

El Código Tributario frente a los deudores tributarios

LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL(*)

Dentro de las limitaciones propias del espacio que se nos ha reservado, pretendemos una aproximación preliminar al nuevo Código Tributario -el recientemente aprobado por Decreto Legislativo N° 816, con vigencia a partir del 22 de abril de 1996-, tomando en consideración, previamente, dos aspectos puntuales.

En primer lugar, debe repararse que el actual Código Tributario (Decreto Legislativo N° 816), en principio, es el mismo Código Tributario que fuera aprobado por el Decreto Ley N° 25859 y que estuvo vigente por trece meses, entre el 1° de diciembre de 1992 y el 31 de diciembre de 1993, y el que fue aprobado por Decreto Legislativo N° 773, con vigencia entre el 1° de enero de 1994 y el 21 de abril de 1996. Este último había ya sufrido modificaciones. Una primera modificación de importancia mediante la Ley N° 26414 de 29 de diciembre de 1994, con vigencia a partir del 1° de enero de 1995. Una segunda modificación se produjo en mérito

al Decreto Legislativo N° 792 vigente a partir del 1° de enero de 1996. Una tercera modificación se había introducido mediante el Decreto Legislativo N° 806 con vigencia a partir del 13 de abril de 1996.

En segundo lugar, el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 trae consigo diversas modificaciones cuyo tratamiento excedería largamente los alcances del presente trabajo. Como de otro lado este trabajo pretende más bien plasmar las principales críticas a las disposiciones contenidas en dicho Código, sólo ocasionalmente, y con motivo de tales críticas, analizaremos algunas de las disposiciones que el nuevo Código Tributario recoge de sus predecesores. La permanencia de estas disposiciones nos obliga a reiterar las diversas críticas que fueron formuladas desde que fuera publicado el Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859 y que también mereció el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773.

(*) Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú, ex Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario, ex Presidente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, ex Presidente de la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos y, Socio Principal de Luis Hernández Berenguel, Abogados.

I. CRÍTICAS PRINCIPALES A LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO VIGENTE

1. Desbalance en la relación jurídico tributaria

El defecto más notorio del nuevo Código Tributario -que ya se perfilaba en sus predecesores- es el enorme desbalance que produce entre los sujetos de la relación jurídico tributaria. La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que el mismo «rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos». Los tributos generan una relación entre dos partes, relación que es denominada relación jurídico tributaria. De un lado, 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, el deudor tributario -en calidad de contribuyente o de responsable-, que es toda persona o entidad que debe pagar tributos.

El acreedor tributario -sobre todo cuando está integrado u organizado en multiplicidad de dependencias- designa un órgano administrador del tributo. A este último se le conceden legalmente las facultades suficientes para exigir el pago del tributo y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) es uno de estos órganos administradores y, específicamente, de aquellos tributos internos en que el acreedor es el Gobierno Central.

Para que un Código Tributario rija de manera racional y equilibrada «las relaciones jurídicas originadas por los tributos», tiene que regular adecuadamente tanto las facultades de los órganos administradores de tributos, como los derechos y obligaciones del deudor tributario. Entre todos los defectos de que adolece el Código Tributario, la falta de esta regulación adecuada es la más patente. En suma,

todo el énfasis del Código Tributario 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.

2. Enunciación de los derechos de los administrados

La lectura del Título V del Libro Segundo del Código Tributario permite apreciar el poco interés puesto en la regulación de los derechos que asisten a los administrados, deudores tributarios. En efecto, en escuetos cuatro artículos -los que van del 92° al 95°- se mencionan los derechos que poseen los deudores tributarios de una manera por demás genérica y desordenada..

Si estas disposiciones del Título V mencionadas son contrastadas, en cuanto a su volumen y detalle, con aquéllas contenidas en el Título IV del mismo libro -«Obligaciones de los Administrados»- y, más aun, con las del Título II del citado Libro Segundo, no nos queda más que concluir en la desproporcionalidad existente entre la preocupación por los derechos de los administrados, de un lado, y las obligaciones de los mismos y las prerrogativas de la Administración Tributaria, de otro lado.

No cabe duda que el Código Tributario y sus dos inmediatos predecesores, que han sido en la práctica elaborados por técnicos pertenecientes o vinculados a la propia Administración Tributaria y prescindiendo de otras fuentes de colaboración, no han tenido ningún reparo en poner de manifiesto su clara tendencia fiscalista.

