

Opinión

Jurisprudencia Constitucional en materia tributaria

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero considera pertinente empezar este tercer boletín con la mención de las últimas sentencias que en este primer semestre del año ha expedido el Tribunal Constitucional en materia tributaria, a fin de coadyuvar a su difusión entre los contribuyentes y a su correcta aplicación por parte de la Administración Tributaria.

Impuesto Temporal a los Activos Netos

Una primera sentencia está referida al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), cuya base imponible está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general de las empresas, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Resulta pertinente recordar que el principal cuestionamiento que se hace a este impuesto está referido a su carácter antitécnico pues se considera que no grava la generación de riqueza sino que incide sobre el capital de trabajo de las empresas, desincentivándose a que éstas inviertan en la adquisición de nuevos activos.

Otro de los cuestionamientos está relacionado con la constitucionalidad del impuesto, toda vez que se considera que afecta el principio de no confiscatoriedad recogido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, pues grava indistintamente a

empresas con rentabilidad como a aquéllas con pérdidas.

Cabe precisar que el Tribunal Constitucional se pronunció sobre ambos cuestionamientos en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, a través de la cual declaró infundada una demanda de amparo presentada por un contribuyente a fin que se inaplique a su caso la Ley N° 28424, que creó el ITAN, y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF.

Respecto al carácter antitécnico del impuesto, el Tribunal Constitucional expresa que el antitecnicismo de las leyes o su ineficiencia no podía merecer atención en un proceso de control de constitucionalidad, sino tan sólo su compatibilidad formal o material con la Constitución, por lo que, como lo dejó sentado en la Sentencia N° 042-2004-AI/TC, lo antitécnico no necesariamente implica una colisión con lo constitucional.

Como se advierte, el antitecnicismo de un impuesto no lo hace inconstitucional, es un tema que finalmente compete a la política fiscal del Estado. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no descarta la posibilidad de someter a control constitucional cuando de tal antitecnicismo se deriven afectaciones a principios y bienes constitucionales, y a los derechos fundamentales de las personas.

En cuanto al cuestionamiento a la constitucionalidad del ITAN por considerar que afecta el principio

Directorio

Abogada Lucía Saravia Luna
Defensora
lsaravia@speedy.com.pe

Abogado Gabriel Donayre Lobo
Defensor Adjunto
gdonayre@speedy.com.pe

Abogada Karen Sheppard Castillo
Defensora Adjunta
ksheppard@speedy.com.pe

Abogada Mary Ann Gamarra Bellido
Defensora Adjunta - Especialista en Aduanas
magamarra@speedy.com.pe

Lourdes Zegarra Polanco
Secretaria
defensordelcontribuyen@speedy.com.pe

de no confiscatoriedad de los tributos, el Tribunal Constitucional señala que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata y si bien reconoce que la imposición de pago implica una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, ello no necesariamente conlleva una vulneración de los derechos fundamentales en general, y del derecho de propiedad en particular.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, para el caso de los impuestos al patrimonio, resulta válido considerar únicamente a los activos netos como manifestación de capacidad contributiva de las empresas, es decir, sin tener en cuenta los pasivos¹, lo cual ha suscitado la crítica de algunos analistas, quienes sostienen que ello equivale a gravar la renta a través de los ingresos, es decir, sin considerar los gastos en los que se han incurrido para generar tales ingresos.

Ahora bien, desde el punto de vista económico podría sostenerse que los activos están destinados a generar rentabilidad, y que ello justifica que el impuesto se aplique sobre el valor de los mismos.

Tal discusión, sin embargo, ha sido zanjada por el Tribunal Constitucional al haber considerado a los activos netos como manifestación de capacidad contributiva de las empresas.

De otro lado, el Tribunal Constitucional en la sentencia materia de comentario distingue al ITAN de otros tributos que declaró inconstitucionales, como el Impuesto Mínimo a la Renta y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta, señalando que la diferencia principal es que éstos tributos se originaban de un Impuesto a la Renta, mientras que el ITAN es un impuesto independiente que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta, y que fue la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador (renta), lo que hizo inconstitucionales a los citados tributos.

De esta manera, el Tribunal Constitucional ha descartado que exista semejanza entre el ITAN y los tributos que declaró inconstitucionales (Impuesto Mínimo a la Renta y Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta), pues aquél a diferencia de éstos, no grava la renta de las empresas, desestimando de esta manera a uno de los principales argumentos en contra de este impuesto.

Finalmente, el Tribunal Constitucional sostiene que el ITAN, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43° de la Constitución, que señala que “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de separación de poderes”, y, además, en el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que establece que “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

En consecuencia, las empresas deberán seguir pagando el ITAN, al margen de la discusión sobre si constituye un impuesto antitécnico o no.

Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas

Otra sentencia del Tribunal Constitucional relevante en el ámbito tributario está referida al Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV).

En la Sentencia recaída en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la demanda de amparo presentada por un contribuyente a fin que se declaren inaplicables a su caso las Resoluciones de Superintendencia N°s. 220-2004/SUNAT y 274-2004/SUNAT, mediante las cuales se impone el pago de 5% por concepto de percepción del Impuesto General a las Ventas por operaciones de compraventa de vehículos usados en el territorio nacional.

Cabe anotar, tal como se consigna en la citada sentencia, que el régimen de percepciones del IGV parte de una base legal habilitante, concretamente los artículos 1° y 2° de la Ley N° 28053, que modificó la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Al respecto, el Tribunal Constitucional considera que la citada Ley N° 28053 transgrede el principio de reserva de ley establecido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, toda vez que el artículo 2° de la citada ley contempla la posibilidad que la designación del agente de percepción se haga indistintamente por Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia, dejando al arbitrio de la Administración Tributaria la regulación de esta materia, lo que resulta abiertamente

1. Como sabemos el patrimonio de las empresas está constituido por el total de sus activos menos el total de sus pasivos, lo que se deriva de la ecuación contable: Activo = Pasivo + Patrimonio.

inconstitucional, puesto que tratándose de un elemento esencial de identidad del tributo -en igual grado de relevancia que el contribuyente directo-, su designación debería también estar cubierta por la reserva de ley.

Asimismo, el Tribunal Constitucional señala que en la Ley N° 28053 también se aprecia carta abierta para regular componentes del régimen, tales como el propio monto de la percepción, a discrecionalidad directa y exclusiva de la Administración Tributaria, anulándose, de este modo, cualquier posibilidad de que, por lo menos, sea sujeto a un posterior juicio de legalidad, pues no existen criterios, límites ni parámetros que permitan evaluar si la Administración desbordó el contenido de la Ley.

Ahora bien, tal como lo señala el Tribunal Constitucional, no es que las Resoluciones de Superintendencia cuestionadas sean inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma legal que las habilita y les traslada el vicio, esto es, de la Ley N° 28053.

De acuerdo con esta sentencia, la designación del

agente de percepción como la regulación del monto de la percepción, no pueden quedar al criterio de la Administración Tributaria, aún cuando una norma con rango de ley le haya delegado tal facultad, pues en dicho supuesto, tal norma sería inconstitucional por afectar el principio de reserva de ley.

Cabe precisar, que el Tribunal Constitucional otorgó al legislador un plazo que vence el 31 de diciembre de 2007, para que en observancia del principio de reserva de ley se regule adecuadamente el régimen de percepciones, subsistiendo durante dicho plazo el régimen de percepciones conforme a su actual regulación, lo que no impide que los contribuyentes puedan cuestionar los efectos confiscatorios de dicho régimen en cada caso particular².

Si bien el Tribunal Constitucional sólo se pronunció sobre el régimen de percepciones del IGV, resultaría necesario que el Congreso también revise la regulación de los demás sistemas de pagos adelantados del IGV, como los regímenes de deducciones y retenciones, y de ser el caso, los adecue a la norma constitucional.

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, una institución esencial en el derecho tributario

Por: Karen Sheppard Castillo

1. Antecedentes

Durante los últimos años, las relaciones fisco contribuyente han venido desgastándose, por un lado se le han ido entregando a la Administración Tributaria más herramientas con la finalidad de hacer más eficiente su labor de administrar y cobrar los tributos y; por otro lado tenemos a un contribuyente que en muchos casos se encuentra desprovisto de recursos para hacer respetar efectivamente sus derechos ante cualquier eventual exceso.

Es preciso señalar que no está mal que la Administración Tributaria tenga todas las herra-

mientas para realizar efectivamente su labor, mientras ésta haga uso responsable de las mismas, el problema es que en varias ocasiones esto no sucede, y las normas se encuentran redactadas pensando en el funcionario ideal y no en el funcionario promedio, razón por la cual éstas, sumadas a un manejo poco cuidadoso de la información, de las normas, y de los privilegios, devienen muchas veces en amenazas directas a los derechos de los contribuyentes.

