

Nuevo Código Tributario

¿Una simplificación de procesos?

RESUMEN EJECUTIVO

La Fundación Eléutera ha tenido acceso al Proyecto de Ley para el nuevo Código Tributario elaborado por la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN) y la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) y presentado recientemente al Presidente de la República. Puedes descargar el proyecto de ley a través de este [enlace](#).

El proyecto de Código, se basó en el Modelo de Código Tributario 2015 del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) - que puede ser descargado a través del siguiente [enlace](#). Sin embargo, hemos podido apreciar marcadas diferencias entre el Proyecto de Ley y el Código Modelo; principalmente en cuanto a las garantías de defensa del contribuyente, las cuales parecen ser debilitadas en el Proyecto de Ley.

Actualmente, Eléutera aún se encuentra estudiando el proyecto de nuevo Código Tributario con diversos profesionales del derecho, economistas y empresarios.

Sin embargo, hemos detectado graves retrocesos no solo en materia de competitividad y simplificación del sistema tributario, sino también en cuanto a la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, particularmente el acceso a los tribunales. El presente documento, se encuentra limitado a aquellos elementos específicos que consideramos necesitan ser modificados urgentemente, y no pretende proveer un análisis sobre la totalidad de las disposiciones contenidas en el proyecto de nuevo Código Tributario.

Próximamente estaremos publicando estudios, análisis y propuestas más profundas en esta materia. Solicitamos hacernos llegar sus comentarios a info@eleutera.org y recomendamos a las empresas privadas contribuir a una reforma tributaria justa y competitiva dedicando el tiempo y los recursos necesarios para que a través de la propuesta y retroalimentación sea posible elaborar un proyecto de ley que se ajuste a las necesidades de la economía hondureña.

Conclusiones Principales

A. La necesidad de los pesos y contrapesos

En Fundación Eléutera consideramos que el principio del *Estado de derecho* y la *división de poderes*, que implica un sistema de pesos y contrapesos entre los poderes del Estado, exige que el ejercicio de diversas facultades de fiscalización, la imposición de medidas cautelares y el cobro ejecutivo de la deuda tributaria sean autorizadas previamente por un Juez o, en caso de emergencia, que sean autorizadas posteriormente en los días siguientes, como sucede en el proceso penal.

B. Autoridad Tributaria podrá utilizar la PMOP para realizar allanamientos y expropiación de bienes.

El proyecto de ley, le da el poder a la Autoridad Tributaria para que, por mero acto administrativo, pueda determinar el monto de la deuda tributaria, declarar su legalidad, y proceder a su cobro con la asistencia de la Policía Militar, mediante la expropiación y posterior enajenación de los bienes de un contribuyente que no ha gozado de un *debido proceso*, un *juicio previo*, de su *derecho a la defensa* y, en general, de ninguna garantía judicial mínima para proteger sus derechos fundamentales.

C. Derechos fundamentales del contribuyente se verían amenazados.

Sin autorización judicial, ni presencia del Ministerio Público u otra entidad que vele por los derechos del ciudadano, las redadas militares de la Autoridad Tributaria ponen en peligro derechos fundamentales como la seguridad individual, la propiedad, y la dignidad inherente de todo ser humano.

D. Proyecto de Ley contiene amplios vicios de inconstitucionalidad.

El anteproyecto de ley también contiene disposiciones que atentan de forma clara contra derechos fundamentales como la *presunción de inocencia*, el *derecho a la defensa*, el *juicio previo*, el *principio de legalidad*, el *derecho de petición* y el *derecho de acceso a los tribunales* de justicia, entre otros. Incluyendo también disposiciones contrarias a la forma de gobierno republicana que establece la Constitución, en el sentido que se busca concentrar en la Administración Tributaria diferentes potestades que son exclusivas de otros poderes del Estado.

E. Imposibilidad de acceder a los tribunales.

Mediante la creación de Tribunales Administrativos y un nuevo procedimiento administrativo que puede llegar a tardar casi dos años, la Administración Tributaria no solo se apropia de funciones del Poder Judicial, como juzgar y aplicar la ley al caso concreto, sino que también estaría escapando del control judicial sobre sus actos, al imposibilitarle a los contribuyentes el acceso a los tribunales¹.

F. Obligaciones internacionales en materia de Derechos Humanos

La falta de reconocimiento de las garantías judiciales reconocidas en un gran número de instrumentos internacionales para la protección de los Derechos Humanos, colocaría al Estado de

¹ El **Artículo 304 de la Constitución de la República de Honduras** dice: “Corresponde a los órganos jurisdiccionales aplicar las leyes a casos concretos, juzgar y ejecutar lo juzgado. En ningún tiempo podrán crearse órganos jurisdiccionales de excepción.”