Todo ello nos conduce a afirmar que el Código Tributario vigente vulnera un principio fundamental en materia tributaria, según el cual la relación entre la Administración Tributaria y los administrados no es de poder sino de igualdad. A este respecto es importante la opinión del doctor Italo Paolinelli⁽¹⁾

(1) «Aspectos Generales de la Codificación Tributaria», en Cuadernos Tributarios (IFA) Grupo Peruano Nos. 19 y 20, Julio y Diciembre de 1995.



en el sentido que debe buscarse el equilibrio en la tensión que produce la tributación entre el individuo y la comunidad o el Estado. Es decir, es impostergable la necesidad de equilibrar, de un lado, las exigencias del Estado como detentador de un poder tributario tendiente a obtener los recursos suficientes para solventar el gasto público y, del otro, los derechos que corresponden a cada persona como ciudadano libre y no como un mero súbdito integrado en esa colectividad.

Una lectura horizontal de la evolución de las disposiciones contenidas en los Códigos Tributarios que se han sucedido en los últimos cuatro años confirma nuestra apreciación en el sentido arriba definido⁽²⁾.

3. Tendencia Represiva y Publicidad de las Normas Tributarias

De otro lado, una tercera crítica al Código Tributario es su regulación manifiestamente represiva en contra de los deudores tributarios y de sus derechos.

La tendencia represiva del Código Tributario también se viene perfilando en los textos que anteceden al Código Tributario vigente y tuvo su razón determinante en la innegable brecha existente en la recaudación fiscal producto de la evasión tributaria a la fecha de elaboración de dicho Código Tributario y de sus dos in-

mediatos antecesores. Si bien el hecho mencionado era una realidad irrefutable a dicha fecha -realidad que hoy se ha visto considerablemente corregida-, el problema de óptica de que adolece el Código Tributario es el de presumir desde un inicio que la omisión o incumplimiento tributarios se motivan exclusivamente en una voluntariedad dirigida al no pago de los tributos que por ley corresponde efectuar a los deudores tributarios⁽³⁾.

El Código Tributario elaborado, como hemos dicho, por la propia Administración Tributaria, soslaya entonces el grado de responsabilidad que compete tanto a la Administración Tributaria como al Poder Ejecutivo y al Congreso, en general, en lo que se refiere a la promulgación de normas oportunas y claras, con mandatos ciertos y precisos, que permitan al contribuyente una adecuada aplicación de las disposiciones legales tributarias y, consecuentemente, un cumplimiento satisfactorio de las obligaciones a su cargo.

Es casi una tradición que largas y complejas normas tributarias, dentro de las cuales se comprende al propio Código Tributario, se publiquen un día cualquiera para entrar en vigencia el día siguiente. Es decir, se sustituyen y modifican cuerpos legales completos y no se otorga, por lo menos, el término de un día para conocer, analizar y empezar a aplicar las nuevas normas⁽⁴⁾. Ni el criterio más

-
- (2) Al punto más álgido de este proceso llega, quizás, el nuevo texto del Código Tributario cuando introduce como característica común de las principales facultades que ejerce la Administración Tributaria la «discrecionalidad». Véase a este respecto los artículos 62°, 82° y 86° del Código Tributario, así como el quinto párrafo del artículo 11° del mismo cuerpo legal. En el caso de la facultad discrecional de fiscalización, el fundamento de las nuevas disposiciones del Código Tributario anuncia que será la propia Administración Tributaria la que establezca los lineamientos generales para su ejercicio.
- (3) Tampoco está libre de críticas la reciente publicación de dos disposiciones: el Decreto Legislativo N° 813 (Ley Penal Tributaria) y el Decreto Legislativo N° 815 (Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los casos de Delito e Infracción Tributaria), que «cierran el círculo» de la tendencia represiva de las disposiciones tributarias dictadas en los últimos años. Aun cuando no podemos dejar de reconocer la urgencia de afinamientos legales que conduzcan a una verdadera operatividad de la responsabilidad de los deudores tributarios por infracciones y delitos de naturaleza tributaria, genera un marcado contraste el desequilibrio que se produce cuando, de otro lado, no existe en la práctica mecanismos viables para hacer efectiva la responsabilidad administrativa, civil o penal, inclusive, de los funcionarios de la Administración Tributaria.
- (4) Esto sucedió, por ejemplo, con el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773 que fue publicado el 31 de diciembre de 1993 -en un diario oficial que fue prácticamente imposible adquirir el mismo día-,



