

El Marco de las Controversias Tributarias

¿Promueve decisiones técnicas y predecibles?

I. Introducción

Durante las últimas semanas, el gobierno y el sector privado han venido discutiendo frente al Congreso, sobre la constitucionalidad de diversos decretos legislativos tributarios, como el Decreto Legislativo N.º 1421, que modifica las reglas de la prescripción tributaria. Si el Congreso deroga esta norma, a entender de la Sunat, no se podría cobrar gran parte de los S/ 11,000 millones a los que ascendería la deuda tributaria de 233 empresas. Frente a un monto tan alto judicializado, que bordea el 1.5% del PBI, Contribuyentes por Respeto ha llevado a cabo una investigación para determinar si acaso el marco institucional dentro del cual se vienen desarrollando estas controversias, a nivel de reglas y de personas, anticipa decisiones técnicas y predecibles.¹ Para realizar este trabajo, la asociación se entrevistó con diversos especialistas tributarios de los sectores público y privado, a quienes agradecemos especialmente por sus comentarios y opiniones. Con base en el análisis realizado, en lo que sigue pasaremos a presentar nuestros principales hallazgos.

El primero de ellos es el preocupante mensaje de inseguridad jurídica que la dinámica del sistema actual les envía a todos aquellos que deseen emprender o invertir en el Perú, una situación generada principalmente por las discrepancias de criterio entre la administración tributaria y el sistema de justicia, que han llevado a que el Tribunal Fiscal se aparte incluso de precedentes vinculantes. El segundo punto son los problemas

de recursos que afronta la propia administración tributaria frente a problemas estructurales, y que limitan severamente sus esfuerzos para mejorar. Finalmente, un tercer gran problema encontrado es la falta de transparencia y de razonabilidad en algunas conductas y decisiones adoptadas por la administración tributaria en los últimos lustros, que han contribuido a que esta sea percibida como una entidad excesivamente estricta y burocrática.

II. Hallazgos

1. Impredictibilidad en las controversias

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE),² uno de los pilares institucionales claves para el desarrollo económico y social de los países es asegurar un adecuado estado de derecho, para lo cual se requiere tener reglas de juego claras y previsibles. Actualmente, ¿las entidades que forman parte de los procedimientos tributarios siguen esta pauta de comportamiento?

Como veremos a continuación, este no parece ser el caso. Como contribuyentes, tenemos siempre el derecho de poner en cuestión una deuda tributaria determinada por la Sunat, ante lo cual tenemos la opción de impugnarla primero ante la propia administración tributaria (Sunat y luego Tribunal Fiscal) y, de ser necesario, incluso elevar el caso al Poder Judicial, por la vía de un proceso contencioso administrativo, el cual eventualmente podría llegar hasta la Corte Suprema. No obstante, por un lado, muchas veces ocurren discrepancias entre los criterios adoptados por la administración tributaria y por el sistema de justicia, lo que da pie a incertidumbre jurídica. Y por otro lado, el perfil profesional de los funcionarios que llevan a cabo los procedimientos tributarios se presta a ciertos

¹ Este análisis es parte del Programa 'El Observatorio del Contribuyente', al que aportan distintas empresas y personas naturales con el fin de fiscalizar a. La investigación ha sido realizada de manera independiente por la Asociación Contribuyentes por Respeto. Mayores detalles en: <http://contribuyentes.pe>.

² 'Government at a Glance 2015'. OCDE. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/gov_glance-2015-52-en.pdf?expires=1549348566&id=id&accname=guest&checksum=A3466E07D81888B1C2A4D1142D4D9908

cuestionamientos, tanto por la aparente falta de especialistas en materia tributaria en el Poder Judicial, como por el alto número de vocales en el Tribunal Fiscal con experiencia previa en Sunat, algo que contrasta con los más bien pocos vocales con experiencia relevante³ en el sector privado.

a. Discrepancias entre el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial

En los últimos años han sido varias las diferencias de criterio que se han observado entre lo decidido por el Poder Judicial y su posterior cumplimiento por parte de la administración tributaria. Es así que, por ejemplo, en el 2005 la empresa que organizó los eventos musicales del dúo ‘Servando y Florentino’ en el Perú, litigaba ante el Poder Judicial a fin de que se excluya de su renta bruta los gastos por alojamiento, pasajes y viáticos asumidos por la empresa en representación de estos artistas internacionales. En este caso, la sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia resolvió que, efectivamente, estas actividades debían excluirse de la renta bruta.