Honduras en incumplimiento de sus obligaciones internacionales y en posterior responsabilidad legal frente a los afectados, según fuese determinado por las instancias supranacionales del Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

G. Pretenden legislar vía reglamentos.

En cuanto al Poder Legislativo, cuyas funciones son indelegables, se atribuye la facultad de emitir normativas que impongan obligaciones, plazos, faltas y procedimientos de cobro y apremio, así como de embargo, expropiación y enajenación de los bienes del contribuyente²; estas son propiedades de las Leyes, no de un Reglamento o Acuerdo Ejecutivo.

H. Seguridad jurídica para lograr el desarrollo económico.

Si buscamos las condiciones de seguridad jurídica que estimulen las actividades de producción, ahorro, capitalización e inversión, necesitamos que todas las controversias en materia tributaria sean resueltas de acuerdo a derecho, y para ello, el primer paso es asegurarnos el acceso a tribunales de justicia que sean independientes e imparciales.

I. Pocos avances en materia de simplificación y competitividad.

No hemos detectado avances notables en materia de competitividad o simplificación de procesos tributarios, sin embargo, la habilitación de tecnologías digitales para la realización de gestiones ante la Administración Tributaria es un paso en la dirección correcta.

Digno de recalcar es la inclusión de la suspensión de los actos reclamados; sin embargo, en la práctica, difícilmente se hará efectiva debido a la acumulación de intereses mientras se tramita el recurso de reposición (6 meses) y las exigencias de presentar garantías para lograr dicha suspensión cuando se interponga recurso de apelación. Ante la vulneración de garantías y derechos fundamentales, los avances detectados son negligibles.

² El **Artículo 206 Constitución de la República de Honduras** dice: *“Las facultades del Poder Legislativo son indelegables, excepto la de recibir la promesa constitucional a los altos funcionarios del gobierno, de acuerdo con esta Constitución.”*

Principales Elementos a ser Reconsiderados

A continuación, presentamos sólo algunos de los elementos contenidos en el proyecto de ley de nuevo Código Tributario que, por su impacto, consideramos necesitan ser modificados:

I. Seis (6) meses plazo para responder solicitudes

(Art. 110 Peticiones. Proyecto de Código Tributario.)

El nuevo Código le otorga un plazo de 6 meses a la Administración Tributaria para responder a las solicitudes y peticiones de los contribuyentes. Es decir, es posible que un contribuyente tenga que esperar la mitad de un año antes de recibir respuesta a su problema. Aumentar el plazo y hacer más lenta la respuesta de la Administración Tributaria es lo contrario a una simplificación de procesos.

Esta disposición es contraria al *derecho de petición*, que implica el derecho del ciudadano a tener pronta respuesta y resolución por parte de la Administración Pública, como claramente lo establece el artículo 24 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el artículo 80 de nuestra Constitución³.

A pesar que el nuevo Código incluye el reconocimiento de la Afirmativa Ficta, los nuevos plazos hacen de la misma una figura irrelevante

³ El Artículo 24 de la **Declaración Americana de los Deberes y Derechos del Hombre** dice: “*Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a cualquier autoridad competente, ya sea por motivos de interés general, ya de interés particular, y el de obtener **pronta resolución**.*”

El Artículo 80 de la **Constitución de la República** dice: “*Toda persona o asociación de personas tiene derecho de presentar peticiones a las autoridades ya sea por motivos de interés particular o general y la de **obtener pronta respuesta** en el plazo legal.*”

para el ciudadano que necesita resolver sus problemas.

II. Procedimiento de Devolución de Pagos Indebidos

(Art. 121-123, Proyecto Código Tributario.)

Hemos podido detectar también, en comparación al Código Tributario vigente, que el proyecto de ley de nuevo Código establece procesos más arduos e inciertos para los casos de devolución a los contribuyentes de los pagos indebidos que hayan hecho a la Administración Tributaria. Aunque no se materialice en la práctica, el Código Tributario actual le da la opción al contribuyente para decidir si quiere una nota de crédito o que le devuelvan su dinero por medio de cheque (Art.122), dándole diez (10) días a la Administración Tributaria para hacer efectiva la devolución (Art.123 y 132). A pesar de ello, según reportan los empresarios, la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) no ha hecho efectivos una gran cantidad créditos fiscales que por ley corresponden y por lo que les adeuda cantidades millonarias a los contribuyentes⁴.