liberal en lo que al dictado de normas legales se refiere admitiría que no atenta contra la publicidad, conocimiento y adecuado cumplimiento de las disposiciones legales el tener que aplicar voluminosos cuerpos legales al día siguiente de su publicación en el diario oficial. En todo caso, las normas legales como el Código Tributario -la Ley del Impuesto a la Renta o la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo- requieren de una *vacatio legis* razonable que permita a los deudores tributarios una lectura, estudio y conocimiento de las disposiciones que se encuentran obligados a cumplir y aplicar.

La publicación tardía de las normas agudiza el problema habida cuenta que, en nuestro país, el diario oficial nunca llega el mismo día ni siquiera a las ciudades más importantes. Cómo no esperar, entonces, un incumplimiento de las nuevas normas tributarias, no deseado por los deudores tributarios, en los primeros días e inclusive meses después de producida la entrada en vigencia de dichas normas⁽⁵⁾.

Adicionalmente, el Código Tributario apela a una enumeración amplísima de infracciones que peca de exagerada y que, por ello mismo, genera situaciones en las que es fácil

advertir que los mismos hechos u omisiones tipifican bajo diferentes clases de infracciones⁽⁶⁾. Por otra parte, el análisis de tales infracciones y de las correspondientes sanciones permite concluir que el sistema de infracciones y sanciones no es racional, justo ni coherente. Ello termina siendo así porque, en esencia, aun cuando se ha avanzado en el establecimiento de regímenes de incentivos en materia de regularización de infracciones y sanciones, se prescinde del criterio fundamental de gradualidad para la imposición de sanciones, que tiene como fundamento la naturaleza y la gravedad de la infracción. A esto debe sumarse el aumento de los tipos de sanciones que puede imponer hoy y de manera «discrecional» la Administración Tributaria⁽⁷⁾.

Por lo demás, resulta objetable que el último párrafo del artículo 192° del Código Tributario otorgue a la Administración Tributaria la «facultad discrecional»⁽⁸⁾ de formular denuncia penal por delito tributario cuando **constate hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o estén encaminados a dicho propósito**, aun cuando no haya culminado la fiscalización o verificación, pudiendo por lo tanto cometerse errores que perjudicarán irremediablemente a la persona denunciada, sin que exista como contraparti-

para que empezara a regir el día siguiente, 1 de enero de 1994. Análogas situaciones se produjeron con las respectivas leyes del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Lo mismo ha tenido lugar con el nuevo Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816 que fue publicado el 21 de abril de 1996 para entrar a regir al día siguiente.

- (5) Este problema se aprecia agravado si tomamos en cuenta la impune práctica de modificar normas tributarias publicadas y con varios días o semanas de vigencia, mediante las famosas «Fe de Erratas», así como la omisión en la dación de normas reglamentarias indispensables o en su dación tardía.
- (6) Esta posibilidad es, además, reconocida como probable por el artículo 171° del Código Tributario, el cual inicia señalando que «Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción (...)».
- (7) De acuerdo con el artículo 180° del Código Tributario vigente, la Administración Tributaria puede aplicar las sanciones consistentes en multas, comiso, **internamiento temporal de vehículos**, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y **suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos**.
- (8) Nótese a este respecto la intención manifiesta de la Administración Tributaria cuando en el fundamento del nuevo texto del artículo 86° del Código Tributario se señala que «los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria no incurrir en responsabilidad cuando hacen uso de las facultades discrecionales que señala el Código Tributario».



da -para tal caso de error- normas precisas que prevean las sanciones y responsabilidades a las que se sujetan quienes denunciaron con ligereza, ni que establezcan los mecanismos para un adecuado resarcimiento por parte del Estado de los daños y perjuicios sufridos por el injustamente denunciado.

