

## Presentación

Una aspiración legítima de la sociedad es la de tener un sistema tributario *simple*: para que al contribuyente le resulte fácil pagar los tributos; *justo*: para que la carga impositiva se apoye, crecientemente, en la capacidad contributiva de las personas y se reparta equitativamente; y, *eficiente*: para que el Estado logre sus objetivos de recaudación.

Mucho se ha avanzado en esta dirección pero hay, todavía, un largo camino por recorrer, por lo que conviene reflexionar sobre lo que se ha hecho y lo que falta por hacer. Este boletín – iniciativa de Isabel Chiri – que la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero publicará trimestralmente, intentará, desde su experiencia, contribuir a esa reflexión sobre el acontecer tributario.

Este primer número está dedicado a la memoria de Armando Zolezzi Möller, maestro indisputado y amigo entrañable de esta Defensoría.

*El Defensor*

## Opinión

### Las sanciones administrativas

La presente nota intenta hacer un rápido repaso de la potestad sancionadora del Estado y del Derecho Administrativo Sancionador, como antecedentes de las sanciones administrativas tributarias, sobre las que apunta algunas reflexiones.

### Antecedentes

La potestad de castigar (y de juzgar) es, seguramente, el más «terrible» y «odioso» de los poderes que la sociedad le asigna al Estado, como escribieron Montesquieu y Condorcet. Es la «violencia organizada» como la llama Ferrajoli<sup>1</sup>, donde se manifiesta de la forma más conflictiva la relación entre Estado y ciudadano, entre autoridad y libertad, entre seguridad social y derechos individuales. Hay, sin duda, razones que justifican, moral y políticamente que a la violencia ilegal representada por el delito, se añada esa segunda violencia legal puesta en práctica con la pena. Dentro de este orden de ideas, la sanción penal no

puede concebirse, solamente, como un acto retaliativo que se agota con su rigor punitivo. Tampoco debe ser considerada como una medida meramente preventiva. La pena debe tener, además, una función disuasiva y correccional.

### La Omnipresencia de la Administración Pública

Es evidente que la potestad sancionadora del Estado no se agota con la persecución del delito sino que se extiende, además, a todos los campos del quehacer humano. La administración pública pervade todas las esferas de la actividad de la persona humana, desde que nace, a lo largo de toda su existencia y hasta que muere. Y, desde luego, el incumplimiento de esas obligaciones acarrea sanciones. Al decir de Nieto<sup>2</sup> «ni el jurista más estudioso ni el profesional más experimentado son capaces de conocer las infracciones que pueden cometer». Es esto tan cierto – siempre según Nieto – que el princi-

<sup>1</sup> Ferrajoli, Luigi, Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal, Editorial Trotta, 1995, Madrid, Pág. 247.

<sup>2</sup> Nieto, Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, Editorial Tecnos, 1993, Pág. 29.

Logotipo diseñado por cortesía de:

Johnny García F.  
Diseñador Gráfico  
Cel: 9797 1043 / e-mail: jgf\_johnny@hotmail.com

## Directorio

Arnaldo Meneses Díaz  
**Defensor**

Isabel Chiri Gutiérrez  
**Defensora Adjunta**

Karen Sheppard Castillo  
**Defensora Adjunta**

José Martel Sánchez  
**Defensor Adjunto - Especialista en Aduanas**

Lourdes Zegarra Polanco  
**Secretaria**

José Luis Maguiña Espinoza  
**Jefe Administrativo**

**Telefax:** 422 – 0292 / 422 – 0494 / **Dirección:** Av. Javier Prado Oeste 1115 - San Isidro  
defensordelcontribuyen@speedy.com.pe

pio de la reserva legal y el requisito de la publicidad de las normas sancionadoras administrativas son una burla, pues «ni físicamente hay tiempo de leerlas todas, ni léidas, son inteligibles para el potencial infractor de cultura media». Como consecuencia de ello el administrado se encuentra ante la imposibilidad de evitar conductas ilícitas.

### La Razonabilidad

Interesa, entonces, reflexionar sobre el Derecho Administrativo Sancionador, el que sólo debería prestarse del Derecho Penal los principios que lo informan en su modelo garantista, pero, de ninguna manera, sus herramientas punitivas, sobre todo si se considera que, iniciado un procedimiento sancionador aunque sólo revista la forma de amenaza o apercibimiento puede infringirle al administrado un daño irreparable<sup>3</sup>. Un primer tema de análisis debería ser el de la razonabilidad de las obligaciones formales. No debe olvidarse que el primer y primordial fin de la Administración Pública es el bienestar general y, sin embargo, la gran parte de las obligaciones formales que se le imponen al administrado, no están puestas para facilitarle el ejercicio de sus derechos, sino para aligerarle el trabajo a la Administración. En el campo tributario, las muchas obligaciones formales que pesan sobre el contribuyente no están dirigidas a hacer más sencillo el cumplimiento de su obligación sustantiva, que es la de pagar los tributos, sino para hacer más simple la tarea fiscalizadora de la Administración. Los formularios, declaraciones y registros están diseñados para que la Administración adquiera fehaciencia respecto de determinados hechos, es decir, que sirven como prueba de ellos para no tener que buscar otros elementos fuera del elemento formal. Y, por cierto, está ese otro grupo de obligaciones que está representado por tareas propias de la Administración, que ella ha trasladado al contribuyente. Sería útil, por tanto, revisar la lista de obligaciones formales y descartar aquellas que no sean verdaderamente razonables o demasiado costosas.

### La Proporcionalidad

Por otra parte, dentro del sistema sancionador debe estar presente siempre el principio de proporcionalidad para que el castigo se compadezca con la infracción. Esto que parecería que no requiere mayor análisis, debe ser materia de reflexión. Dos casos llegados a la Defensoría por la vía de las quejas, ilustran la necesidad de detenerse un instante en el tema de la proporcionalidad:

- (i) Una contribuyente de escasos ingresos, se dedica a la venta de cerveza en los alrededores de un mercado popular de extramuros los días festivos. Un domingo cualquiera fue sorprendida por la au-

«La pena  
administrativa  
podría llegar a ser  
muy severa pero no  
debería ser privativa  
de un derecho,  
porque, ello es  
absolutamente  
ajeno a la potestad  
sancionadora de la  
administración.»

toridad efectuando una venta, por algo menos del equivalente de 20 Nuevos Soles, sin entregar comprobante de pago. La multa que se le impuso, de acuerdo con la ley, fue del 40% de una UIT de ese entonces, lo que equivalía a 400 dólares. Como se ve, no hay ninguna proporción entre el eventual perjuicio fiscal y la sanción. Aquí lo que se castiga de manera objetiva no es la falta de pago al fisco del IGV y del ISC resultantes de la transacción indocumentada, sino la no emisión de la boleta de pago.

- (ii) Un segundo caso es el de un contribuyente que registraba en un libro auxiliar sin legalizar, el detalle de todas sus adquisiciones y, en el registro de compras legalizado, anotaba, solamente, un resumen de sus compras. Aquí la penalidad es, todavía, más desproporcionada, pues consiste en la pérdida del crédito fiscal correspondiente a todos los períodos en falta.

### La Tipicidad

A propósito del segundo caso reseñado líneas arriba, deben descartarse, también, las llamadas sanciones anómalas o atípicas. El principio de la tipicidad (*nullum crimen, nulla poena sine lege*.) tiene que estar presente cuando se ejerce la facultad sancionadora administrativa. El principio de la tipicidad debe ir de la mano del de reserva legal, de forma tal que, en la medida de lo posible, la mayor parte de las obligaciones administrativas y de las correspondientes sanciones estén previstas en la ley y la delegación al órgano administrador del tributo esté limitado, únicamente, a obligaciones accesorias y a sanciones menores.

### Sanciones sólo Pecunarias

Por último, una reflexión sobre la naturaleza de la sanción administrativa. Cuando se trata de infracciones administrativas, las sanciones deberían ser de carácter pecuniario, solamente y solamente, para el Derecho Penal deberían estar reservadas las sanciones que priven de los derechos a la vida, a la libertad y a la propiedad o, que, de alguna manera, los cerquen. El contribuyente infractor no debería ser privado de su derecho de propiedad, en ningún caso. La pena administrativa podría llegar a ser muy severa pero no debería ser privativa de un derecho, porque, ello es absolutamente ajeno a la potestad sancionadora de la administración. Esta apología de la multa es consistente con el tema de la proporcionalidad. La multa debe imponerse en función del daño fiscal demostrable causado por el infractor y no debería estar librada a ninguna clase de discrecionalidad por más que ella esté reglada.

<sup>3</sup> Piénsese, por ejemplo, en la panadería que es cerrada preventivamente por supuesto atentado contra la salud pública y luego de la investigación se establece que el panadero no ha incurrido en falta punible. Aún en el caso de que la autoridad sanitaria estuviera facultada para indemnizar al panadero – y, desde luego, contara con la correspondiente partida presupuestal – ya no serían rescatables el prestigio y reputación de la tahona.

# Comentarios al actual Régimen de Gradualidad de sanciones y la impugnación como causal de pérdida del mismo

Por Karen Sheppard Castillo

En el derecho penal encontramos un aspecto denominado individualización judicial de la pena, el que consiste en determinar la pena justa correspondiente a un individuo en la comisión de un delito, y en virtud del cual la pena debe corresponder con el grado del injusto y de la culpabilidad. El proceso de individualización de la pena pasa por dos dimensiones, la primera correspondiente a un límite legal (la ley establece un número de años máximo y mínimo de represión de libertad para sancionar un delito) y el segundo que corresponde a la discrecionalidad del juez para determinar una mayor o menor pena en función a los agravantes o atenuantes que considere con la finalidad de hacerla más justa. Es así que no recibe la misma pena el que comete por primera vez el delito, que el que resulta reincidente en la comisión del mismo.<sup>1</sup>

Ahora bien, si tomamos como referencia el derecho penal como origen del derecho administrativo sancionador, podemos señalar que para la aplicación de las sanciones administrativas por parte de la Administración Tributaria, identificamos dos dimensiones en la aplicación de la sanción, la primera correspondiente a las sanciones máximas establecidas en el Código Tributario, y la segunda correspondiente a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en su aplicación. Es en virtud de esta segunda dimensión que, en uso de su facultad discrecional, la Administración Tributaria puede graduar las sanciones establecidas en el Código con la finalidad de garantizar una aplicación más justa e individualizada de la sanción al individuo, y para ello toma como

referencia, en su caso elementos objetivos tales como la frecuencia, el monto etc.<sup>2</sup> Tratando de diferenciar, por ejemplo, entre aquel que comete la infracción por primera vez y aquel que reincide en su comisión.

«Es decir, una sanción es proporcional en la medida que permita de la manera más eficiente (es decir al menor costo para el infractor) cumplir los objetivos deseados por la Administración Tributaria al imponerla»

Al respecto, el Artículo 166° del Código Tributario señala que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En aplicación de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Para efecto de graduar las sanciones la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango

similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

Como se sabe, el Régimen de Gradualidad de sanciones establecido actualmente mediante Resoluciones de Superintendencia N° 141-2004-SUNAT<sup>3</sup>, 112-2001-SUNAT<sup>4</sup> y 159-2004-SUNAT<sup>5</sup> es un régimen que en función de determinados criterios tales como acreditación, frecuencia, monto, subsanación etc. pretende graduar la aplicación de las sanciones reduciendo el monto a pagar establecido en la Ley por concepto de ellas.

Ahora bien, numerosas veces escuchamos decir que las sanciones incorporadas en nuestro sistema sancionador son excesivas e irracionales. Refiriéndonos a la proporcionalidad de sanciones es preciso citar la siguiente definición:

«Se entiende por proporcionalidad el principio constitucional en virtud del cual la intervención pública ha de ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos (es decir por ser el medio más suave y moderado de entre todos los posibles (ley del mínimo intervencionismo) y proporcional en sentido estricto (...).»<sup>6</sup>

Es decir, una sanción es proporcional en la medida que permita de la manera más eficiente (es decir al menor costo para el infractor) cumplir los objetivos deseados por la Admi-

<sup>1</sup> CARO CORIA, Dino Carlos. Notas sobre la Individualización Judicial de la Pena en el Código Penal Peruano.

<sup>2</sup> Cabe indicar que en otras legislaciones, como la española, la aplicación de sanciones es subjetiva.

<sup>3</sup> Reglamento del Régimen de Gradualidad para las infracciones relacionadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

<sup>4</sup> Esta norma se aplica parcialmente de acuerdo a lo establecido en la Segunda Disposición Transitoria de la Resolución de Superintendencia N° 141-2004-SUNAT que la modificó.

<sup>5</sup> Reglamento del Régimen de Gradualidad relativo a infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago y criterio para aplicar la sanción de comiso o multa.

<sup>6</sup> BERNES, Javier. Revista de Administración Pública N° 135. Centro de Estudios constitucionales. Plaza de la Marina española. Madrid. 1994. página 500.

nistración Tributaria al imponerla.<sup>7</sup> Así por ejemplo, una sanción puede ser establecida con la finalidad de reparar el daño causado al fisco por una omisión y desincentivar esa conducta. Por lo que, si a través de una menor sanción se hubiera podido conseguir los mismos objetivos entonces la sanción será desproporcionada y consecuentemente irracional.<sup>8</sup>

La proporcionalidad de nuestro sistema de sanciones deberá evaluarse atendiendo a cada sanción en particular.

Cabe mencionar adicionalmente que el sistema de aplicación de sanciones administrativas que se aplica en nuestro país es objetivo, por lo que, no se toman en cuenta elementos subjetivos tales como el dolo al momento de la comisión de la infracción a diferencia de otras legislaciones, lo cual, de pronto, hace que se acentúe la falta de proporcionalidad del sistema de sanciones

Ahora bien, cabe preguntarse si quizás, el sistema de gradualidad de sanciones tal como se encuentra planteado actualmente cumple con la finalidad de compensar de alguna manera la falta de proporcionalidad y razonabilidad de algunas de las sanciones ya establecidas, puesto que resulta curioso encontrar en el régimen de gradualidad rebajas de 50%, 90% y hasta de 100%, que llevan a intuir que, de pronto, la sanción inicial no era necesariamente proporcional.

Al respecto la sentencia del Tribunal Constitucional N° 1803-2004-AA/TC señala:

«En consecuencia, si la infracción amerita una sanción X, la gradualidad establecida no puede reducir este monto al 30% de X como ocurre (...) puesto que si ello es material y objetivamente posible sin afectar a los fines de la Administración entonces resulta

obvio que la multa en sí establecida en la tabla de sanciones es desproporcionada y por tanto injusta e irrazonable respecto de la falta cometida. La diferencia entre el monto de la multa y la ventaja de la gradualidad que la norma autoriza a la administración, es en este caso la evidencia de la irrazonabilidad.»

«...Quizás, el sistema de gradualidad de sanciones tal como se encuentra planteado actualmente cumple con la finalidad de compensar de alguna manera la falta de proporcionalidad y razonabilidad de algunas de las sanciones ya establecidas»

Vale la pena entonces llamar a la reflexión y proponer la revisión del sistema de infracciones y sanciones establecido en el Código Tributario ya que si bien la gradualidad puede ayudar a menguar la falta de proporcionalidad de algunas sanciones no siempre es suficiente. En todo caso, el

mecanismo idóneo sería una modificación legislativa.

Por otro lado, el Régimen de Gradualidad tal como se encuentra establecido cumple también con la finalidad de motivar al contribuyente a contribuir, aunque sea tardíamente, a reducir los costos de administración fiscal, por ejemplo, al premiar la subsanación de las declaraciones no presentadas con una menor infracción.

No obstante, aunque a veces parezca necesario recurrir a la gradualidad en pro de la proporcionalidad<sup>9</sup>, el acceso a ella no siempre es irrestricto, es decir no basta con que cometida la infracción, sin ser recurrente, se colabore con la administración (subsando la omisión cometida, por ejemplo).

Así, el numeral 8.2 del Artículo 8° de la Resolución de Superintendencia N° 141-2004-SUNAT señala que se perderán los beneficios de la gradualidad de sanciones si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y ésta queda firme o consentida en la vía administrativa<sup>10</sup>. Asimismo, el numeral 5.2 del Artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N° 159-2004-SUNAT señala que se perderá la gradualidad cuando se impugne la resolución que establece la sanción y el órgano resolutor mantiene en su totalidad dicho acto, el cual queda firme y consentido en la vía administrativa. Adicionalmente el numeral 5.3 señala que se perderá la gradualidad cuando se impugne la Resolución de Determinación u Orden de Pago vinculada a la infracción del numeral 13 del Artículo 177° y el órgano resolutor mantenga en su totalidad dicho acto, el cual queda firme y consentido, en la vía administrativa.

Pasando al análisis de esta disposición, nos preguntamos, cuál se-

<sup>7</sup> El Tribunal Constitucional ha tratado en varias de sus sentencias el tema de la proporcionalidad y razonabilidad. Tal es el caso de la sentencia N° EXP. N° 2192-2004-AA/TC.

<sup>8</sup> Cabe indicar al respecto que el numeral 1.4 del Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General define el principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

<sup>9</sup> Mas aún cuando nos encontramos ante un sistema de aplicación de sanciones objetivo, ello a diferencia de otras legislaciones en las que al interponer una sanción administrativa se toman en cuenta factores subjetivos tales como el dolo.

<sup>10</sup> Este mismo texto era el contenido en la Resolución de Superintendencia N° 112-2001-SUNAT.



ría la finalidad de esta norma. Una primera aproximación nos lleva a entenderla como un mecanismo para evitar las llamadas reclamaciones inoficiosas, es decir aquellas reclamaciones que son interpuestas con la finalidad únicamente de dilatar el procedimiento y diferir el plazo para el pago de la multa, pero que no tienen como fundamento alguna verdad y que generan costos administrativos al Estado. Una segunda finalidad, pudo haber sido también, desincentivar la controversia del contribuyente, y «compensarlo» vía gradualidad por el menor trabajo causado a la Administración Tributaria en la revisión y evaluación de su expediente.

Con relación a la primera finalidad citada, nadie duda de que las reclamaciones inoficiosas son indeseables en el sistema ya que incrementan la carga procedimental, generando mayores costos administrativos, y diferieren el pago de las obligaciones. El problema reside en determinar cuando realmente estamos ante una reclamación inoficiosa. Muchas veces son cuestionados por los contribuyentes temas totalmente claros de aplicación automática solo con fines de diferimiento. Sin embargo, no siempre la materia controvertida es tan clara y de aplicación automática, sino que se requiere la interpretación de algunas normas, las que además, lamentablemente no son siempre claras. En estos casos no hay verdad absoluta, simplemente interpretaciones diferentes. Por lo que, la aplicación automática de estas normas podría limitar el derecho constitucional de defensa del contribuyente.

Quizás la importancia de este tema sea mejor ilustrada si tomamos en cuenta un caso concreto que llegó a esta Defensoría. La controversia surgió por la emisión de una multa por «remitir bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como

comprobantes de pago» infracción comprendida en el numeral 9 del Artículo 174. El fedatario imputó la comisión de la infracción debido a que -por tratarse de un emisor itinerante- la empresa debió exhibir los comprobantes de pago correspondientes durante el traslado. La multa acotada mediante Resolución de Multa considerando el Régimen de Gradualidad ascendió a la suma de S/. 365.00 Nuevos Soles. El contribuyente interpuso reclamación, al considerar que el incumplimiento imputado no se encontraba incluido expresamente en el Artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, razón por la cual no se había cometido la infracción. La SUNAT resolvió la reclamación, declarándola infundada. Como consecuencia de ello, se declaró la pérdida de la gradualidad aplicada incrementándose el monto de la multa acotada a la suma de S/. 66,000.00<sup>11</sup>. Como se puede apreciar, se trata de un incremento excesivo además de limitar el derecho de defensa.

En ese sentido, somos de la opinión que la Administración Tributaria debería reconsiderar el mecanismo utilizado para el cumplimiento de sus fines.

Al respecto, la sentencia relativa al expediente N° 1803-2004-AA/TC del Tribunal Constitucional emitida a propósito de la acción de amparo interpuesta por Grimanesa Espinoza Soria señala respecto de lo establecido en el numeral 4.2. del Artículo 4°.<sup>12</sup>

«(...)27. En consecuencia, en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido al confirmarse la Resolución N.° 134-02-0006188, mediante Resolución N.° 136-4-01814/SUNAT -ambas resoluciones de la Intendencia Regional de Junín- resulta nulo; y las

normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa conforme se ha señalado en los párrafos precedentes. (...)

30. En consecuencia, mientras no cambie dicha legislación, que, pese a su evidente inconstitucionalidad, el Tribunal no puede expulsar del sistema jurídico, y, a efectos de no dejar desprotegidos a quienes pudieran verse en el futuro sometidos a las mismas circunstancias que la recurrente, este Colegiado declara que cuando el agotamiento de la vía administrativa lleva consigo, como en este caso, una amenaza real de incremento de la sanción impuesta, este supuesto es compatible y debe entenderse subsumible en el inciso 2) del artículo 28° de la Ley N.° 23506, como un supuesto de excepción al agotamiento de la vía previa.(...)»

Con relación a las consecuencias jurídicas de la aplicación de estas normas, respecto de la vulneración al derecho de defensa, cabe señalar que el Tribunal Constitucional ha considerado nulo el incremento de la multa producido como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional.

Sería quizás oportuno, que la Administración Tributaria reconsiderase su posición con relación a la aplicación de esta norma, sobre todo respecto de aquellos casos que se encuentran pendientes de resolución, puesto que conforme a lo citado, el Tribunal Constitucional, ha dejado sentada su opinión respecto de la disposición cuestionada, por lo que, insistir en una posición contraria, que será desestimada en sede judicial sería llevar al Estado a incurrir en gastos sin resultado.

<sup>11</sup> La Resolución de Intendencia que resuelve la reclamación del contribuyente señala: « En tal circunstancia al haberse acreditado en esta instancia la comisión de la infracción, debe declararse fundada la reclamación interpuesta y una vez consentido o firme el presente pronunciamiento declararse la pérdida del régimen de gradualidad; en consecuencia la sanción de multa que le corresponde al contribuyente es equivalente a 20 UIT (de acuerdo con la Nota 8 de la Tabla 1 de infracciones y sanciones) en tal situación, debe rectificarse la Resolución de Multa impugnada, según detalle siguiente:

Monto de la Multa	S/. 66,000.00
Interes	S/. 6,930.00
Total	S/. 72,930.00

<sup>12</sup> Se refiere al texto de la Resolución de Superintendencia N° 112-2001-SUNAT cuyo texto señala que se perderá la gradualidad si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y ésta queda firme o consentida en la vía administrativa.

# Embargo sobre las remuneraciones de los contribuyentes

## El ping pong entre la entidad bancaria y la Administración Tributaria

Por Isabel Chiri Gutiérrez

La remuneración del trabajador constituye el medio común para el sostenimiento de la persona y su familia; es en razón de ello, que su protección ha sido un tema de preocupación para la Organización Internacional del Trabajo, y se encuentra regulado en el Convenio N° 95<sup>1</sup>. Con relación a la protección de las remuneraciones ante posibles embargos, el artículo 10 del Convenio exige la adopción de una legislación nacional que establezca la forma y los límites de embargo de las remuneraciones, y que disponga su protección en la proporción que se considere necesaria para garantizar el mantenimiento del trabajador y su familia.

Compatible con este planteamiento, las legislaciones de diversos países establecen una protección sobre el porcentaje que se considera necesario para garantizar el mantenimiento familiar. La legislación peruana, en el numeral 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil otorga la calidad de bienes inembargables a las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco Unidades de Referencia Procesal<sup>2</sup>, siendo embargable el exceso sólo hasta una tercera parte.

La medida de la protección depende de la naturaleza de la deuda, del interés que se busca proteger con la satisfacción de la acreencia. Por ejemplo, si se relaciona con el sostenimiento de la familia del deudor –como en los procesos por alimentos– man-

tener el margen de protección carece de justificación<sup>3</sup>.

No opera, sin embargo, el mismo razonamiento cuando se está frente a deudas con el Estado, ni siquiera cuando se trata de acreencias tributarias. En estos casos, no se justifica amparar la satisfacción del interés estatal, sobre la satisfacción de las necesidades básicas del deudor y su familia. Sin embargo, no resultan poco comunes, los casos en los que el íntegro de la remuneración depositada en la cuenta de ahorros de un contribuyente, ha sido sometida a un embargo por una deuda tributaria.

La autotutela reconocida a la Administración Pública, de la que forma parte la Administración Tributaria, constituye el fundamento dogmático para dejar en sus manos la protección y custodia de sus intereses, sin necesidad de acudir a un tercero: el juez. Es una idea generalizada en quienes se adscriben a este argumento, que la satisfacción oportuna de los intereses generales y públicos encomendados a la Administración, no puede ser demorada, y por ello se debe dotar a la Administración de mecanismos que generen eficacia en la gestión administrativa<sup>4</sup>.

Sin embargo, la autotutela reconocida a la Administración no está exenta de límites; la invocación de un interés público que se superpone a los intereses particulares de los ciudadanos, carece en la actualidad de mayor fuerza argumentativa. Por el con-

trario, sin negar la legitimidad de esta característica particular de la Administración, debe ser reconducida a límites compatibles con los derechos constitucionales de los administrados. Lo público, lo relevante para la sociedad en general, no se halla únicamente en la satisfacción del interés fiscal, necesario para que el Estado pueda cumplir con brindar los distintos servicios que se encuentran bajo su responsabilidad, sino que también está en los derechos constitucionales de los ciudadanos, porque de su vigencia depende la del sistema democrático-constitucional.

Se puede discutir sobre cuál es el monto mínimo para poder gozar de una vida digna, sobre cuáles son las necesidades que deben ser satisfechas para lograr este objetivo, y como corolario, sobre cuál debe ser el monto máximo de las remuneraciones que debe ser protegido; pero, en ningún caso, se puede poner en duda la relación que existe entre la remuneración y la posibilidad del trabajador y su familia de disfrutar efectivamente de los derechos fundamentales reconocidos a las personas.

En la doctrina, y en el ámbito judicial, se situó en el debate la discusión sobre el alcance de la protección legal a las remuneraciones que dejaban de estar con el empleador y eran ingresadas en una cuenta bancaria del trabajador<sup>5</sup>. La posición que sustenta la tesis de que sólo están protegidas las remuneraciones que se

<sup>1</sup> Cabe señalar que el Convenio no ha sido ratificado por el Estado Peruano.

<sup>2</sup> La Unidad de referencia procesal equivale al 10% de la Unidad Impositiva Tributaria, que en el presente año asciende a S/. 3 400,00. Es decir, que el monto inembargable para el 2005 es de S/. 1 700, y el exceso solamente puede ser embargado en una tercera parte.

<sup>3</sup> Por ello, el numeral 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil, establece en el segundo párrafo que cuando se trata de garantizar obligaciones alimentarias, el embargo procederá hasta el sesenta por ciento del total de los ingresos por remuneraciones, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley.

<sup>4</sup> La autotutela de la Administración Pública, su justificación, desarrollo, alcances y límites, han sido temas desarrollados en extenso por la doctrina. Para un mayor alcance ver: BARCELONA LLOP, Javier. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzada de los actos administrativos*. Barcelona: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995, Págs. 94-204; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid: Editorial Civitas, Décima Edición, 2001, Págs. 487-528; LÓPEZ RAMÓN, Fernando. *Límites Constitucionales de la Autotutela Administrativa*. En: Revista de Administración Pública, N° 115, 1998, Págs. 57-97.

<sup>5</sup> La discusión en el ámbito doctrinario radicaba en establecer si el importe del sueldo ingresado en la cuenta bancaria debía calificarse, a efectos del embargo, como sueldo, o si, por el contrario, tenía que recibir el tratamiento propio de los restantes créditos que el ejecutado tenía frente a la entidad bancaria.

Al respecto ver: CACHÓN CADENAS, Manuel. *El embargo*. Barcelona: Editorial Bosch, 1991, Pág. 496; SOPENA GIL, Jordi. *El embargo de dinero por deudas tributarias*. Madrid: Editorial Marcial Pons, 1993, Págs. 169.

encuentran en poder del empleador – y no así cuando las abona directamente en cuentas bancarias-, se presenta como un argumento formal, pues si bien se embarga una cuenta corriente – toda vez que jurídicamente no existe la categoría de cuenta remuneraciones<sup>6</sup>-, materialmente la medida recae sobre el sueldo del trabajador.

Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en la Sentencia publicada en el diario oficial «El Peruano» con fecha 13 de diciembre de 2005, recaída en el Expediente N° 0691-2004-AA-TC, y el Tribunal Fiscal en recientes resoluciones<sup>7</sup>. Por ello, en la actualidad, la discusión, aunque puede continuar en un plano académico, carece de importancia cuando se trata de resolver casos concretos, más aun, cuando la decisión debe ser adoptada por una instancia administrativa.

Esta interpretación adquiere mayor relevancia en un contexto en el que ha aumentado la práctica de los empleadores de abonar las remuneraciones a través de transferencias de fondos a cuentas bancarias, pues con ocasión de las normas emitidas para la lucha contra la evasión y la formalización de la Economía, se encuentran obligados – en algunos supuestos- a utilizar esta forma de medio de pago<sup>8</sup>. Para cumplir con la norma, el empleador debe solicitar a la empresa del sistema financiero que abra a nombre de sus trabajadores, cuentas exclusivas para el pago de remuneraciones, o en su caso, el empleador habilita ante la entidad bancaria una cuenta ya existente<sup>9</sup>.

Si bien, no existe una cuenta que jurídicamente tenga la calificación de cuenta-remuneraciones, en la prácti-

ca, frente a casos vinculados con el contexto anterior, si hay cuentas destinadas para el depósito de las remuneraciones, y la veracidad de la información otorgada por la empresa empleadora, puede ser fácilmente corroborada por la entidad bancaria. Por ello, es el embargo sobre estas cuentas «remuneraciones», lo que genera una mayor preocupación.

El criterio sobre la interpretación de la norma procesal que regula la

**«El criterio sobre la interpretación de la norma procesal que regula la inembargabilidad de las remuneraciones, es claro, y corresponde su cumplimiento a todas las personas y entidades involucradas en el procedimiento de cobranza coactiva»**

inembargabilidad de las remuneraciones, es claro, y corresponde su cumplimiento a todas las personas y entidades involucradas en el procedimiento de cobranza coactiva. Sin embargo, algunas entidades bancarias consideran que no se encuentra en su ámbito de competencia y responsabilidad, el establecer cuál es el concepto de los montos ingresados en las cuentas de sus clientes, y por ello,

cundo son notificadas con una resolución de embargo de la Administración Tributaria, retienen los fondos de la totalidad de las distintas cuentas que el deudor tributario pudiera tener, sin mayor distinción.

La conducta de las entidades bancarias, podría tener alguna justificación, en términos de posibles consecuencias jurídicas<sup>10</sup>, si la resolución coactiva hubiera ordenado expresamente que se embargue incluso las cuentas que tuvieran ingresos de remuneraciones, pero este no es el caso. Por el contrario, el modelo de resolución usado por los ejecutores coactivos de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria (SUNAT) establece una orden general de embargo en forma retención, e incluso, según lo informado por la Administración Tributaria, no son pocos los ejecutores coactivos que incluyen un párrafo en donde se establece, expresamente, que no se solicita el embargo de los ingresos en cuenta por remuneraciones; pero, lamentablemente, no se trata de una posición uniforme.

El tema se agrava, si se tiene en cuenta que, para no afectar los ingresos que constituyen sueldos hasta el límite señalado en la ley, no es suficiente para algunas entidades bancarias que el cliente le demuestre el origen de los ingresos depositados, sino que requieren de una resolución del ejecutor coactivo, que así lo ordene de manera expresa. Los ejecutores coactivos, algunas veces, tampoco han accedido a lo solicitado por los contribuyentes a efectos de que revisen la legalidad del embargo trabado sobre sus remuneraciones.

En los casos de las denominadas «cuentas remuneraciones», de incluir-

<sup>6</sup> Este argumento fue sostenido por el Banco de Crédito, en el amparo materia de expediente N° 0691-2004-AA-TC. Asimismo, en la RTF N° 661-3-98, el Tribunal Fiscal – en un criterio que a la fecha ya no se mantiene - validó el embargo trabado contra la cuenta de ahorros del contribuyente, a pesar de que, según los hechos expuestos en el dictamen, se trataba de una cuenta en donde el empleador depositaba directamente las remuneraciones.

<sup>7</sup> A modo de ejemplo, se puede observar el criterio indicado en las RTF's N°s 07697-5-2005, 04676-5-2004.

<sup>8</sup> La ley N° 28194 establece que las obligaciones que se cumplan con el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior a S/. 5 000, se deberán pagar utilizando alguno de los medios de pago establecidos en la ley, entre los que se encuentra la transferencia de fondos y el pago con cheque con la cláusula «no negociable. No se exceptúa el pago de las remuneraciones, salvo en el supuesto de que no exista una agencia de una entidad bancaria en el distrito.

Además, solamente la acreditación o débito de remuneraciones canceladas a través de ambos medios de pago, se encuentran exonerados del Impuesto a las Transacciones Financieras.

<sup>9</sup> Según lo señalado en el literal c) del Apéndice de la Ley N° 28194.

<sup>10</sup> El artículo 20° del Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT, señala que «Por el embargo en forma de retención, el Ejecutor está facultado para ...

«De conformidad con el numeral 3 del Artículo 18 del Código, es responsable solidario con el Deudor, el tercero notificado que incurra en uno de los supuestos previstos en dicho artículo».



se de manera expresa en las resoluciones de embargo, la referencia señalada, las entidades bancarias podrían cambiar su posición, y en aquellos casos, en los cuales tienen todos los elementos e información para poder establecer con fehaciencia que el contenido de las cuentas corresponde a los sueldos, no deberían aplicar embargo alguno, pues la orden de la SUNAT no las alcanza. Se puede dar un paso más, y establecer una mayor coordinación con los ejecutores coactivos, a efectos de poner en sus conocimientos la situación descrita.

A este nivel de colaboración y coordinación apunta el trabajo de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero. Mediante un informe remitido al Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos de la SUNAT, se le ha puesto en conocimiento del tema, y se espera que se invoque a los ejecutores coactivos para que de manera general señalen expresamente en las resoluciones, que el embargo no se deberá efectuar sobre las remuneraciones.

Aun cuando los ejecutores coactivos tomen conciencia del problema legal que estaría viciando el procedimiento de cobranza, y accedan a lo solicitado por el deudor tributario, la carga procesal que tienen, la falta de tiempo, la enorme presión del trabajo, y sobre todo el no contar con un acceso directo a la información necesaria para una toma de decisión; retardarán, sino impedirán, dar una pronta solución al problema. Existen vías alternativas para el deudor tributario, presentar un amparo ante el Poder Judicial, o una queja ante el Tribunal Fiscal, pero ninguna de ambas garantiza una respuesta oportuna, ésta puede llegar pero luego de muchos meses, y en algunos casos, luego de haber colocado al contribuyente en una situación de precariedad.

A la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, ha llegado más de un contribuyente en busca de ayuda u orientación sobre este problema. Uno de los casos resulta simbólico, pues permite ejemplificar las distintas aristas del problema. Con fecha 25 de enero de 2006 se presentó a la institución un deudor tributario para quejarse porque la SUNAT le

había embargado el 18 de noviembre del 2005, la suma de S/.485,12 que tenía en su cuenta de haberes del Banco de Crédito, entidad que le respondió por escrito<sup>11</sup> el Banco «...se limita a retener los fondos provenientes de los depósitos que se realicen en las cuentas de nuestros clientes independientemente de donde provengan, depósitos que si son susceptibles de embargo, por lo que le sugerimos gestionar en SUNAT, a fin de

«En este juego de ping pong entre la Administración Tributaria y la entidad bancaria, se pasan de un lado a otro la responsabilidad de analizar y establecer el contenido de la cuenta bancaria embargada y la toma de decisión sobre su liberación por contener ingresos por remuneraciones. Al final del juego, el perdedor siempre resulta ser el deudor tributario, que se encontrará, en los hechos, imposibilitado de acceder al sueldo retenido»

solicitar a dicha entidad el levantamiento del embargo».

Conforme con lo señalado por el Banco, el contribuyente presentó a la SUNAT un escrito solicitando el levantamiento del embargo sobre su cuenta de remuneraciones; se acercó reiteradas veces para conversar con los ejecutores coactivos encargados de su caso, pero nunca obtuvo una respuesta. En busca de una solución, presentó una queja al Tribunal Fiscal, adjuntando los elementos necesarios para demostrar que el monto retenido correspondía íntegramente a su sueldo.

Con fecha 31 de enero del presente año, el Tribunal Fiscal dio respuesta a su queja mediante la Resolución N° 00598-1-2006<sup>12</sup>; ante la imposibili-

dad de validar fehacientemente la información otorgada por el contribuyente, la Resolución luego de establecer que se había verificado que los montos consignados en las copias de las boletas de pago de remuneraciones de octubre de 2005, presentadas por el quejoso, eran los mismos que los que figuran en la Cuenta del Banco de Crédito denominada «Plan de Ahorro con beneficio de Pago de Haberes», y que «había evidencias de que el actuar de la Administración podría resultar improcedente», resolvió requerir a la Administración Tributaria para que emita un informe en el que indique, entre otros temas, «si ha verificado que la cuenta de ahorros embargada, tenía fondos inembargables al tratarse de depósitos de remuneraciones del contribuyente».

La Resolución también ordenó la suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva, es decir, que la Administración se encuentra impedida de ejecutar el embargo efectuado; pero al no resolverse el tema de fondo, a la fecha, luego de más de cuatro meses, el sueldo ascendente a S/. 485,12 continúa afectado.

En este juego de ping pong entre la Administración Tributaria y la entidad bancaria, se pasan de un lado a otro la responsabilidad de analizar y establecer el contenido de la cuenta bancaria embargada y la toma de decisión sobre su liberación por contener ingresos por remuneraciones. Al final del juego, el perdedor siempre resulta ser el deudor tributario, que se encontrará, en los hechos, imposibilitado de acceder al sueldo retenido.

Un segundo perdedor es el Estado, visto en su conjunto, y no a partir de instancias separadas, inarticuladas y con objetivos disímiles. Pierde el Estado porque aunque no sea el único responsable, ante los contribuyentes es la Administración Tributaria la responsable de la afectación a sus derechos; porque los ejecutores coactivos asumen una mayor carga de trabajo al no haber generado mecanismos de coordinación efectivos con todas las entidades bancarias; porque el Tribunal Fiscal aumenta su carga procesal, que a la fecha ya va, aproximadamente, por los 18,000 expedientes de pasivos sin resolver.

<sup>11</sup> La copia de la carta se encuentra en el expediente de queja presentado a la Defensoría.

<sup>12</sup> El contribuyente alcanzó a la Defensoría una copia de la citada resolución.



# «Reclamación» e «impugnación por discrepancia en el despacho aduanero»: género y especie

Por José Antonio Martel Sánchez

El artículo 190° del vigente Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2005-EF establece lo siguiente:

«Cuando la reclamación es consecuencia de una discrepancia en el despacho aduanero de las mercancías, la autoridad aduanera podrá conceder el levante, previo pago de la suma no reclamada y otorgamiento de garantía por el monto que se reclama, salvo las disposiciones específicas sobre la materia.»

Los términos «*mercancía*», «*despacho*» (cumplimiento de formalidades aduaneras) y «*levante*» (autorización para la disposición de las mercancías) contenidos en esta norma, se encuentran definidos en el Glosario de Términos Aduaneros del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF. Sin embargo, los términos «*reclamación*» y «*discrepancia*», no se encuentran definidos en la legislación aduanera.

No obstante, es importante señalar que el concepto «*discrepancia en el despacho aduanero*» contenido en esta norma y en aquella que le antecedió<sup>1</sup>, sí ha sido interpretado de manera uniforme en reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal<sup>2</sup>. Conforme a lo señalado por la jurisprudencia, la «discrepancia» se presenta cuando el monto de la determinación indicada por el importador<sup>3</sup> en la Declaración de Aduanas, es diferente al monto de la determinación establecida por la Administración luego de la

revisión física o documentaria, dentro del trámite de nacionalización.

De la misma forma, cuando el artículo 190° del Reglamento de la Ley General de Aduanas y los pronunciamientos jurisprudenciales que interpre-

«Faltaría entonces determinar la naturaleza jurídica del concepto «reclamación» señalado en la norma materia de análisis, en el sentido de si se trata de una impugnación de naturaleza meramente administrativa, o, se refiere al trámite de reclamación previsto en el Código Tributario dentro del procedimiento contencioso-tributario.»

tan esta norma, limitan su aplicación al concepto «monto»<sup>4</sup>, vemos que la figura de la «impugnación por discrepancia en el despacho aduanero» se circunscribe a las diferencias de *tributos y/o multas* a pagar como consecuencia de un trámite de importación, existentes entre la liquidación alcanzada por el importador al momento de efectuar la numeración, y la liquidación realizada por la Aduana<sup>5</sup>.

En consecuencia, se puede resumir que la «discrepancia» regulada en esta norma, se refiere a los mayores montos por los conceptos de tributos y/o multas<sup>6</sup>, señalados por la Administración antes de otorgar el levante, con relación a la liquidación original alcanzada por el importador al momento de numerar su Declaración de Aduanas.

Los mayores montos por los conceptos de tributos y/o multas a que se refiere el párrafo precedente, pueden tener múltiples causas: errores en el llenado de la Declaración, la falta de documentos (certificado de origen, resolución liberatoria, etc.) o la incorrecta formulación de éstos, la discusión sobre la aplicabilidad de un beneficio tributario, la comisión de infracciones, etc.

Faltaría entonces determinar la naturaleza jurídica del concepto «reclamación» señalado en la norma materia de análisis, en el sentido de si se trata de una impugnación de naturaleza meramente administrativa, o, se refiere al trámite de reclamación previsto en el Código Tributario dentro del procedimiento contencioso-tributario.

Sobre el particular, debe señalarse que al tratarse de una «impugnación» de tributos o de multas de naturaleza tributaria, determinados o impuestos dentro del trámite de importación definitiva, resulta claro e indubitable<sup>7</sup> que la «reclamación» señalada en el artículo 190° del Regla-

<sup>1</sup> Esta era la Segunda Disposición Complementaria del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Supremo N° 121-96-EF.

<sup>2</sup> Ejemplo de ello es la RTF N° 06408-A-2002 de 30 de octubre de 2002, página 11°, literal m).

<sup>3</sup> Cabe señalar que centraremos el presente análisis en el régimen aduanero de importación definitiva.

<sup>4</sup> Lo cual excluye a las discrepancias que no tienen naturaleza dineraria, como son por ejemplo la determinación de si una mercancía es o no de importación prohibida o restringida.

<sup>5</sup> Si bien también pueden existir discrepancias entre la Administración y el importador, respecto del monto de derechos antidumping y derechos compensatorios a pagar, así como de multas de naturaleza administrativa impuestas por la Administración (las que son muy poco frecuentes) dentro de una importación en trámite; debe señalarse que el presente análisis se limita sólo a las diferencias que tienen naturaleza tributaria. Asimismo, las discrepancias en el despacho de importación referidas a la aplicación de derechos antidumping y compensatorios, tienen su propia reglamentación.

<sup>6</sup> Multas por la comisión de infracciones tipificadas en la Ley General de Aduanas o el Código Tributario.

<sup>7</sup> Por aplicación del artículo 135° del Código Tributario, el cual señala que son reclamables en la vía contencioso tributaria, las multas tributarias y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

mento de la Ley General de Aduanas, es un trámite de reclamación que debe circunscribirse a lo regulado en el Libro Tercero, Título III, Capítulos I y II, del Código Tributario.

Antes de continuar con el presente análisis, resulta pertinente mencionar que el citado artículo 190° otorga al importador la facultad a obtener el levante de la mercancía cuya nacionalización se solicita, previo pago de la suma no reclamada y otorgamiento de garantía por el monto que se reclama. La jurisprudencia ha interpretado que en estos casos el otorgamiento del levante por parte de la Administración no es discrecional, sino obligatorio<sup>8</sup>.

En ese sentido, el otorgamiento de garantía por el monto que se reclama no constituye un requisito para la admisión a trámite de la reclamación, sino que es un requisito para el otorgamiento del levante. Por ello, la interpretación *contrario sensu* de esta norma legal permite concluir que también se puede reclamar los mayores tributos y/o multas señalados por la Administración durante el despacho aduanero de importación, sin la presentación de garantía, y por ende sin el otorgamiento de levante.

La Administración Aduanera comparte esta interpretación, y denomina a la reclamación en despacho, sin garantía y sin otorgamiento de levante, como «reliquidación». Cabe señalar que esta interpretación es también compartida por el Tribunal Fiscal<sup>9</sup>.

Resumiendo lo expuesto hasta este momento, tenemos que la reclamación tributaria a que se refiere el artículo 190° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, puede materializarse de dos maneras:

1. Como una reclamación con el pago de la suma no reclamada, otorgamiento de garantía por el monto que se reclama, y obtención del levante de la mercancía<sup>10</sup>; o,

2. Como una reclamación sin pago, sin otorgamiento de garantía, y sin obtención de levante (denominada usualmente como «reliquidación»).

Habiendo ya determinado la naturaleza y contenido de cada uno de los

conceptos comprendidos dentro de la norma objeto de análisis, exponemos a continuación algunos problemas que se presentan en la interacción de la naturaleza jurídica de «reclamación tributaria» que tiene la «impugnación por discrepancia en el despacho aduanero», y, la práctica operativa que existe en la Administración Aduanera durante el trámite de este procedi-

**«El citado artículo 190° otorga al importador la facultad a obtener el levante de la mercancía cuya nacionalización se solicita, previo pago de la suma no reclamada y otorgamiento de garantía por el monto que se reclama. La jurisprudencia ha interpretado que en estos casos el otorgamiento del levante por parte de la Administración no es discrecional, sino obligatorio»**

miento. Resulta importante exponer estos problemas, con miras a tomar conciencia de estos y lograr una solución a los mismos, debido a que la situación actual genera inseguridad jurídica y/o afecta los derechos de los contribuyentes<sup>11</sup>.

*Primer problema: Plazo de interposición del recurso y requisitos de admisibilidad.*

El artículo 137° del Código Tributario señala que el plazo para la inter-

posición del recurso de reclamación es de 20 días hábiles computados a partir del día hábil siguiente al de la notificación del acto recurrido. Asimismo, precisa que el recurso se puede presentar luego de transcurrido este plazo, con el pago o con el afianzamiento del adeudo con su monto actualizado hasta por 6 meses posteriores a la interposición de la reclamación.

En la *impugnación con levante* se requiere necesariamente la presentación de una garantía, aunque no es necesario que esta tenga su monto actualizado.

Interpretando sistemáticamente el artículo 137° del Código Tributario con el artículo 190° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, tenemos que si la *impugnación con levante* se presenta dentro del plazo de 20 días antes precisado, se debe garantizar el adeudo, aunque no con su monto actualizado. Sin embargo, si esta se presenta fuera del plazo de 20 días, se aplicaría íntegramente la regla señalada en el artículo 137° del Código Tributario (pago o afianzamiento por el monto actualizado del adeudo).

De la misma forma, si la *reliquidación* se presenta dentro del plazo de 20 días no es necesario garantizar el adeudo. Sin embargo, si ésta se presenta fuera del plazo de 20 días, se aplicaría íntegramente la regla señalada en el artículo 137° del Código Tributario (pago o afianzamiento por el monto actualizado del adeudo).

De acuerdo a las verificaciones que se han efectuado para efectos de la elaboración de la presente investigación, estas situaciones se vienen cumpliendo parcialmente a nivel de la Administración.

*Segundo problema: Incumplimiento del término probatorio en el trámite de «reliquidación».*

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 125° y 142° del Código Tributario, la Administración debe resolver las reclamaciones dentro del plazo de 6 meses, plazo que incluye el término probatorio de 30 días hábiles.

<sup>8</sup> Ver al respecto la RTF N° 06408-A-2002 de 30 de octubre de 2002, página 11, literal n).

<sup>9</sup> Como ejemplo podemos citar a la RTF N° 06408-A-2002 de 30 de octubre de 2002, página 11°, literal l).

<sup>10</sup> Para efectos del presente trabajo denominaremos a esta figura como «impugnación con levante».

<sup>11</sup> Que en este caso asumen la condición de «importadores».

les que se cuentan desde el día de la interposición de este recurso.

El término probatorio es el plazo que tiene el contribuyente para ofrecer y actuar las pruebas que sustentan su pretensión, es decir, se encuentra directamente vinculado a sus derechos de defensa y debido proceso, derechos reconocidos por la Constitución y los tratados internacionales, y que también se extienden al procedimiento administrativo.

Dada la naturaleza garantista del término probatorio, en principio, la Administración no puede resolver una reclamación antes de su vencimiento, bajo sanción de nulidad. Sin embargo, el artículo 142° antes citado establece correctamente como excepción a esta situación, los casos de las reclamaciones que sean declaradas fundadas, o, las reclamaciones que se sustenten en fundamentos de puro derecho (que no requieren la actuación de pruebas), circunstancias en que la Administración puede resolver estos recursos antes del vencimiento del plazo probatorio.

Resulta usual que las *impugnaciones con levante* sean resueltas en un plazo mayor al término probatorio. No obstante, casi la totalidad de las *reliquidaciones* son resueltas antes del vencimiento del término probatorio, debido a que este procedimiento busca justamente que se emita un valor conteniendo un nuevo monto por los conceptos de tributos y/o multas, los mismos que se pagarían para la pronta obtención del levante de las mercancías. La esencia de la *reliquidación* es ser un procedimiento rápido que permite una pronta respuesta de la Administración, y que evita al importador el costo financiero y administrativo que implica la constitución de una garantía.

El problema se presenta entonces en las *impugnaciones con levante* y en las *reliquidaciones* que no se sustentan en fundamentos de puro derecho, y que son resueltas de manera desfavorable al importador, antes de la culminación del término probatorio, actos que no sólo contravendrían lo dispuesto por el Código Tributario y que adolecerían de nulidad, sino que constituyen vulneraciones directas a los derechos de defensa y debido proceso.

Observamos que el problema detectado en esta parte del análisis es legislativo, por lo que su solución también tiene que darse mediante una modificación legislativa. Los trámites de reliquidación tienen que seguir teniendo una pronta respuesta por parte de la Administración, sin que esta rapidez conlleve a situaciones que afecten la validez jurídica de su resultado.

«El problema se presenta entonces en las *impugnaciones con levante* y en las *reliquidaciones* que no se sustentan en fundamentos de puro derecho, y que son resueltas de manera desfavorable al importador, antes de la culminación del término probatorio, actos que no sólo contravendrían lo dispuesto por el Código Tributario y que adolecerían de nulidad, sino que constituyen vulneraciones directas a los derechos de defensa y debido proceso.»

*Tercer problema: Posible duplicidad de trámites.*

La *impugnación con levante* y la *reliquidación* son procedimientos que buscan el mismo fin: la modificación del monto a pagar al Estado como resultado de la realización de una importación. Los únicos elementos que diferencian estos trámites son la existencia o no de garantía y de levante.

Asimismo, una *reliquidación* se puede convertir en una *impugnación con levante*, si el importador presenta

dentro del plazo de 20 días previsto en el artículo 137° del Código Tributario, la correspondiente garantía y pago del monto no impugnado.

No obstante, se han presentado casos en que la Administración ha tramitado paralelamente una *impugnación con levante* y una *reliquidación* respecto de la misma importación<sup>12</sup>, situación que vulnera lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 150° de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 (LPAG), que establece que sólo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso.

Estas situaciones se solucionan teniendo en cuenta que ambos procedimientos son de aplicación alternativa, por lo que la tramitación de uno excluye la tramitación paralela del otro, salvo que ocurra la situación de excepción antes señalada, en donde una *reliquidación* se convierte posteriormente en una *impugnación con levante*.

*Cuarto problema: Formalidades para la conclusión del trámite.*

Estando a lo señalado en los artículos 186° y 217° de la LPAG, los procedimientos administrativos iniciados como consecuencia de un recurso impugnativo, deben culminar con la expedición de una resolución, con una resolución ficta en aplicación del silencio administrativo, o, con un desistimiento.

Sin embargo dentro de la reglamentación aduanera interna, y dentro de la práctica administrativa, existen situaciones en donde los procedimientos de *reliquidación* y de *impugnación con levante* se resuelven y culminan, tanto con resolución, como con notificaciones, informes técnicos, devoluciones de garantía, etc. Un ejemplo lo tenemos en el numeral 6.b del Rubro VII.A del vigente Procedimiento General de Importación Definitiva INTA-PG.01, en donde se señala que si el resultado de la reclamación es favorable al importador, este trámite culmina con la devolución de la garantía y la notificación del Informe técnico sustentatorio respectivo (no se expide resolución).

En estos casos la problemática se presenta debido a que los pronunciamientos distintos a las resoluciones

<sup>12</sup> Como ocurrió en el caso materia de la RTF N° 06720-A-2002 de 20 de noviembre de 2002.



(expresas o fictas) o a la aceptación del desistimiento, son vulnerables ante una posible revisión por parte de Tribunal Fiscal o del Poder Judicial, mas aún si tenemos en cuenta que muchas veces quienes expiden estas notificaciones, informes, etc., no tienen el nivel decisorio ni la competencia necesaria, para poder culminar un trámite de reclamación.

*Quinto problema: Naturaleza del recurso impugnativo que se interpone contra lo resuelto en la «impugnación por discrepancia en el despacho aduanero».*

El Procedimiento Específico «Impugnación de Derechos» IFGRA-PE.<sup>29</sup> establece que las resoluciones que resuelven los trámites de *reliquidación* y de *impugnación con levante*, son reclamables ante la propia administración<sup>13</sup>. Esta reglamentación vulnera lo establecido expresamente por el Código Tributario debido a que, como ya hemos señalado anteriormente, ambas figuras constituyen trámites de reclamación. Por ello, las resoluciones que resuelven estos recursos son apelables ante el Tribunal Fiscal.

Asignar a los recursos impugnativos interpuestos contra estas resoluciones el trámite de reclamación,

implica que los pronunciamientos que se expidan adolezcan de nulidad por causal de incompetencia del órgano resolutor.

«Existen situaciones en donde la implementación de lo dispuesto en el artículo 190° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, vulnera las formalidades dispuestas por el Código Tributario y/o de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ya sea en beneficio o en perjuicio del importador, creando situaciones de inseguridad jurídica que pueden ser observadas en la vía administrativa o en la vía judicial»

### A modo de conclusión

A lo largo del presente trabajo hemos observado que existen situaciones en donde la implementación de lo dispuesto en el artículo 190° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, vulnera las formalidades dispuestas por el Código Tributario y/o de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ya sea en beneficio o en perjuicio del importador, creando situaciones de inseguridad jurídica que pueden ser observadas en la vía administrativa o en la vía judicial, y/o que pueden causar la dilación innecesaria de los trámites dentro del procedimiento contencioso tributario, redundando en un perjuicio a los contribuyentes.

El objeto del presente trabajo no ha sido otro que el de señalar los aspectos de vulnerabilidad existentes en la adecuación práctica de un trámite de impugnación aduanera, dentro de las formalidades establecidas en la legislación procesal tributaria que le sirve de marco, esbozar las soluciones que se deben adoptar para garantizar los derechos de defensa y debido proceso de los contribuyentes, así como la obligación de la Administración de dar una respuesta rápida, adecuada y ceñida con la justicia tributaria, a las reclamaciones que le presenten los contribuyentes.

<sup>13</sup> Un caso de la aplicación de este criterio lo tenemos en la RTF N° 04114-A-2002 de 24 de julio de 2002.

## Actividades de la defensoría del contribuyente y del usuario aduanero

### Programa de acceso a la justicia tributaria para contribuyentes de escasos recursos económicos

Como parte de las actividades del presente año, la Defensoría ha puesto en marcha un proyecto de defensa gratuita para los contribuyentes de escasos recursos, en colaboración con profesionales especializados en materia tributaria.

Ante la comprobación que existen contribuyentes que, por su precaria situación económica, no pueden solventar una adecuada defensa de sus intereses, la Defensoría ha persuadido a distinguidos especialistas – en su mayoría socios del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) – para que brinden patrocinio legal a esos contribuyentes, en forma gratuita.

A la fecha, son muchos los tributaristas que, demostrando un alto grado de conciencia social, se han aunado a esta iniciativa.

### Aniversario de la DEFCON

El 15 de Abril próximo, la Defcon cumple su segundo año de vida institucional. Durante éste período, la afluencia de contribuyentes se ha incrementado, al tiempo que ha mejorado la eficacia de nuestros servicios. Esa es nuestra mejor celebración.