El proyecto del nuevo Código, establece que para la devolución de pagos indebidos se deberá presentar una solicitud a la Administración Tributaria (la cual tiene un plazo de 6 meses para responderla); para la rectificación de una autoliquidación que ha dado lugar a pago indebido, también el contribuyente

⁴ Diario La Prensa. (26 de Agosto de 2015). Según Fosdeh, la DEI debe L5,600 millones a contribuyentes. Diario La Prensa. Obtenido de <http://www.laprensa.hn/economia/872975-410/seg%C3%BAAn-fosdeh-la-dei-debe-l5600-millones-a-contribuyentes>

deberá presentar una solicitud y esperar respuesta durante los siguientes 6 meses; lo mismo se estipula en el caso de un pago indebido derivado de una retención mal calculada⁵.

Para verificar las solicitudes, la Administración Tributaria podrá ejercitar sus facultades de verificación, comprobación, determinación o fiscalización, lo cual es propio y correcto de hacer; no obstante, dichos procesos, en la forma establecida por el nuevo Código, pueden representar, como veremos más adelante, un costo bastante alto para los contribuyentes y un fuerte potencial de abuso⁶.

De determinarse que la solicitud del contribuyente es fundada, ya no se le deberá devolver su dinero en los próximos diez (10) días como establece el Código Tributario vigente, sino que se le devolverá de acuerdo al Acuerdo General que se llegue con la Administración Tributaria⁷. Esta disposición genera incertidumbre en el contribuyente ya que, en la práctica, la devolución de su pago quedaría a discreción de la administración, atentando contra el principio de *seguridad jurídica*, el *derecho de petición y pronta respuesta* y el *principio de legalidad* que exige que, en materia fiscal, los plazos sean establecidos por la Ley y no por reglamentos o actos administrativos.

III. Del Proceso de Fiscalización

(Art. 128 y 129, Proyecto de Código Tributario)

Por otra parte, el proceso de fiscalización de los contribuyentes se vuelve mucho más agresivo y se le otorgan grandes poderes a la Administración

Tributaria para entrometerse, con amplia discreción, en los asuntos internos de una empresa y potencialmente entorpecer los procesos operativos del día a día.

Desde citaciones, requerimientos para presentar información; obligación de permitir el ingreso de agentes tributarios dentro del local para revisión de bienes y contabilidad; requerimientos para presentar informes y análisis (que posiblemente requerirán de un especialista financiero) para los tributos que la Administración establezca; retención de documentos y emisión de órdenes a los contribuyentes para que practiquen una valoración de bienes, rentas o productos, entre otros⁸.

Para todas estas operaciones, la Administración Tributaria podrá contar, sin trámites o controles previos, con la asistencia de la fuerza pública; creando situaciones potenciales de intimidación, abuso, pérdida de reputación del establecimiento y afectación de la clientela. Además, sin necesidad de orden judicial, ni presencia del Ministerio Público, la Administración Tributaria podrá practicar allanamientos y secuestrar bienes y documentos⁹.

Si bien es conforme a derecho y el sentido común que la autoridad tributaria tenga potestades para vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el nuevo Código Tributario no establece los límites mínimos que deben existir en el ejercicio de dichas atribuciones para asegurar la protección de los *derechos fundamentales* de los contribuyentes.

Ante los allanamientos y el secuestro de sus bienes y documentos, el contribuyente se encuentra en un estado de *indefensión*, ya que no cuenta con las

⁵ Artículo 122. Procedimiento de Devolución de Pagos Indebidos. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

⁶ *Ibid.* Inciso 5.

⁷ *Ibid.* Inciso 3.

⁸ Artículo 128. Atribuciones Para Fiscalizar. En Proyecto de Nuevo Código Tributario.

⁹ *Ibid.* Artículo 128. Inciso 2.

garantías judiciales para ser escuchado en un plazo razonable por un juez o tribunal competente, *independiente e imparcial* como exige el *derecho de defensa* y el principio de la *presunción de inocencia* contemplados en los artículos 82, 89 y 94 de nuestra Constitución; el 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; y, el 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

El artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos inclusive llega a especificar que las garantías judiciales a las que se ha hecho referencia, son de carácter obligatorio en los procesos relativos a la determinación de sus derechos y obligaciones de orden *fiscal* o de cualquier otro carácter¹⁰.