4. Atribución de poderes a la Administración Tributaria

Una cuarta crítica, que es lugar común de los especialistas en materia tributaria y, cada vez en mayor medida, de los estudiosos del derecho administrativo y constitucional, es la tendencia detectada en el Código Tributario -y otras disposiciones tributarias- hacia un paulatino traspaso al Poder Ejecutivo y a la Administración Tributaria -en especial a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT)-, de cada vez mayores cuotas de poder y de facultades no regladas o escasamente regladas⁽⁹⁾.

Este aumento desmedido de atribuciones en favor de la Administración Tributaria agudiza el desbalance anotado en el punto 1. anterior, entre los derechos del deudor tributario y las facultades de la Administración Tributaria. El desequilibrio aludido, no sólo es manifiesto en las disposiciones generales que contiene el Código Tributario sino también, de manera bastante clara, en las disposiciones legales específicas de tributos particulares -cuyo tratamiento excede, evidentemente, los alcances del presente trabajo-.

Repárese por ejemplo en la disposición contenida en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en tanto

flexibiliza en grado sumo el principio de legalidad en materia tributaria al autorizar que el nombramiento de un tipo de deudor tributario (los responsables denominados agentes de percepción y de retención) -uno de los elementos esenciales del tributo- lo realice no sólo el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo, sino incluso la propia Administración Tributaria. Resulta, además, sintomático que el anterior texto del Código Tributario -que es mantenido por el vigente- haya convertido la excepcionalidad con la que la Administración Tributaria podía nombrar agentes de retención o de percepción bajo el texto original del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, en una atribución que actualmente comparte, en igualdad de nivel o rango, con el Poder Ejecutivo⁽¹⁰⁾.

Otro ejemplo claro de esta tendencia se encuentra en el artículo 40° del Código Tributario cuando pretende convertir el modo de extinción de obligaciones tributarias denominado compensación en una potestad de la Administración Tributaria, negando -en una lectura literal de la norma- el legítimo derecho de un deudor tributario de ver extinguida una deuda tributaria que mantiene frente a una Administración Tributaria cuando, a su vez, tiene con ella un crédito tributario con carácter de exigible.

El inciso a) del artículo 39° del Código Tributario, por su parte, deja librada la regulación de la emisión, utilización y transferencia de las Notas de Crédito Negociables a un Decreto Supremo que, según el felizmente superado texto de la disposición original prevista en el Decreto Legislativo N° 773, debía emitirse «previa opinión favorable de la SUNAT»⁽¹¹⁾.

(9) Nuestro comentario en la Nota 2 sirve también para ilustrar esta crítica.

(10) Comparar a tal efecto el texto original del artículo 10° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 con el texto del mismo artículo según la modificación operada por la Ley N° 26414. El artículo 10° del actual Código Tributario es idéntico al último mencionado.

(11) El texto vigente del mencionado artículo 39°, según la modificación realizada por la Ley N° 26414, señala que la opinión de la SUNAT sólo es una opinión previa y no la «opinión favorable» a la que sorprendentemente se refería el texto original del artículo. Cabe precisar que el texto original del citado artículo 39° del Código

El artículo 74° del Código Tributario establece que para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos, y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar «cualquier método de valuación», salvo normas específicas.

Previamente, los artículos 65° al 72° muestran una tendencia no deseable consistente en la proliferación de presunciones que pueden ser utilizadas por la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria. La reciente modificación operada por el Decreto Legislativo N° 816 en este punto resulta preocupante por cuanto elimina en muchas de dichas presunciones la posibilidad que tenía el deudor tributario de probar en contrario.

Un artículo de reciente modificación que confirma la tendencia que comentamos es el referido a la reserva tributaria, cuya regulación, potencialmente apreciada, resulta a todas luces encontrada con las normas -incluso de rango constitucional- que protegen la imagen, el honor y la buena reputación de los sujetos. En efecto, el artículo 85° vigente del Código Tributario⁽¹²⁾ es profuso en regular las excepciones a la reserva tributaria, para concluir, finalmente, otorgando a la Administración Tributaria, «a juicio del jefe del órgano administrador de tributos», la facultad de incluir dentro de la reserva tributaria ciertos datos que el contribuyente le proporciona. En este último supuesto, aun cuando la inclusión dentro de la reserva tributaria constituiría a fin de cuentas una mayor protección de ciertos datos referidos a los deudores tributarios, lo que irrita al sentido legal es el otorgamiento a un ente administrativo de la discrecionalidad para determinar cuándo y qué incluir dentro de la reserva.