No obstante, en el 2007, el Tribunal Fiscal resolvió un caso similar decidiendo en sentido contrario, para lo cual se limitó a señalar en su resolución que “los gastos asumidos por el sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado [sí] constituyen renta gravable de este último”, y a indicar que se apartaba del criterio adoptado por la Corte Suprema porque no era vinculante, dado que sus efectos “alcanzan solo a las partes del caso concreto”.

En otro caso, ocurrido durante el 2017, el Tribunal Fiscal resolvió un procedimiento entre la Sunat y la empresa estatal eléctrica Egasa, desconociendo el precedente de observancia obligatoria emitido el 2015 por la Corte Suprema, mediante su sentencia en la Casación N.º 4392-2013. Dicho precedente establecía que los intereses moratorios solo podían

cobrarse cuando los pagos no se realizaran mensualmente y dentro del plazo legal, por lo cual, la Sunat no podía exigir el pago de estos intereses cuando se determinen errores de cálculo en los pagos realizados a cuenta del impuesto a la renta, siempre que esos errores sean subsanados con una declaración jurada rectificatoria.

El caso de Egasa frente al Tribunal Fiscal trataba, precisamente, sobre una declaración jurada rectificatoria que modificaba el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, así como el requerimiento de la Sunat para el pago de intereses moratorios. Para apartarse de este precedente, el Tribunal Fiscal únicamente señaló que el mismo se aplicaba para el procedimiento contencioso administrativo y, al ser aquella instancia un tribunal administrativo, el Tribunal Fiscal no se encontraba vinculado por aquel precedente. El problema con ese razonamiento es que desconoce que la jurisprudencia jurisdiccional que interpreta disposiciones administrativas es fuente de derecho administrativo.

Hasta aquí hemos relatado solo dos ejemplos recientes con el objetivo de ilustrar el punto que se comenta, pero para nada se trata de los únicos casos en que discrepancias similares han ocurrido. A opinión de los especialistas consultados por Contribuyentes Por Respeto, ello se debería a la desconfianza que existe entre los miembros del Tribunal Fiscal, respecto del nivel de especialización de los jueces en materia tributaria. Ello pues, considerando todas las fases por las que pueden atravesar las controversias tributarias, serían justamente los vocales del Tribunal Fiscal quienes cuentan con una mejor especialización técnica.

b. Discrepancias entre el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional

Algo similar a lo descrito en el punto anterior ocurre con la aplicación de los criterios normativos establecidos por el Tribunal Constitucional y su

³ Más de cinco años.

puesta en práctica por parte del Tribunal Fiscal. Ello ha ocurrido, por ejemplo, en la problemática sobre la aplicación o no del interés moratorio.

Cuando iniciamos un procedimiento tributario, mientras no se pague la deuda y hasta obtener la resolución final que ponga fin al proceso, se empiezan a aplicar intereses moratorios a la deuda inicial por todo el tiempo que transcurra. Sin embargo, en el pasado ha sido sumamente criticado que se cobren estos intereses cuando el proceso superaba los plazos máximos en los que se deben resolver los recursos, pero no como consecuencia de las acciones del contribuyente, sino de las de la propia administración tributaria.

En esa línea, el Tribunal Constitucional consideró que cuando se dé la situación descrita, ya no cabe cobrar ningún interés moratorio durante las impugnaciones administrativas y judiciales, ya que de algún modo se estaría penalizando el derecho de defensa de los administrados. No obstante ello, luego de publicada esta sentencia, el Tribunal Fiscal utilizó un criterio similar al que antes adoptó frente al Poder Judicial, y consideró que lo dicho por el Tribunal Constitucional se refería solo al caso concreto, por lo que no era aplicable a otros.

Y así, cuando el Tribunal Constitucional, mediante sentencia N.º 04082-2012-PA/TC,⁴ dispuso que la Sunat calcule los intereses moratorios sin aplicar la regla de la capitalización de intereses contenida en el artículo 7 de la Ley N.º 27038, el Tribunal Fiscal, en su Resolución N.º 00908-8-2017, reiteró que las sentencias del Tribunal Constitucional “sólo se aplican al caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias especiales que se presentaron, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen

únicamente a las partes, siendo que además estas sentencias no constituyen precedente vinculante”.

c. La crisis del Poder Judicial

Como es evidente, la crisis por la que actualmente atraviesa el Poder Judicial –institución percibida como la más corrupta del país (Proética, 2017)– y el sistema de justicia en general, impacta también en la estabilidad jurídica de las controversias tributarias que llegan a esa instancia, a través acciones de contencioso-administrativas. El Poder Judicial peruano no es predecible. Ello explica por qué es que el Foro Económico Mundial colocó al Perú en el Índice de Competitividad Global 2018 en el puesto 136 de 140 en la categoría “Eficiencia del marco legal en la resolución de conflictos”, por detrás de países como Haití, El Salvador, Nicaragua, Mauritania y Angola, entre otros.⁵

