

Tema 4 "Código Tributario"

DR. LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL (*)

Bien, en los diez minutos que me han concedido voy a tratar de ser muy preciso en las observaciones que considero pertinente formular sobre el Código Tributario.

Yo, francamente, estoy un poco confundido porque veo que los doctores Tovar y Muñoz-Nájjar prácticamente consideran que éste es un Código perfecto y que, por lo tanto, no necesitaría ninguna modificación. Estoy más en la línea del doctor Paolinelli. Creo que el Código está muy lejos de representar el ideal que deberíamos perseguir en materia tributaria.

Quisiera corroborar algo que dijo el doctor Paolinelli citando a Norberto Bobbio en el sentido que estamos en un Estado de Derecho, y un Estado de Derecho es el gobierno de las leyes y no de los hombres, pero además requiere de leyes racionales y yo francamente soy muy crítico del Código vigente porque creo que sus normas definitivamente no son racionales y que, en conjunto, no es un buen Código. Trataré de formular las crí-

ticas más importantes dentro de los diez minutos que se me han concedido, tiempo muy breve para explayarme sobre el particular.

1. Aspectos constitucionales

Creo, por ejemplo, que el Código tiene normas que contrarían la Constitución. El doctor Zolezzi citó una concreta: el Código no puede delegar en el Poder Ejecutivo el establecimiento de sanciones, como lo ha hecho; no hay duda que ésa es una norma inconstitucional y por ello me siento confundido si así no lo reconocemos todos. Si en realidad no estamos de acuerdo en eso, creo que de poco van a servir estas Jornadas que tienen por objeto proyectar un buen Código para el año 2000.

De otro lado, no existen normas que creo que sería bueno introducir para precisar, a su vez, normas constitucionales. Los peruanos generalmente actúan como si pensarán que no tienen derechos y están muy poco educados en el conocimiento de sus derechos. Este

(*) 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.



problema se acentúa si, además, tales derechos no están debidamente regulados. En consecuencia, creo que sería bueno que el Código incorpore normas que precisen determinados dispositivos constitucionales. Por ejemplo: la Constitución en el Artículo 74 señala que las disposiciones que violen los principios que ese propio artículo señala, no surten efecto, pero hasta el momento no existe una acción que permita ejercitar ese derecho; una acción que sea rápida, inmediata y que por lo menos dilucide las cosas en un tiempo muy breve, porque todos sabemos que cuando el Estado comienza a cobrar en base a tributos que en teoría podrían estar regulados por normas inconstitucionales, mientras más haya cobrado, ese hecho de alguna manera va a influir negativamente en el análisis de quienes tienen que resolver y, en consecuencia, se sentirán a lo mejor constreñidos a no declarar la inconstitucionalidad de una norma o a no inaplicar esa norma que sería inconstitucional. Creo, pues, que el Código debería contener este tipo de normas que precisen determinados aspectos constitucionales.

2. Relación equilibrada entre la Administración y los administrados

Por otro lado, a mí no me cabe realmente ninguna duda de que la Administración debe tener todas las facultades posibles para que pueda cobrar los tributos que los contribuyentes debemos o tenemos que pagar. Nadie que no sea un evasor tributario, puede estar en desacuerdo con que la Administración tenga todas las facultades necesarias para cobrar lo que legalmente se debe.

Pero al mismo tiempo, nadie puede estar de acuerdo en que esas facultades no estén regladas y que queden, en su aplicación, al libre arbitrio de los funcionarios de la Administración. Si hay una norma en el Código que establece una facultad de la cual libremente pueda hacer uso la Administración, sin ningún condicionamiento -y desgraciadamente en nuestro Código hay muchas de esas

normas- estamos rompiendo aquello en lo cual existe consenso, y es que tiene que haber un equilibrio entre las obligaciones y facultades de la Administración y los derechos de los administrados.

Realmente, nadie que haya leído detenidamente y con objetividad el Código puede afirmar que los derechos de los contribuyentes han sido adecuadamente desarrollados. Los derechos de los contribuyentes están tratados en cuatro artículos del Código -de los cuales tres se refieren a la consulta escrita-, lo cual muestra el poco interés que han tenido los que hicieron el Código, en tratar adecuadamente esos derechos.