El mismo artículo 85° pone de manifiesto una actitud que ya es común en la actuación de la Administración Tributaria consistente en la restricción de los canales con los que cuenta el deudor tributario para acceder a información relativa a su situación tributaria en general o a información que le atañe y cuya utilización o difusión puede en última instancia causarle perjuicio. La aludida disposición señala que la Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los deudores tributarios o terceros la información que, como excepción a la reserva tributaria, puede ser publicada al amparo de los numerales 1 y 2 del artículo 85°.

Cabe resaltar que la reciente experiencia en la aplicación de la norma referida a las publicaciones de listas de deudores tributarios, demostró las deficiencias de los sistemas de registro y archivo de la SUNAT, los cuales mostraban inexactitudes y falta de actualización en los datos de los deudores tributarios y de sus adeudos pendientes de pago. Ello sin perjuicio de ser legalmente cuestionable ya la inclusión en las citadas listas, antes de su publicación, de aquellos adeudos cuya certeza no está previamente determinada; nos referimos a deudas cuya existencia o cuantía es contingente al encontrarse discutidas o impugnadas por los deudores tributarios por medio de los mecanismos que el derecho les franquea.

5. Autodelegación de facultades legislativas permanentes

Sin alejarnos de la crítica abordada en el punto 4. anterior, cabe hacer una mención especial al indebido uso que el Poder Ejecutivo realiza de las facultades delegadas por el órgano legislativo. En efecto, el Poder Ejecutivo

Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773 fue objeto, a los ocho días de publicado, de una Fe de Erratas según la cual era exigible una «opinión técnica» de la SUNAT.

(12) El texto original del artículo 85° del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 773, fue modificado a partir del 1 de enero de 1996 por el Decreto Legislativo N° 792 y, nuevamente, a partir del 13 de abril de 1994 por el Decreto Legislativo N° 806. El Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816 reformula de manera definitiva el aludido texto del artículo 85°.



aprovecha del ejercicio de la delegación temporal de facultades legislativas para establecer normas que le atribuyen -atribución cuya legitimidad es desde ya discutible- de manera permanente competencia en funciones que son privativas del órgano legislativo -o que sólo por excepción pueden ser ejercidas de manera temporal y específica por el Poder Ejecutivo mediante Decretos Legislativos-.

Esto sucede con el artículo 180° del Código Tributario cuyo mandato se encuentra en contradicción no sólo con el espíritu del enunciado general del principio de legalidad contenido en el artículo 74° de la Constitución vigente, sino, además, con el texto expreso del inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del mismo Código Tributario⁽¹³⁾. El artículo 180° mentado establece que, mediante Decreto Supremo, se establecerán las tablas de sanciones que aplicará la Administración Tributaria. No es cierto, en nuestra opinión, que el principio de legalidad sea cabalmente respetado por el hecho de que una norma de rango legal -el Código Tributario- haya sido la que autorizó el establecimiento de sanciones mediante Decreto Supremo. Menos aún si, tal como queda dicho, de esa ilegítima autorización resulta una atribución normativa permanente para el Poder Ejecutivo en materias reservadas a ley.

Una situación de idéntica naturaleza se produce en el caso de la disposición contenida en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en lo referente al nombramiento de los agentes de percepción y de retención. Tal como se dijo en el punto 4. anterior, en este caso, el Poder Ejecutivo -que fue quien aprobó el Código Tributario-, en ejercicio ilegítimo de la potestad delegada, se reserva la atribución permanente de designar a deudores tributarios que sólo deben ser nombrados mediante normas de

rango legal. Lo que es peor aún en este supuesto es que la ilegítima atribución permanente de legislar no sólo se la otorga el propio Poder Ejecutivo central -es decir, el Presidente mediante Decretos Supremos- sino que la comparte con la Administración Tributaria.

6. Irresponsabilidad funcional de la Administración Tributaria

Otra crítica ya anticipada digna de resaltarse -ver nuestro comentario en la Nota 3- es la carencia de normas especiales que, paralelamente a las inmensas atribuciones de la Administración Tributaria, precisen de manera taxativa -o siquiera mencione- las sanciones que serán aplicables o las responsabilidades que generará el abuso de facultades o las actuaciones arbitrarias, ni establezca la manera cómo el Estado reparará los daños y perjuicios que una actitud abusiva o arbitraria irrogó al deudor tributario. ¿Cómo se repara, por ejemplo, los daños y perjuicios sufridos por un contribuyente a quien se le cierra su local debido a que el Tribunal Fiscal confirma una resolución de cierre, si la Corte Suprema de la República -ante quien acude ese hipotético contribuyente mediante la correspondiente demanda contencioso-administrativa, antes recurso de revisión, la cual, según el artículo 157° del Código Tributario, no suspende el cierre- establece finalmente que el cierre no era procedente?

7. Actualización de las deudas y de los créditos tributarios

El Código Tributario adolece de la inexistencia de normas que suspendan el devengo de intereses moratorios sobre las deudas tributarias cuando los órganos encargados de resolver no cumplen con hacerlo en los plazos perentorios establecidos por el pro-

(13) Esta última disposición preceptúa que sólo por Ley o por Decreto Legislativo se puede definir las infracciones y **establecer sanciones** tributarias.



pio Código Tributario, haciendo pesar sobre el deudor una mayor carga tributaria que nunca debió originarse. De igual forma, no existe en el Código Tributario normas que obliguen al acreedor tributario a otorgar a quien pagó indebidamente o en exceso, intereses iguales a los que cobra el Estado cuando no se cumple oportunamente con el pago de un tributo, sino que, por el contrario -a diferencia de lo que ocurre con el que no paga un tributo-, sólo le reconocen intereses desde que solicita la devolución o desde que el crédito es reconocido por la Administración Tributaria, mas no desde que se efectuó el pago indebido o en exceso salvo que tal pago se haga por requerimiento de la Administración.

8. Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos tributarios

El Libro Tercero del Código Tributario y, en especial, la parte relativa al procedimiento contencioso tributario, es susceptible de numerosas críticas. No se alcanza a comprender todavía, por ejemplo, cómo así la Administración Tributaria -que naturalmente tiene la facultad de determinar la obligación tributaria-, resuelve en primera instancia las reclamaciones formuladas por los interesados contra sus propios actos de determinación -actuando como juez y parte-; puede apersonarse ante el Tribunal Fiscal como parte en el procedimiento si el interesado recurrió en apelación; y, finalmente, si el Tribunal Fiscal falla en favor del interesado, puede continuar actuando como parte en el proceso interponiendo la demanda contencioso-administrativa que debe ser objeto de fallo por la Corte Suprema de la República.

9. Otras críticas

En general, son imputables al Código Tributario vigente la deficiente ubicación de normas y problemas de estructura. Por ejemplo, el artículo 21° del Código Tributario, referido a la capacidad tributaria -y, por lo tanto,

vinculado especialmente a los contribuyentes-, se encuentra ubicado en el Capítulo II del Título II del Libro Primero, que se refiere a los «Responsables y Representantes».

Otra peligrosísima facultad introducida por el nuevo Código Tributario es la posibilidad de recurrir a la denominada interpretación económica o criterio de apreciación económica de los hechos, en mérito al cual la Administración Tributaria o el órgano encargado de resolver en materia tributaria puede prescindir de la forma jurídica adoptada por el deudor tributario cuando no corresponda a la cabal intención económica del mismo.

Esta y otras muchas novedades del Código Tributario vigente ameritan una más prolongada y detenida meditación que la extensión del presente trabajo no nos permite realizar por el momento.

II. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Después de la enumeración selectiva de algunas de las más saltantes críticas a las disposiciones del Código Tributario, creemos impostergable la necesidad de que el mismo sea reformulado. Los problemas son múltiples y de fondo y no bastan simples modificaciones. Pero la reformulación debe ser hecha no solamente a través de técnicos vinculados a la Administración Tributaria sino también con técnicos desvinculados de ella. De lo contrario, seguirá siendo un Código Tributario fiscalista que sólo se preocupa de una de las partes de la relación jurídico tributaria -es decir, del acreedor tributario-.

En esa reformulación, el objetivo es obtener un texto equilibrado y justo, tanto para el acreedor tributario -y, por ende, para la Administración Tributaria- como para el deudor tributario.

Lima, junio de 1996.