Adicionalmente, las propias normas adolecen de vacíos o cuentan con una mala redacción que dificultan su aplicación generando inseguridad en

2. El Tribunal Constitucional, en aplicación de su facultad de modular los efectos de su fallo pro futuro, dispuso la suspensión en el tiempo de los efectos de la sentencia a fin que el legislador pueda corregir las situaciones de inconstitucionalidad detectadas.

el contribuyente y dilatando el trabajo de la Administración Tributaria, que en estos casos siempre adopta la posición más conservadora.

En ese sentido, y a nivel mundial, se apunta a la implementación de un nuevo modelo de las relaciones fisco-contribuyente inspirado en la idea de transparencia administrativa y correcto funcionamiento de la actividad financiera, con la finalidad de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³.

Así, la institución de la Defensoría del Contribuyente nace como un instrumento privilegiado de implementación de este nuevo modelo que no pretende únicamente tratar de lograr el equilibrio en las relaciones administración-

contribuyente sino que busca mejorar el sistema tributario en su conjunto.

El primer antecedente de esta figura se encuentra en Suecia, 1809⁴, y posteriormente se expande a nivel mundial. Cabe indicar, que en algunos países esta función es encomendada al Defensor del Pueblo y no existe una figura específica de Defensor del Contribuyente, sin embargo, somos de la opinión que por el alto contenido técnico de su función y por las finalidades a las que se avoca que no solo se centran en una defensa de los derechos constitucionales del contribuyente sino que se expanden a mejorar la administración de los tributos y el sistema tributario en general, se hace necesaria la independencia de sus funciones.

2. Funciones de la Defensoría del Contribuyente en general

Entre las funciones que toda Defensoría debe cumplir se encuentran las siguientes:

a. *Atender situaciones individuales de desprotección jurídica.*

Esta función se materializa en la atención de las quejas presentadas por los contribuyentes y que surjan de la aplicación de un tributo o procedimiento.

Cabe precisar que no se trata de un órgano que supla las funciones de la Administración Tributaria en la resolución de controversias sino que su función es intervenir en aquellos casos en los que el contribuyente considere vulnerados sus derechos debido a que la Administración Tributaria no consiguió resolver las causas presentadas a través de los procedimientos ordinarios. De existir procedimientos legales para solucionar su caso, el contribuyente deberá optar por estas vías.

Ahora bien, respecto de aquellos casos en los que el contribuyente se encuentra en posibilidades jurídicas de recurrir a tales procedimientos, las defensorías usualmente proveen de asistencia gratuita, a través de programas o convenios de colaboración con entidades sin

finés de lucro, destinados a aquellos contribuyentes que no se encuentran en posibilidades económicas de contratar un abogado especialista en tributos.

Por otra parte, para el completo desarrollo de esta función de atención de casos particulares se requieren unidades receptoras de quejas a nivel nacional, las mismas que pueden ser ejercidas por la propia defensoría del contribuyente en sus distintas dependencias o encargadas a otras dependencias que por su alcance a nivel nacional se encuentren en mejor capacidad de recibir las quejas. La tramitación y atención de las quejas deberá en cambio, ser de cargo exclusivo de la Defensoría del Contribuyente.

b. *Detectar, informar y solicitar modificaciones respecto de las disfunciones detectadas en la administración de los tributos.*

Del examen de los casos particulares recibidos, la Defensoría se encuentra en una posición privilegiada para identificar supuestos recurrentes que podrían resultar en la necesidad de proponer cambios en el sistema de administración de determinado tributo o beneficio, y es ésta, a nuestro parecer, una de sus funciones principales.

3. PATRIZI, Gianluca y FERRARA Gabriela en "La definizioni degli imponibile in contraddittorio e l'Amministrazione Finanziaria" citadas por ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROZAS VALDÉS, José Andrés. El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU, en Revista del Instituto de Estudios Fiscales Documentos N° 5/04. Edita Instituto de Estudios Fiscales, 2001, página 5.

4. ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROZAS VALDÉS, José Andrés. El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU, en Revista del Instituto de Estudios Fiscales Documentos N° 5/04. Edita Instituto de Estudios Fiscales, 2001, página 5.

La Defensoría ejerce esta función a través de la recepción y análisis de sugerencias, las mismas que pueden ser presentadas de manera individual o por gremios de contribuyentes que en el ejercicio de su actividad hayan identificado problemas en la administración de un tributo o beneficio.

c. Proponer la modificación o creación de normas en aquellos casos en los que se hubieren detectado vacíos legales en materia tributaria, que lleven al contribuyente a una situación de inseguridad jurídica.

La Defensoría en la atención de los casos particulares recurrentes así como de las sugerencias, se encuentra en posibilidad de identificar aquellos casos que no sólo requieren de un

cambio a nivel de administración del tributo sino que requieren de una modificación normativa, sea porque el legislador no tuvo en cuenta características particulares del negocio que pretende regular o porque existen vacíos o disposiciones que hacen imposible su cabal cumplimiento.

d. La función consultiva

Esta función consiste en elaborar informes y propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente respecto de aquellos casos que por estudio propio considere se encuentran en la necesidad de ser revisados por su potencial afectación a derechos del contribuyente o con la finalidad de mejorar el sistema tributario en su conjunto.

3. Independencia de la institución

La Defensoría del Contribuyente debe gozar en principio de independencia funcional y administrativa y tener un presupuesto asignado de manera independiente con la finalidad de dar garantía del cumplimiento de sus funciones.

El Defensor del Contribuyente ha de coordinar directamente con el Jefe de Administración Tributaria y con el Ministro de Economía en reuniones periódicas presentando en cada una de ellas los informes correspondientes y propuestas según corresponda.

4. En el Perú

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero (Defcon) como se denomina, fue creada mediante la Duodécima Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953, como una entidad adscrita al Sector Economía y Finanzas cuya función es garantizar los derechos de los contribuyentes en las actuaciones que realicen ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Para los contribuyentes de escasos recursos que tengan la posibilidad de recurrir a vías alternas como son por ejemplo los recursos impugnatorios, la defensoría cuenta con el Programa de Apoyo Social (PAS) que agrupa prestigiosos abogados tributaristas que voluntariamente ofrecen sus servicios gratuitos en apoyo de la comunidad.

De acuerdo a lo establecido en el Decreto Supremo N° 050-2004-EF para tal fin tiene entre sus principales funciones:

(i) Atender las quejas y sugerencias formuladas por los contribuyentes relativas a la actuación de las administraciones tributarias y el Tribunal Fiscal.

La defensoría atiende las quejas presentadas por los contribuyentes a través de cualquier vía, ya sea telefónica, por correo electrónico.

(ii) Recabar la información necesaria de los órganos jurisdiccionales tributarios para una mejor dilucidación de las quejas y sugerencias que reciba,

La Defensoría coordina directamente con la SUNAT y con el Tribunal Fiscal para verificar la información proporcionada por el contribuyente y buscar una solución conjunta de los asuntos presentados.

(iii) Proponer al Ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales en materia tributaria y en general, y

La Defensoría ha presentado varios proyectos de modificación de normas, entre otros, relativas a: la modificación del artículo 157° del Código Tributario sobre autorización a SUNAT para interponer Demanda Contencioso-Administrativa contra las resoluciones del Tribunal Fiscal; la regularización de un tipo de infracciones cometidas por los exportadores que hicieron uso del drawback⁵; la modificación del Decreto Supremo N° 065-2002-AG que precisó alcances de la Ley N° 27369 “Ley de promoción del sector agrícola” para determinar a los sujetos que podían gozar de los beneficios tributarios⁶; el proyecto que precisa alcances de la Ley N° 28438 a fin de incorporar en esta norma los casos de pérdida del drawback⁷; la modificación del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas sobre carácter antitécnico de norma actual que sanciona el incumplimiento de requisitos formales con la pérdida del crédito fiscal; el proyecto de Decreto Supremo para precisar los alcances del Decreto Supremo N° 127-2002-EF, norma que aprobó la lista de partidas excluidas del beneficio de restitución simplificada de derechos arancelarios; la modificación del artículo 35° del TUO de la Ley General de Aduanas⁸; el tratamiento tributario de los intereses en suspenso entre otros⁹.

(iv) Velar por que las actuaciones de los diversos órganos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se cumplan, sin excesos, dentro del marco normativo vigente.

Esta función es el día a día de la Defensoría, y se cumple a través de la tramitación de las quejas de los contribuyentes y en coordinación directa y oportuna con las instituciones tributarias involucradas.

Ahora bien, como función adicional, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, ha fungido como órgano de opinión técnica. En ese sentido, actualmente, emite opinión ante el Ministro de Economía y Finanzas respecto de las Quejas formuladas contra el Tribunal Fiscal.