A este problema estructural, además, se le suma otro: la falta de especialización en materia tributaria de muchos de los jueces que resuelven este tipo de controversias. Contribuyentes Por Respeto revisó las hojas de vida de los 20 magistrados que hoy ocupan las cuatro salas de derecho constitucional de la Corte Suprema (permanente y transitorias, en las que se dilucidan las controversias tributarias), y encontró que solo 2 de ellos tienen experiencia profesional relevante en temas tributarios. Como ya hemos visto, este hecho genera desconfianza entre los vocales de los organismos de la administración tributaria, lo que a su vez atenta contra la seguridad jurídica.

d. El perfil de los vocales del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal es un órgano adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) que resuelve como instancia final, en sede administrativa, las impugnaciones planteadas por los contribuyentes.

⁴ Caso Rosario Medina de Baca, 2016.

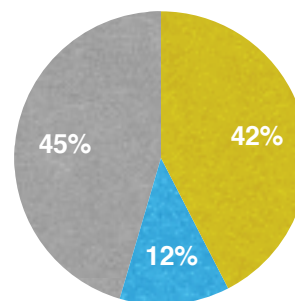
⁵ Índice de Competitividad Mundial 2018, Foro Económico Mundial. Disponible en: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2018/competitiveness-rankings/#series=EOSQ040>

Como instancia de decisión, sus resoluciones tienen que estar fundamentadas en derecho y los miembros del tribunal deben de tener un trato imparcial con las partes: Sunat y los contribuyentes.

Sin embargo, si revisamos los CVs de los vocales que actualmente integran las salas del Tribunal Fiscal, encontramos que más del 40% de los mismos (14 de 33) trabajó previamente para la Sunat. Y en contraste, que solo el 15% de los vocales (5 de 33) tienen experiencia relevante (más de 5 años) en el sector privado. Esto último, claro está, no significa que las decisiones del tribunal vayan a ser necesariamente arbitrarias o contrarias a derecho, pero si es un hecho que puede relativizar la imparcialidad de sus decisiones. El problema destaca aun más cuando se trata de funcionarios que dejan de laborar en la Sunat e, inmediatamente después, pasan a resolver casos en el Tribunal Fiscal. Con ello, es inevitable considerar que los criterios que de partida que podrían estar teniendo estos funcionarios podrían estar sesgados hacia los criterios regulatorios que suele tomar la Sunat. Atendiendo a este problema, recientemente el Decreto Legislativo 1421, vigente desde setiembre del 2018, determinó que si un vocal o resolutor del Tribunal Fiscal tuvo en los últimos doce meses alguna relación de servicio o subordinación con la Sunat, deberá abstenerse, siempre que haya tenido participación directa en el procedimiento original en Sunat. Esta medida, de algún modo, reconoce tácitamente el problema señalado. No obstante, lo cierto es que el mismo no solo existe desde hace varios años, sino aún hoy está presente.

Un contraste cuantitativo sobre el sentido de los fallos del Tribunal Fiscal a través del tiempo, que considere su composición en cada etapa, sería muy útil para determinar de una vez por todas la posible existencia de sesgos. Sin embargo, hoy en día no se cuenta con esta información. Desde el

Experiencia previa de los actuales vocales del TF



- Experiencia en Sunat
- Experiencia en sector privado (+5 años)
- Experiencia en sector público (no Sunat)

Fuente: Portal del Estado Peruano. Elaboración propia (2019).

2009, el MEF ha respondido a solicitudes de acceso a la información al respecto indicando que no cuentan con información disponible. Respuesta que, no obstante, parece poco verosímil, ya que sí se cuenta con esa información para los años 2006, 2007 y 2008.

