

LA TRIBUTACIÓN EN EL NUEVO ESCENARIO NACIONAL Y REGIONAL (ANÁLISIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: HISTORIA Y COMENTARIO. HACIA UN NUEVO CÓDIGO TRIBUTARIO)

Ana Mercedes León Zárate
Docente Facultad de Ciencias Contables (UNC)

RESUMEN

El resumen del presente trabajo consta en la INTRODUCCION, sin embargo lo expuesto debe complementarse con la idea central, que está relacionada con la dación de un nuevo Código Tributario, que contemple y abarque aquellos puntos que hemos comentado y observado y otros que surjan de la Comisión encargada del nuevo Código Tributario y los aportes de los concurrentes a TRIBUTA 2006. Si estas ambiciones son tomadas en cuenta nos sentiríamos conformes por esa colaboración.

Palabras Clave: Código tributario, análisis y reforma del Código Tributario.

INTRODUCCIÓN

Una serie de reflexiones nos motiva hablar sobre el Código Tributario (en adelante CT) es tocar algunos temas que, a nuestro parecer, no deben encontrarse incluidos dentro de las normas del CT, sino en sus propias leyes; sólo un ejemplo, el tema de presunciones que está normado en el Capítulo II, artículos del 64 y ss. del CT, debiendo serlo en sus respectivas leyes. En otros casos existen, normas que trasgreden principios tributarios elementales, las que urge sean modificadas. El nuevo gobierno electo está obligado a precisar el panorama tributario el que necesariamente debe motivar una real reforma tributaria, amparada por la presencia de un connotado grupo de especialistas en tributación, entendiéndose ésta como los aspectos normativos y aplicativos sobre los tributos que, necesariamente, tengan estabilidad en el tiempo.

CODIFICACIÓN. ORÍGENES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

Hablar del Código Tributario es remontarnos a conceptualizar qué es un código. Para la Real Academia Española proviene del latín *codicus*, derivado regresivo de *codiculus*, *codicilo*.

La definición que plasma el diccionario antes mencionado nos dice que un código es:

- El conjunto de normas legales sistemáticas que regulan unitariamente una materia determinada.
- La recopilación sistemática de diversas leyes.
- Cifras para formular y comprender mensajes secretos.
- Libro que la contiene.
- Combinación de signos que tiene un determinado valor dentro de un sistema

establecido. El código de una tarjeta de crédito.

- Sistema de signos y de reglas que permite formular y comprender un mensaje.
- El Conjunto de reglas o preceptos sobre cualquier materia.

Código¹, también del latín "codex", con varias significaciones; entre ellas, la principal de las jurídicas actuales: colección sistemática de leyes. Por antonomasia, recibe el nombre de Código el de Justiniano, el hecho por su orden, y que contiene una colección completa y ordenada de constituciones imperiales romanas, leyes, rescriptos, ordenanzas y otras disposiciones. // *Que un código tenga Tecnicismo*; puede definirse como la ley única que, con un plan, sistema y método, regula alguna rama del Derecho positivo. Código se dice asimismo de cualquier recopilación de reglas o preceptos sobre una materia, aun sin ser estrictamente jurídicas. // En la actualidad, casi todos los países independientes del mundo cuentan con códigos propios, y sobre las materias más diversas, en los que se muestra la influencia jurídica local, la de las costumbres y la de sus inquietudes renovadoras.

Para Cabanellas, codificación es: "La reunión de las leyes de un Estado, relativas a una rama jurídica determinada, en un cuerpo orgánico, sistemático y con unidad científica. Es un sistema legislativo mediante el cual el derecho positivo de un pueblo se organiza y se distribuye en forma regular. Teniendo entre una de las ventajas la *codificación*. La unificación de los diversos derechos se logra por medio de la *codificación*, cuya obra más completa se muestra, desde comienzos del siglo XIX e inspiradora de todo el movimiento codificador contemporáneo, en el *Código de Napoleón*. // Por la *codificación* se reúnen las leyes correspondientes a cada rama jurídica del derecho

positivo de un pueblo en un todo armónico, en una sola ley, que recibe el nombre de código. La codificación no ha sido impuesto sólo en materia tributaria, sino en diversas áreas del Derecho. // En algunos casos, conserva el nombre de ley, como ocurre en España con las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, verdaderos *códigos procesales*, pese a su denominación de leyes. // Es dable destacar que de los países europeos, únicamente Inglaterra permanece extraña a la corriente codificadora, por fidelidad al sistema consuetudinario que forma parte de la naturaleza del pueblo inglés. Pese a ello, la India posee una serie de códigos desde 1860, muy ampliada a partir de su independencia en 1947.

Según Cabanellas, codificador es el autor de un código; y más propiamente si es el primero sobre la materia en el país. La obra del codificador rara vez es promulgada sin revisiones, discusiones y enmiendas de los poderes legislativo y ejecutivo. En el Perú, el Poder Ejecutivo por Decreto Supremo 263-H, del 12 de agosto de 1966, en uso de la autorización conferida por el artículo único de la Ley 16043, de 4 de febrero del 1966, promulgó el Primer Código Tributario del Perú, hecho que constituye un acontecimiento muy importante para el ordenamiento jurídico nacional.

Clases de código tributario

"Un Código Tributario puede adquirir estructuras distintas, pero todas ellas se reducen en esencia a dos tipos: Códigos tributarios que contienen la regulación de los distintos tributos y Códigos Tributarios que contienen exclusivamente los principios generales de la imposición, las normas esenciales de procedimiento y la regulación de los elementos comunes a todas las relaciones tributarias?"

1 Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de derecho Usual.

- **Códigos tributarios que contienen la regulación de los distintos tributos**

Estos normalmente consisten en una yuxtaposición de normas preexistentes, que adquieren de este modo un orden puramente formal. A este sistema pertenece el "Internal Revenue Code of 1954" del Gobierno federal de los Estados Unidos, transformación a su vez del "Internal Revenue Code of 1939" (Código de Impuestos Internos de 1939) y que constituye una impresionante masa de más de 8 000 artículos. También es de este tipo el "Code General des Impôts" (Código general de impuestos), texto francés de 1950, con más de 2 000 artículos. Estos Códigos quedaron anticuados con vertiginosa rapidez, dada la variabilidad de la materia tributaria; más que códigos, son recopilaciones legales, técnicas muy anteriores a la de la codificación en sentido propio. La práctica ha demostrado su escasa utilidad debido a su fugaz permanencia, ya que entre sus disposiciones incluyen, además, varias que son de carácter puramente reglamentario.

- **Códigos tributarios que contienen exclusivamente los principios generales**

El segundo sistema de codificaciones intenta reunir un conjunto sistemático de disposiciones permanentes comunes a todos los tributos; donde se regula cada uno de los tributos aplicables. Este sistema se aplicó por primera vez en Alemania, según Ley del 13 de diciembre de 1919 y se promulgó el "Reichsabgabenordnung" (RAO- ordenamiento tributario del Reich), que constaba de 463 párrafos.

En Argentina, la provincia de Buenos Aires aprobó, en 1948, un "Código Fiscal", en gran parte, perteneciente al mismo sistema que el de México y la RAO; otras

provincias argentinas aprobaron también sus Códigos, siendo de destacar el de la provincia de Mendoza.

Pertenece, en principio, al mismo sistema de codificación, aunque con caracteres propios que hacen de él, fundamentalmente, un Código de procedimientos, el "Código Tributario" de Chile del 25 de marzo de 1960 y la "Ley General Tributaria" de España del 28 de diciembre de 1693.

Existieron varios proyectos de códigos tributarios semejantes, como el Proyecto Aranha-Gomes de Sousa de Brasil, debido, principalmente, a este ilustre jurista; el proyecto uruguayo del 27 de diciembre de 1959 y el proyecto argentino elaborado por el profesor Giuliani Fonrouge, en virtud del Decreto del 14 febrero de 1963, y que, según manifiesta su propio autor, sigue las líneas de los códigos de Alemania, México y España.

En resumen, existe pluralidad de códigos de principios generales, códigos de impuestos internos y códigos de impuestos externos y de derechos arancelarios.

- **Código tributario de principios generales y normas de procedimientos**

En este tipo de códigos se regula los elementos comunes a todas las relaciones jurídicas. Nuestro Código, según la norma I del Título Preliminar, establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas de ordenamiento jurídico - tributario.