Asimismo, y con anterioridad a la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 981 la Defensoría era el órgano encargado de emitir opinión técnica al Ministro de Economía y Finanzas respecto de las Solicitudes de Autorización para la interposición de demandas contencioso administrativas presentadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT).

Adicionalmente, es preciso indicar que en la SUNAT funciona una entidad denominada Gerencia de Defensoría del Contribuyente creada mediante la Resolución de Superintendencia N° 012-2001/SUNAT, la que según señala la norma canaliza quejas y sugerencias de los contribuyentes o ciudadanos para garantizar el respeto de sus derechos y una óptima calidad del servicio.

En ese sentido, vale la pena hacer la distinción de las funciones de las dos entidades, que si bien tienen un nombre parecido, gozan en su estructura de diferencias sustanciales. Por un lado, la Gerencia de Defensoría del Contribuyente de la SUNAT cumple un poco con la función de control de calidad de las actividades de la Administración Tributaria dentro de su política institucional, asimismo, promueve una imagen de acercamiento al contribuyente, a través de la atención en sus centros de servicios.

Esta entidad al ser parte de la SUNAT, carece de independencia funcional y administrativa, y no le compete atender quejas de gestión presentadas contra el Tribunal Fiscal.

A diferencia de la anterior, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero creada por Decreto Legislativo N° 953, es una entidad independiente a la Administración Tributaria, y no solo ejerce cierto control sobre las actividades de la propia Administración Tributaria sino también sobre las del Tribunal Fiscal.

Asimismo, existe la Defensoría del Contribuyente y del Administrado del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad de Lima, la misma que al igual que la Defensoría de la SUNAT, recoge las quejas y sugerencias; sin embargo, no cuenta con independencia funcional.

5. Referidas a aquellos que adquirieron localmente insumos que fueron incorporados o consumidos en la producción de los bienes exportados, en el caso de que algún componente de tales insumos hubiera sido internado con algún beneficio arancelario

6. Toda vez que uno de los requisitos era que se utilice “principalmente” productos agropecuarios producidos con las características señaladas en la norma.

7. En aquellos casos en los que el exportador incorporó en el producto exportado insumos adquiridos localmente importados pagando totalmente los tributos aplicables a la importación, pero que el valor CIF superó el 50% del valor FOB de exportación.

8. Se buscó establecer la definición del “terminal de carga” al glosario de términos aduaneros.

9. En este caso se cuestiona el que los intereses en suspenso se consideren ingresos devengados para efectos del Impuesto a la Renta.

5. Tributos de competencia de la Institución

No existe una opinión unánime acerca si la Defensoría del Contribuyente tiene o no competencia en materia de fiscalidad local.

Esta disyuntiva no es privativa de nuestro país sino que también se da en otros ámbitos como por ejemplo en Italia. Al respecto, se señala lo siguiente:

“Pese a una opinión generalizada de intentar separar las competencias tales, circunscribiendo la actuación del Garante del contribuyente al ámbito de la administración financiera central y por tanto, negando que este órgano tenga competencia alguna en materia de fiscalidad local (...) también se ha defendido que la competencia del garante se extiende a los tributos locales.”¹⁰

Ahora bien en el caso peruano el Decreto Legislativo N° 953 –norma que crea la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero– señala que las actividades de la Defensoría se realizan con

respecto de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal. No se distingue si la Administración Tributaria a la que se refiere es la central o municipal, por lo que no se restringe sus funciones al ámbito central.

Por otro lado a lo largo del tiempo, y con anterioridad a la creación de la Defensoría del Contribuyente, la Defensoría del Pueblo ha venido haciéndose cargo de estos casos, coordinando con los municipios y pronunciándose acerca de los temas tributario-municipales de relevancia¹¹, lo cual se viene produciendo hasta la fecha.

Cabe indicar que tal como hemos señalado líneas arriba, la Administración Tributaria municipal cuenta con una Defensoría interna, sin embargo la misma no cumple con los requisitos de independencia funcional requerida por lo que sus funciones si bien son similares no coinciden con las de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero ni con las de la Defensoría del Pueblo, sino que cumplen una función de control interno de la calidad de sus servicios.

6. Legislación Comparada

Atendiendo a las diferentes estructuras que esta institución ha adquirido en los diferentes países tenemos en España, al Consejo de Defensa del Contribuyente adscrito a la Secretaría de Hacienda y Presupuesto. Se trata de un órgano compuesto por dieciséis vocales y un presidente y sus funciones son tanto consultivas como de asesoramiento en la resolución de quejas y sugerencias¹².

En Italia, no se habla de un Defensor del Contribuyente único para toda Italia sino que se trata de órganos colegiados con sede en cada una de las regiones italianas. Esta institución no pertenece a ninguno de los poderes del Estado, sino que se constituye estructuralmente como un órgano independiente y autónomo¹³.

En Estados Unidos encontramos la oficina del

Taxpayer Advocate Service dirigido por el National Taxpayer Advocate. Se trata de un programa creado dentro del IRS (International Revenue Service) como un sistema independiente de la Administración Tributaria con la finalidad de asegurar la resolución de aquellos problemas presentados por los contribuyentes que no pudieron ser resueltos a través de los canales normales. Sus funciones se centran en la atención de casos individuales y también aquellos que abarquen a un sector de contribuyentes. Asimismo, cuenta con un servicio de asistencia para aquellos contribuyentes que no puedan asumir los costos de un abogado. Algo particularmente curioso es que esta Defensoría cuenta con la facultad de suspender un procedimiento tributario si es que advierte que se puede generar un daño irreparable al contribuyente¹⁴.

10. BUSCEMA, FORTE Y SANTILLI citado por ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROZAS VALDÉS, José Andrés. op cit.

11. Por ejemplo, el Informe Defensorial N° 106 que se pronuncia acerca del proceso de ratificación de ordenanzas que aprueban arbitrios municipales.

12. Memoria del Año 2005 del Consejo de Defensa del Contribuyente.

13. ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROZAS VALDÉS, José Andrés. op cit.

14. Información obtenida de la página web del International Revenue Service (IRS) <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=97392,00.html>

Ahora bien, en Latinoamérica, tenemos que tanto en Venezuela¹⁵, como en Chile¹⁶ y Argentina¹⁷, la Defensoría del Contribuyente es un órgano interno y dependiente de la Administración Tributaria que busca colaborar en los problemas que el contribuyente presente frente a la Administración Tributaria.

Respecto, de estas últimas, vale la pena llamar la atención sobre la falta de independencia de la Administración Tributaria, lo cual podría restarle objetividad en el desarrollo de sus funciones.

En Colombia por su parte, se precisa, que si bien la Defensoría forma parte de la Administración Tributaria ésta cuenta con independencia funcional.

Conclusiones

De lo expuesto, se observa que la Defensoría del Contribuyente es un órgano que viene perfeccionándose en el tiempo, y que, apunta no solo a la resolución de casos concretos, sino a la mejora del sistema tributario en su conjunto, tanto a nivel de administración como de regulación.

Asimismo, la relación contribuyente, defensoría y administración tributaria no es una relación opues-

ta en la que por un lado está la Administración y por el otro el contribuyente y la Defensoría, sino que se trata de una relación lineal, en que los tres sujetos coadyuvan a un objetivo común, el mejoramiento del sistema tributario en general en beneficio de todos.

Es preciso entonces, tomar en cuenta la enorme importancia de la labor que una Defensoría del Contribuyente tiene en sus manos y contribuir a fortalecer cada vez más su institucionalización.

La legitimidad de la Administración Tributaria para interponer la acción contencioso-administrativa

Por: Julio A. Fernández Cartagena*

Mediante el artículo 39° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 marzo 2007, se modificó el artículo 157° del Código Tributario, referido a la acción contencioso administrativa en materia tributaria.

Con la referida modificación se limitó la posibilidad de que la Administración Tributaria actúe como demandante en el proceso contencioso-administrativo, estableciéndose que sólo estaría legitimada para accionar cuando la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N°

27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

En tal sentido, la Administración Tributaria estará legitimada para recurrir a la acción contencioso administrativa cuando la decisión del Tribunal Fiscal incurra en cualquiera de los siguientes vicios de nulidad:

- Contravenga la Constitución, las leyes o las normas reglamentarias,
- Defecto u omisión de alguno de sus requisitos de validez.