Basta comparar el mínimo espacio que se dedica a los derechos de los contribuyentes frente al espacio que se dedica a las facultades de la Administración, para concluir respecto de la verdadera intención de quienes han redactado el Código. Lo que ocurre es que en el Perú las leyes no resultan buenas porque siempre están siendo hechas por una de las partes interesadas y no por todos los que tienen que ver con las materias que se están regulando. Es malo que un Código lo hagan solamente abogados del sector privado -y yo soy abogado del sector privado-, porque evidentemente ello de alguna manera a uno lo limita; le impide ver, por ejemplo, las necesidades de la Administración, sin perjuicio de que las quiera ver. Pero a su vez y al mismo tiempo, el administrador tributario tiene en mente y como objetivo -sin lugar a dudas- la recaudación que va a lograr y no tiene en mente -por deformación que toda especialización otorga- los derechos de los contribuyentes. A partir de reconocer la validez de esa afirmación, creo que estaríamos ganando mucho y estaríamos propiciando que en el futuro, normas como ésta, realmente sean preparadas por todos los que de alguna manera pueden colaborar en la preparación de un instrumento que sea eficiente y que por eso mismo tendrá la permanencia en el tiempo que un Código debe tener.



3. Responsabilidad de los funcionarios de la Administración y del Estado

Paralelamente, la Administración debe tener, como lo decía, todas las potestades necesarias para poder cobrar lo que realmente se le debe, pero al mismo tiempo es bueno que de la mano cada uno de sus funcionarios conozca que en un Estado de Derecho el exceso en el uso de esas facultades, el abuso de poder y la actuación arbitraria, conllevan una responsabilidad, y que esa responsabilidad tiene que concretarse en favor del contribuyente o responsable dañado por el exceso, abuso o actuación arbitraria.

Se mencionó el caso de aquel contribuyente al que en su local los funcionarios de la Administración colocaron carteles de «Embargado» y a quien evidentemente se le está ocasionando un daño moral inmenso. Un daño a alguien que a lo mejor es un buen contribuyente -que como muchos contribuyentes en un momento dado puede no estar en condiciones de afrontar el pago, sin que por eso deje de reconocer su deuda-. ¿Quién indemniza ese daño en el Perú?, ¿dónde hay una norma en el Código Tributario o en cualquier otra ley tributaria que haga que el funcionario que comete excesos o abuso de poder o actúe arbitrariamente y, en definitiva, el Estado, de alguna manera paguen por ello?, ¿dónde está regulado el camino para el Administrado que le permita ejercer una acción fácil, inmediata y eficaz para lograr que se le reconozcan los daños y los perjuicios que la Administración le pudiera haber ocasionado por un uso indebido o un abuso de facultades?.

El Decreto Ley N° 14186 que tenía en ese sentido unas normas sobre responsabilidad fue derogado. No entiendo porqué. Entonces, si nosotros viéramos que en el Código existen esas normas de responsabilidad que van a obligar a que los funcionarios de la Administración entiendan que si bien tienen las facultades, deben usarlas adecuadamente, el contribuyente pensaría que sus derechos es-

tán garantizados, más aun si al mismo tiempo esas normas le conceden las acciones necesarias para obtener un resarcimiento en caso de exceso de facultades, abuso de poder o actuación arbitraria.

¿Cómo frente a la carencia de estas normas o frente a la existencia de otras que contienen facultades de la Administración no regladas, podemos entonces decir que el Código es un buen Código y que no necesita modificaciones o que sólo requiere de pequeñísimas modificaciones?.

4. El Derecho Tributario no debe permitir el uso de presunciones absolutas para la determinación de la deuda tributaria

Yo discrepo, por ejemplo, del doctor Tovar cuando él manifiesta, en el caso concreto de las presunciones, que si un contribuyente no presenta sus libros o no los tiene en un momento dado, lo cual habilita legítimamente a la Administración para formular una determinación sobre base presunta, esto necesariamente debe conducir a una denegatoria de justicia. Es decir, que -para el doctor Tovar- formulada la resolución de determinación sobre base presunta, ese contribuyente está impedido de demostrar -haciendo uso del derecho a impugnar tal resolución- que esa presunción lleva a una determinación exagerada de la deuda. ¿Qué más puede pedir la Administración con el uso de las presunciones? Lo único que debe ser el objetivo de la presunción en materia tributaria es trasladar la carga de la prueba hacia el deudor; en otras palabras, la presunción sólo debe ser relativa y jamás absoluta. ¿En qué mayor problema está ya el deudor que tiene a su cargo ahora la responsabilidad o la obligación de probar que lo que se le pretende cobrar con una determinación sobre base presunta no es realmente lo que debe? Una cosa, entonces, es la presunción relativa que sólo está destinada a facilitar la fiscalización y a evitar que frente a maniobras dilatorias del deudor, la Administración y el acreedor tributario estén im-



posibilitados de cobrar, sin perjuicio de que el administrado conserve la facultad de probar en contrario, y otra cosa es que además -por la vía de convertir la presunción relativa en absoluta-, no se le admita al deudor probar en contrario y se le cierren todas las puertas para que pueda acceder a la administración de justicia.

La posibilidad de usar una presunción facilitará a la Administración -mediante la fijación de elementos presuntivos- la determinación de la deuda. Una cosa es eso, desplazar la carga de la prueba al administrado, y otra cosa es que adicionalmente se pretenda introducir en las presunciones -tratándolas como presunciones absolutas- un elemento que jamás debiera ser objetivo de las presunciones en materia tributaria: la denegatoria de justicia, convirtiendo prácticamente el uso de la presunción en una especie de sanción o, eventualmente, en una forma de incrementar la deuda tributaria por acto de la Administración.

5. Evasión, elusión y economía de opción

Estamos de acuerdo con el doctor Tovar en que la elusión y la evasión tributarias son mecanismos para defraudar y también coincido con él en que otra cosa distinta es la economía de opción en la cual el mismo objetivo lo puedo lograr por uno o dos caminos que la propia Ley plantea: por ejemplo, para realizar un negocio que quiero concretar con una o más personas, que deseo sean socias mías, yo tengo muchos caminos que me da la Ley, puedo formar una sociedad anónima, una sociedad comercial de responsabilidad limitada, una sociedad colectiva, una sociedad en comandita simple, etc., etc. y, en consecuencia, en ese caso si yo opto por cualquiera de esas formas societarias -por ser «menos onerosa» desde el punto de vista tributario- estoy ejerciendo legítimamente una economía de opción. En este caso no estoy perjudicando a nadie; lo que ocurre es que a veces la legislación contempla diversas formas jurídicas para lograr un objetivo y regula una o

más de esas formas de manera que las consecuencias tributarias son más benignas, por lo que yo puedo beneficiarme tributariamente o asumir un menor costo tributario escogiendo legítimamente la forma menos onerosa. Coincidimos en el sentido de que estoy posibilitado, sin incurrir en ninguna infracción, para escoger cualquiera de las alternativas que me da la Ley.

Caso diferente es que bajo el pretexto de vender yo simule donar porque -supongamos- la donación es menos onerosa desde el punto de vista tributario. En esta hipótesis, adopto una forma jurídica que no está de acuerdo con el acto que realmente pretendo realizar, incurriendo en una simulación en perjuicio del Fisco. En realidad estoy vendiendo, pero simulo donar adoptando la forma jurídica de un contrato de donación porque creo que por esta vía voy a pagar menos tributos. Esto es una simulación en perjuicio del Fisco. Es obvio que no por haber recurrido a tal simulación me voy a liberar de los tributos que verdaderamente gravan la operación de venta, que en esencia es la operación que estoy realizando.

Reconocida la legitimidad de toda actuación del deudor tributario basada en la economía de opción, debemos asegurarnos que tal reconocimiento fluya del Código Tributario.

6. Infracciones y Sanciones

Como se ha dicho, se ha roto en el Código -no sé si alguna vez hubo un verdadero equilibrio- el equilibrio en la relación entre la Administración Tributaria y el deudor tributario, sea este último contribuyente o responsable.

Esa ruptura del equilibrio es mucho más notoria cuando vemos con absoluta claridad que tampoco hay una real intención de regular los pocos derechos que el Código reconoce a los contribuyentes. Por ejemplo, el derecho de los reclamantes, sus representantes y sus abogados a tener acceso a los expedientes, para



informarse del estado de sustentación de los mismos, que desde el 1o. de diciembre de 1992 -tanto en el Código anterior como en el nuevo- es un aspecto que debe ser regulado por la Administración, ¡pero la Administración hasta la fecha no lo ha regulado!

Entonces, no podemos engañarnos. Creo que en Jornadas de este tipo todos debemos ser objetivos, porque nadie puede estar en contra de que todos paguemos los tributos que tenemos que pagar -pues de eso dependerá el progreso y desarrollo de nuestro país-. Lo que queremos es un Estado de Derecho en que imperen las leyes -como lo decía Norberto Bobbio-, pero que al mismo tiempo dichas leyes sean racionales, coherentes y justas.

En materia de infracciones y sanciones tampoco el Código es racional, coherente y justo. Si nosotros, por ejemplo, nos fijamos en la obligación de «proporcionar información», la pregunta es ¿cómo se proporciona información a la Administración Tributaria? La respuesta es que dicha información se proporciona a veces a través de una declaración jurada; otras veces a través de una comunicación como la que se tiene que presentar en los casos de transferencia de acciones; en un tercer caso, de otra manera, como -por ejemplo- cuando la Administración Tributaria me pide que le proporcione cualquier otra información. Entonces, “proporcionar información” es una obligación que se encuentra en diferentes normas y que se proporciona de diversas maneras. Sin embargo, hay casos en los cuales no proporcionar información cuando tal obligación no se cumple a través de declaración jurada -como, por ejemplo, no entregar cualquier información de escasa importancia que me ha sido solicitada por la Administración-, se pretende sancionar con cierre de establecimiento, de acuerdo al Artículo 177 del Código. En cambio, no proporcionar información por la vía de no presentar una declaración jurada que deba contener la determinación de la deuda -lo que a mi juicio reviste mayor gravedad-, pese a ser ello de-

tectado por la Administración, se sanciona con multa, pudiendo eximirse al infractor de la sanción de cierre. Eso no es un sistema racional, coherente ni justo, en materia de sanciones, porque se ha perdido de vista aquello que es fundamental en un régimen sancionatorio, que es sancionar de acuerdo a la gravedad de la infracción. En materia tributaria, de lo que estamos hablando en realidad es de que las acciones u omisiones de los contribuyentes o responsables, violatorias de normas tributarias, de alguna manera están perturbando el objetivo fundamental de lograr el bienestar social a través de una tributación oportuna y, en consecuencia, en la medida en que yo a través de una acción u omisión violatoria de una norma perjudique más o menos ese objetivo, se me deberá sancionar de manera más o menos grave. El Código Tributario no ha tenido ese factor a la vista y por ello es notorio observar en muchos casos la desproporción entre la sanción y la infracción que se sanciona. Es cierto, y hay que reconocerlo, que a través del régimen de gradualidad de sanciones de alguna manera se está reparando esto que el Código no ha tenido a la vista.

7. Cuestiones de Derecho Tributario Sustantivo

En materia de Derecho Tributario Sustantivo, el Código sigue adoleciendo de defectos. Para concluir, porque el tiempo que se me ha asignado prácticamente ha terminado, podría citar al efecto dos casos, entre la multiplicidad de situaciones que requieren modificaciones. El primer caso está referido a la compensación, como medio de extinción de obligaciones tributarias. El segundo caso se vincula a los intereses que deben ser reconocidos al deudor que paga indebidamente o en exceso.

Yo no veo ninguna explicación que no sea la basada en la dificultad de la Administración Tributaria -único argumento que yo he escuchado sobre el particular- para que de existir por parte del deudor tributario un pago indebido o en exceso por concepto de un tributo

administrado por SUNAT -y en consecuencia el Estado está detentando en su poder ese dinero que indebidamente se ha pagado, y está haciendo uso de él desde que se efectuó el pago- no se le permita solicitar y obtener la compensación del monto pagado con cargo a deudas por tributos administrados por la misma SUNAT. No hay razón para que ello no sea posible y no puede ser razón lo complejo e incómodo que pueda resultar para la Administración el tener que procesar estas compensaciones. La mayor comodidad o la incomodidad de la Administración no puede ser razón para privar al deudor de un legítimo derecho.

No veo tampoco porqué en el caso de no haber pagado oportunamente un tributo, la Administración cobra al deudor un interés moratorio mayor -interés que, recogiendo las palabras del doctor Tovar, tiene por objeto mantener la deuda en valores constantes- y, en cambio, -salvo los casos en que el deudor paga, indebidamente o en exceso, obligado por un requerimiento de la Administración-, el Estado no reconoce los mismos intereses sino muchos menores y, en segundo lugar, considera que sólo se devengan desde el momento en que el interesado solicitó la devolución o desde que la propia Administración reconoce el pago indebido o en exceso, y no desde que se efectuó el pago indebido o en exceso.

8. Conclusiones

Yo no veo, pues, que el Código Tributario vigente sea racional, coherente y justo.

Ahora bien, creo que el objetivo principal de estas Jornadas, en lo que al tema del Código Tributario se refiere, es establecer, a partir de un análisis objetivo y desapasionado lo si-

guiente: ¿El Código es bueno, es completo, no requiere ninguna modificación? Mi modesta opinión es que el Código no es bueno y requiere muchas e importantes modificaciones. Esto no quiere decir que no tenga cosas buenas, pero sí necesitamos trabajar para contar con un Código Tributario bueno -es decir, racional, coherente y justo- y que, por lo tanto, permanezca en el tiempo. Esperemos que mucho antes del año 2000 podamos contar con tal instrumento legal, para lo cual debemos despojarnos de toda clase de prejuicios, muchas veces fundados en una excesiva especialización que nos impide visualizar un problema de manera integral.

Tenemos que reconocer esta realidad y admitir que el Código Tributario necesita cambios profundos y que no puede ser redactado, como el actual, sólo por la SUNAT. Para hacerlo mejor para todos -para la Administración y para los deudores-, sólo cabe que sea elaborado no solamente con intervención de los administradores tributarios -que sólo ven una parte del problema-, sino también por los demás especialistas que ven las otras caras del problema -en especial, por ser fundamentalmente temas de Derecho, por los abogados especializados en tributación del sector privado y, en lo que corresponda, por economistas especialistas en política fiscal y por contadores especializados en tributación-.

Particularmente, creo que las normas tributarias suelen ser deficientes justamente porque se preparan sin que se conjuguen esfuerzos de todos estos especialistas en tributación, que corresponden a diversas profesiones, y porque, además, se elaboran con precipitación.

Lima, Octubre de 1995.