Dentro de ellas tenemos normas programáticas, potestativas, orientadoras y de naturaleza obligatoria que permiten —con meridiana claridad— conocer, de antemano, los derechos y obligaciones de los administrados, así como las facultades, limitaciones de las administraciones tributarias.

El programa conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo se constituyó en el año 1961, para contribuir al fortalecimiento de los sistemas tributarios de América Latina, para mejorar la administración, capacitar y adiestrar a los funcionarios de la Administración Tributaria. A partir de ese momento las actividades del programa comprendió la ejecución de tres proyectos.

El resultado de esta labor se plasmó en el llamado Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) y, definitivamente, el Modelo del Código Tributario significó para todos los países de Latinoamérica que no contaban (entre ellos el Perú) con un código tributario, la fuente de inspiración, y un antecedente valioso para la redacción de su primer código tributario².

Se realizaron conferencias internacionales y de estudios técnicos sobre los problemas básicos de la tributación en los países en desarrollo, en general; y en el caso de los países de América Latina, en especial. La divulgación de conferencias y estudios; y la asistencia técnica directa a los países en la programación y ejecución de reformas de la estructura y administración de sus sistemas impositivos incidieron en la dación de los códigos tributarios de los países de esta región.

Dentro del primer proyecto, el programa encargó a una comisión formada por tributaristas latinoamericanos, la redacción de unos modelos de Código de Principios Generales y Normas de Procedimientos. Este modelo de Código Tributario fue preparado para el Programa Conjunto de Tributación de la OEA/BID, teniendo en la comisión redactora a los doctores: Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gómez de

Souza (Brasil), Ramón Valdés Costa (Uruguay), Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena (Chile), Alonso Moisés Beatriz (El Salvador), Carlos Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú) y Juan Andrés Octavio (Venezuela).

El Modelo de Código Tributario del CIAT fue desarrollado por un Grupo de Trabajo auspiciado por la GTZ de Alemania, y previa consulta con insignes tributaristas de la región latinoamericana, de Alemania y España, aprobado y publicado en el año 1997.

Está estructurado en cinco grandes Títulos: Título I. Disposiciones preliminares; Título II. Deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros; Título III. Facultades y obligaciones de la Administración Tributaria; Título IV. Procedimientos; y Título V. Ilícitos tributarios y sanciones.

En el Título I encontramos lo relativo a la norma tributaria, definición de los tributos, domicilio tributario, a la obligación tributaria, a los sujetos de la obligación tributaria, a la responsabilidad solidaria, a los modos de extinción de la obligación tributaria, a la prescripción de la obligación tributaria y al privilegio del crédito tributario.

En el Título II se trata de los deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros. Deberes relativos a la fiscalización, deber de inscripción, deber de información, deberes de los funcionarios del sector público y otras entidades, deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información. Derecho de repetición y devolución, derecho a la corrección de declaraciones, derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver y derecho a interponer consultas.

2 ROBLES, Carmen; RUIZ DEL CASTILLA, Francisco y otros. *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Instituto de Investigación el Pacífico.

En el Título III se establecen las facultades y obligaciones de la Administración Tributaria. Facultad de Delegación, Facultad de Complementación Legal, Facultad de Recaudación, Facultad de Fiscalización, Facultad de Determinación de los Tributos, Facultad para promover la Asistencia Administrativa Internacional, Facultad para solicitar medidas de apremio, Facultad de Imponer Medidas Cautelares, Facultad de Cobranza, Facultad de Conceder Prórrogas y Facultad para Declarar el Archivo de las Actuaciones. Obligaciones de Informar y Asistir a los Contribuyentes, Obligación de Resolver, Obligación de Certeza de los Actos Administrativos y Obligación de Guardar Reserva de las Informaciones Tributarias.

En el Título IV se trata de las Normas Generales sobre Procedimientos, de las Notificaciones, de la prueba, de los Procedimientos Administrativos Específicos: Fiscalización Externa, Determinación, Repetición y Devolución, Denuncia, Determinación y Aplicación de Sanciones y Cobro Ejecutivo; y del Recurso Administrativo de Reconsideración contra las Resoluciones de la Administración Tributaria.

Finalmente, en el Título V encontramos las Normas Generales sobre Ilícitos Tributarios y Sanciones, Responsabilidad, Sanciones, Contravenciones Tributarias, Infracciones Administrativas Tributarias, Delitos Tributarios y de los Ilícitos de los Funcionarios y Profesionales.

EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE PRINCIPIOS GENERALES EN EL PERÚ. ANTECEDENTES

La reforma tributaria no podía intentarse seriamente sin previamente sentar las bases del Derecho Tributario en un Código de prin-

cipios generales, instituciones y normas del ordenamiento jurídico tributario del Perú.

Una real reforma tributaria, el anhelo de muchos, data de 1942, fecha en que se transformó la antigua Dirección de Contribuciones, por la Dirección General de Contribuciones, que actualmente es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. En aquella oportunidad al crearse el Departamento de Reclamaciones, se independizaron las funciones de aco-tación y liquidación de los impuestos de las de resoluciones de las reclamaciones.

Otro antecedente lo encontramos en el mismo año 1942, nada menos que en la promulgación de la Ley N.º 9639, autorizando al Poder Ejecutivo para codificar las leyes de impuestos a la renta, a la transmisión onerosa y gratuita de bienes, al consumo y las tasas, la tributación municipal y demás contribuciones internas. Aunque de la redacción de la ley no se deduce con claridad si lo que se perseguía era simplemente ordenar en uno a varios cuerpos de leyes los impuestos, o preparar un código general de principios generales, de todas maneras, es un antecedente que revela desde qué fecha ya se sentía la necesidad de un Código.

Más adelante se promulga la Ley N.º 14858, que estableció la Comisión Revisora de la Legislación Tributaria; pero sólo se dio un paso definitivo en la codificación, cuando se promulgo la Ley N.º 14858, con fecha 7 de febrero de 1964, que dio fuerza de ley y modificó el Decreto Ley N.º 14530, que creó con carácter permanente la "Comisión Revisora de la Legislación Tributaria", formada por representantes de las Cámaras de Senadores y Diputados, de la Administración Tributaria, del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Colegio de Contadores Públicos de Lima,

Colegio de Economistas, entidades que agrupan al comercio, la industria y la producción, y fuerzas de trabajo, bajo la presidencia del Ministro de Hacienda y Comercio (autoridades destacadas de ese entonces).

El primer esfuerzo de la Comisión fue el de fijar los objetivos de la Reforma Tributaria, llegándose básicamente a la conclusión de que debería otorgarse prelación al ordenamiento legal para sustentar la integración de un Sistema Tributario Nacional, dotando al país en primer lugar de un Código de Principios Generales Jurídico-Tributarios, aplicables a toda clase de tributos y en el que se incorporaron los principios rectores de la tributación, recogiendo los ya consagrados en la Constitución del Estado y leyes orgánicas.

Planteadas así la reforma, se consideró también que, simultáneamente con la preparación del Código, debían publicarse recopilaciones de las leyes tributarias por grupos de impuestos, lo que se hizo por la Dirección General de Estudios Tributarios, que dio a la luz los relativos a los Impuestos a la Renta, al Capital Movable, a Predios Urbanos y Rústicos y al Impuesto de Patente. Consideró la Comisión de Reforma Tributaria que, una vez promulgado el Código, sus esfuerzos deberían dirigirse a dictar las leyes generales por grupos de impuestos según su naturaleza, completando así el ordenamiento tributario nacional.

La Comisión Permanente³ contó inicialmente, para las sesiones de estudio del Código proyectado, con el “Anteproyecto de Código Tributario” que fue preparado a solicitud del Ministro de Hacienda de esa época, por el Dr. Jaime García Añoveros, Catedrático de Economía y Hacienda de la Universidad de Sevilla y uno de sus más destacados maestros

de la tributación. El anteproyecto citado, precedido de una detallada “Exposición de Motivos y Observaciones Adicionales”, está dividido en 10 títulos y disposiciones transitorias y finales, con 318 artículos. Se estima este anteproyecto como uno de los más completos trabajos sobre materia de codificación, se ajusta a la doctrina contemporánea y recoge la orientación sobre sistemática, institutos, etc., y ha tenido como fuentes no sólo la doctrina casi completa, sino la positiva de todos los códigos vigentes sobre tributación.