15. Información obtenida de la página web de las Defensorías del Contribuyente de Venezuela, http://www.seniat.gov.ve/portal/page?_pageid=62,65118&_dad=portal&_schema=PORTA

16. TORRES, Jorge Gonzalo. Trabajo de Maestría de Derecho Tributario Internacional de Servicio de Impuestos Internos de Chile "Análisis de los derechos de los contribuyentes de Chile y España". Información obtenida de la página web www.ecas.cl/files/Expo%5B1%5D.%20Memoria%20Maestria%202004.PPT -

17. Información obtenida de las páginas web de las Defensorías del Contribuyente de Argentina www.afip.gov.ar/servicios_y_consultas/defensoria/defensoria_main.asp - 19k -

* Miembro del Programa de Apoyo Social (PAS). Socio del Estudio Fernández Cartagena & Rosillio Abogados. Profesor Asociado de Derecho Tributario y Derecho Comercial de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

- Constituya infracción penal o sea dictado como consecuencia de la misma.

Si bien se ha pretendido limitar la posibilidad de que la Administración Tributaria accione contra la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal, en los hechos se deja abierta la posibilidad de crear argumentos con el fin de presentar la demanda. Con ello se perjudican los intereses del administrado, que deberá enfrentar un litigio por varios años más, adicionales a los que ya siguió para transitar por la vía administrativa y lograr la Resolución del Tribunal Fiscal.

Cabe recordar que la acción contencioso administrativa ha sido creada y reconocida como una garantía a favor del administrado, no de la Administración. Debe quedar claro que no tiene por finalidad el resguardo de los intereses del Fisco. Por esa razón sólo por excepción la Administración Pública debería tener legitimidad para iniciar la acción ante el Poder Judicial.

Así, en doctrina se reconoce que la Administración puede recurrir al Poder Judicial para que éste declare la nulidad de sus decisiones pero ello sólo sería admisible cuando agravié el interés público, a través de la acción de lesividad.

La acción de lesividad es reconocida como un proceso especial, entablado por la propia Administración en demanda de que se anule un acto administrativo que declaró derechos a favor de un particular pero que es, además de ilegal, lesivo al bien común. Para ello la Administración debe declarar formalmente las razones por las cuales el acto administrativo que emitió es lesivo al interés general por ilegítimo.

Así, no debería bastar que el acto dictado por el Tribunal Fiscal sea nulo, sino que también se debería exigir que cause agravio al interés público y que dicha lesividad sea declarada expresamente por una autoridad administrativa. De esta forma se ha tratado la acción contencioso administrativa en el artículo 11° de la Ley que regula el Proceso Contencioso-Administrativo, que dispone lo siguiente:

“También tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos; previa expedición de **resolución motivada** en la que **se identifique el agravio** que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre **que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad** de oficio en sede administrativa” (énfasis agregado).

Sin embargo, en materia tributaria sólo se exige que el acto sea nulo y, como ya hemos mencionado, dicha nulidad puede ser invocada por la Administración Tributaria, en algunos casos únicamente para preservar sus fines recaudatorios.

Por otro lado, debemos criticar que en el caso de la acción contencioso administrativa en materia tributaria se haya legitimado a la Administración para impugnar ante los Tribunales la actuación o acto administrativo emitido por el Tribunal Fiscal, entidad que se ha pronunciado en última y definitiva instancia respecto de un acto emitido por la autoridad administrativa que desea impugnar esta decisión.

Ello conlleva el contrasentido de que la Administración deba pelear contra sí misma, pues por un lado está el Tribunal Fiscal defendiendo su resolución y, del otro, la autoridad administrativa que desea impugnar dicha decisión.

La acción contencioso administrativa en todo caso debería ser planteada por el Tribunal Fiscal, cuando dicho órgano colegiado determine que su decisión es nula y contraria al interés público. Para ello hubiera sido necesario que se faculte expresamente a este órgano para interponer la demanda.

No obstante, se ha mantenido que la Administración Tributaria tiene legitimidad para impugnar las decisiones del Tribunal Fiscal y no se ha reconocido al mismo órgano esta posibilidad.

Así podemos concluir que la acción contencioso-administrativa que regula el Código Tributario no tiene como sustento la lesividad del acto impugnado, tampoco tiene por finalidad la defensa del interés público, sino más bien constituye una herramienta para que la Administración Tributaria pueda recurrir una decisión que afecta sus intereses recaudatorios.

Como principio de Derecho Administrativo, las decisiones que favorecen al administrado no pueden ser desconocidas por la Administración. En materia tributaria, no se está observando dicha premisa pues en realidad se da el tratamiento de parte a la Administración Tributaria, facultándola a impugnar en sede judicial las Resoluciones del Tribunal Fiscal que son adversas a sus intereses recaudatorios. Por el contrario, la Administración Tributaria debería acatar las decisiones del Tribunal Fiscal, que es la última instancia en sede administrativa. Sólo si realmente fuera lesiva la resolución del referido órgano colegido, él mismo debería quedar facultado para recurrir al Poder Judicial para que declare la nulidad de su decisión.

Las Sanciones anómalas en el derecho tributario

Por: Gabriel Donayre Lobo

Conceptos preliminares

Según el Diccionario de la Lengua Española, la sanción es la pena que una ley o un reglamento establecen para sus infractores¹⁸. En similar sentido, se define la sanción como la pena para un delito o falta¹⁹.

En otras palabras, la sanción será la consecuencia desfavorable prevista por una norma para aquél que infrinja otra norma.

Ahora bien, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española se entiende por anómalo a aquello que es irregular o extraño, por lo que podría decirse que una sanción es anómala cuan-

do la pena impuesta no guarda relación o correspondencia con la infracción cometida.

En el ámbito tributario, el concepto de sanciones anómalas tiene un alcance más amplio que el que se desprende de su acepción gramatical, como podrá apreciarse más adelante.

Antes de definir qué se entiende por sanciones anómalas en el ámbito tributario, resultaría ilustrativo describir algunos ejemplos en las que éstas se presentan. Un primer ejemplo lo tenemos en el régimen de deducciones, que pasaremos a comentar.

Régimen de deducciones

Pongámonos en el caso de un contribuyente que se encuentra sujeto al régimen de deducciones²⁰ previsto por el Decreto Legislativo N° 940²¹, por la adquisición de un determinado bien cuyo precio de venta asciende a S/. 11,900.00 y cuya tasa de deducción es del 10%.

En el caso planteado, si el referido contribuyente omite efectuar el depósito del monto que debió haber deducido, estaría sujeto a una multa del 100% del monto no depositado²², que en este caso, sería de S/. 1,190.00.

Sin embargo, tal sanción no es la única consecuen-

cia negativa para el contribuyente, puesto que además no podrá deducir el crédito fiscal y el gasto sustentado en el comprobante de pago que respalda la adquisición del referido bien.

Si asumimos que el contribuyente tuvo en el mes que realizó la adquisición sujeta a deducción, un débito fiscal de S/. 100,000.00 y un crédito fiscal de S/. 80,000.00, y como resultados del año, una renta bruta de S/. 1'000,000.00 y gastos por S/. 800,000.00, tendremos los siguientes efectos en la determinación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta:

Impuesto General a las Ventas del mes x

Con Deducción

Débito Fiscal	100,000.00
Crédito Fiscal	- 80,000.00
Impuesto a Pagar	20,000.00

Sin Deducción

Débito Fiscal	100,000.00
Crédito Fiscal	-80,000.00
Reparo	1,900.00
Impuesto a Pagar	21,900.00

Impuesto a la Renta del año x

Con Deducción

Renta Bruta	1,000,000.00
Gastos	- 800,000.00
Renta Neta	200,000.00
Tasa (30%)	60,000.00

Sin Deducción

Renta Bruta	1,000,000.00
Gastos	- 800,000.00
Reparo	11,900.00
Renta Neta	211,900.00
Tasa (30%)	63,570.00

En tal sentido, tendremos que producto del reparo al crédito fiscal y al gasto, el contribuyente tendrá

que pagar un mayor Impuesto General a las Ventas de S/. 1,900.00 y un mayor Impuesto a la Renta de

18. Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. 22ª Edición, Madrid, 2005.

19. CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1984.

20. Denominado también como Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT).

21. Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

22. Artículo 12° del Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

S/. 3,570.00, cuya suma total asciende S/. 5,470.00, que representa aproximadamente un 460% más que el monto de la sanción por no efectuar el depósito del importe no detráido.

Adicionalmente, el contribuyente habrá incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario²³ respecto de ambos tributos, generándose dos sanciones, una por el 50% del Impuesto General a las Ventas omitido (50% de S/. 1,900.00 = S/. 950,00) y otra por el 50% del Impuesto a la Renta omitido (50% de S/. 3,570.00 = S/. 1,785.00), que arroja un total de S/. 2,735.00.

En resumen, el contribuyente que omita efectuar el depósito del monto que se encuentra obligado a detrar de su proveedor por la adquisición de algún bien sujeto al régimen de detracciones, no sólo estará sujeto a una multa del 100% del monto no depositado (sanción), sino que adicionalmente no podrá deducir el crédito fiscal y el gasto sustentado en el comprobante de pago que respalda tal adquisición (sanciones anómalas).