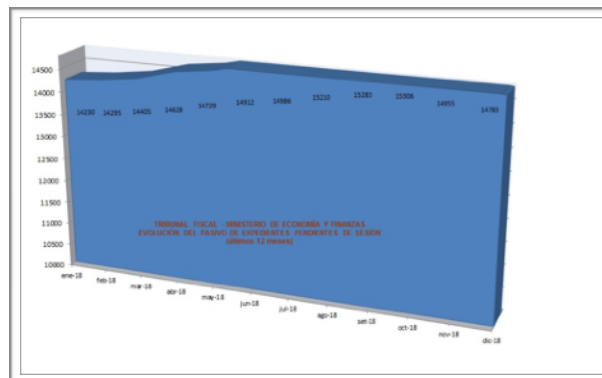
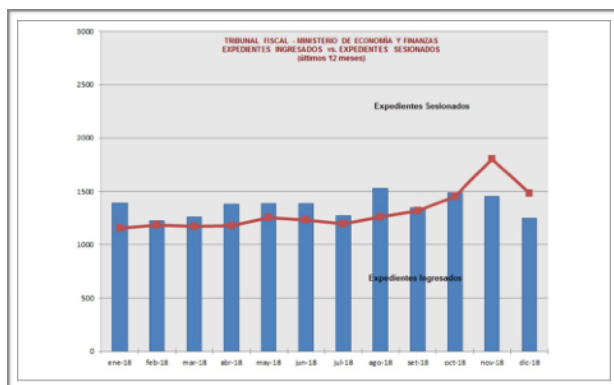
2. Limitaciones de la administración tributaria

Un segundo aspecto a destacar son las limitaciones que hoy enfrenta la administración tributaria, sobre todo en lo que refiere a recursos humanos. Así como la crisis del Poder Judicial es un problema estructural que inevitablemente afecta también a las controversias tributarias que llegan a esa instancia, las dificultades propias del empleo público en el Perú son del mismo modo otro pilar institucional quebrado que viene afectando también el ámbito fiscal. Como reveló el estudio “¿Dónde quiero trabajar?” de Arellano Márketing (2017),⁶ solo el 12% de los peruanos elegiría trabajar en el sector público. Y es que, además de

⁶“¿Dónde quiero trabajar?”. Arellano Marketing, 2017. Disponible en: <https://www.arellano.pe/projects/estudio-donde-quiero-trabajar/>

que existen 15 regímenes laborales diferentes y las remuneraciones con frecuencia se dividen varios conceptos, según el informe “Características del Servicio Civil Peruano” (2016)⁷, elaborado por Servir, al 2014 un servidor público en el Perú con educación universitaria ganaba en promedio solo el 61% de lo que sus pares en el sector privado.

Estas limitaciones también alcanzan a la Sunat y al Tribunal Fiscal. Para que los intereses de los contribuyentes peruanos sean adecuadamente protegidos, es necesario que los procedimientos tributarios sean resueltos en plazos razonables y no en el doble o el triple del tiempo que establece la ley. Sin embargo, en la práctica constatamos que, dada la desproporcionada relación entre la carga procesal y el limitado personal con el que se cuenta para resolverla, los plazos son constantemente incumplidos. La administración tributaria cuenta hoy con recursos insuficientes para afrontar la gran carga procesal que enfrenta. Así, por ejemplo, durante el 2018 ingresaron en promedio alrededor de 1300 expedientes por mes y se revisaron alrededor de la misma cantidad de expedientes. Sin embargo, hasta diciembre de 2018 existían 14,783 expediente pendientes de sesión (MEF).



Fuente: MEF

Un tercer problema estructural que también afecta indirectamente el marco de las controversias tributarias es el alto porcentaje de informalidad. Como se sabe, la informalidad laboral en el Perú hoy alcanza al 73% de la fuerza laboral, y en las zonas rurales, la tasa es de 95,7%.⁸ Esta situación, como es evidente, dificulta enormemente la recaudación, lo que en la práctica se traduce en una mayor presión sobre el sector formal e incluso en un alto grado de aceptación social por aquello que es informal.

Dado que cada año se establecen nuevas metas de recaudación progresivamente mayores, y que es más difícil fiscalizar al sector informal, la Sunat termina por ejercer un control más estricto con el sector sobre el que sí tiene información. Así, en el 2015, el 61.9% de la recaudación llegó del 0.1% de los contribuyentes (Sunat, 2015), compuesto en su totalidad por las principales compañías del país (fuente: Sunat).

⁷“Características del Servicio Civil Peruano”. Servir, 2016. Disponible en: http://www.datosabiertos.gob.pe/sites/default/files/recursos/2017/09/SERVIR-El_servicio_civil_peruano-Anx1-Feb2016.PDF

⁸ “Informalidad laboral crece al menos 4% desde hace 10 meses”. El Comercio, 16 de noviembre del 2018. Disponible en: <https://elcomercio.pe/economia/peru/informalidad-laboral-crece-4-10-meses-noticia-578194>

Mejoras en la administración tributaria

Pese a las dificultades señaladas líneas arriba, ciertamente no sería justo dejar de reconocer que la administración tributaria, y en particular la Sunat, ha logrado también mejoras importantes en los últimos lustros. En el 2010, una investigación de GRADE encontró que la Sunat realiza un “seguimiento enfocado a mejoramiento de las funciones de su personal”.

