste la discrecionalidad que el Código proclama? ¿Cuándo, cómo y dónde puede ser ejercida?

Sólo para marcar un derrotero a la discusión que el tema provoca, me aventuro a considerar que la discrecionalidad sólo es ejercitable a los siguientes niveles: Para la organización de la Administración y de sus dependencias, para la confección de los programas de revisión o control de las obligaciones tributarias, para la definición de los planes o procesos destinados a combatir la evasión, y para la selección de los sectores o sujetos que deben fiscalizarse dentro del marco de un plan previamente aprobado.¹⁰

Hasta este extremo, me parece que la discrecionalidad no sólo es posible sino razonable; de ahí en adelante, la Administración debería ejercer su tarea sujetándose al cumplimiento de lo que las leyes establecen.

Parece increíble, pero el mismo Código Tributario que en sus Artículos 62, 82, 166 y 192 proclama la discrecionalidad, sanciona con nulidad a través del Artículo 109 los actos de la Administración Tributaria que se dictan prescindiendo del procedimiento legal establecido.¹¹

Administración, expresión que dicho sea de paso, no se condice con la naturaleza legal que domina al Derecho Tributario.

¹⁰ En la actualidad, las legislaciones modernas limitan la actuación de la Administración respecto de contribuyentes comprendidos en los planes de fiscalización previamente aprobados. De este modo se evita que la fuerza del Estado sea ejercida por razones ajenas a la simple recaudación. Al respecto puede leerse en el Manual Práctico de Francis Lefebvre sobre Estatuto del Contribuyente, actualizado a Septiembre de 1999, Madrid, España.

¹¹ "Artículo 62 Facultad de fiscalización

Las facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional.
(...)

En su función fiscalizadora, la Administración Tributaria dispone de las siguientes facultades



Gozando la Administración de amplísimas facultades, sería de suponer que el primer objetivo de la fiscalización en el Perú es descubrir la verdadera deuda del contribuyente y efectuar los ajustes que su trabajo arroje.

Sin embargo, el Código Tributario peruano que ha conferido hasta el exceso las más amplias atribuciones a la Administración, ha optado por una alternativa diferente, manifiestamente contraria al criterio que imperó en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

En estas Jornadas, la doctrina de América Latina abogó mayoritariamente por la determinación de las obligaciones tributarias sobre base cierta, y sobre la posibilidad de que la Administración, sólo en vía de excepción, pueda acudir al empleo de presunciones, siempre que se funde en alguna conducta evasiva del contribuyente que haga imposible establecer su verdadero estatus tributario.

Nuestro Código a través de su Artículo 64 abunda exageradamente en los supuestos que habilitan a la Administración a emplear presunciones, poniendo en evidencia que el afán de recaudación es superior al deseo de aplicar las normas con equidad.

Se llega incluso al extremo de autorizar el uso de presunciones legales por el solo hecho de no presentar las declaraciones juradas requeridas por la Administración, lo que carece de toda razonabilidad, pues de circunstancias de este tipo no es posible advertir la imposibilidad de determinar el pasivo tributario sobre base cierta.

discrecionales: (...)”

“Artículo 82.- Facultad sancionadora

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias contempladas en el Título I del Libro IV.”

“Artículo 166.- 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. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.”

“Artículo 192.- (...) La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario, tiene facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público...”

“Artículo 109.- Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los siguientes casos:

(...)

2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.”

Nos apartamos aún más de la doctrina imperante en nuestro continente, cuando prohibimos que contra el resultado de las presunciones se actúen pruebas que la enerven.

Ahora bien, como este tipo de normas conceptúan que los programas de fiscalización se caracterizan por ser lentos, complejos y onerosos, convendría retomar la propuesta de nuestro recordado Enrique Vidal Henderson, que dentro del marco de un conversatorio con profesores de las universidades de Salamanca y Sinaloa, recomendó en 1993 la conveniencia de evaluar la implantación de los sistemas de auditoría fiscal, que presumiblemente pueden gozar hoy de una mejor aceptación, en línea con las tesis que ven en las privatizaciones la mejor vía para ahorrar y usar adecuadamente los recursos del Estado.

El sistema, que se basa en la presentación de un dictamen elaborado por contador público registrado ante la Administración, opera exitosamente en Méjico como en Colombia por varios años, existiendo disposiciones expresas que regulan su actuación.

De acuerdo a las disposiciones del Código Fiscal Mejicano, el dictamen tributario constituye un informe que revela claramente la situación tributaria del contribuyente, y que se sustenta en diversos análisis con el propósito de brindar a la Administración una pauta clara sobre su nivel de cumplimiento.

Lo afirmado en los dictámenes se presume cierto, pero la Administración no pierde su facultad de fiscalizar a los contribuyentes dictaminados.

Hasta 1990 este procedimiento fue voluntario en Méjico, pero muchos optaron por él en razón de las ventajas que presentaba: Alejaba a la Administración del control directo del contribuyente, ya que la fiscalización es ejercida en primer término por el profesional encargado de emitir el dictamen, éste se encarga también de aclarar todos los aspectos tributarios del contribuyente con los papeles de trabajo que sustentan su informe, y sólo cuando el Fisco lo estima necesario o desconfía del dictamen, acude a efectuar una verificación directa en el contribuyente.

Fiscalmente, los dictámenes tributarios potencian la labor fiscalizadora del Estado sin necesidad de incurrir en mayores costos, pues como en el caso de los dictámenes de carácter financiero, el trabajo es solventado por las empresas. Además, la Administración recibe la información que requiere con el dictamen del profesional,



pudiendo procesarla en forma inmediata para ejercer control sobre el profesional responsable, que está obligado a sustentar sus conclusiones cuando se lo solicite la Administración.

Se logra así una gran descarga en el tiempo que la Administración suele invertir para controlar el cumplimiento de los contribuyentes, pues se facilita enormemente la tarea de fiscalización y se potencia la presencia del Fisco en los contribuyentes que optan por no acogerse a esta modalidad.

Entendemos que a partir de 1991 los dictámenes fiscales pasaron a convertirse en obligatorios para ciertos contribuyentes -los que nosotros identificamos como principales- y opcional para el resto, habiéndose incluso obligado a que la información ya analizada se incorpore en soportes magnéticos.

IV. EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Valdés Costa afirmaba que los Códigos de América Latina, inspirados en el Modelo,¹² podían resumir su contenido en tres conceptos: Legalidad, igualdad y tutela jurisdiccional. En el mismo orden Valdés enseñaba que tales conceptos se encontraban ligados a la triple condición que asume el Estado en el ámbito tributario: es el creador de la obligación (legalidad), su acreedor (igualdad) y el juez que resuelve las eventuales controversias (tutela jurisdiccional).¹³

Los múltiples cambios que se han introducido al Código han hecho que éste pierda el sano equilibrio que debe existir en las relaciones entre el Fisco y el Contribuyente, resultado insuficiente para corregir el error acumulado en tres décadas, consagrar legislativamente un conjunto de derechos a favor de los Administrados, tal como parece ser la intención del Artículo 92 del Código, pretenciosamente calificado como una suerte de "estatuto para el contribuyente".

En efecto, con declaraciones como que los deudores tributarios tienen derecho a ser

¹² REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1968. Segunda Edición.

¹³ Valdés Costa, Ramón.- Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

tratados con respeto y consideración, no se restablece el desequilibrio que genera el Artículo 16 del Código Tributario, que llega al extremo de normar la presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultades de los representantes de las empresas, trasladando inconstitucionalmente la carga de la prueba al imputado.

Confiriendo a los contribuyentes el derecho a solicitar copia de sus declaraciones o comprobantes, tampoco se restablece la evidente desigualdad que plantean a) las presunciones legales que no admiten la prueba en contrario;¹⁴ b) la norma que condiciona la devolución de los créditos exigibles a la fiscalización previa;¹⁵ c) la que habilita a juicio de la Administración poder revocar los actos notificados;¹⁶ d) la que condiciona al pago la interposición de recursos impugnatorios;¹⁷ e) la que es estricta con los plazos procesales del contribuyente y tolerante con los plazos de la Administración; y, f) la que confiere a la Administración la facultad evaluar la admisibilidad de los recursos de apelación.¹⁸

En materias como éstas se hace necesario restablecer la igualdad alterada, conciliando el interés del Fisco con el de los contribuyentes, sin perder de perspectiva el interés común de potenciar el trabajo de la Administración para inducir paulatinamente al cumplimiento generalizado de las obligaciones tributarias.

V. ILICITO TRIBUTARIO

Por la vía de la necesidad de inducir al cumplimiento generalizado de las obligaciones impositivas ingresamos al espinoso tema de los ilícitos tributarios, respecto del cual se discute incluso el área del Derecho al que pertenecen estas inconductas.

En todo caso, para propósitos prácticos, nuestro legislador optó por reservar las infracciones administrativas y sus respectivas sanciones a la esfera del Código Tributario y trasladar los delitos tributarios y sus penalidades al Código Penal.

Con relación al Código Tributario, el nuevo enfoque promovido por expertos de la

¹⁴ Artículo 64.

¹⁵ Artículo 39.

¹⁶ Artículo 108.

¹⁷ Artículo 136.

¹⁸ Artículo 146.