Es interesante resaltar que el Catedrático español, Dr. García Añoveros, en su “Exposición de Motivos”, deja aclarado que el Código Tributario puede adquirir estructuras distintas, pero todas ellas se reducen en esencia a dos tipos: Códigos Tributarios que contienen la regulación de los distintos tributos y Códigos Tributarios que contienen exclusivamente los principios generales de la imposición, las normas esenciales de procedimiento y la regulación de los elementos comunes a todas las relaciones tributarias.

El anteproyecto del Dr. García Añoveros, aunque doctrinariamente avanzado, se estimó que no era adaptable totalmente a las necesidades que reclamaba el ordenamiento tributario peruano, razón por la cual la Comisión Permanente de Revisión de la legislación Tributaria creyó conveniente crear una Subcomisión. La integraron (en orden alfabético) los doctores Manuel Belaunde Guinasse, Juan Chávez Molina, Augusto Román Rivalola y Enrique Vidal Cárdenas. La Subcomisión elevó informe el 7 de agosto de 1965, dejando constancia de que no era aconsejable un Código tan extenso sólo de principios generales y, en tal sentido, se pronunciaba por la necesidad de una simplificación cuidadosa

3 *Código Tributario*. Concordado y comentado por Manuel Belaunde Guinassi. Lima, Edit. Desarrollo S.A., 1970.

que no afectara sustancialmente su contenido. A la vez, en cuanto a la terminología, se hizo ver que, si bien es correcta, en muchos casos, la que se emplea no es usual en nuestras disposiciones legales y reglamentarias en materia de impuestos, por lo que se requería sustitución de ciertas palabras.

En cuanto a la temática, la Subcomisión fue de la opinión que, dentro de la simplificación recomendada, debería usarse la clasificación tradicional de los tributos, y sugirió las modificaciones sustanciales siguientes:

- a) La necesidad de tomarse en cuenta la generalidad de su aplicación a todos los tributos;
- b) La coordinación de época y modo en que podrían funcionar determinadas disposiciones, sincronizándolas con la puesta en marcha de la reforma de la Administración tributaria;
- c) En lo referente a las reclamaciones, considerando que el anteproyecto contemplaba una radical transformación del sistema vigente, encomendando al Tribunal Fiscal la resolución de las reclamaciones mediante salas de primera y segunda instancia, suprimiendo así el recurso de reclamación ante la Superintendencia (actual Dirección de Contribuciones, hoy Superintendencia Nacional de Administración Tributaria), la Subcomisión considero que era conveniente mantener la primera instancia en el Órgano Acotador; la segunda instancia o propiamente la iniciación del procedimiento jurisdiccional, ante el Tribunal Fiscal, y la impugnación en vía judicial;
- d) También se hicieron algunas apreciaciones sobre el título de Infracciones y Sanciones, a fin de que se adaptaran a nuestra realidad,

reduciendo la penalidad y revisando la ordenación de sanciones.

En conclusión, la Subcomisión recomendó la reestructuración del anteproyecto de Código, estimando que, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 7mo de la Ley N.º 14858, se encomendase su revisión a la Oficina Ejecutiva de la Comisión, esto es, la Dirección General de Estudios Tributarios.

Finalizado el informe, se hizo notar que la formulación del CT, anhelo de muchos países y logrado por pocos, debido indudablemente a lo delicado de la tarea, que requiere tiempo y cuidadosa labor, porque los códigos, especialmente uno de tributación general, deben ofrecer caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad de la situación jurídica que reglamentan, recogiendo la doctrina imperante en la materia, en cuanto no contradiga instituciones propias y tradicionales de la legislación y jurisprudencia nacional, que deben ser objeto de incorporación⁴.

Ésta es la breve historia de los trabajos preparatorios que culminaron con la promulgación del Código por Decreto Supremo N.º 263-H del 12 de agosto de 1966. Contaba ya el Perú con el que fue el primer Código Tributario, incorporándose a los países que tienen un cuerpo de leyes similares al nuestro, de ahí; su evolución fue:

- Primer Código Tributario: DS N.º 263-H (1966).
- Segundo Código Tributario: Ley N.º 25859 (01.12.1992).
- Tercer Código Tributario: D. Leg. N.º 773 (01.01.1994).
- Cuarto Código Tributario: D. Leg. N.º 816 (22.04.1996).
- TUO: D.S. N.º 135-99-EF (14.08.1999).

4 Código Tributario. Concordado y comentado de Manuel Belaunde Guinassi.

EL CÓDIGO TRIBUTARIO VIGENTE. ALCANCES CONTENIDO Y COMENTARIOS

Las modificaciones del código tributario se efectuaron como consecuencia de situaciones coyunturales, que derivaron en convertir al primigenio Código Tributario de Principios Generales en un simple Código Tributario. Algunos profesionales manifestaron, no sin razón, que el Código Tributario vigente constituye un “Código Tributario para la Sunat”.

Nuestro Código, quedó entonces como un conjunto de normas con contenido de principios y normas jurídicas que regulan unilateralmente en materia tributaria, de carácter sustancial y formal, que contienen los derechos y obligaciones de los administrados y las administraciones tributarias, que norma la relación jurídica tributaria, y más aun, contiene el derecho tributario sustantivo y el derecho tributario adjetivo. Constituye una norma de carácter general en materia tributaria que regula las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias; y, constituye así el vértice fundamental del sistema tributario nacional.

Ampliando lo anterior, observamos que nuestro código tributario contiene un conjunto de normas de carácter tributario, que adicionalmente incluye normas de aplicación para los gobiernos locales. Se integra con la constitución política vigente. Es un ordenamiento, aplicable a todo tipo de contribuyente y responsable. Es un ordenamiento unificado y actualizado de normas jurídicas que regulan los tributos; y da mayores facultades intervencionistas y fiscalizadoras, no sólo con información sobre base cierta, sino también sobre base presunta; dentro de las presunciones, las relativas al Impuesto a

la Renta y el Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo.

Estimo que, justamente, la intervención decisiva que ha tenido la SUNAT en la preparación de los últimos tres Códigos tributarios y sus modificatorias, así como la redacción de las principales leyes tributarias vigentes, explica la evidente desarticulación con la Constitución por la postergación de los derechos fundamentales del deudor tributario.

Estructura y alcance del código tributario vigente

TÍTULO PRELIMINAR: 15 normas.

LIBRO PRIMERO: La obligación tributaria.

Título I: Disposiciones generales: art. 1 al art.10.

Título II: Deudor Tributario.

Capítulo I: Domicilio Fiscal: art. 11 al art. 15.

Capítulo II: Responsables y Representantes: art. 16 al art. 24.

Título III: Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria.

Capítulo I: Disposiciones: art. 25 al art. 27.

Capítulo II: La deuda tributaria y el pago art. 28 al art. 39.

Capítulo III: Compensación condonación y consolidación art. 40 al 42.

Capítulo IV: Prescripción; art. 43 al art. 49.

LIBRO SEGUNDO: La administración tributaria y los administrados.

Título I: Órganos de la administración: art. 50 al art. 54.

Título II: Facultades de la administración.

Capítulo I: Facultad de recaudación: art. 55 al art. 58.

Capítulo II: Facultades de determinación y fiscalización: art. 59 al art. 80⁵.

Título III: Facultad sancionadora: art. 82.

Título III: Obligaciones de la Administración Tributaria: art. 83 al art. 86.

Título IV: Obligaciones de los administrados: art. 87 al art. 91.

Título V: Derecho de los administrados: art. 92 al art. 95.

Título VI: Obligaciones de Terceros: art. 96 y art. 97.

Título VII: Tribunal Fiscal: art. 98 al art. 102.

LIBRO TERCERO: Procedimientos Tributarios.

Título I: Disposiciones generales: art. 103 al art. 113.

Título II: Procedimiento de cobranza coercitiva: art. 114 al art. 123.

Título III: Procedimiento Contencioso Tributario:

Capítulo I: Disposiciones Generales: art. 124 al art. 131.

Capítulo II: Reclamación: art. 132 al art. 142.

Capítulo III: Apelación y queja: art. 143 al art. 156.

Título IV: Demanda contencioso-administrativa ante el poder judicial: art. 157 al art. 158.

Título V: Procedimiento no contencioso: art. 162 y art. 163.

LIBRO CUARTO: Infracciones Sanciones y Delitos.

Título I: Infracciones y sanciones administrativas: art. 164 al art. 188.

Título II: Delitos: art. 189 al art. 194.

Disposiciones Finales 22 disposiciones.

Disposiciones Transitorias: 5 disposiciones.