Desde mediados del 2015 la institución ha emprendido un ambicioso proyecto de digitalización de sus procedimientos, gracias a lo cual se han masificado los comprobantes de pago electrónicos y hoy se cuenta con más y mejor información para fiscalizar. Además, al menos en el caso de las personas naturales, la digitalización también ha permitido la simplificación del trámite virtual para la declaración del Impuesto a la Renta, así como la reciente presentación del asistente digital “Sofía”, un robot capaz de responder consultas básicas de los contribuyentes en cualquier momento del día.

Otro aspecto que permite destacar los esfuerzos de la administración tributaria por mejorar el marco institucional de las controversias han sido los cambios recientes a las reglas sobre intereses moratorios. Así, por ejemplo, la Sunat ha venido reduciendo la tasa de interés moratorio (TIM) desde 7% mensual en soles o 1.5% en moneda extranjera (1992), hasta 1.2 % en soles y 0.6 % en moneda extranjera, que es lo que se cobra actualmente.

Por otra parte, de acuerdo con el último reporte de la evaluación de rendimiento a la Sunat realizada en el 2017 por el TADAT (estudio supervisado por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional), se observa que el fisco peruano viene realizando un considerable progreso en la implementación de las buenas prácticas tributarias internacionales. Así, por ejemplo, obtuvo la más alta calificación (“A”) en la identificación, cuantificación y gestión de los riesgos de cumplimiento tributario.

Asimismo, Sunat ha conseguido la máxima calificación al cumplir las mejores prácticas en la predicción y monitoreo de los ingresos tributarios del gobierno, en el monitoreo de la información inexacta, en el uso eficiente de recolección y pago electrónico, en la accesibilidad de los contribuyentes a su propia información y en el alcance de iniciativas para reducir el costo del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Problemas en la relación con los contribuyentes

Finalmente, un tercer bloque de problemas encontrados como resultado de esta investigación es el compuesto por la falta de transparencia que todavía existe en diferentes aspectos de la administración tributaria, la excesiva rigidez en las fiscalizaciones y la carencia de ideas innovadoras que permitan hacer más eficientes los procesos tributarios, aun enfrentando las dificultades ya mencionadas.

a. Transparencia

La administración tributaria tiene mucho que mejorar en cuanto a transparencia. Como ya fue mencionado, hoy no se conoce siquiera la cantidad de casos en los que el Tribunal Fiscal ha fallado a favor o en contra de los contribuyentes en los procedimientos tributarios. Para los años 2006, 2007 y 2008, el MEF respondió ante un requerimiento de información formulado por una periodista que se fallaba a favor del contribuyente en el 60% de los casos contra la Sunat, y en el 80% de los casos contra los municipios.⁹ Desde entonces, no se ha querido actualizar la información. En el 2014, miembros nuestro equipo consultaron a la Sunat cuántas multas impuso y por qué conceptos entre el 2009 y el 2013, así como cuántas de estas sanciones no llegaron a ser apeladas en ese período. Consultaron también al MEF sobre las veces en que el TF revirtió decisiones de Sunat en estos mismos años. No obstante, la respuesta en ambos casos fue la misma: “no estamos obligados a dar esta información porque no la tenemos preparada”.

Ahora que el Perú ha empezado la larga tarea de adaptar su normativa y sus procesos a los estándares de la OCDE, cabe recordar que entre las recomendaciones que ha efectuado este

⁹ Ricardo Uceda. “El MEF en la oscuridad”. La República, 18 de agosto del 2014. Disponible en: <https://larepublica.pe/politica/814548-el-mef-en-la-oscuridad>

organismo en materia de gobierno abierto se incluye: “proporcionar proactivamente información y datos del sector público que sean claros, completos, oportunos, fiables y relevantes de manera gratuita, disponible en un formato abierto y legible en máquina y no propietario, fácil de encontrar, comprender, utilizar y reutilizar, y difundido a través de un enfoque multicanal, a ser priorizado en consulta con las partes interesadas”.¹⁰ Si bien la administración tributaria no es el único sector del estado que claramente no cumple con estos estándares, también es cierto que se trata de uno en el que tanto la transparencia como el acceso a data confiable resulta crucial.