De tanto impacto pueden ser las fiscalizaciones de la autoridad tributaria, que las mismas pueden durar hasta doce (12) meses con posible prórroga hasta de otros doce (12) meses; es decir, un proceso de fiscalización puede durar dos (2) años sin garantía de que en el tercer año no se realice una segunda fiscalización¹¹.

Esto sin necesidad de autorización judicial, o de haberse comprobado la existencia de un incumplimiento tributario, sino como una potestad para ser ejercida discrecionalmente por la Administración Tributaria.

¹⁰ Artículo 8. Garantías Judiciales. de la **Convención Americana de Derechos Humanos**: “*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*”

¹¹ Artículo 129. Inciso 5. Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

La potestad de realizar allanamientos y secuestrar bienes y documentos sin necesidad de autorización judicial, previa o posterior, y tampoco como una pena o sanción, sino como una mera “herramienta” de fiscalización cuyo ejercicio no tiene límites efectivos, atenta contra los principios constitucionales de la *libre empresa* y la *iniciativa privada*, ya que ninguna actividad empresarial, aun cumpliendo sus obligaciones tributarias, cuenta con una garantía legal efectiva de que podrá realizar sus operaciones diarias sin perturbaciones no arbitrarias¹².

IV. Imposición de Medidas Cautelares para Fiscalización y el Cobro Ejecutivo

(Art. 130, Proyecto de Código Tributario.)

En el nuevo Código Tributario, la Administración Tributaria cuenta con el poder para imponer medidas cautelares a fin de realizar sus procesos de fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

Sin necesidad de autorización judicial, o controles por parte de una entidad que busque salvaguardar los derechos del contribuyente, la Administración Tributaria podrá, mediante acto administrativo, ordenar el precinto, depósito o secuestro de las mercaderías o productos, así como de archivos, libros y documentos, locales o equipos electrónicos que puedan contener la información buscada. Todas estas medidas, podrán imponerse

¹² Artículo 331 de la **Constitución de la República**: “*El Estado reconoce, garantiza y fomenta las libertades de consumo, ahorro, inversión, ocupación, iniciativa, comercio, industria, contratación de empresa y cualesquiera otras que emanen de los principios que informan esta Constitución. (...)*”

por tiempo indeterminado y en forma discrecional por la Administración Tributaria¹³.

Cuando se trata de un cobro ejecutivo, la Administración tributaria podrá practicar un embargo precautorio o inhibición general de los bienes del obligado y de quienes puedan resultar deudores solidarios. A tal efecto, la Administración Tributaria deberá notificar el importe presunto de la deuda, contando con un plazo de seis (6) meses después de notificado el embargo o inhibición general de bienes para resolver sobre la deuda exigible¹⁴.

El principio del *Estado de derecho* exige, sobre todo, que los actos de las entidades públicas no sean discrecionales o arbitrarios, sino que se acoplen a normas claras, generales y limitantes, que sean conocidas con anterioridad. Sin embargo, a través del poder para imponer medidas cautelares, la Administración Tributaria podrá afectar los derechos de los contribuyentes sin límites o controles efectivos. La *separación de poderes* existe para proteger al individuo, otorgándole recurso ante el Poder Judicial para que éste limite las acciones de otros poderes del Estado que atenten contra los derechos y garantías fundamentales del ciudadano¹⁵. Un *Estado de derecho*, propio de un sistema republicano, como el que prescribe la Carta Democrática Interamericana y nuestra Constitución

en sus artículos 1 y 4, exige que la imposición de medidas cautelares requiera de control judicial¹⁶.

V. Proceso de Cobro Ejecutivo de la Deuda Tributaria

(Art. 133 - 152, Proyecto de Código Tributario.)

De igual forma, el procedimiento de cobro ejecutivo establecido en el nuevo Código violenta derechos fundamentales y atenta contra los principios constitucionales del *Estado de derecho* y la *división de poderes*.

El proyecto de Ley, le otorga a la Administración Tributaria la potestad de realizar el cobro ejecutivo por sí misma o por la vía judicial según prefiera¹⁷. Puede entonces la Administración Tributaria, contando con la asistencia de la Policía Militar, proceder al embargo y expropiación de bienes mediante un mero acto administrativo¹⁸, que de acuerdo al nuevo Código tiene la fuerza de una sentencia judicial¹⁹, si así lo considera necesario para ejecutar el cobro de la deuda tributaria determinada por la misma Administración Tributaria. El contribuyente, cuenta solamente con tres (3) días para oponerse al

¹³ Artículo 130. Inciso 2. Medidas Cautelares en el Procedimiento de Fiscalización. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

¹⁴ Artículo 152. Facultad de Imponer Medidas Cautelares. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

¹⁵ Artículo 8 de la **Declaración Universal de Derechos Humanos**: “*Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.*”

¹⁶ Hayek, F. (1955). Las salvaguardas de la libertad individual. En F. Hayek, & U. F. Marroquín (Ed.), *El ideal político del Estado de derecho* (págs. 57-81).