Organización de Estados Americanos (OEA), es que la Administración, en vez de reprimir las inconductas, aliente el cumplimiento voluntario y las sanciones, en vez de ser percibidas como un castigo por el incumplimiento, se regulen como instrumento para la reeducación de los contribuyentes.

En parte, esta nueva visión de las cosas se encuentra recogida en nuestro Código actual, que en base al actuar del contribuyente, toma en cuenta el mayor o menor esfuerzo desplegado por la Administración para determinar el pasivo tributario adeudado, y la conducta del contribuyente luego de cometida la infracción.¹⁹

Sin embargo, lo que se escribe con una mano puede ser borrado con la otra, sobretodo cuando el nivel de las sanciones es manifiestamente represivo y desproporcionado, o cuando las omisiones tipificadas como infracciones son exageradamente formales, o cuando en la práctica, la actuación de la Administración es contraria al acogimiento al régimen de rebaja en las sanciones; tal como ocurre de un tiempo a esta parte con todas las Ordenes de Pago o Resoluciones de Determinación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributario (SUNAT), que se cursan con la cédula de notificación de cobranza coactiva para de evitar el acogimiento a la rebaja del 50%.

Tampoco es aceptable que bajo el argumento de que resulta absolutamente indispensable que el evasor conozca con certeza las consecuencias de su conducta, se niegue eficacia a la retroactividad benigna en materia de sanciones.²⁰

Esta posición no sólo contradice lo que la doctrina acepta unánimemente, ni lo que tradicionalmente nuestro Código consagró, sino que se contrapone también al principio de retroactividad benigna que involucra la integridad de las sanciones o penas que forman parte del sistema jurídico.

VI. CONCLUSIONES

Proponemos reformar globalmente el Código Tributario, lo que no implica desconocer los avances del pasado.

¹⁹ Artículo 179 sobre Régimen de incentivos por subsanación.

Régimen de Gradualidad de las Sanciones aprobado por Resolución 050-95/SUNAT.

²⁰ Artículo 168.- Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución.

No planteamos un cambio dramático, pero sí un cambio consensual que permita recuperar la legitimidad perdida, la que sólo se logra si todos los que tienen que liar con el Código se sienten partícipes o autores de una obra.

Proponemos repetir la experiencia de hace 30 años: Redactar un Código Tributario con la participación de todos los involucrados, para evitar que una de las principales disposiciones de nuestro régimen legal sea fruto de la visión sesgada de alguno de los actores del proceso tributario.

Proponemos una convocatoria abierta que parta del Estado, para que la autoría del Código no sea de pocos sino de todos.

La tarea principal será diseñar un Código Tributario que sea capaz de conciliar las cuatro reglas de imposición de Adam Smith: economía, certeza, comodidad y justicia, con los tres pilares que han dominado la doctrina tributaria de nuestro continente: legalidad, igualdad y tutela jurisdiccional. Un Código que se base en estas verdades sin negarle a la Administración las armas para luchar contra el fraude y la evasión.

Un Código que reconozca que la Administración, en sus relaciones con los contribuyentes, está sometida al imperio de la ley en condiciones paritarias.

Un Código que acepte sin limitaciones el carácter legal de la obligación tributaria, y la naturaleza subsidiaria, auxiliar o accesoria que tienen los demás deberes, cuya única finalidad es el cumplimiento del tributo.

Un Código preciso, coherente y operativo, que no sea semillero de dudas respecto de las cuestiones que consagra, que observe una secuencia razonable, que evite procesos demorados interiorizando plenamente el principio de economía procesal.

Un Código que prescinda en lo posible de presunciones y ficciones, que son contrarias a los principios de capacidad contributiva, igualdad de las partes en el proceso y tutela jurisdiccional.

Un Código que no pierda de vista que la obligación tributaria reside principalmente en los contribuyentes, y que todos los demás, agentes o responsables, hemos sido puestos con el sólo propósito de facilitar la recaudación.

Un Código que precise detalladamente el alcance de nuestros deberes con la



Administración, imponiéndonos obligaciones realmente razonables, significativas, útiles y exigibles.

Un Código en el cual prime el ánimo correctivo antes que el represivo, para ir incorporando nuevos contribuyentes a la base de recaudación.

Un Código con plazos razonables a ser exigidos por igual al contribuyente como a la Administración a través de apercibimientos procesales que operen indistintamente.

Un Código que posibilite el efectivo y rápido acceso a la tutela jurisdiccional, con cargo a evaluar, que si los miembros de nuestro Tribunal se sienten constitucionalmente impedidos de preferir las normas de mayor jerarquía, tal vez resultará necesario convertirlos en verdaderos jueces.

Aunque próximos al nuevo milenio, no tenemos mil años para hacerlo.