Asimismo, de acuerdo con el último reporte del TADAT, si bien la Sunat logró buenas calificaciones en varias categorías, no fue así en el sub ítem de revisión externa de la administración tributaria (obtuvo la nota ‘C’), pues no lleva a cabo una revisión institucional externa, un aspecto muy vinculado con la transparencia.

b. Rigidez en las fiscalizaciones

Pese a los aspectos antes destacados en los que la administración tributaria ha mejorado durante los últimos años, durante este tiempo también se han seguido conociendo casos en los que la Sunat ha adoptado conductas e interpretaciones rígidas y poco razonables de cara a los contribuyentes durante sus fiscalizaciones y procedimientos, lo que ha contribuido a crear la percepción de la Sunat como una entidad desmedidamente estricta y hasta draconiana. Un caso ilustrativo es el narrado en el 2014 por la periodista Rosa María Palacios,¹¹ contra quien, pese a ya haber tramitado el

fraccionamiento para el pago de su deuda tributaria, la Sunat inició un procedimiento de cobranza coactiva, exigiéndole pagar el total de su deuda primero y pedir justicia después. Los especialistas consultados por Contribuyentes Por Respeto para esta investigación dieron cuenta de que, lejos de ser un caso aislado, son muchísimos los contribuyentes que año a año sufren de abusos similares al que aquella vez afectó a Palacios.

En marzo del 2018, al menos en parte como consecuencia de esta percepción negativa, Datum reveló que el 76% de los peruanos calificaba el sistema tributario peruano como ‘complicado’ (solo 18% respondió ‘sencillo’), y que el 51% no aprobaba el desempeño de la Sunat.

En el 2016, durante la gestión del entonces ministro de Economía Alfredo Thorne, se eliminó lo que podía haber explicado al menos parte de ese problema: los bonos atados a metas de recaudación que existían para los funcionarios de la Sunat. Estos incentivos, que podrían haber generado incentivos perversos para fiscalizaciones draconianas,¹² fueron reemplazados por metas de simplificación tributaria y satisfacción del contribuyente (Resolución Ministerial 273-2016-MEF). Todo esto debería estar ayudando a gestar una administración tributaria menos focalizada en acotar en beneficio de los auditores y más orientada a lograr objetivos país, aunque para ello, es también indispensable que las metas de la administración tributaria consideren el largo plazo, en lugar de dar prioridad a metas anuales que promuevan recaudar lo más posible para la foto de fin de año, aun si ello significa acotar injustamente a muchos

¹⁰ Recomendación del Consejo de la OCDE sobre Gobierno Abierto. Disponible en: <https://www.oecd.org/gov/oecd-recommendation-of-the-council-on-open-government-es.pdf>

¹¹ Rosa María Palacios. “La grandísima concha de la SUNAT”. 2015. Disponible en: <http://rosamariapalacios.pe/2015/04/24/la-grandisima-concha-de-la-sunat/>

¹² RPP “Sunat: Sus trabajadores ya no recibirán bono por meta de recaudación”. Disponible: <https://rpp.pe/economia/economia/sunat-sus-trabajadores-ya-no-recibiran-bono-por-meta-de-recaudacion-noticia-1006307>

contribuyentes y, posiblemente, entramparse en procesos judiciales con ellos, que podrían terminar por obligar a la Sunat a devolver lo que recaudó.

Relacionado con este punto está también otro problema, que involucra a los procuradores de la Sunat. Sucede que, en muchos casos, estos acuden al Poder Judicial con el único fin que este declare la nulidad de lo decidido por el Tribunal Fiscal por cuestiones de forma, según sugiere una reciente investigación académica que analizó numerosas demandas, sentencias y expedientes.¹³ E incluso, se han registrado casos en los que los procuradores de la Sunat han impugnado resoluciones del Tribunal Fiscal en contra de la opinión de la propia Sunat. Todo ello dilata los procesos más allá de lo necesario y, por supuesto, abona la ya considerable carga procesal.

En conversación con el Diario El Comercio, el procurador de la Sunat Antenor José Escalante comentó e que, a su criterio, “el Tribunal Fiscal es un órgano de justicia administrativa que revisa lo resuelto por la Sunat. La relación que existe entre el Tribunal Fiscal y la Sunat es la misma que existe entre un juez del Poder Judicial y la Sunat. Ambos son órganos autónomos. Los contribuyentes y la Sunat son parte de las controversias ante el Tribunal Fiscal”.¹⁴

En problema con esta visión es que, como ha destacado recientemente la revista *Semana Económica* en su página editorial, “el abuso de las impugnaciones de la Sunat a las resoluciones del Tribunal Fiscal genera incertidumbre jurídica en

los contribuyentes. [...] Desde que la Sunat impugna una resolución del Tribunal Fiscal, la empresa tiene que esperar años a que el Poder Judicial —a pesar de no ser un órgano experto en materias tributarias—resuelva el caso. Y si este revierte lo expresado por el Tribunal Fiscal, el contribuyente tiene que pagar, además del monto inicial en disputa, los intereses de todo el plazo transcurrido durante el juicio. Es decir, el contribuyente no sólo paga por el abuso de discrecionalidad sino también por la ineficiencia del sistema judicial”.¹⁵

Una posible explicación para la distorsión antes descrita es que, de acuerdo con el artículo 58 del antiguo Reglamento del Sistema de Defensa Jurídica del Estado,¹⁶ es posible iniciar un procedimiento disciplinario contra los procuradores si estos cometen una ‘inconducta funcional’, como podría ser es el no impugnar una decisión cuando existía la posibilidad de hacerlo y se pudieran afectar los intereses estatales. Si bien tras la publicación del Decreto Legislativo N° 1326, que creó la Procuraduría General del Estado, cabría publicar un nuevo reglamento, a la fecha no ha ocurrido. Así, existe pues un incentivo perverso para que los procuradores apelen, incluso en aquellos casos en que sus posibilidades de ganar son mínimas.

En versiones anteriores del Código Tributario (versiones y modificaciones de 1996, 1981, 1983 y 1990), solo se permitía que el contribuyente apele las decisiones del Tribunal Fiscal. Fue recién en 1992, con la publicación del nuevo Código Tributario (Decreto Ley N° 25859), que se permitió por

¹³ “La Plena Jurisdicción en el Proceso Contencioso Tributario”. Tesis de Maestría de Percy Salas Ferro, páginas 66 a 76 y 122. Texto disponible en: http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9954/Salas_Ferro_Plena_jurisdicci%C3%B3n_proceso1.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

¹⁴ “Telefónica es la empresa con más litigios con Sunat”. *El Comercio*, 22 de mayo del 2018. Disponible en: <https://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-telefonica-empresa-litigios-noticia-521667>

¹⁵ “Sunat con sed de revancha”. ‘La voz de SE’. *Semana Económica*, 2018. Disponible en: <http://semanaeconomica.com/article/legal-y-politica/tributario/296957-sunat-con-sed-de-revancha/>

¹⁶ Decreto Supremo N° 017-2008-JUS.

primera vez a la Sunat impugnar excepcionalmente dichas resoluciones, cuando presenten algún vicio de nulidad. Esta facultad volvió a estar brevemente interrumpida luego del año 2002, pero volvió a permitirse desde el 2004. No obstante, a la fecha diversos autores continúan cuestionando esta posibilidad, ya que “el hecho que el Tribunal Fiscal sea un órgano resolutorio con autonomía en sus funciones, no deja de ser un órgano de la administración pública con lo que la interposición de una demanda contenciosa por parte de la administración tributaria implica de algún modo, desconocer el principio de jerarquía en que descansa la administración pública”.¹⁷

c. Carencia de ideas innovadoras

Un tercer aspecto en el que la administración tributaria podría otorgar un mejor servicio en pro de los contribuyentes, aun considerando las dificultades que atraviesa, es implementando soluciones y estrategias creativas para reducir los altos niveles de carga procesal e incluso para objetivos más ambiciosos, como incrementar la recaudación.

Una alternativa normativa para la cual no debemos buscar más allá del vigente Código Tributario, sería que el Tribunal Fiscal haga uso de la figura de la 'duda razonable', un concepto que no solo favorece al contribuyente, sino que es su derecho solicitarlo, y podría ayudar a reducir la carga procesal tributaria. La figura de la duda razonable aplica cuando un contribuyente no pagó un monto por realizar una interpretación errada de la norma, que requería una debida aclaración, por lo que se interpreta que no procede sancionar o aplicar intereses.

El Código tributario señala como requisito para la aplicación de la duda razonable la promulgación de una aclaración, mediante una ley o norma de rango similar, un Decreto Supremo refrendado por el MEF, una resolución de superintendencia (o una norma de rango similar), o una resolución del Tribunal Fiscal que establezca jurisprudencia de observancia obligatoria. Como se puede observar, el código vigente ha establecido diversos mecanismos para el uso de esta figura. No obstante, sobre todo considerando los criterios discrepantes antes abordados entre el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, llama la atención que desde 1981 el concepto de duda razonable solo se haya utilizado 8 veces, y que la última vez haya sido hace más de 12 años.