¹⁷ Ver Artículo 134. Inciso 1. Naturaleza y No Acumulación del Procedimiento de Cobro Ejecutivo. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

¹⁸ Ver Artículo 136. Iniciación del Procedimiento de Cobro Ejecutivo. Proyecto de Nuevo Código Tributario. **Nótese**: Que la providencia a la que dicho artículo hace referencia, es de orden administrativo y no judicial. Ver también Artículo 140 sobre la Tramitación de Embargo.

¹⁹ *Ibid.* Inciso 2.

embargo²⁰. El procedimiento para la enajenación de los bienes embargados será fijado reglamentariamente²¹.

Al igual que con las medidas cautelares, el procedimiento de cobro ejecutivo establecido en el nuevo Código Tributario atenta contra la forma de gobierno *republicana*, enmarcada en un *Estado de derecho*, que prescribe nuestra Constitución. Sin embargo, este proceso cuenta con la agravante de que la Administración Tributaria podrá establecer el monto de la deuda, declararlo legítimo y proceder a su cobro, con asistencia policial o militar, mediante la expropiación y posterior enajenación de los bienes de un contribuyente que no ha gozado de un *debido proceso*, de su *derecho a la defensa*, a un *juicio previo*, a que se le *presuma inocente* y, en general, de ninguna de las garantías judiciales mínimas para proteger sus derechos fundamentales, tales como su *seguridad individual*, la *propiedad* y el derecho a su *dignidad inherente* como ser humano²².

Nuestra Constitución establece de forma clara que a nadie se le impondrá pena alguna sin haber sido oído y vencido en juicio y que, en los casos de apremio, multas y otras medidas de igual naturaleza, siempre deberá ser oído el afectado (art.94); prohíbe además la condena a penas confiscatorias (art.97) y, de igual forma, reconoce el principio de *no confiscatoriedad* en nuestro sistema tributario (art.109). Es decir, cada poder del Estado debe tener límites en sus facultades para afectar la propiedad privada de un ciudadano. Estos límites solo se logran hacer efectivos a través de un sistema de pesos y contrapesos que exige el

principio de *división de poderes* en todo *Estado de derecho*.

El contrapeso al poder de la Administración Tributaria debería ser el Poder Judicial, al que un ciudadano tiene derecho a recurrir para buscar la tutela de sus *derechos fundamentales*²³. Sin embargo, como veremos a continuación, el derecho de acceso a los tribunales carece de aplicación práctica en la forma que lo regula el proyecto de nuevo Código Tributario.

VI. El Procedimiento y los Tribunales Administrativos

(Art. 216-233, Proyecto de Código Tributario.)

En la legislación hondureña, es necesario agotar la vía administrativa antes de poder recurrir a los órganos jurisdiccionales para buscar la tutela de los derechos del ciudadano. El proyecto de ley establece un procedimiento administrativo extremadamente largo, en el que la Administración Tributaria contará con un plazo de seis (6) meses para resolver sobre cualquier tipo de solicitud o reclamo; seis (6) meses para resolver sobre el recurso de reposición que se pudiera interponer contra la resolución a dicha solicitud²⁴; y otros seis (6) meses para que se resuelva sobre el recurso de *apelación* que le pondrá fin a la vía administrativa²⁵. Durante todo ese tiempo, si acaso no se han expropiado y enajenado los bienes del contribuyente, se irán sumando los intereses moratorios de la presunta deuda tributaria.

²⁰ Ver Artículo 137. Excepciones al Procedimiento de Cobro Ejecutivo. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

²¹ Artículo 148. Enajenación de los Bienes Embargados. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

²² Jaramillo, J. V. (2000). Tributación y derechos humanos. *FORO revista de derecho*.

²³ Hayek, F. (1955). Las salvaguardas de la libertad individual. En F. Hayek, & U. F. Marroquín (Ed.), *El ideal político del Estado de derecho* (págs. 57-81).