En el ejemplo citado, podemos apreciar la desproporción que existe entre el monto de la sanción y los montos que resultan de aplicar las denominadas sanciones anómalas (desconocimiento del crédito fiscal y del gasto), situación que se ve agravada cuando adicionalmente se generan sanciones que tienen precisamente como sustento tales sanciones anómalas, lo que en el caso propuesto se produce cuando también se aplica la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Si bien el fin perseguido por el legislador resulta razonable, al sancionar el incumplimiento del deber de colaboración por parte del adquirente o

usuario que omitió efectuar la detracción a la que se encontraba obligado, el medio utilizado para el cumplimiento de tal fin no lo es, pues como bien señala Altamirano:

“Si se pretende sancionar una conducta desvalorada del contribuyente, en honor al principio de tipicidad esa conducta debe encontrarse normativizada como una sanción, pero no puede arribarse a la misma a través del artilugio de generar consecuencias accesorias que no son otra cosa que sanciones, aunque no tipificadas como tales”²⁴.

Por tanto, cuando las normas tributarias prevén situaciones que materialmente tienen los mismos efectos que las sanciones a pesar de no estar definidas formalmente como tales, nos encontramos ante las llamadas sanciones anómalas, conocidas también en la doctrina jurídica como sanciones indirectas o impropias.

Del Federico, citado por Altamirano, define las sanciones anómalas como aquellas:

“Consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas ni reguladas por el legislador como sanciones”²⁵.

Ahora bien, ¿qué importancia tiene que una determinada situación se encuentre calificada o no como una sanción?

Pues bien, el hecho que una determinada situación se encuentre calificada como sanción implica que la Administración deba respetar los principios que regulan su potestad sancionadora, tales como los principios de razonabilidad o proporcionalidad, non bis in idem, debido procedimiento, entre otros²⁶.

Principio de razonabilidad o proporcionalidad

El principio de razonabilidad se encuentra regulado en el numeral 3 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), Ley N° 27444, de aplicación supletoria al Código Tributario conforme la Norma IX del Título Preliminar de dicho cuerpo normativo, según el cual:

“Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción, así como que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la

23. “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.”

24. ALTAMIRANO, Alejandro. Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario. En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, 2003. Pág. 262.

25. Ibidem. Pág. 259.

26. El artículo 42° del Decreto Legislativo N° 981, vigente desde el 1 de abril de 2007, sustituyó el primer párrafo del artículo 171° del Código Tributario, señalando que “La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.

comisión de la infracción y la repetición en la comisión de la infracción.”

De acuerdo con el citado principio, la comisión de una infracción no puede resultar siendo más ventajosa para el infractor que cumplir la norma infringida o asumir la sanción, puesto que de lo contrario se perdería el carácter disuasivo de la sanción.

De otro lado, este principio, en su vertiente de proporcionalidad, tiene como una de sus principales consecuencias, tal como lo puntualiza Juan Carlos Morón, la aplicación moderada de las

sanciones, toda vez que:

“Como las sanciones no son técnicas de política de gobierno sino técnicas de represión establecidas en función de las infracciones comprobadas en que incurren los administrados, deben ser impuestas en la forma y medida estrictamente necesarias para que cumplan su finalidad”²⁷.

En resumen, en atención a este principio, la sanción prevista no debe ser ni leve, que desvirtúe su carácter disuasivo, ni excesiva, que sea demasiado gravosa para el infractor.

Principio de non bis in idem

El numeral 10 del artículo 230° de la LPAG señala que:

“No se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos que se aprecie la

identidad del sujeto, hecho y fundamento”.

Este principio busca excluir la posibilidad que sobre la base de los mismos hechos, la Administración imponga dos o más sanciones administrativas o una sanción administrativa y otra penal.

Principio de debido procedimiento

De acuerdo con el numeral 2 del artículo 230° de la LPAG:

“Las entidades aplicarán sanciones sujetándose al procedimiento establecido respetando las garantías del debido proceso”.

Este principio se materializa con el ejercicio de los derechos del que gozan las personas a exponer sus argumentos, ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Consideramos que la problemática de las sanciones anómalas debería analizarse desde la perspec-

tiva de los principios que regulan la potestad sancionadora de la Administración y de acuerdo con los resultados de dicho análisis ejercer alguno de los mecanismos de defensa.

Existen otros ejemplos en los que si bien no existe la violación de un precepto por parte de los contribuyentes, se derivan consecuencias desfavorables de una determinada acción o situación que no han sido calificadas ni reguladas como sanciones, que también podría calificarse como sanciones anómalas, como las referidas a la incautación de los libros y registros contables, así como la demora en resolver las solicitudes de devolución y los recursos de reclamación y apelación, entre otros.

Incautación de los libros y registros contables

Con ocasión de la presentación de una queja ante la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, se pudo apreciar la existencia de un vacío normativo vinculado con la obligación de llevar los libros y registros contables cuando éstos habían sido incautados por una autoridad competente, como un fiscal o juez.

Cabe señalar que tal circunstancia imposibilitaba a los contribuyentes a efectuar las anotaciones de las operaciones realizadas durante el período en que tales libros y/o registros permanecían en el Ministerio Público o el Poder Judicial, dado que el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, establecía que para la

27. MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Editorial Gaceta Jurídica S.A. Quinta Edición. Marzo 2006. Pág. 626.

legalización del segundo y siguientes libros o registros de una misma denominación, se debía acreditar que se había concluido con el anterior, o que se había perdido o destruido, situación que no encajaba en el supuesto de incautación de documentos por parte de una autoridad competente.

Tal vacío normativo tenía implicancias en el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales como sustanciales de los contribuyentes, pues el hecho que no pudieran anotar sus operaciones en sus libros o registros contables, no sólo los hacía incurrir en una infracción formal, sino que incluso, les significaba asumir una mayor carga tributaria.

Así por ejemplo, si como consecuencia de la circunstancia materia de análisis, un contribuyente no lograba anotar sus adquisiciones en su Registro de Compras, no podía utilizar el crédito fiscal respectivo²⁸, o si no llegaba a contabilizar la depreciación de sus bienes del activo fijo, no podía deducirla para efecto de la determinación de su renta neta de tercera categoría²⁹.

Como se observa, los contribuyentes se veían perjudicados por una causa que no les era imputable, constituyendo tales consecuencias desfavorables auténticas sanciones anómalas.

Cabe resaltar que el 30 de diciembre de 2006, se publicó en el diario oficial "El Peruano", la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, que aprobó diversas normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, entre ellas, la prevista en el inciso b) del artículo 4° que dispuso que no sería de aplicación la regla según la cual tratándose de libros o registros contables llevados en forma manual, se debía acreditar que se había concluido el anterior, para efectos de la legalización del segundo y siguientes libros y registros vinculados a asuntos tributarios, en el caso que tales libros o registros hubieran sido incautados por una autoridad competente.

De esta manera, se eliminaron las consecuencias desfavorables para los contribuyentes de tener sus libros o registros contables incautados por una autoridad competente.

Demora en resolver las solicitudes de devolución y los recursos de reclamación y apelación.

La demora en resolver las solicitudes de devolución de los créditos tributarios que tienen a su favor los contribuyentes, les ocasiona un evidente perjuicio económico y financiero, que como consecuencias desfavorables podrían también calificar como sanciones anómalas.

Lo mismo ocurre cuando la Administración no resuelve oportunamente los recursos de reclamación y apelación interpuestos por los contribuyen-

tes, puesto que el interés moratorio opera como una suerte de sanción en contra de los contribuyentes.

Cabe precisar que se han atenuado los efectos desfavorables de la demora en resolver el recurso de reclamación, pues con la modificación introducida al artículo 33° del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 981, no se aplican intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo que tiene la Administración para resolver tal recurso.

Conclusiones

1. El concepto de sanciones anómalas en el ámbito tributario tiene un alcance más amplio que el que se desprende de su acepción gramatical.

2. Cuando las normas tributarias prevén situaciones que materialmente tienen los mismos efectos que las sanciones a pesar de no estar definidas formalmente como tales, nos encontramos ante las llamadas sanciones anómalas, conocidas

también en la doctrina jurídica como sanciones indirectas o impropias.

3. La problemática de las sanciones anómalas debería analizarse desde la perspectiva de los principios que regulan la potestad sancionadora de la Administración, tales como los principios de razonabilidad o proporcionalidad, non bis in idem, debido procedimiento, entre otros.

28. De acuerdo con el inciso c) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, concordado con el numeral 3 del artículo 10° de su reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF.

29. Según lo prevé el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF.

El Comiso de mercaderías: ¿Sanción o Abuso?

Por: Mary Ann Gamarra Bellido

Uno de los casos más frecuentes que atiende la Defensoría, son las quejas relativas al comiso de mercaderías. Es por ello, que hemos considerado conveniente tratar este tema, ya que muchas veces, esta sanción puede considerarse abusiva cuando existe un vacío legal o cuando la Administración interpreta de manera arbitraria una norma o inclusive cuando hay un desconocimiento del propio usuario de la normativa aduanera.

En este sentido, recordemos que como principio general, la SUNAT tiene, como potestad aduanera, la facultad de controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero, por lo que podrá disponer acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero.

Para ejecutar estas acciones de control, la SUNAT puede aplicar medidas preventivas y/o punitivas, según sea el caso. En relación a las infracciones y sanciones, el artículo 101° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas (en adelante, LGA), aprobado mediante Decreto Supremo N° 129-2004-EF, establece que para que un hecho sea calificado como infracción, debe estar previsto en la forma que establece las leyes, previamente a su realización, no pudiendo aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma.

Las sanciones pueden variar, dependiendo del tipo de infracción cometida y/o del agente infractor, por lo que la vigente LGA las ha dividido en (i) multas, (ii) suspensión, (iii) cancelación, (iv) inhabilitación y (v) comiso.

En cuanto al comiso, es la sanción que consiste en la privación definitiva de la propiedad de las mercancías, diferente a lo que sucede en los casos de inmovilización³⁰, medida preventiva que no permite disponer, utilizar, comercializar ni transferir la

mercancía de manera provisional. En caso de que no se desvirtúen los hechos que generaron la inmovilización, ello puede dar lugar a un comiso posterior.

Teniendo en cuenta esto, y los casos más recurrentes que ha atendido la Defensoría, citamos algunos casos tipificados en el artículo 108° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas (LGA), aprobado mediante Decreto Supremo N° 129-2004-EF, que establece cuándo se aplica la sanción de comiso:

- a) **Se disponga de la mercancía ubicada en los locales considerados como zona primaria o en los almacenes del beneficiario del sistema anticipado de despacho aduanero, sin contar con el levante o sin que se haya dejado sin efecto la inmovilización dispuesta por la autoridad aduanera.**

Sobre el primer supuesto señalado en el inciso a) del artículo 108° de la LGA, resulta evidente que cualquier disposición de la mercancía sin que cumpla con el procedimiento operativo propio de la importación, o que habiendo pasado por ésta, aún no se haya otorgado el levante del mismo por parte de la autoridad aduanera sea sancionado con el comiso.

Igual criterio será utilizado para las mercancías, que por alguna causa hayan sido inmovilizadas, ya que como hemos señalado anteriormente, esta medida se aplica cuando se presume la existencia de alguna infracción o delito aduanero, en cuyo caso, la mercancía permanece en el almacén aduanero u otro lugar determinado por el personal autorizado para inmovilizar.

En estos casos, el dueño de la mercancía inmovilizada o su representante debe sustentar y acreditar la propiedad, posesión, tenencia y/o procedencia legal de las mercancías inmovilizadas,

30. Acto a través del cual la SUNAT dispone que las mercancías deban permanecer en un lugar determinado y bajo la responsabilidad de quien señale, a fin de someterlas a las acciones de control que estime necesarias.

dentro del plazo que dure la inmovilización³¹, en cuyo caso el funcionario aduanero debe evaluar las pruebas presentadas, y en caso necesario, realizar las verificaciones o inspecciones a fin de corroborar la información presentada. De considerar acreditada la propiedad, posesión tenencia, y/o procedencia legal, el funcionario aduanero dejará sin efecto la medida preventiva.

En este sentido, si no se ha cumplido con el procedimiento descrito, y si se hubiera dispuesto de la mercancía sin que la autoridad aduanera haya otorgado el levantamiento de la inmovilización, se procederá con el comiso respectivo.

b) La mercancía sea contraria a la soberanía nacional, a la moral y a la salud pública.

En relación a este supuesto, debe precisarse que si bien la SUNAT está encargada de la administración, recaudación, control y fiscalización del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero, se desprende que dentro de estas facultades, no se encuentra determinar si las mercancías sujetas a control son contrarias a la soberanía nacional, moral y a la salud pública.

En este sentido, se requiere que los órganos competentes, dependiendo del sector, emitan los exámenes o informes correspondientes que permitan determinar con exactitud cuándo nos encontramos ante estos supuestos.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos, entre los que se puede citar la RTF N° 0914-A-2001, ha señalado que la aplicación de la sanción de comiso de las mercancías cuando sea contraria a la salud pública, debe ser supeditada a lo que dispongan previamente las autoridades de los sectores competentes.

Haciendo un paréntesis, cabe mencionar, que en virtud de la Ley N° 28405, Ley de Rotulado de Productos Industriales Manufacturados, la SUNAT es la encargada de verificar, únicamente en las mercancías seleccionadas para reconocimiento físico, que los productos importados tengan rotulados de información respecto al país de fabricación y, fecha de vencimiento cuando corresponda, y en caso de incumplimiento, no podrán ser nacionalizados.

c) La mercancía no figure en el manifiesto de carga o en los documentos que debe presentar el transportista o representante y los agentes de carga o cuando la autoridad aduanera verifique diferencia entre la mercancía que contiene los bultos y la descripción consignada en el manifiesto de carga.

El glosario de la LGA define al manifiesto de carga como el documento en el cual se detalla la relación de la mercancía que constituye carga de un medio o de una unidad de transporte, y expresa los datos comerciales de las mercancías.

Tal como se desprende de la citada definición, el manifiesto de carga contiene la información respecto del medio del transporte número de bultos, peso y la identificación genérica de la mercancía que comprende la carga y que debe presentar todo transportista internacional a la aduana, en forma previa o al momento del arribo o salida del territorio aduanero.

Ahora bien, en tanto el manifiesto de carga es elaborado por el transportista, y no por el dueño o consignatario de la mercancía, resulta posible que con frecuencia éste cometa errores al describir la mercancía, ya sea por imprecisión, exceso o defecto.

En por ello, que nuestra legislación ha previsto la posibilidad de rectificar el manifiesto de carga, solicitud que debe ser presentada por el transportista o su representante en el país dentro del plazo de 15 días contados a partir de la fecha de término de la descarga o del término de embarque, debiendo sustentarse con la documentación correspondiente.

Así, el Procedimiento (INTA-PE.09.02) permite la rectificación de datos como el consignatario, diferencia de peso, descripción de la mercancía, cantidad de bultos, número de contenedor, entre otros.

En este sentido, de la normatividad vigente, procederá la rectificación a pedido de parte bajo las siguientes condiciones:

- Que no implique la incorporación de documentos de transporte no manifestados.

³¹ El plazo de inmovilización es de 10 días hábiles, prorrogables por un plazo igual, sin embargo, hemos recibido quejas de usuarios aduaneros en los que no se habría cumplido con el plazo antes señalado.

- Que se presenten dentro del plazo establecido.
- Que la autoridad aduanera no haya adoptado algún tipo de medida preventiva sobre la mercancía objeto del documento de transporte a rectificar.
- Que la mercancía no haya sido sometida a destinación aduanera.
- Que se encuentre debidamente sustentada documentariamente.

No obstante ello, hemos tomado conocimiento que la SUNAT vino interpretando que en cuanto a la descripción de mercancía, ésta sólo puede rectificarse cuando ha sido previamente manifestada, por lo que vía una solicitud de rectificación no procedería el cambio de una mercancía por otra no declarada en el manifiesto de carga.

Esta interpretación extensiva de la SUNAT, no sólo carece de sustento jurídico, sino que además se encuentra divorciada de la realidad, ya que el manifiesto de carga es un documento que elabora el transportista a base de la documentación e información que le proporciona el dueño o consignatario de la mercancía.

En este sentido, será el transportista el que asuma las responsabilidades de lo que declara, no obstante ello, mediante el comiso se estaría perjudicando y afectando al dueño o consignatario de la mercancía, que cuenta con la documentación que sustenta la transacción internacional, y que a su vez cumple con todos los requisitos necesarios para que se rectifique el manifiesto de carga.

Cabe señalar que a propósito de diversas quejas, la Administración Tributaria ha establecido, de manera acertada, determinados criterios para la aplicación de la sanción de comiso que hemos venido tratando, señalando que no procederá la rectificación a pedido de parte que implique el cambio de una mercancía por otra no declarada en el manifiesto de carga, sólo cuando: (i) la autoridad aduanera haya verificado diferencias entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en el manifiesto de carga, antes de la presentación de la solicitud de rectificación y (ii) como resultado de la documentación y evaluación efectuada, se

determine la improcedencia de la rectificación.