Disposiciones transitorias y finales adicionales (D. Leg. 953 del 4-2-04).

Disposiciones Transitorias: 10 disposiciones.

Disposiciones Finales: 12 disposiciones.

OBSERVACIONES

Título Preliminar. De la lectura de este título observamos que no contienen en su totalidad los principios tributarios que figuran en el art. 74 de la Constitución Política vigente. Si bien es cierto que la norma IX que señala la aplicación supletoria de los principios del derecho, nos da pie a presumir que en esta norma supletoria se contemplan aquellos principios que no están enunciados en este título. Hacemos algunos comentarios sobre los principios tributarios principales

Se advierte que en el Inc. a, de la norma IV concordada con el Art. 10 del CT, que contrariando el Principio de Reserva de la Ley Previsto en el Art. 74 de la Constitución vigente, la designación de los agentes de retención y percepción son fijados por decreto supremo, presumiéndose certeramente que esta labor es cumplida por la administración tributaria. Esta norma incumple lo que señala el Art. 10 del Código, revelándose que se incumple lo preceptuado en el código, situación que debe ser superada en estricto acatamiento a lo dispuesto por la norma IV del Título Preliminar.

5 El Art. 81° fue derogado por Ley N.° 27788 del 24 de julio de 2002.

Jorge Bravo Cucci, al respecto, manifiesta que: “el principio de igualdad tributaria no tiene la misma amplitud que la del postulado de igualdad recogido en el inciso 2 del Art. 2 del Texto Constitucional, que consagra el derecho de igualdad de las personas ante la Ley. La igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva⁶”.

El profesor Jorge Danós Ordoñez⁷ señala que: “En conclusión, el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable”

El Artículo 2 de la Constitución Política vigente dice “Toda persona tiene derecho: A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole”.

El principio de igualdad se concretiza en el plano formal mediante el deber estatal de abstenerse de la producción legal de diferencias arbitrarias o caprichosas; y en el plano material apareja la responsabilidad del cuerpo político de proveer las óptimas condiciones para que se configure una simetría de oportunidades para todos los seres humanos.

“Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras

que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos substancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometido no solo a la potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley; en función de la Constitución. Por otra parte constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente. Es así que la obligación tributaria surge solo por ley o norma de rango similar, en nuestra legislación, o a través de un Decreto Legislativo.

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad esta supeditado a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez. Principio que en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege* consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango de ley no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos y cumple también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se

6 BRAVO CUCCI, Jorge. Op. cit., p. 114

7 DANOS ORDÓÑEZ, Jorge. “El Régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: *Themis*. N° 29. Lima, 1994, p. 139.

encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

El principio de legalidad, en materia tributaria desde sus inicios vinculó la fijación de tributos a la discusión y debate parlamentario, a fin de evitar cualquier exceso del Poder Ejecutivo. Ello se pierde también con la delegación legislativa. Es decir, como señala Aste “la mayor garantía para el contribuyente se logra cuando es la ley, consecuencia del concurso político de los distintos sectores representados en el parlamentos, la que establece todos los elementos que integran la obligación impositiva”. La afectación de la propiedad por los tributos exige, precisamente, de una ley emanada de este órgano representativo de todos los sectores de la sociedad, lo que otorga precisamente la legitimidad por el cual este mecanismo nació y pervive.

Jurisprudencia TC

Expediente N.º 2656-2000 (14/06/2002)

El límite al ejercicio de la potestad tributaria del estado, conforme lo enunciado en el Art. 74º de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, pues “el legislador se encuentra obligado a garantizar la conservación de la intangibilidad del capital o los activos netos”. Que si la empresa ha tenido pérdidas en su actividad económica, hecho no desvirtuado por las entidades accionadas, el impuesto estaría afectado por la fuente productora de la renta.

Jurisprudencia

CAS. N.º 3157-98-PIURA

Si solo por ley o decreto legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo, la alícuota, el acreedor tributario

y el agente de percepción; entonces la tasa imponible para el impuesto a los juegos para tragamonedas, fijado por decreto supremo, resulta inaplicable.

En cuanto al principio constitucional de no confiscatoriedad, no incluido en el título preliminar del Código Tributario es significativa la resolución del Tribunal Constitucional siguiente:

Jurisprudencia

“Estima el Tribunal (Constitucional) que las especiales características del impuesto a los juegos, consideradas conjuntamente, hacen que éste resulte confiscatorio y, por lo tanto, contrario al Art. 74º de la Constitución. En efecto: si bien el Art. 36º de la Ley (Ley N.º 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamoneda, de 9 de julio de 1999) establece que el impuesto a los juegos grava la explotación de estos juegos, conforme se desprende de la regulación conjunta de los Art. 38.1 y 39 de la ley, la alícuota del impuesto asciende al 20% sobre la base imponible, constituida por la ganancia bruta mensual (...) entendiéndose por ésta a la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes, esto es, que con el nombre o etiqueta “a la Explotación”, la metodología impositiva de la ley grava en realidad las utilidades. Considerando además y conjuntamente, que la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no es considerado el monto pagado, como pago a cuenta del impuesto a la renta, debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibida por la Constitución...” (Expediente 0009-2001-AI/TC).

Otro principio que se vulnera con mucha frecuencia es el Principio de la Reserva de Ley; éste implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. La Reserva no sólo es eso, sino que el Ejecutivo no puede entrar a través de sus disposiciones generales, a lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de Legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.

La *reserva de ley* en materia tributaria, significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos queda reservado para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de la ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation”, es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir, que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, sujetos y alícuotas) sean creados mediante ley.

Así, conforme se establece en el Art. 74º de la Constitución, la reserva de ley es, ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

El Principio de Reserva Legal Tributaria no significa que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos de la cuantía (del tributo), la reserva no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. A estos efectos, por legislador debemos entender

únicamente las cortes generales y no otro poder legislativo cualquiera (verbigracia, una asamblea autonómica o su equivalente municipal, dicho esto en sentido amplio, porque a diferencia de lo que ocurre con las comunidades autónomas, los ayuntamientos carecen realmente de potestad legislativa); y ello porque, como se ha dejado apuntado más arriba, el poder tributario corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, siendo las cortes generales, y nadie más, las que ejercen la potestad legislativa del Estado. (Conceptos vertidos por Fernando Pérez Royo en su obra *Derecho Financiero y Tributario*. España).

La reserva de la ley constituye una garantía que la Constitución presta a los ciudadanos para que el ejecutivo —a través de la figura del Decreto Legislativo— o incluso un simple ministro— mediante la correspondiente orden— no invada las competencias parlamentarias, cuyo ejercicio también significa un deber para el parlamento (Congreso), a la hora de delinear los aspectos fundamentales del tributo.

Pero como es ineludible, aunque no sea más que por razones de eficacia, una colaboración reglamentaria en términos de desarrollo y complementariedad de la ley fiscal, el principio de reserva relativa permite al legislador cierto desapoderamiento a favor de otros órganos (normalmente como hemos dicho, en beneficio del Poder Ejecutivo), habilitándoles, de forma concreta y determinada, a fijar, por ejemplo, el tipo de gravamen. A estos efectos, la ley suele predeterminar “los límites máximo y mínimo entre los que deba quedar comprendido tal porcentaje”. Porque no es legítima una remisión legal en blanco que otorga para determinar la escala de gravamen.

Igualmente, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, ex-

cepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota o tasa será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

En consecuencia, lo que se quiere es que toda delegación, para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse parametrada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley, no establece todos los elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria derivada, se esta frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el contribuyente ha querido resguardar mediante el Principio de Reserva de la Ley.

El Principio de Reserva de la Ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74°). En virtud de esta disposición, en cuanto se refiere al Principio de Reserva de la ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios. Vemos pues, que el *poder de eximir* referente a beneficios tributarios tiene la misma fuerza que la expedición de leyes tributarias.

Jurisprudencia

Expediente N.º 02302-2003-AA/TC

Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva

de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

EXP N.º 2762-2002-AA/TC

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto—que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley—debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial) según ha señalado este Tribunal.

Ello porque el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el Principio de Le-

galidad y de Reserva de Ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser consideradas lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales.

Sobre el Principio de Capacidad Contributiva que se alimenta del Principio de Igualdad en materia tributaria, que se reconoce como un principio implícito en el Art. 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del Principio de Capacidad Contributiva (económica).