²⁴ Artículo 223. Inciso 2. Resolución. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

²⁵ Artículo 226. Inciso 1. Resolución. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

Solo entonces, y acreditando el pago completo de la deuda tributaria, podrá el contribuyente tener acceso a los tribunales de justicia²⁶. Si bien es cierto que, tras interponerse el recurso de *reposición*, el nuevo Código establece la suspensión del acto reclamado ²⁷, en la práctica difícilmente se materializaría una suspensión verdadera ya que, como veremos a continuación, al momento de tramitar el recurso de *apelación* el contribuyente deberá presentar una garantía para que se suspenda el acto.

Los recursos de impugnación y el Tribunal Administrativo

Los recursos de apelación y revisión los conocerá un Tribunal Administrativo, una nueva entidad administrativa, no del Poder Judicial, que se encargará de juzgar a los contribuyentes y mandar a ejecutar lo juzgado ²⁸. Las competencias, atribuciones, integración, organización y funcionamiento del Tribunal Administrativo, aún no son conocidas en detalle ya que serán establecidas mediante Acuerdo Ejecutivo por la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas²⁹.

Quando se tramite el recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo, no se podrán suspender los efectos del acto reclamado si antes el contribuyente no ha presentado garantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria presunta; reservándose la Administración Tributaria el derecho a establecer por la vía reglamentaria las clases de garantías que habrán de aportarse y la entidad ante la cual deberán constituirse³⁰.

Podemos apreciar que la Administración Tributaria estaría usurpando funciones que son exclusivas del Poder Judicial ya que, de acuerdo nuestra Constitución, corresponde a los órganos jurisdiccionales aplicar las leyes a casos concretos, juzgar y ejecutar lo juzgado (art.304); establece, además, que nadie puede ser juzgado sino por juez o tribunal competente con los derechos y garantías que la ley establece (art.90). Estos derechos y garantías incluyen la de ser oído, dentro de un *plazo razonable*, en un juicio público por jueces o magistrados *independientes e imparciales*, y se encuentran reconocidas en los artículos 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos³¹.

Nótese, que el proceso y la figura del Tribunal Administrativo no reúne ninguna de las tres garantías prescritas por la Constitución y los Tratados de Derechos Humanos; no existe un *plazo razonable* para ser oído por un juez, ya que antes el contribuyente debe agotar un proceso administrativo que, por los plazos establecidos,

²⁶ Artículo 25 de la **Convención Americana de Derechos Humanos**: “*Protección Judicial. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.*”

²⁷ Ver Artículo 222. Suspensión de la Ejecución. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

²⁸ Ver artículo 224 y 227 del Proyecto de Nuevo Código Tributario.

²⁹ Ver Artículo 232. Creación y Organización del Tribunal Administrativo. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

³⁰ Ver Artículo 225. Suspensión de la Ejecución. Proyecto de Nuevo Código Tributario.

³¹ Artículo 10 de la **Declaración Universal de Derechos Humanos**: “*Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.*”

puede llegar a durar casi dos años. Más allá, el Tribunal Administrativo no reúne las características exigidas de *imparcialidad e independencia*, ya que, en primer lugar, la Administración Tributaria estaría actuando como juez y parte al tener un interés directo en la recaudación fiscal; y, en segundo lugar, no sabemos si los miembros del Tribunal estarán sometidos a las ordenes e instrucciones superiores de la administración tributaria, puesto que su integración, organización y funcionamiento serán definidas por la Secretaría de Finanzas, quien también posee un interés directo en la recaudación fiscal³².

En la doctrina del derecho, no puede considerarse dentro del concepto de “tribunal”, sea judicial o administrativo, aquel cuerpo que carezca de un mínimo elemental de *imparcialidad e independencia*³³. Por tanto, a nuestro criterio, es recomendable mantener la figura de un Tribunal Administrativo excluida de nuestro cuerpo jurídico.

El procedimiento administrativo y la impugnación judicial

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) que sirvió como matriz para la creación del Proyecto de Ley aquí analizado, ofrece una visión mucho más garantista de los derechos fundamentales de los contribuyentes. El mismo, reconoce el derecho del contribuyente a optar entre seguir el procedimiento administrativo o recurrir los actos de la Administración Pública ante los tribunales de justicia, estableciendo que “*el procedimiento administrativo es un derecho del*

contribuyente y no un privilegio del Estado para evitar el control jurisdiccional”³⁴.

Por tanto, es nuestra fuerte recomendación, modificar el proyecto de ley de nuevo Código, para que se acople al Modelo del CIAT, y se le reconozca el derecho del contribuyente a recurrir los actos administrativos ante el órgano de su elección, sean los tribunales de justicia o la misma administración³⁵.