En conclusión, el transportista podrá rectificar el manifiesto de carga, de una mercancía por otra no declarada, siempre que éste se realice antes de que la autoridad aduanera haya verificado cualquier diferencia entre los bultos y la descripción consignada en el manifiesto, salvo que la solicitud de rectificación se declare improcedente, ya sea porque se presentó fuera de plazo, que la autoridad aduanera haya adoptado alguna medida preventiva, que la mercancía haya sido sometida a destinación aduanera, o que no se encuentre sustentada documentariamente. En estos casos, es decir, en caso no proceda la rectificación que implique el cambio de una mercancía por otra, corresponderá aplicar la sanción de comiso de acuerdo a lo establecido en la segunda parte del inciso d) del artículo 108° de la LGA.

d) Se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto se aplicará adicionalmente una multa.

Tal como hemos señalado, a diferencia de otros tipos de sanción, el comiso constituye una de las sanciones más graves impuestas al administrado, en tanto implica una privación definitiva de la propiedad de las mercancías. No obstante ello, en el caso de detectarse mercancía no declarada, nuestra legislación aplica adicionalmente una multa pecuniaria equivalente al valor FOB de la mercancía comisada, lo que sin duda estaría vulnerando el principio de non bis in idem, en tanto sobre un mismo hecho se estaría imponiendo dos tipos de sanción, cuando en muchos casos esta sanción tan severa se aplica por hechos que pueden surgir por un error documentario que provoca alguna omisión en la declaración, y que a veces es ajeno al propio importador, siendo además el más perjudicado con esta sanción.

En efecto, puede darse el caso que por algún descuido del proveedor (exportador), el importador reciba una mercadería que no le corresponde, o peor aún, todo un contenedor³². En estos casos, vale preguntar si resulta razonable que por una causa totalmente ajena al importador se le decomise la mercancía, además de tener que pagar una multa pecuniaria.

32. Si bien el artículo 77° del Reglamento de la LGA establece la posibilidad de rectificar las declaraciones por el cruce en origen de contenedores llegados en el mismo medio de transporte, no contempla casos en los cuales se puede dar un cruce en origen de contenedores con destino a diferente país (por error del proveedor), existiendo un vacío legal que podría conllevar a un comiso.

Así, por ejemplo, es probable que en una importación definitiva, en la cual se autorizó el levante de la mercancía (por ejemplo, por haber sido asignada a canal verde), y que recién con su retiro, el dueño o consignatario se percató que no era la mercancía que se había solicitado (pese a que se encontraba amparada en la documentación correspondiente).

El artículo 66° de la LGA establece la posibilidad de reexportar la mercancía que habiendo sido declaradas y nacionalizadas, resulten deficientes o que no corresponda a la solicitada por el importador, considerándolas bajo el régimen de exportación temporal, siempre que éste se realice dentro de los 3 meses contados a partir de la fecha de numeración de la declaración de importación y previa presentación de la documentación justificatoria.

En principio, la citada norma, pareciera dar una solución al caso planteado. Sin embargo, la autoridad aduanera tiende a interpretar esta norma de manera literal, señalando que para la exportación temporal de una mercancía distinta a la solicitada por el importador, procederá cuando esta se encuentre previamente declarada y nacionalizada.

Sin embargo, esta interpretación se contradice con la realidad, ya que justamente, en el caso planteado, el importador ha decidido reexportar la mercancía, al percatarse que ésta no corresponde a la solicitada, por lo que resulta claro que ante su desconocimiento, declaró lo que creyó había solicitado, y que se encontraba amparada en la documentación correspondiente.

En efecto, en estos casos resulta evidente que la mercancía arribada físicamente por error y distinta a la solicitada por el importador nunca va a estar declarada. No obstante ello, la autoridad aduanera, en base a lo dispuesto en el inciso i) del artículo 108 de la LGA, dispone la sanción de comiso de la mercancía no declarada, adicionalmente a la aplicación de una multa equivalente al valor FOB.

Como se puede apreciar, en el ejemplo mencionado, existen casos sobre los cuales aún existe un vacío legal, o cuya regulación resulta absurda, ante un imposible jurídico. Cabe mencionar que con la Ley N° 28977, Ley de Facilitación de Comercio Exterior, se estaría dando una solución a casos como éste, permitiendo exportar temporalmente mercancía

nacionalizada distinta a la solicitada por el importador sin exigir su declaración previa.

En efecto, el artículo 13° de la citada Ley precisa que las mercancías nacionales o nacionalizadas sometidas a los regímenes de exportación definitiva o temporal no constituyen mercancías susceptibles de la aplicación de la sanción prevista en el inciso i) del artículo 108° de la LGA por no afectar el interés fiscal, debiéndose a la rectificación respectiva cuando la declaración sea sometida a reconocimiento físico.

En este sentido, consideramos que bajo la citada precisión, se deban realizar las coordinaciones del caso con las aduanas operativas, para que se permita la exportación de mercancías que aún habiendo sido nacionalizadas, no corresponden a las que fueron solicitadas, favoreciendo de esta manera la facilitación del comercio exterior.

Otro caso, es aquel cuando la mercancía ha sido declarada incorrectamente, es decir, cuando se importó 1000 televisores y se declaró sólo 900. ¿Procederá el comiso sobre los 100 televisores no declarados? Pues de acuerdo a lo dispuesto en el numeral i) del artículo 108° de la LGA pareciera que sí resulta aplicable tal medida. Sin embargo, el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N° 08286-A-2004, 2073-98-SALA DE ADUANAS y 0588-A-99, precisó que declarar incorrectamente o proporcionar información incompleta de las mercancías en cuanto a su origen, especie o uso, cantidad, calidad o valor, es un supuesto de infracción que no está tipificado en el artículo 108° inciso b) numeral 7 del Decreto Legislativo N° 809, sino que está tipificado en el artículo 103° inciso d) numeral 6 de la Ley General de Aduanas, vigente a la fecha en que se cometió la infracción.

De otro lado, los últimos párrafos del artículo 108° de la LGA establecen que también será aplicable la sanción de comiso al medio de transporte que habiendo ingresado al país al amparo de una legislación pertinente o de un Convenio Internacional, exceda los plazos de permanencia concedido por la autoridad aduanera.

Asimismo, señala que si decretado el comiso, la mercancía no fuera hallada o entregada a la autoridad aduanera, se impondrá al infractor una multa igual al valor FOB de la mercancía.

Finalmente, se establece que la sanción de comiso será reclamable dentro del plazo de 20 días computados a partir del día siguiente de su notificación. Al respecto, cabe señalar que la citada "reclamación", que tiene por objeto solicitar la devolución de la mercancía no corresponde al procedimiento contencioso señalado en el artículo 135° del Código Tributario, tal como ha establecido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 0207-A-2000,

jurisprudencia de observancia obligatoria.

En este sentido, en caso la autoridad aduanera emitiera una resolución que confirma tal medida al declarar improcedente tal "reclamación" o solicitud de devolución y ordenar el comiso de la mercancía, constituye un acto administrativo que puede ser objeto de una reclamación de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 135° del Código Tributario.

Conclusión

Si bien las infracciones serán determinadas en forma objetiva, tal como establece el artículo 102° de la LGA, consideramos que se debe evaluar cada caso, y establecer medidas proporcionales y razonables, evitando cualquier interpretación extensiva por parte de la Administración Tributaria.

Asimismo, se deben tomar en cuenta todos aquellos casos sobre los cuales existe un vacío legal, o que habiendo una regulación, se torna inaplicable ante un imposible jurídico, ya que de lo contrario, se estaría trabando el comercio exterior en lugar de su facilitación.

Comercio Exterior haciendo posible

“La facilitación”

Por: Julio Guadalupe*

La dinámica del comercio internacional requiere de operaciones ágiles y rápidas. El reto de los operadores de comercio exterior es cómo afrontar del modo más eficiente (en calidad, tiempo y dinero) el rol que a cada quien le toca desempeñar. Los procedimientos, herramientas, logística y, finalmente, estrategia a ser utilizados dependerán de cada quien; los riesgos pueden ser elevados, pero las ganancias también, máxime en un momento y contexto tan propicio como el que nos toca vivir en que los productos peruanos no sólo están encontrando nichos interesantes en el extranjero, sino, lo que es más importante aún, empiezan a ser reconocidos y valorados.

En este proceso, la inversión y creatividad privada deben encontrar los caminos que mejor se adecuen al conocimiento y experiencia que poseen las empresas y empresarios en cada rubro y sector específico. Por supuesto que también juega un rol importante el soporte de las asociaciones gremiales y gubernamentales de apoyo y fomento al comercio, industria y exportación, sobre todo a nivel de pequeñas y medianas empresas.

El escenario actual y las perspectivas lucen bien (incluso para los analistas más escépticos); no obstante el camino es difícil. Cuán difícil será, que uno de los principales temas de debate nacional que

* Especialista en Comercio Exterior y Aduanas, miembro del Programa de Apoyo Social (PAS) de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero.

ha copado la atención y preocupación de autoridades y privados es la denominada “facilitación del comercio exterior”.

En este punto, partamos por admitir que el comercio exterior peruano es, por decirlo, “complicado”. Tan complicado, que hemos necesitado de una ley (la Ley de Facilitación del Comercio Exterior, Ley 28977, en adelante “la Ley”), para, de algún modo, empezar a sentar las bases que permitan al Perú alcanzar estándares internacionales necesarios para la aplicación de convenios internacionales de profundización económica o de apertura de mercados (como es el caso de los convenios o acuerdos con Chile y Estados Unidos).

Ante ello, cabrían plantearse al menos un par de preguntas: ¿porqué nuestro comercio exterior es tan complicado? y ¿basta con una ley para hacerlo más sencillo?

La respuesta a la primera pregunta es un tanto difícil, puesto que supone analizar aspectos estructurales relacionados al vasto marco normativo que regula esta materia. Empero, podríamos considerar que una de las principales causas que tornan complicado el comercio exterior peruano es el “trámite aduanero”, (afirmación que fluye del propio artículo primero de la Ley).

La respuesta a la segunda pregunta, desafortunadamente, es un rotundo NO. En efecto, para que las cosas funcionen no basta con la dación de leyes sino que se requiere necesariamente de la voluntad y accionar de las personas. Es harto conocido por nosotros la cantidad de normas que existen cuyo contenido es sólo lírico (“letra muerta”).

Entonces, si no queremos que la Ley sea “letra muerta” debemos asumir un compromiso frente a ella; el compromiso esencial de cumplirla y hacerla cumplir, nada más; pero para ello la Ley requiere poder ser aplicada de una manera cabal y razonable acorde con los objetivos que ésta persigue. Por esta razón, desarrollaremos seguidamente ciertas consideraciones orientadas a tal fin.

El artículo 1 de la Ley señala que ésta se aplica al “trámite aduanero”. Es decir, el legislador está reconociendo que dicho trámite es complicado y que no ha estado ayudando (y por tanto, ha estado entorpeciendo) a las operaciones de comercio exterior.

Al hablar de “trámite aduanero” nos estamos refiriendo a aquellas formalidades necesarias a efectos de cumplir con los diferentes regímenes, operaciones

y destinos aduaneros especiales; es decir, nos estamos refiriendo al “despacho aduanero”.

Por su lado, el artículo 2 de la Ley señala que “en el trámite aduanero de mercancías, los procedimientos de control deberán ejecutarse, sin ocasionar demora más allá de la necesaria conforme a los plazos señalados (...)”; es decir, el legislador considera que el control (concurrente al despacho) efectuado por la autoridad aduanera ha venido ocasionando demoras en el despacho de las mercancías (para su ingreso y salida del país). Se entiende, por tanto, que estas demoras no resultan justificables, ni se sustentan en bases razonables en función a los fines que se persiguen (facilitación). En otras palabras, si el control aduanero no se está efectuando sobre la base de la facilitación, se entendería que se estaría efectuando sobre bases distintas (recaudación, por ejemplo).

Por ello, para que el control aduanero se oriente hacia la facilitación, éste deberá ser ejercido de modo razonable y acorde con dicho objetivo. Para ello, las normas relacionadas con el comercio exterior, así como los procedimientos (de índole normativo e informático) deberán ser expedidos y aplicados atendiendo a esta finalidad. Entenderíamos que éste ha sido el objetivo del legislador dado que el artículo 5 de la Ley señala que “la administración aduanera efectuará el control aduanero sobre las mercancías de alto riesgo, debiéndose simplificar el despacho en las mercancías de bajo riesgo. Para tal efecto, la administración aduanera debe implementar sistemas informáticos suministrados por los operadores de comercio exterior (...)”.

De lo mencionado precedentemente, se desprende que el control aduanero deberá ser entendido en dos niveles distintos: (i) un primer nivel más riguroso aplicable a las mercancías de “alto riesgo”; y, (ii) un segundo nivel menos riguroso aplicable a mercancías de “bajo riesgo”.

Esto quiere decir, en nuestra opinión, que el control aduanero deberá ser regulado y ejercido en función a las necesidades propias de cada nivel (a necesidades distintas; distintas regulaciones, requisitos y exigencias). Para ello se requeriría:

- Establecer cuáles son las mercancías de “alto riesgo” a que se refiere la Ley.

En este punto creemos que lo más sano sería la publicación de una lista cerrada de mercancías, a los efectos que las nuevas inclusiones que puedan ser efectuadas no dependan del criterio de cada aduana

operativa, sino que requieran de una modificación normativa.

- Definir legalmente los criterios en función a los cuales las mercancías serán incluidas en la lista de “alto riesgo”, por ejemplo:
 - i) Alto grado de contrabando o defraudación fiscal
 - ii) Aduana de origen de despacho aduanero
 - iii) Antecedentes del operador de comercio exterior a cuyo nombre se genera el despacho
 - iv) Alta incidencia de objeciones en el despacho (valoración, clasificación, etc.)
- Establecer la obligación por parte de la autoridad aduanera de sustentar los criterios utilizados para determinar cuando una mercancía es de “alto riesgo” a los efectos de establecer el nivel de control aduanero correspondiente.
- Aprobar un procedimiento diferenciado que permita establecer el nivel de control aduanero que corresponda; esto es, de qué manera y en qué medida sería ejercido dicho control tanto en los casos de “alto riesgo” como en los de “bajo riesgo”. Esto implicaría establecer:
 - i) Porcentajes de control máximo y mínimo permitidos en cada nivel de control.
 - ii) Criterios objetivos para que la autoridad aduanera pueda establecer objeciones en el despacho (sobre todo en los casos de valoración) en cada nivel de control (sin perjudicar, obviamente, el derecho de la autoridad de efectuar acciones de control posterior – fiscalizaciones-).
 - iii) Mecanismos que permitan el acceso tanto al canal verde (sin revisión física, ni documental), como al sistema anticipado de despacho aduanero (inicio del despacho antes del arribo

de la mercancía) a la mayor cantidad posible de operadores de comercio exterior (esto implicaría una suerte de calificación de buen contribuyente extendida y flexibilizada).

- iv) La posibilidad de presentar cartas fianzas globales (u otras garantías de la misma naturaleza) que garanticen el debido cumplimiento de las operaciones de comercio exterior llevadas a cabo por cada operador en base a las cuales se permita un rápido levante de mercancías pese a las objeciones que pueda establecer la autoridad aduanera.

Lo antes mencionado tiene por finalidad exclusiva contribuir al debate sobre la materia mediante lo que, desde nuestro modesto punto de vista, constituirían sugerencias en pro de una real facilitación del comercio exterior.

No obstante, reiteramos, nada de lo expuesto tendría sentido si tanto los operadores como la autoridad aduanera no asumen un compromiso sincero y real en pro de la facilitación. A los operadores de comercio exterior (declarantes, agentes de aduana, almaceneros, transportistas, etc.) les corresponderá la tarea de actuar con transparencia y de proporcionar a la autoridad aduanera información veraz y oportuna (vía declaraciones juradas). A la autoridad aduanera le corresponderá analizar y calificar los despachos en forma acorde con la finalidad de la Ley, evitando así dilaciones innecesarias.

Finalmente, y en adición, al legislador (en general, congresistas, ministros, superintendentes), le corresponderá expedir normas que, de un lado, se sustenten en y apunten hacia la facilitación del comercio exterior; y, de otro, estén soportadas en criterios objetivos en base a los cuales el control aduanero pueda ser efectuado de modo razonable y en la medida requerida para cada respectivo nivel (“alto riesgo” y “bajo riesgo”).

Agradecimientos

Agradecemos a los abogados que integran el Programa de Apoyo Social (PAS), proyecto impulsado por la Defensoría, para la defensa gratuita de los contribuyentes de escasos recursos, en especial a quienes hemos solicitado su colaboración profesional; doctores: Juan Carlos Zegarra, Jorge Bravo Cucci, Rolando Ramírez-Gastón Horny, Julio Fernández Cartagena y Fernando Zuzunaga del Pino.

Asimismo, agradecemos de manera especial al Dr. Julio Fernández Cartagena y al Dr. Julio Guadalupe, miembros del PAS, que con su experiencia y especialización en temas tributarios y aduaneros, han enriquecido el contenido del presente Boletín.

Invitamos a todos los abogados especializados en temas tributarios y aduaneros que deseen participar en el PAS a inscribirse en nuestras oficinas.