Por otra parte, están también las medidas no normativas para mejorar el sistema tributario, las cuáles deberían subrayar que la tributación sea percibida como justa, algo que se traduce en medidas que finalmente aumentan la legitimidad social del pago de tributos.

En dirección con lo señalado, la administración tributaria haría bien en promover soluciones que apliquen el enfoque conductual, al ser iniciativas costo efectivas. Existen diversas experiencias de otros países, tanto desarrollados como otros con problemas institucionales similares a los del Perú, que podrían servir como ejemplos. La Sunat ya ha sabido aplicar aquí una experiencia que fue exitosa en China y en la República de Mauricio: el uso de las loterías tributarias (sorteos con comprobantes de pago).¹⁸ A este mecanismo se le podrían sumar otras medidas que fomenten el reconocimiento público de los contribuyentes puntuales, como un incentivo para una mayor recaudación.

¹⁷ Silvia León Pinedo. “Legitimación Activa en la Ley del Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria”. Derecho y Sociedad, páginas 255-268. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12574/13132>

¹⁸ “Why isn't anyone paying taxes in low-income countries?”. Brookings, 2015. Disponible en: <https://www.brookings.edu/blog/future-development/2015/04/30/why-isnt-anyone-paying-taxes-in-low-income-countries/>

Otro lugar del que se puede aprender es del Reino Unido, en donde se han realizado intervenciones conductuales como mandar recordatorios de las fechas de pago, o mencionar el compromiso tributario de los vecinos, que han servido para mejorar la relación entre los contribuyentes y la autoridad tributaria. En el Perú, una investigación de Grade publicada en el 2014 apuntaba al mismo resultado: otorgar información sobre los niveles de cumplimiento de sus pares al contribuyente (es decir, sobre si sus vecinos ya pagaron), tiene efectos positivos a largo plazo en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.¹⁹ La Sunat podría tomar nota de estas medidas y aplicarlas en su labor.

Como han afirmado los economistas y académicos Timothy Besley y Torsten Persson, las instituciones gubernamentales y los sistemas tributarios evolucionan juntos. Un estado débil e irresponsable difícilmente logrará construir sistemas efectivos para la recaudación y movilización de los ingresos, y es poco probable que los ciudadanos desarrollen por sí mismos reglas sólidas para cumplir con sus obligaciones tributarias.²⁰

III. Recomendaciones

Considerando todo lo expuesto hasta este punto, existen varias acciones que la administración tributaria podría emprender para mejorar el marco de las controversias tributarias. Entre ellas:

- Primero, cabría precisar a nivel legislativo cómo es que deberían entenderse en el Perú los alcances de los precedentes vinculantes, aunque eso suene innecesario y evidente.
- Segundo, la información no individualizada sobre las controversias tributarias debería transparentarse a la opinión pública, a fin de poder monitorear la performance de la administración.
- Tercero, se debe invertir en capacitar personal en el funcionamiento de sectores económicos clave, a fin de reducir las controversias.
- Cuarto, el nuevo reglamento que regule el Sistema de Defensa del Estado debería evitar crear nuevos incentivos que lleven a los procuradores a impugnar innecesariamente resoluciones del Tribunal Fiscal.
- Quinto, sería importante promover que se limite legislativamente la posibilidad de Sunat de llevar casos al Poder Judicial vía contencioso administrativo, como se hizo con el Decreto Legislativo 1256, referido a barreras burocráticas del Indecopi.
- Sexto, es recomendable considerar con mayor frecuencia la utilización del concepto de ‘duda razonable’, allí en donde realmente exista la posibilidad de que se haya interpretado inadecuadamente la norma, fruto de la poca predictibilidad que hoy otorga el sistema a los contribuyentes.
- Séptimo, la Sunat debería considerar también la implementación de medidas no normativas, desde el enfoque conductual, ya que no son costosas y pueden ayudar a mejorar algunos de los problemas actuales.

¹⁹ Lucía del Carpio. “¿Están evadiendo mis vecinos? Un experimento de campo sobre el rol de las normas sociales en el pago del impuesto predial en el Perú”. GRADE, 2014. Disponible en: <http://www.grade.org.pe/publicaciones/13990-estan-evadiendo-mis-vecinos-un-experimento-de-campo-sobre-el-rol-de-las-normas-sociales-en-el-pago-del-impuesto-predial-en-el-peru/>

²⁰ Besley, T. & Persson, T. “Why Do Developing Countries Tax So Little?”. En: Journal of Economic Perspectives: 99-120. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.28.4.99>.