Actualmente, el derecho de *acceso a los tribunales* ya se ve vulnerado en materia tributaria. Al agotarse la vía administrativa, el ciudadano que quiera impugnar cualquier acto definitivo sobre la fijación o liquidación de impuestos, contribuciones, tasas, multas y demás rentas o créditos públicos ante la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo, deberá acompañar en su demanda el documento que acredite el pago en la oficina competente de la entidad de que se trate ³⁶. Incluidos en el pago, deben estar los intereses acumulados durante todo el proceso administrativo.

Además, reformas legislativas en el año 2013 obligan al ciudadano a presentar constancia de

³⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2015). *Modelo de Código Tributario*. Pp. 23

³⁵ Artículo 82 de la **Constitución de la República**: “*El derecho a la defensa es inviolable. Los habitantes de la República tienen libre acceso a los tribunales para ejercitar sus acciones en la forma que señalan las leyes.*”

³⁶ Artículos 103 y 104 de la **Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo**. Nota: A mi criterio personal esta porción de la ley es inconstitucional, ya que limita y tergiversa un derecho fundamental propiamente establecido en nuestra Constitución. Aprovechando el clima de una reforma tributaria, es nuestra opinión que las gremiales empresariales y organizaciones de sociedad civil deben exigir una reforma a estos artículos, y de lo contrario, proceder con un recurso de inconstitucionalidad.

³² Gordillo, A. (2015). *Tribunales Administrativos*. En A. Gordillo, *Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo* (I ed., págs. 121-126). Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.

³³ Gordillo, A. (1974). Parte General. En A. Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo* (cap. VII). Argentina.

solvencia con la DEI para iniciar el procedimiento administrativo contra cualquier entidad de la Administración Pública.

Mediante la creación de Tribunales Administrativos y un nuevo procedimiento administrativo que puede llegar a tardar casi dos años, la Administración Tributaria no solo se apropia de funciones exclusivas del Poder Judicial, sino que también busca escapar del control jurisdiccional sobre sus actuaciones al imposibilitar, en la práctica, que los contribuyentes ejerzan su derecho de *acceso a los tribunales*³⁷.

El acceso a los tribunales de justicia como un Derecho Humano

En la era medieval, los monarcas españoles abusaron de su poder para penar los delitos más graves con la confiscación de bienes. Las prácticas confiscatorias se convirtieron en un instrumento de extraordinaria importancia en beneficio de los monarcas para debilitar a sus enemigos políticos, especialmente aquellos con amplios patrimonios. Reprimiendo a sus enemigos, aprovecharon también para premiar a sus aliados con los bienes expropiados como muestra de agradecimiento por la ayuda prestada al momento de acceder al trono y durante su mandato.

Fue así, que los propios nobles diseñaron una serie de mecanismos protectores entre los que se destacó

el *Habeas Corpus*, a través del cual se aseguraba que en todos los procesos en que se impusieran penas, y ante la eventualidad que se dictase una sentencia de confiscación, no fuese el monarca el que conociese como juez único de la causa, sino que la competencia jurisdiccional sería encomendada en un tribunal independiente³⁸.

Debeos recordar, que la Administración Tributaria es una dependencia del Poder Ejecutivo, el equivalente moderno de la monarquía. Mediante este nuevo Código, que imposibilita el *acceso a los tribunales* para la gran mayoría de hondureños, se estaría resucitando la práctica medieval en que el Ejecutivo era quien acusaba y quien juzgaba, es decir, *juez y parte*.

Con la intención de evitar dicho retroceso y servir a los ciudadanos como una herramienta para la protección de sus derechos, se consagró en nuestra Constitución de la República y los Tratados Internacionales una serie de principios, derechos y garantías que hoy conocemos como Derechos Humanos y que han sido citados a lo largo de este trabajo.

Concluimos, por tanto, que es necesario modificar el proyecto de ley aquí analizado y reformar la legislación vigente para tipificar una serie de procesos tributarios verdaderamente competitivos y simples y para que se le garantice a todo contribuyente el acceso a la justicia que por derecho le corresponde; ya que si buscamos las condiciones de *seguridad jurídica* que estimulen las actividades de producción, ahorro, capitalización e inversión, necesitamos que todas las controversias en materia tributaria sean resueltas de acuerdo a derecho, y para ello, el primer paso es asegurarnos el *acceso a tribunales de justicia* que sean independientes e imparciales.

³⁸ Abad, M. P. (2014). En M. P. Abad, *La pena de confiscación de bienes en el derecho histórico español* (págs. 401-402) Derecho visigodo. Madrid: Editorial Dykinson.