Es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional está implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe, en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público, además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

Jurisprudencia

EXPEDIENTE N.º 0041-2004-AI/TC

Caso arbitrios municipalidad de Surco, respecto a la capacidad contributiva en materia de arbitrios en los fundamentos del 45 al 50 ha establecido las siguientes reglas:

- La capacidad contributiva, con base en el Principio de Solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales

de cada municipio y si de esa manera una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio.

- Cuando se apele al Principio de Contributiva en materia de arbitrios, éste no debe ser el aspecto determinante o de mayor prevalencia en la distribución de costos, sino el secundario o subsidiario, debiendo, en consecuencia, ser utilizado en conjunto con otros criterios, en cuyo caso la prevalencia de unos sobre otros, dependerá razonablemente de la especial naturaleza de cada servicio.
- El uso conjunto del autoevalúo y la UIT como criterios únicos no se admite en ningún caso, pues privilegian la distribución únicamente en base a la capacidad contributiva y no por la prestación efectiva del servicio.

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionalmente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el Principio de Capacidad Contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser agraviada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

El Principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la “Constitución tributaria” establecida en la ley fundamental de 1993.

Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio busca el respeto al derecho de propiedad, invocando que los tributos no deben exceder ciertos límites que son regulados por criterios de justicia social, interés y necesidad pública.

Un tributo es considerado confiscatorio cuando su cuantía equivale a una parte sustancial del valor del capital, de la renta o de la utilidad, o cuando viola el derecho de propiedad del sujeto obligado.

En el caso peruano, los límites de este principio no están establecidos expresamente y su aplicación depende de cada caso en particular.

Jurisprudencia

EXPEDIENTE N.º 2142-2000 (25/06/2002)

El principio de la no confiscatoriedad, se sustenta en que todo impuesto desde gravar manifestaciones de la capacidad contributiva,

lo que no ocurre en el presente caso, ya que al aplicar el Impuesto Mínimo a la Renta sobre los activos de la empresa demandante se está afectando su patrimonio, por encontrarse ésta en la situación de pérdida tributaria en el ejercicio gravable de los años 1992 y 1993.

EXPEDIENTE N.º 1136-2001-AA/TC (14/08/2002)

A pesar de que la demandante suscribió con el Estado un convenio de estabilidad jurídica que incluía expresamente la obligación de pagar IMR, el Tribunal considera que exigirle el pago de dicho tributo cuando la empresa ha probado que arrojó pérdida y no ha obtenido renta alguna; implicaría coaccionarla al cumplimiento de una obligación que en el caso de autos no es compatible con el ordenamiento constitucional. El convenio aludido debe interpretarse en el sentido de que la empresa debe pagar el IMR, siempre que sus rentas le permitan pagar el impuesto a la renta y el IMR.

Otro de los principios es el de Justicia tributaria, el que para el derecho tributario discurre por senderos difusos en lo que respecta a la aspiración a la Justicia, y el contenido axiológico de sus normas, aún vistas en conjunto no logra soslayar el hecho de que su naturaleza esencial es exactora.

Trabajar con este tipo de derecho público que lleva en su base el ingrediente necesario de la superioridad de una de las partes de la relación jurídica (el Estado) frente a la otra parte (el súbdito), implica que debe existir un cuidado especial en la adecuación posible del valor “justicia” a dicha relación, que de otro modo, de relación impositiva o exactiva, vista, entendida y aceptada como un “mal necesario para la vida del Estado”, podría rebajarse a una simple y torpe expoliación, que ya lo ha sido en muchas épocas, y aún lo es en algunos casos.

“Conste que no se ha hecho referencia a una situación, que si bien es ajena al Derecho Tributario como tal, es un agravante notable de las relaciones propiamente jurídicas entre el Estado y el súbdito: la cuestión del uso o del abuso de la Hacienda Pública. En fin, se decía que en la aplicación del tributo deben existir ciertas reglas o normas que, de algún modo cumplan con los propósitos de justicia esencialmente negados a la relación impositiva, y este conjunto de reglas y principios configuran lo que se conoce con el nombre de Justicia Tributaria. Dichos principios, universalmente aceptados y muchas veces consagrados en la Constitución, legitiman la imposición del tributo y deben ser protectores del súbdito ante el Estado. Un principio, quizá no escrito pero sí enunciado por la conciencia, y quizá el más importante, es el de la correcta interpretación de las normas impositivas, su confrontación con la realidad efectiva, la concepción de la norma y el tributo insertos en un conjunto de circunstancias que son, en suma, las que le dan su vigencia, su validez, su equidad o su iniquidad. Un impuesto sobre las rentas o ganancias, un impuesto sobre un objeto tan amplio, debe confrontar en primer término la existencia de dichas ganancias, la realidad y efectividad de las mismas pues, la única justicia que le cabe, es que grave una renta verdadera, real y efectiva sin provocar la merma de los medios que el sujeto utilizó para su producción. La aplicación inepta de la Ley, atendida a la letra o a la fórmula, que en economías como la salvadoreña, siempre será fórmula ajena a la realidad efectiva de las circunstancias que rodearán. Su aplicación es, en casi todos los casos, optar cómodamente por la superioridad que al Estado le es concedida y es el principio del argumento que justifica la evasión y la maniobra para no pagar el impuesto. Un tanto así ocurre con la Ganancia de Capital”.

Otro de los principios tributarios que no recoge nuestro código tributario es el de Razonabilidad, llamado también Principio de Racionalidad; como parámetros de control negativo de las potestades discrecionales, vid., L. PAREJO (*Administrar y juzgar...*, cit., pp. 104 ss., concretamente 104 y 105): “la regla de la «razonabilidad» o «racionalidad» (...) entendida ésta no en el sentido de norma positiva capaz de indicar la única solución justa y, por tanto, de autorizar la sustitución judicial (sentido en el que se emplea por la jurisprudencia contencioso-administrativa y la doctrina españolas...), sino en el negativo de precisión de los límites externos (el «marco») del referido espacio de libre decisión administrativa, capaz, desde luego, para justificar la anulación de la decisión administrativa, pero en modo alguno la reproducción del proceso de formación de la voluntad administrativa y, por tanto, de sustitución de ésta por otra judicial”.

“Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los que se ubica preponderantemente la razonabilidad, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad”.

“La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo el orden jurídico y está aquí también presente. Como se ha esbozado anteriormente, este a priori que funciona sine qua non se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concentrarlo”.

Subiendo un escalón más tenemos la doctrina fijada con carácter general por la Corte Suprema nacional, según la cual la confiscatoriedad se configura cuando se aprueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado. Es

el concepto que precisa Linares Quintana al señalar que el *quántum* de un tributo sale de la razonabilidad cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en sus sustancias o en cualquiera de sus atributos.

RTF N.º 9152-5-2004 (23.11.2004). El procedimiento de fiscalización debe desarrollarse dentro de los límites impuestos por el Principio de Razonabilidad y Predictibilidad del Derecho Administrativo, no existiendo conculcación del derecho del contribuyente cuando se varía la fecha de inicio del procedimiento, máxime si las razones que motivaron la variación fueron explicadas por la administración, otorgándose una nueva fecha para el cumplimiento de lo solicitado.

Sobre qué es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes, “se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable”. Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente “la razonabilidad del tributo”, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

Es cierto que existe acuerdo en que un tributo es confiscatorio si el monto de su alícuota es irrazonable, y también hay consenso en que se va más allá de la razonabilidad cuando el tributo absorbe parte sustancial de la renta o del capital. Lo que no hay es una solución unívoca; por el contrario, parecería que los excesos sobre la razonabilidad que implican confiscación deben ser analizados en cada caso en particular para hallar la respuesta correcta en cada caso.

Continuando con los principios tributarios, hablaremos del principio de justicia. La esencia de este principio es la igualdad; por ello, muchos doctrinarios objetan su ubicación como un principio de la tributación.

“Para lograr la justicia en la recaudación de tributos se recurre a principios tales como el de la aplicación de tasas progresivas, la generalidad del impuesto, la capacidad de pago, etc., tal vez el más importantes es el de la capacidad de pago, el cual buscando un sistema tributario justo dispone o establece que debe pagar más aquel que tienen mayor capacidad económica”.

Este principio está seguramente tomado de una de las reglas que, según ADAM SMITH, constituyen los principios que deben orientar la tributación. Según RIVERA POSTIGO *“el principio de justicia como en el caso del principio de uniformidad deriva de la equidad o igualdad y significa que todos deben pagar impuestos según capacidad contributiva”*.

Este principio de capacidad contributiva o de capacidad de pago consta de dos partes:

- a) Equidad horizontal. Según la cual la tributación debe hacer que aquellos que tiene posiciones económicas iguales paguen iguales cantidades al fisco (v.gr “tratar igual a los iguales”); y,
- b) Equidad vertical. Según este principio debe buscarse que aquellos que más ingresos tienen paguen mayores montos por conceptos de tributos que aquellos cuyos ingresos son menores (v.gr. “tratar igual a los iguales”).

También se hace referencia en la doctrina al principio de justicia para exteriorizar la solidaridad que debe primar en la distribución de las cargas fiscales, ajustándose a las bases y exigencias de la justicia y atribuciones; los tributos solo se convienen bajo el presupuesto de la equidad y no por el arbitrio y la

coerción de quien solo exhiba el ejercicio de la fuerza.

Pues bien, una tributación solo será justa si además de uniforme contempla lo expresado líneas arriba.

El Principio de Jerarquía de las Normas, consagrado en el artículo 102 de CT el Tribunal Fiscal al resolver deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154.

Principios no recogidos expresamente en el ordenamiento jurídico nacional (principios implícitos-Constitución y Código Tributario)⁸

1. Principio de seguridad jurídica

Se trata de un principio general del Derecho y que tiene trascendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de derecho, que es identificada como el "saber a qué atenerse". Según lo expresa Calvo Ortega⁹, la importancia de este principio obedece a las siguientes razones:

- Al ser la obligación tributaria una de tipo legal, la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de una obligación de tipo contractual.
- La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que el fenómeno tributario debe ajustarse.

- La actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes.

2. El principio de capacidad contributiva

No encuentra este principio un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que se le encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto", en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el sistema tributario peruano, y preponderantemente, por encontrarse íntimamente relacionado con el Principio de Igualdad, siendo de alguna forma un doblez del mismo, tanto así, que Eugenio Simón Acosta¹⁰ sostiene que: "(...) el principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad."

Ciertamente, debe ser reconocido el carácter polémico de este principio, que ha generado fervientes detractores, como es el caso de EINAUDI, para quien la capacidad contributiva no es más que un par de palabras que se escapan de entre los dedos y que se escurren incomprensiblemente y con las cuales se pretende explicar todo. Lo cierto es que la dificultad en conceptualizarlo no puede ser trastocada en la negación de su existencia.

El Principio de Capacidad contributiva (económica) se encuentra presente en la

8 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*.

9 Calvo Ortega, Rafael. Curso de Derecho Financiero I - Derecho Tributario (Parte General).

10 Simón Acosta, Eugenio. "Derechos Fundamentales y Tributos". En: Sistema tributario peruano.

configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos "fundados" por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. Por su parte los tributos "graduados" por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza, sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

La capacidad contributiva se exterioriza a través de manifestaciones o, si se quiere, de índices reveladores de riqueza, los cuales son: la renta, el consumo, o el patrimonio.

En virtud del Principio de Capacidad Contributiva, un impuesto no debe incidir un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público

Así, resulta extraño e ilegal, que el legislador nacional, en ejercicio de su potestad tributaria, establezca impuestos que no se encuentren fundados en este principio, un ejemplo de lo antes mencionado es el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional, creado por Ley N.º 27889, tributo que grava la entrada al territorio nacional de turistas que empleen medios de transportes aéreo internacional, pues ello no es un índice revelador de capacidad contributiva y que mas bien impresiona como una "tasa" o "contribución camuflada", dado que la recaudación del supuesto "impuesto"

se destinara a la implementación y mejoramiento del aparato turístico nacional.

El Principio de Capacidad Contributiva parte de la premisa sustentada de que todos los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes.

3. El Principio del beneficio y costo del servicio

Éstos, son principios que sirven de inspiración a las especies tributarias "contribución" y "tasa" respectivamente. Para la contribución, el aspecto material de la hipótesis de incidencia debe ser diseñada teniendo en consideración el vínculo entre determinada actividad estatal y un beneficio potencial o efectivo que se genere en el patrimonio del contribuyente. Si producto de dicha actividad estatal (obra pública) no se genera un beneficio, sino un desmedro en la esfera patrimonial del individuo, la contribución sería ilegal¹¹.

Por su parte, en el caso del Principio del Costo del Servicio, la base imponible de una tasa debe encontrarse relacionada con el costo del servicio individualizado en el contribuyente, servicio que en el caso peruano debe ser efectivo y no meramente potencial.

Respecto al Principio del Costo del Servicio (Costo de recaudación/Costo de

11 A través de la **RTF 173-2-98** el Tribunal Fiscal sostuvo que "la Contribución de mejoras era un tributo aplicable a los propietarios de predios que se encontraban ubicados dentro de la zona de influencia (...) respecto de los cuales se hubiere efectuado una obra pública que hubiere producido un mayor valor económico individualizable (...). Que sin embargo, para exigir a los sujetos pasivos el pago de la referida Contribución era necesario que previamente, el sujeto activo efectuara un estudio en el que estimara que las obras públicas redundarían en un mayor beneficio económico".

administración del tributo), resulta relevante comentar la sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el expediente N.º 0918-2002 de fecha 25 de marzo de 2003, en mérito de la cual, dicho órgano jurisdiccional inaplica diversos dispositivos legales que regulaban arbitrios municipales, en los cuales la base imponible estaba constituida por el valor del predio y no por el costo del servicio.

RTF N.º 542-3-2002 (31/01/2002). Si bien el contribuyente puede ejercer su derecho de petición interponiendo el recurso de queja por negarse la administración tributaria a recibir las declaraciones u otros documentos del contribuyente, éstos deben acreditarse mediante cartas, constancia notarial u otros documentos o prueba que corrobore la negativa de la administración de recibir tales documentos, en caso contrario resulta infundada la queja.

Si a todo lo recogido líneas arriba le agregamos las contradicciones, que si existen en el código, podemos mencionar:

- **La relación jurídico tributaria es una relación de igualdad**

La norma II del Título Preliminar del Código tributario, como tendría que corresponder a un verdadero código, señala que dicho Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos.

Los tributos –sean impuestos, contribuciones o tasas– originan una relación entre dos partes, denominada relación jurídico tributaria. De un lado, está 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, está el deudor tributario –llámese contribuyente o responsable– que es toda persona o entidad que debe pagar tributos.

El acreedor tributario –en especial cuando está integrado por multiplicidad de dependencias– tiene que designar un órgano administrador del tributo. Éste debe tener facultades suficientes para exigir el pago del tributo y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, los órganos administradores de tributos en que el acreedor es el Gobierno central, son la SUNAT y ADUANAS.

Pues bien, para que el Código Tributario vigente desde el 22 de abril de 1996 rija de manera equilibrada las relaciones jurídicas originadas por los tributos, tendría que haber regulado, adecuadamente, tanto las facultades de los órganos administradores de tributos, como los derechos y obligaciones del deudor tributario.

Una vez creados los tributos, la relación que surge entre el acreedor tributario y el deudor tributario es una relación de igualdad, al revés de lo que ocurre cuando el Estado, en uso de su facultad de imperio y en ejercicio del poder tributario que le es inherente, procede a crear un tributo, porque en ese acto de creación el particular está subordinado al Estado existiendo una relación de supremacía del Estado sobre el particular.

Por ello nuestra observación radicales que a través del articulado del Código se pudiera constatar que el contenido de sus normas respeta esa premisa fundamental, que es la relación de igualdad relación jurídica tributaria.

No solamente existen normas claramente violatorias del ordenamiento constitucional, sino que, además, el articulado del Código Tributario revela que el legislador ha puesto un énfasis especial en las facultades de las que deben gozar los órganos administradores de tributos –privilegiando entre todos ellos a la SUNAT–, excediéndose en dotarlas de discrecionalidad, así como en acentuar un

carácter excesivo e injustificadamente represivo, en desmedro de los derechos de los deudores tributarios. Estos derechos han sido regulados, claramente, de manera diminuta y superficial. Sólo para ilustrar, daremos un ejemplo: Si un contribuyente no hubiera declarado el DAOT, la administración tributaria desconoce el crédito que la otra parte tomó en la declaración jurada mensual; este último, si ha cumplido con presentar tanto sus declaraciones juradas mensuales, así como el DAOT; la administración concluye que se debe adicionar a la renta anual ese importe.

El Código Tributario es desproporcionadamente represivo, pues su sistema de infracciones y sanciones no guardan relación con la naturaleza y gravedad de la infracción.

Hay casos en los cuales se aplican sanciones sin que la actuación del administrado haya ocasionado un daño al Estado. Esto, por ejemplo, ocurre al ser aplicada literalmente la norma establecida en el numeral 2 del artículo 178 del Código tributario, según la cual constituye una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario. La sanción es del 50% del monto aumentado indebidamente o, en caso de que deudor tributario hubiera obtenido la devolución, del 100% del monto devuelto.

No se aprecia la razón por la cual alguien que por error ha declarado un crédito fiscal por Impuesto General a las ventas mayor que el que legalmente le corresponde –por ejemplo, porque utilizó como crédito el impuesto trasladado por sus proveedores, a pesar de que algunos de los comprobantes de pago emitidos por éstos contenían defi-

ciencias que no permitían el uso del crédito–, deba ser sancionado con el 50% del monto en que indebidamente aumentó el crédito utilizable si es que no ha utilizado realmente ese aumento, pues en esta hipótesis no ha habido realmente un perjuicio fiscal. Se puede aceptar que en este caso exista una multa mínima, debido a que es posible alegar que la declaración errónea del crédito complica el control de la Administración, pero nunca la señalada multa del 50%, que además genera intereses moratorios.

Resulta, igualmente, fuera de sitio, por decir lo menos, que al fijarse el monto de las multas no se tomen en cuenta los parámetros equitativos respecto del patrimonio de la empresa o de sus utilidades, pues una multa de 80 000 nuevos soles, por cualquier concepto se aplica tanto a un contribuyente con un capital de 20 millones de soles, como a un contribuyente con un capital de S/.10 000 nuevos soles. Adviértase pues que esta sanción, resulta para el contribuyente del S/.10 000 nuevos soles, típicamente confiscatoria. Es necesario que a la brevedad posible se legisle el monto de las multas apreciando la dimensión de los contribuyentes.

Para concluir el tema, somos de la opinión que debería de crearse un Código Procesal Tributario. En el derecho comparado encontramos que muchos países han elaborado un Código Tributario; y aunque en todos ellos se trata de una norma con plan, sistema y método que regula la parte medular del Derecho Tributario, no todos lo han estructurado de manera similar. Así se tiene códigos tributarios en los que se pueden encontrar los principios generales de la tributación junto con la regulación específica de cada uno de los tributos aplicables; mientras que existen otros en los que sólo se encuentran los principios generales, procedimentales y de regulación

de elementos comunes a todas las relaciones tributarias.

El Código Tributario en el Perú tiene este último matiz, es la norma que establece los principios e instituciones básicas que rigen la tributación nacional; en este sentido, en el Código Tributario se concentran las normas generales de aplicación a todos los tributos del Sistema Tributario Nacional. El rol de un Código Tributario moderno, cuya finalidad es precisamente homogeneizar el diseño de los tributos, la actuación de las administraciones tributarias, los procedimientos y las reglas penales en materia tributaria, resulta una pieza técnica fundamental. Pero si a esto, dentro de las modificaciones que estamos proponiendo, se da la dación de una ley que regule los procedimientos tributarios, vale decir la ley procesal tributaria, estaríamos ya alcanzando una meta largamente esperada por la totalidad de los contribuyentes

En lo relativo al procedimiento de reclamaciones que actualmente tiene dos instancias, la administrativa y la judicial, somos de la opinión que exista una alternativa que garantice al contribuyente la celeridad en la resolución de las reclamaciones. Por ejemplo, si un contribuyente tiene una inversión sustancial y su procedimiento encuentra algunas limitaciones de parte de la administración tributaria que vía el proceso administrativo ya ha sido denegada total o parcialmente, resulta inútil que en el futuro plantee nuevas reclamaciones sobre los mismos temas que el Tribunal Fiscal ha sancionado que no son los adecuados, y así lo ha expuesto en resoluciones firmes. Si el reclamante estima que ha observado plenamente las leyes, ya no pierde el tiempo en el proceso contencioso administrativo, sino que en búsqueda de la aceptación legal de sus procedimientos, se puede orientar directamente al poder Judicial eliminando el

procedimiento administrativo, pues de éste ya tiene una opinión adversa. Obviamente, esta sugerencia debería de plasmarse con la dación de la ley procesal tributaria, que permita al contribuyente la elección de la vía más idónea para alcanzar su pretensión, en cuanto tenga amparo legal.

Siguiendo con el tema de las observaciones vamos a comentar las que nos sugieren los libros I al IV del Código Tributario. En el Capítulo II del Título II, referido a las facultades de la Administración Tributaria, encontramos en los artículos 65 al 73 un tema que consideramos delicado y que debe ser motivo de la correspondiente evaluación; nos referimos a las presunciones relativas a la determinación de la obligación tributaria relativas al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas. Resulta evidente que estas presunciones tipifican la determinación de la base imponible para el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, que en el código están ampliamente expuestas. Si bien en el derecho comparado en otros países estas presunciones están contenidas en los códigos tributarios, a nuestro parecer estas deberían trasladarse a los textos únicos del impuesto a la renta y del impuesto general a las ventas y selectivo al consumo, pues estos textos tratan con amplitud y suficiencia lo referido a los tributos que se señalan. En conclusión, somos del parecer que las presunciones señaladas se incorporen a las normas de cada tributo. Y esto es así pues el código al contener estas presunciones está vulnerando su esencia normativa, que es de carácter general, mas no de carácter particular. Es el momento de que nuestro código se libere de influencias externas y contemple nuestra propia realidad. Insistimos, los textos de los tributos que hemos señalado están en la obligación de contener el tema de las presunciones con amplitud y certeza.

En cuanto a la elaboración de proyectos de reglamentos de las leyes tributarias (art. 83 del CT) demandamos que estos reglamentos no excedan a los alcances de la ley. Al menos en lo que al señalamiento de los hechos impositivos se refieren. Caso emblemático es el referido al Impuesto General a las Ventas en el cual en el Art. 4, que trata sobre el nacimiento de la obligación tributaria en el inc. a del acotado artículo textualmente se expresa:

“Art. 4°. La Obligación tributaria se origina:

- a. En la venta de bienes, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero”.

Esta remisión al reglamento para fijar el nacimiento de la obligación tributaria es una abdicación de la potestad tributaria, pues según lo prescrito de la Norma IV del Tribunal Fiscal del CT sólo por ley o por decreto legislativo se puede:

a) Crear modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, (...) resulta pues que esta transferencia al reglamento de la fijación del nacimiento de la obligación tributaria es a todas luces inconstitucional. Sobre este tema, marcial Rubio Correa, en su libro Interpretación de las normas tributarias (Ara Editores, 2003), señala con propiedad “(...) el Tribunal Constitucional ha aplicado el principio de legalidad para establecer que la determinación de la alícuota del impuesto selectivo al consumo no debe hacerse por decreto supremo sino por norma con rango de ley”. A continuación el citado autor resume la sentencia del Tribunal Constitucional en el expediente N.º 02-2000-AA/TC, que a la letra dice: “Que el art. 74 de la Constitución vigente establece que los tributos se crean

modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo; que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley; y, que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece dicho artículo... Y, por lo tanto, el establecimiento de la alícuota del impuesto selectivo al consumo a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N.º 095-96-EF, vulnera el principio de legalidad o reserva de la ley, contemplado en el precitado artículo de la Constitución”.

En cuanto a los Derechos de los Administrados (Título V del Libro II del CT), estimamos que estos artículos que preservan los derechos de los administrados dentro de la relación paritaria que debe existir con la administración tributaria, deben ser más enfáticos en su redacción, de tal suerte que estos derechos no sean objeto de burla por parte de las administraciones tributarias.

En cuanto al Título VII del Libro II del CT, en lo pertinente al Tribunal Fiscal, en el art. 101 que trata sobre el funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal en el numeral 8 del citado artículo se señala:

Numeral 8: “Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del Procedimiento de Cobranza Coactiva”.

Colisiona con el art. 120 en el cual se norma la intervención excluyente de propiedad. En síntesis, las tercerías han sido sustituidas por la frase intervención excluyente de propiedad. Si bien es cierto que esta contradicción no enerva lo fundamental del hecho, es preciso que en aras de la armonía del código la nueva terminología sustituya a la antigua de tercerías”.

Un aspecto relevante en la relación jurídica tributaria estrictamente en lo que a

compensaciones se refiere, es hartamente conocido, que las deudas tributarias no se pueden compensar con las deudas civiles que el Estado tenga con determinados contribuyentes. Esta regla que hasta la fecha es considerada como inmovible vale la pena evaluarla en función de las tecnologías modernas de informática y comunicaciones, que pueden hacer predecible que a quienes el Estado les debe en calidad de clientes o proveedores, puedan compensar sus deudas tributarias con aquellos créditos con los créditos tributarios de los mismos. Y esto es así en virtud a que las demandas del Estado debidamente actualizadas con los sistemas modernos, podrían cubrir las deudas tributarias de los proveedores del Estado. ¿Acaso el Estado no tiene necesidades que son cubiertas por contribuyentes? ¿No es cierto que estos contribuyentes tienen deudas tributarias, que actualmente están impedidos de compensar?. Podría resultar risible esta posición, sin embargo las necesidades del estado que son apremiantes y que son cubiertas por determinados contribuyentes puedan ser compensadas con las obligaciones tributarias de estos últimos. No podemos descartar esta posición, pues es factible superar esta situación de compensación. No podemos descartar esta posición, la que puede plantearse mediante atinadas normas legales.

El art. 150 del CT, en su segundo párrafo, permite que el apelante pueda solicitar el uso de la palabra en el procedimiento de apelaciones. Igual facultad debe extenderse a los recursos de queja, según el art. 155 del CT. Somos concientes que al Tribunal Fiscal, de acuerdo con el acta de reunión de Sala Plena N.º 2001-10 del 21 de setiembre de 2001, ha señalado que no procede otorgar el uso de la palabra en el procedimiento de queja. Asimismo en la resolución del Tribunal Fiscal N.º 026-85-1-2006, al resolver un recurso de

queja en el que se solicitó el uso de la palabra, estimó que no procedía conceder el uso de la palabra en esta clase de recursos. Resulta que en los diversos aspectos procesales la administración tributaria no pocas veces incurre en adoptar posiciones adversas al contribuyente, las que única y exclusivamente puede dilucidar en el Tribunal Fiscal. Si examinamos el art. 101 del Código Tributario que versa sobre el “funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal”, al tratar sobre las atribuciones de este colegiado en el numeral 1 señala:

“Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la administración tributaria... u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria...”. Pues bien, muchas quejas se presentan por actitudes de intransigencia, desconocimiento o posiciones arbitrarias de la administración tributaria, las que demandan como vía de solución el recurso de queja. En este estado, el contribuyente quejoso puede solicitar el uso de la palabra como una forma de ampliar los orígenes de la queja. Si la doctrina y las normas positivas permiten la existencia de órganos, que como el tribunal fiscal, conozcan en última instancia las irregularidades administrativas en determinados procedimientos, es lógico que se permita la oralidad en los recursos de queja, pues de lo contrario existiría una indefensión frente a las arbitrariedades en que incurran las administraciones tributarias.

Como consecuencia del estudio del Código Tributario y pensando que es posible la elaboración de un CT nuevo, este debe contener los siguientes aspectos puntuales:

- a. Regulación de la expedición de los procedimientos administrativos TUPA, que al ser modificados con una periodicidad peligrosa, deben ser objeto de una prudente

- dación con la finalidad de que sus normas sean conocidas por los contribuyentes
- b. De mano con la modernidad el CT establecerá las reglas que rijan la normatividad virtual (formularios virtuales) de los dispositivos tributarios, que actualmente se dan por decreto supremo con inusitada frecuencia
 - c. El CT debe contener los límites de la normatividad tributaria en los tratados internacionales que versen sobre materia tributaria, de tal suerte que no se comprometan los recursos tributarios o se disminuya su recaudación bajo el supuesto de obtener ventajas económicas. Este punto guarda relación con las previsibles modificaciones constitucionales sobre materia tributaria.
 - d. Actualmente, y en muchos países, se observa la dación de los ecotributos que están destinados a preservar el medio ambiente y a protegerlo, la normatividad legal tributaria que se extienden a la regulación de la obtención de nuestros recursos naturales, ya sea pesca, minerales, flora y fauna.

CONCLUSIONES

Las conclusiones de la revisión parcial del código se enumeran a continuación:

1. El Código Tributario no contempla en su totalidad los principios tributarios correspondientes
2. Las deudas tributarias pueden ser compensadas con las acreencias civiles del Estado, de acuerdo a las normas que establezca el Código Tributario, pues no existe imposibilidad alguna en los actuales momentos
3. Eliminar las prácticas nocivas de remitir al reglamento aspectos propios de la ley; situación que obedece a una deficiente técnica legislativa
4. Del estudio, efectuado se arriba a la conclusión de la pertinencia de dictar la Ley procesal tributaria, por cuanto así lo exige la especificidad procesal tributaria
5. Disponer vía legislativa la alternatividad de las impugnaciones tributarias, prescindiendo en algunos casos de la vía administrativa, pues ella ya se pronunció sobre determinados aspectos, que requieren el pronunciamiento legal del Poder Judicial.
6. Remitir las presunciones sobre base presunta relativas del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta a sus leyes propias.
7. Eliminar, en cuanto fuera pertinente, la abdicación del Principio de Legalidad en los aspectos fundamentales del nacimiento de la obligación tributaria.
8. Vigorizar el título V del Código Tributario, relativo a los derechos de los administrados, que les permitan defenderse adecuadamente cuando se susciten violaciones manifiestas que incidan en la desigualdad de los administrados frente a las administraciones tributarias.
9. En la redacción de las atribuciones del Tribunal Fiscal, específicamente en el art. 101, numeral 8, eliminar la terminología tercerías y reemplazarlas por “intervención excluyente de propiedad” a que alude el art. 120 del CT.
10. Permitir que en los recursos de queja se acepte el uso de la palabra de parte de los afectados
11. Las modificaciones del TUPA estarán supeditadas a las normas del derecho tributario sustantivo que constan en el CT.
12. Precisar en el CT los alcances y límites en la expedición de normas tributarias

reguladas virtualmente, de tal suerte que no existan dudas al momento de su aplicación.

13. El CT debe contener con precisión la normatividad a contemplar en los tratados internacionales o supranacionales, con la finalidad de limitar o precisar los aspectos tributarios
14. Las multas sobre infracciones y sanciones tributarias serán fijadas tomando como parámetros la capacidad económica del contribuyente, su patrimonio y/o los resultados de los balances.
15. Normar la dación de los tributos destinados a proteger el medio ambiente así como los destinados a la protección de los recursos naturales del país (pesca, minería hidrocarburos, etc.).
De conformidad con las conclusiones expuestas, surge, entonces, una gran conclusión: en mérito a lo antes expuesto y a otras situaciones sería:
16. Modificar el Código Tributario con las precisiones antes anotadas y las que emanen de una nueva evaluación, estudio y coordinación con las nuevas normas constitucionales.

REFERENCIAS

- Constitución Política del Perú*. Con la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Omar A. Sar. Nomos & Thesis Editorial, 2ª. ed.
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar *et al.* *Código Tributario*. Doctrina y Comentarios. Editores Pacífico.
- Diccionario de la Real Academia Española*. <http://www.rae.es/>
- IANNACONE SILVA, Felipe. *Comentarios al Código Tributario*. Editora Jurídica Grijley.
- ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Código Tributario*. Comentado y concordado. Pacífico Editores.
- CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo II -- C – CH, 15ª. ed. Edi. Heliasta SRL.
- Microsoft Corporation. BIBLIOTECA DE CONSULTA MICROSOFT ENCARTA 2005. Reservados todos los derechos. 1993 - 2004.
- CONTADORES Y EMPRESAS. *Guía Práctica del Código Tributario*. 1a. ed., junio de 2005.
- PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. *Potestad, competencia y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos*. Lima, Palestras Ediciones, 2003.
- VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero Tributario*. 3.ª ed., Buenos Aires – Argentina, Ediciones Desalma.
- BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Palestra Ediciones, 2003.
- BERBALES BALLESTEROS, Enrique. *La Constitución de 1993. Análisis Comparado. Constitución y Sociedad*. Lima, Edit. RAO SRL, 1999.
- CARRASCO BULEJE, Luciano. *Manual del Sistema Tributario*. Centro de Investigación Jurídico Contable.