³⁷ El artículo 18 de la **Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre** dice: “*Derecho de Justicia. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo, debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.*”

Nótese: Que el citado artículo exige que se establezca un procedimiento sencillo y breve que lo ampare contra los actos de la autoridad (Administración Tributaria) y que el procedimiento establecido en el Proyecto de Ley de nuevo Código, no es ni *sencillo* ni *breve*.

Bibliografía

- Abad, M. P. (2014). En M. P. Abad, *La pena de confiscación de bienes en el derecho histórico español* (págs. 401-402). Madrid: Editorial Dykinson.
- Antón, F. P. (2004). *La Libre Empresa: Una introducción a sus fundamentos morales, jurídicos y económicos*.
- Cavero, J. B. (s.f.). *El Derecho de Petición*.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2015). *Modelo de Código Tributario*.
- Cómite de Derechos Humanos de las Naciones Unidas. (1981-actualidad). *Observaciones Generales*.
- Diario La Prensa. (26 de Agosto de 2015). Según Fosdeh , la DEI debe L5,600 millones a contribuyentes. *Diario La Prensa*. Obtenido de <http://www.laprensa.hn/economia/872975-410/seg%C3%BAAn-fosdeh-la-dei-debe-15600-millones-a-contribuyentes>
- Gordillo, A. (1974). *Tratado de Derecho Administrativo*. Argentina.
- Gordillo, A. (2015). Tribunales Administrativos. En A. Gordillo, *Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo* (I ed., págs. 121-126). Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Hayek, F. (1955). Las salvaguardas de la libertad individual. En F. Hayek, & U. F. Marroquín (Ed.), *El ideal político del Estado de derecho* (págs. 57-81).
- Hayek, F. (1973). *Derecho, Legislación y Libertad: Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*.
- Jaramillo, J. V. (2000). Tributación y derechos humanos. *FORO revista de derecho*.
- Organización de Estados Americanos (OEA). (1948). *Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre*.
- Organización de Estados Americanos (OEA). (1969). *Convención Americana de Derechos Humanos*.
- Organización de Estados Americanos (OEA). (1969). *Convención Americana Sobre Derechos Humanos*.
- Organización de Estados Americanos (OEA). (2001). *Carta Democrática Interamericana*.
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (1948). *Declaración Universal de Derechos Humanos*.
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (1976). *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*.
- República de Honduras. (1982). *Constitución de la República de Honduras*.
- República de Honduras. (1987). Procedimientos Especiales. En R. d. Honduras, *Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo*.
- República de Honduras. (1997). *Código Tributario*.
- Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas de la República de Honduras. (2016). *Anteproyecto de Ley: Código Tributario*.

ESTUDIOS RELACIONADOS DE FUNDACIÓN ELÉUTERA

- ❖ **Neo Mercantilismo:** Una enfermedad social crónica (13 de marzo, 2014). Descargar [aquí](#).
- ❖ **Apertura del Mercado Energético en Honduras 2015:** Recomendaciones generales para los reglamentos de la Ley General de la Industria Eléctrica (29 de marzo, 2015). Descargar [aquí](#).
- ❖ **Reporte de Libertad Económica 2015:** “Débil protección a la propiedad privada y los contratos frena el desarrollo económico de Honduras. (15 de octubre, 2015). Descargar [aquí](#).

ARTÍCULOS RECIENTES (WWW.ELEUTERA.ORG)

- **El Flat Tax: La alternativa a la reforma fiscal tradicional** por José Joaquín Fernández (18 de diciembre, 2015). Ver [aquí](#).
- **“Entre más dinero tenga el gobierno, menos tenemos para nuestro bienestar”** reseña sobre la entrevista al Lic. Carlos Urbizo Solís. (16 de enero, 2015). Ver [aquí](#).
- **Sobre la democracia en Honduras** por el Lic. Carlos Urbizo Solís (4 de enero, 2016). Ver [aquí](#).
- **Liberty Forum 2015: Registros de Propiedad con plataforma “blockchain” para Honduras** reseña sobre la promoción propuestas de Fundación Eléutera en el Liberty Forum 2015 en New York, NY para fortalecer la protección a la propiedad privada en Honduras. (25 de noviembre, 2015). Ver [aquí](#).



Publicado por la Fundación Eléutera, el Reporte de Política Pública es una serie de publicaciones regulares que evalúan las políticas del gobierno y ofrecen propuestas de reforma. Eléutera orienta sus esfuerzos hacia la promoción del progreso económico y la tolerancia social en Honduras.

Con la colaboración y apoyo de:

