



Derecho PUCP

ISSN: 0251-3420

revistaderechopucp@pucp.edu.pe

Pontificia Universidad Católica del Perú

Perú

Sevillano, Sandra; Sotelo, Eduardo

Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar

Derecho PUCP, núm. 72, diciembre-junio, 2014, pp. 71-101

Pontificia Universidad Católica del Perú

Lima, Perú

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=533656137005>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar

Tax arrears and tax litigiousness in Peru, some aspects to be considered

SANDRA SEVILLANO & EDUARDO SOTELO*

Resumen: Los atrasos de las deudas tributarias son un fenómeno frecuente en los Estados y una preocupación que exige reflexionar sobre las diversas variables que los incentivan, ocasionan o que impiden su reducción. El presente trabajo reflexiona sobre algunas de las variables que podrían promover, o cooperar con, la generación de atrasos tributarios y sobre algunos aspectos o atributos del sistema tributario peruano que podrían ayudar a explicar el actual nivel de atraso en la deuda tributaria y, en parte, la alta litigiosidad en el sistema. Los defectos atribuibles a la Administración tributaria para producir el atraso y la litigiosidad no se evaden, pero no forman parte central del trabajo.

Palabras clave: atrasos tributarios – litigiosidad tributaria – incumplimiento tributario – responsabilidad tributaria – asesor fiscal

Abstract: Tax arrears are a frequent feature in many States and a concern that demands to reflect on the diverse variables that promote, cause or block their reduction. This paper elaborates on some of the variables that could promote or contribute to generate tax arrears and on some aspects of the Peruvian tax system that could help to explain the current level of tax arrears and the tax litigiousness in Peru. Tax Administration pitfalls that contribute to the generation of tax arrears and tax litigiousness are not avoided but are certainly not the core part of this work.

Key words: tax arrears – tax litigiousness – tax not compliance – tax liable – tax adviser

* Sandra Sevillano es abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesora asociada del Departamento de Derecho de la PUCP. Magíster en Derecho Fiscal por la Universidad Libre de Bruselas y con estudios concluidos de Doctorado en la Universidad de Barcelona. Es actualmente coordinadora del Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la PUCP, miembro del Consejo de la misma Facultad y del Consejo del Departamento Académico de Derecho de la PUCP. Dirección electrónica: ssevill@pucp.edu.pe

** Eduardo Sotelo es abogado por la PUCP. Profesor principal del Departamento de Derecho de la PUCP. Es magíster en Derecho por The University of Chicago Law School (USA) y magíster en Administración Pública y Políticas Públicas por The London School of Economics and Political Science del Reino Unido. Es asesor del viceministro de Economía y del ministro de Economía y Finanzas del Perú. Actualmente ejerce también como consejero y vicepresidente del Consejo Directivo del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad de Lima. Dirección electrónica: esotelo@pucp.edu.pe

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. ESTADO ACTUAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA MOROSA EN EL PERÚ.- III. ALGUNOS ASPECTOS PARA EXPLICAR EL ATRASO TRIBUTARIO.- III.1. LA ACTUALIZACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA: POTENCIA DISUASIVA DEL INTERÉS MORATORIO.- III.2. SUSPENSIÓN DE LA EXIGIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA.- III.3. LITIGIO INOFICIOSO O TEMERARIO.- III.4. CONDUCTA PROFESIONAL DEL ASESOR TRIBUTARIO Y NECESIDAD DE REGULACIÓN.- III.5. EXTENSIÓN DEL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.- IV. INCENTIVOS AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.- V. REFLEXIONES FINALES.

I. INTRODUCCIÓN

Las finanzas estatales se estructuran sobre la base de los ingresos que anualmente cada Estado estima recaudar. El nivel de la recaudación depende, sin embargo, de los montos netos que ingresan a las arcas fiscales, no solo porque se considera los montos a devolver por pagos indebidos o saldos o créditos susceptibles de devolución, sino, sobre todo, porque no todo lo que se espera ingresar es realmente conseguido y existe una franja de recaudación que nunca se concreta por atrasos o incumplimientos de los deudores tributarios.

Los atrasos de las deudas tributarias parece ser un fenómeno frecuente en los Estados y, por cierto, una preocupación que exige reflexionar «multidimensionalmente» sobre las variables que los incentivan, ocasionan o que impiden su reducción. Dicho esto, sin embargo, no existe un método certero para realizar un estudio de comparabilidad internacional con criterios homogéneos y que permita señalar el nivel «tolerable» y normal de atraso tributario, ni se cuenta con un juicio absoluto sobre lo que es relativamente alto o bajo en términos internacionales. No obstante, datos de países Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹ reflejan que el porcentaje de incumplimiento en ellos se habría incrementado desde el 2007. Según información recopilada por dicho organismo, los niveles de deuda acumulada de países miembros eran 26% más altos a finales de 2011 que al final del año 2007 (antes de la crisis financiera global). Debido a la ralentización de la economía global, en la mitad de los países OCDE encuestados, el atraso tributario aumentó, así como también, el porcentaje de deuda que ha debido ser declarada incobrable.

¹ OECD. «Working Smarter in Tax Debt Management». Forum on Tax Administration, setiembre 2013. En este estudio, el atraso tributario referido es aquella deuda tributaria vencida al final de cada período anual y que no ha sido impugnada o contendida, respecto de todos los tributos administrados por la entidad recaudadora (nacional). El «benchmark» utilizado es el ratio entre el atraso tributario arrastrado y el monto de la recaudación neta anual de todos los tributos en el mismo período anual. Los datos en este documento refieren también a la información que contiene el informe «Tax Administration 2013» (disponible en línea en: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-series.htm>).

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

Lo cierto es que resulta una hipótesis razonable señalar que los atrasos tributarios persistentes y por encima de cierto nivel, además de generar déficit y desfinanciamiento de los presupuestos estatales, pueden ser un síntoma o reflejo de ciertas debilidades estructurales de los sistemas impositivos: defectos en el diseño de algunas de las herramientas de política tributaria y en la gestión o administración tributaria². Los sistemas tributarios deben considerar la conveniencia de contar con un grupo de medidas que apunten a incentivar el cumplimiento tributario para conseguir que el sistema funcione con el menor número de distorsiones. Habida cuenta que las razones de los niveles de incumplimiento y retrasos de que adolecen los sistemas tributarios pueden obedecer a diversas explicaciones, no solo atribuibles a los deudores tributarios, sino, paradójicamente, incubadas dentro del propio sistema tributario o del jurídico en su conjunto, no se trata, entonces, de pensar en el incumplimiento y en los retrasos tributarios tan solo desde una perspectiva punitiva. Si hay corresponsabilidad estatal, esta tiene su propia lógica y dinámica.

De este modo, sin pretender un análisis causal, en las siguientes líneas nos proponemos realizar una reflexión sobre unos pocos factores que podrían promover, o cooperar con, la generación de atrasos tributarios y también sobre algunos aspectos o atributos de nuestro sistema tributario que podrían postularse como coadyuvantes para el actual nivel de atraso en la deuda tributaria y, en parte, de la litigiosidad del sistema³. Pero es necesario precisar antes varios asuntos. Primero, el atraso tributario al que aludimos es aquel que se tiene frente a la Administración tributaria nacional, que es el más significativo. Segundo, por cuestiones de espacio y tiempo, este trabajo no aspira a ser un estudio exhaustivo, y puede que a algunos les parezca incluso un ejercicio altamente especulativo, pero consideramos que el modesto aporte que pretende hacer será valioso si, por lo menos, cumple con motivar el inicio de un debate sobre algunos aspectos legales que no pocos sabemos que marchan mal y tienen remedio. Tercero, la perspectiva elegida para abordar los diversos aspectos, aunque pueda parecer pesimista desde cierto ángulo, no debe

2 Los atrasos tributarios pueden estar relacionados con sistemas tributarios complejos o reglas sustantivas defectuosas, como también con malos incentivos (incentivos perversos) en las disposiciones tributarias, en sus procedimientos, procesos o mecanismos. Del lado de la administración, pueden evidenciar fallas en determinados procesos que van desde la gestión de fiscalización y auditoría hasta la de cobranza, por ejemplo, una ausencia de aproximación de gestión de cobranza basada en el riesgo («risk-based approach to debt management»).

3 Parte interesante de las conclusiones del aludido reporte de la OCDE refiere a los arreglos, implementados por la Administraciones tributarias de los países que abarca el estudio, relacionados con la gestión de su deuda: retenciones en fuente (dividendos e intereses) para domiciliados; pagos anticipados para el grueso de la deuda tributaria; poderes de recaudación potenciados (colección de terceros, capacidad para cerrar negocios, cancelar licencias, obtener garantías sobre activos, retención de pagos de gobierno a deudores morosos, imposición de responsabilidad a directores de empresas); unidades de recaudación fuertes; uso extensivo de métodos de pago electrónico; inversión intensiva en tecnologías de la información («Working Smarter in Tax Debt Management», p. 15). No abordamos en el presente trabajo el problema de los atrasos tributarios desde la perspectiva de la Gestión o Administración tributaria.

ser entendida como una simplista dramatización de tales aspectos, sino más bien como un intento por correlacionar posibles determinantes no siempre evidentes del atraso tributario. Por último, los defectos atribuibles a la Administración tributaria, aunque se aluden, no se evaden, sino que se consideran conscientemente fuera de los alcances del presente trabajo.

II. ESTADO ACTUAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA MOROSA EN EL PERÚ

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)—agencia del Gobierno Central encargada de la administración de los principales tributos impuestos de alcance nacional— administra el 98.2% de los ingresos tributarios del Perú (datos del año 2010). El universo de deudores tributarios bajo competencia de la SUNAT es de aproximadamente 5 millones y con una estructura altamente concentrada: apenas unos 14 000 contribuyentes generan el 83% de la recaudación total y 638 000 contribuyentes generan otro 16% de la recaudación total⁴.

En 2009, un estudio del Fondo Monetario Internacional (FMI) identificaba que en el Perú existía una elevada acumulación de deuda tributaria en mora. La deuda tributaria más significativa provenía de la actividad de fiscalización o auditoría⁵ por encima de la deuda originada en la autodeterminación, la otra fuente de generación de deuda. Para ese mismo año, dicho estudio confirmaba una tendencia creciente de la deuda tributaria en mora, pues había pasado de ser 53% de la recaudación nacional de 2003 a un 76% de la recaudación del año 2008. En el caso de deuda proveniente de tributos internos, es decir, de tributos que no correspondían a tributos al comercio exterior (impuestos arancelarios y multas por esas operaciones), el salto o incremento había sido de 74% de la recaudación de 2003 a 104% de la recaudación de los mismos tributos internos del año 2008⁶.

Ahora bien, del total de esa deuda tributaria acumulada, el estudio del FMI aludido señalaba que se consideraba que tan solo un 30% era una deuda susceptible de ser «gestionada»⁷, pues la mayor porción de

4 Datos recopilados de entrevistas directas a funcionarios de la SUNAT.

5 Se trata, entonces, de deuda no espontáneamente determinada y liquidada por los deudores tributarios, factor que introduce ya un primer elemento de potencialidad de divergencia y disputa entre el administrado o deudor tributario y el Estado o la Administración tributaria.

6 La diferencia en las tasas de crecimiento de la deuda morosa, entre las originadas en tributos al comercio exterior y las originadas en tributos internos, podría deberse, en parte, a la mayor y mejor sujeción (mayor capacidad de «enforcement») que tienen los tributos al comercio exterior con relación a los tributos internos. La garantía aduanera, la garantía global y específica, el control y el ejercicio de la potestad aduanera para el levante de la mercadería, reguladas en la Ley General de Aduanas, contribuirían a explicar, entonces, esta diferencia.

7 Información recogida de entrevistas directas con funcionarios de la SUNAT. El criterio para llamar a una deuda «gestionable» no parece estar o ser demasiado claro, o contar con parámetros bien

ella estaba relacionada con casos en los que ya no era posible perseguir dicha deuda, sea porque los deudores dejaban de estar habidos, o estaban dados de baja en el RUC (Registro Único de Contribuyentes), o estaban inmersos en procesos concursales, o estaban involucrados en delitos tributarios, o estaban desmantelados o, sin estarlo, quedaban financieramente inhabilitados para hacer frente a la contingencia de tener que pagar la deuda tributaria. Según datos de la propia SUNAT, la mora promedio de las obligaciones tributarias suele estar entre 10% y 15%, y dentro de los tres primeros meses se ha logrado cobrar el 65% de la deuda tributaria generada, lo cual sería un indicador de que la deuda tributaria corriente recibiría en el nivel nacional un tratamiento de gestión inicial bastante aceptable. Si estos datos proporcionados son realmente indicativos de la realidad, es la deuda tributaria que resta, se arrastra y convierte en antigua deuda la que requiere de una mejora en el tratamiento en cuanto a su gestión.

Actualmente, la deuda tributaria morosa o el atraso tributario administrado por la SUNAT llega a ser cerca del 120% de la recaudación total anual (se calcula que la deuda tributaria con atraso asciende a más de 120 000 millones de soles)⁸. En el caso peruano, el ratio de 120% de la recaudación total anual comprende inclusive la deuda en estado de impugnación o litigio⁹. Como ya se ha señalado, no existe un patrón internacional o comparable suficientemente homogeneizado que permita señalar que esta cifra es relativamente «alta» para un país. Sin embargo, es pertinente preguntarse —y justificado preocuparse— por qué si la recaudación anual en 2003 fue de 50%, hoy la deuda tributaria morosa en el ámbito nacional ha alcanzado un 120% de la recaudación anual. Es un hecho que merece reflexión que exista tamaña deuda tributaria acumulada en el Perú y que sea previsible que la cifra vaya en aumento. Esta información se enriquece con los escasos datos conocidos sobre el campo de la litigiosidad tributaria. El flujo promedio de expedientes de apelación¹⁰ (excluyendo las quejas) ante el Tribunal Fiscal es de unos

definidos. No obstante, es interesante, conocer la apreciación oficial sobre lo que se considera o no susceptible de recupero por gestión de la Administración. ¿Qué le ha pasado al resto de esa deuda tributaria acumulada? ¿Qué está señalizando el hecho de que se trate de deuda tributaria imputable a deudores respecto de los cuales casi no es posible realizar gestión de cobranza alguna? Son preguntas que merecen una reflexión detenida.

8 Esos 120 000 millones se descomponen en 27% de tributo insoluto (o multa) y 73% de intereses. La diferente proporción entre tributo (o multa) e intereses desciende desde el año 2005 en adelante por el efecto de la eliminación de la capitalización de intereses en el cálculo de la deuda desde dicho año, que fue el régimen legal que precedía. Del total de atraso tributario, casi 50% tiene una antigüedad mayor de 14 años y 70% tiene calidad de exigible legalmente (datos tomados de entrevistas y presentaciones con funcionarios de la SUNAT y del Ministerio de Economía y Finanzas en marzo de 2014).

9 Como se recordará, el estudio de la OCDE mencionado líneas arriba (véanse notas 1 y 3) refiere a un ratio de medición del atraso que excluye la deuda impugnada. En nuestro caso, de los 120 000 millones de soles aludidos, el 80% de la deuda tributaria está comprendida sea en procesos concursales, en impugnaciones (administrativas y judiciales) o en el concepto denominado RUC de baja.

10 El mayor litigio de las deudas tributarias, en cantidad de expedientes y monto involucrado, proviene de los tributos internos administrados por la SUNAT. Sigue, en número de expedientes, la deuda

13 000 (período 2007 a 2013) con tendencia a aumentar (en 2012 fueron más de 14 000 y en 2013 más de 15 000). Del total de expedientes en apelación, un promedio del 65% corresponde a expedientes iniciados por la SUNAT (tributos internos y aduanas).

Ahora bien, a mediados de 2013, existían más de 8500 expedientes pendientes de resolución en el Tribunal Fiscal y, del monto de stock de deuda tributaria que esos expedientes representaba, casi un 90% correspondía a la deuda tributaria de períodos previos al año 2006. Se trataría, entonces, de deuda tributaria generada, principalmente —casi en 99%¹¹—, en determinación tributaria producto de auditoría de la SUNAT¹² y que, en el estado de apelación en que se encuentra, cuenta ya con una antigüedad mayor de 7 años.

Con estos últimos datos, es fácil concluir que existe una abultada litigiosidad asociada al cumplimiento tributario originada, en su mayor parte, en las labores de fiscalización o verificación que realiza la SUNAT¹³ y, dados los procedimientos y plazos previstos (o los efectivamente utilizados) para su resolución definitiva, se tiene que no es un dato a desatender relacionar los niveles de incumplimiento tributario con los niveles de litigiosidad para pretender identificar qué causas asociadas pueden estar contribuyendo con mermar los ingresos efectivos esperados por el Estado peruano. En ese sentido, varias son las preocupaciones que quedan de la revisión del estado actual de la deuda tributaria morosa en el Perú, desde el punto de vista de la política tributaria, de la administración tributaria y del derecho:

- La reducción en la tasa de efectividad de la cobranza de deuda tributaria puede contribuir a generar una disminución en la sensación de riesgo del proceso de control de la deuda tributaria y de su eficacia.
- La acumulación y el arrastre de la deuda tributaria morosa por varios períodos tendrían un efecto multiplicador y perversamente señalizador para los deudores tributarios: sensación de impunidad, prueba de ineeficiencia en los mecanismos de la administración, sistema procesal administrativo como escudo eficaz de protección del moroso;

tributaria apelada contra los gobiernos locales. El mayor monto de deuda tributaria litigiosa pertenece, imbatiblemente, al Gobierno Central y a deuda administrada por la SUNAT. Del pasivo total de expedientes que tiene el Tribunal Fiscal por resolver (unos 15 000), casi 8 000 son procedimientos contra la SUNAT.

¹¹ Datos tomados de entrevistas directas con funcionarios de la SUNAT.

¹² De otro lado, en el período 2013, del flujo de deuda tributaria en apelación correspondiente al Gobierno Central ingresado al Tribunal Fiscal, el 95% corresponde a deuda tributaria proveniente de fiscalización o auditoría.

¹³ La fiscalización por la administración tributaria nacional tiene sus propios defectos (e.g. relativa falta de acompañamiento legal oportuno del auditor, metas perversas, falta de autorregulación de la discrecionalidad) que pueden ser asimismo catalizadores de litigiosidad y mora.

- afectarían la credibilidad de la administración tributaria y del propio sistema tributario.
- Deben existir determinadas fallas del sistema tributario que pueden subsanarse para reducir el atraso o incentivar que no se produzca.

Frente al panorama así descrito, en las siguientes páginas abordamos lo que a nuestro juicio son unos pocos factores que podrían haber promovido la generación de atrasos tributarios y la litigiosidad que caracteriza a nuestro sistema. Ellos no están ordenados según un criterio de importancia o urgencia.

III. ALGUNOS ASPECTOS PARA EXPLICAR EL ATRASO TRIBUTARIO

III.1. La actualización de la deuda tributaria: potencia disuasiva del interés moratorio

Las deudas tributarias no pagadas dentro de los plazos devengan un interés moratorio que equivale a la tasa de interés moratorio (TIM). Dicha tasa es fijada por la SUNAT respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los gobiernos locales y de los tributos administrados por otros órganos, la TIM es un tope o referente. Según la ley, la TIM no debe exceder, en más de 10%, a la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior¹⁴. La TIM es una tasa mensual y su aplicación se realiza en términos diarios, día tras día de mora en el pago.

Las tasas activas son las que empresas bancarias cobran en calidad de acreedor, esto es, por los créditos o colocaciones que otorgan y están reportadas en el lado activo del balance de dichas instituciones. La variación de la TAMN depende de lo que en promedio ocurre en cada banco y de la clasificación de riesgo respectivo, las tasas de interés activas promedio son calculadas por la Superintendencia de Bancos diariamente utilizando la información de los ocho bancos con mayor saldo en la suma de una serie de operaciones activas.

La hipótesis que proponemos es que la regulación sobre los intereses moratorios no es efectivamente disuasiva del retraso y, más bien, puede inducir, en términos relativos, a decidir racionalmente por él. Con el paso del tiempo, el costo del atraso tributario ha disminuido sucesivamente¹⁵,

14 En la actualidad, la resolución de Superintendencia 53-2010/SUNAT establece la TIM en 1.2%.

15 Ha caído desde el 7% en el año 1992, a 6%, 5,50% y 4,50% en el año 1993; 4%, 3,50%, 3% y 2,5% en 1994; 2,2% en 1996; 1,8% en el año 2000; 1,6% en 2001; 1,5% en 2003; hasta 1,2% desde 2010.

lo cual no es incorrecto *per se* (si solo se tratase de reflejar la evolución del costo por el uso del dinero, traducido en el porcentaje de la TIM), pero tratándose de un efecto derivado de la mora de deuda tributaria, el asunto es más complejo.

Por ejemplo, en el pasado reciente, dos cambios han determinado un abaratamiento del atraso en el pago de las obligaciones tributarias. El primero refiere a la modificación que realizó el artículo 3 del decreto legislativo 969 (publicado el 24 de diciembre de 2006). Antes de esta modificación, las deudas tributarias, como regla, capitalizaban los intereses al cierre del período anual (produciendo un fenómeno, en ese entonces deseado, de anatocismo, es decir, devengo de intereses sobre los intereses). Esto generaba un importante efecto sobre el incremento de la deuda con atraso al encarecer la demora del pago oportuno de las obligaciones tributarias¹⁶.

El segundo cambio es el establecido por el artículo 6 del decreto legislativo 981 (publicado el 15 de marzo de 2007) que dispuso que el cómputo de los intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos (por regla 9 meses) para la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria (siempre y cuando el vencimiento del plazo, sin que se haya resuelto la reclamación, fuera por causa imputable a esta). Durante el periodo de suspensión, dicha norma estableció que la deuda tributaria sería actualizada en función del índice de precios al consumidor (IPC). En consecuencia, con ello se produciría un segundo abaratamiento de la deuda tributaria cuando el deudor tributario recurriera al procedimiento contencioso tributario. Esto es, el ya disminuido factor de actualización, denominado interés moratorio, se veía sustituido durante la etapa de reclamación por uno más benigno, el IPC, que es solo reflejo de la inflación y ni siquiera de una modesta retribución por el uso alternativo del dinero.

Quizás esta reducción en el tiempo revela un paso, consciente o no, a un concepto de interés moratorio desprovisto de ingrediente penalizador y disuasivo (recordemos que, en el régimen previo al uso del interés moratorio, funcionaba una combinación de factor reajuste —basado en el índice de precios al consumidor, reflejo de la inflación— y un factor recargo —sanción por el incumplimiento—). En este caso, entonces, cabría postular un replanteamiento del actual rol económico y jurídico del interés moratorio como mero factor de ajuste de la deuda y si merece y resultaría legalmente válido re establecer conscientemente su función penalizadora de la demora para mejorar así su potencia disuasiva del incumplimiento.

16 Ciento es, como hemos ya apuntado, que el atraso tributario actual en el Perú trae consigo una parte de deuda abultada hasta 2005 por la capitalización de intereses moratorios. Empero, no parece razonable pensar que, en un primer momento, la decisión de cumplir o no fue influida por lo abultado de la actualización tributaria. Al contrario, es racional y razonable que el factor de actualización contribuya a disuadir de optar por el no cumplimiento, por sobre otras alternativas, otras razones son las que debieron impactar en el no cumplimiento de aquellos períodos previos a 2005. Lo que queda claro es que el componente de actualización, y su cuantía, no puede ser una medida aislada ni suficiente. Puede postularse también que quizás un factor de actualización disuasivo del incumplimiento en un primer momento puede no ser herramienta igualmente buena o eficaz para re-enganchar al deudor tributario que incumplió.

Por lo señalado, reiteramos nuestra hipótesis: la combinación de una tasa del interés moratorio baja, o insuficientemente disuasiva, con otros factores (suspensión de exigibilidad, litigio sin contracautela o garantía, aplicación de responsabilidad dificultosa y de baja intensidad, etcétera) podría favorecer el hecho de que los deudores tributarios encuentren atractivo caer en atraso y contender la deuda, al ser relativamente poco oneroso diferir la extinción de la deuda tributaria en el tiempo, «protegerla» contra la exigibilidad y obtener una reducción, si se impugna administrativamente, a casi nulo costo.

Lo dicho amerita, no obstante, más elaboración, pues debe reconocerse que la tasa del interés moratorio puede afectar de modo diferenciado a determinados sujetos en función, por ejemplo, del sector de la economía en el que se encuentra¹⁷ o en función de la capacidad de endeudamiento¹⁸ del sujeto en el mercado. Esto es, tener una posibilidad de rentabilizar a tasas altas el dinero influye en la decisión de pagar más temprano o más tarde las obligaciones tributarias asumiendo una tasa de interés moratorio dada. Así como disponer de una mayor o menor tasa de interés con la que un sujeto se puede endeudar en el mercado influye en la decisión de pagar más temprano o más tarde las obligaciones tributarias (decisión entre usar un financiamiento con una entidad bancaria para pagar las deudas tributarias o finanziarse con el sistema tributario).

En este sentido y con las calificaciones que se pueden presentar, creemos que constituye un hecho estilizado de todo sistema tributario que la tasa de interés moratorio —que en nuestro país toma como base la TAMN y se eleva solo unos puntos por encima de ésta—, deba tener la suficiente fuerza disuasiva *per se* para alentar el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias en determinados tipos de deudores tributarios¹⁹. Sea porque por su propia rentabilidad el individuo tiene mejores incentivos para no «distraer» dinero invertido en el pago de

17 Un estudio preliminar y no concluido del Ministerio de Economía y Finanzas, por ejemplo, identifica tres sectores económicos con resultados sobresalientes en sus indicadores financieros: Minería, Servicios y Construcción. La intermediación financiera, por ejemplo, registra resultados financieros significativamente superiores al resto de servicios alcanzando altos retornos al capital invertido. La rentabilidad promedio de un sector de la economía puede permitir que sus integrantes estén en mejor o mayor capacidad para absorber una tasa de interés moratorio que otro sector de la economía menos rentable.

18 La capacidad de apalancamiento o de financiamiento (determinada por el nivel de flujos, la solvencia patrimonial) y el nivel de riesgo influyen en el costo del financiamiento para la empresa. Por ello, es posible que la empresa más grande o más solvente pueda obtener financiamiento a menores tasas de interés y con ello sea más inmune a la tasa de interés moratorio tributaria.

19 En el plano jurídico, una sentencia del Tribunal Constitucional peruano (02516-2008-PA/TC) ha ordenado que, debido a la prolongada duración del proceso de amparo interpuesto contra la aplicación de un impuesto y a pesar de que declaró infundada la demanda interpuesta, para evitar que se ocasione un perjuicio económico mayor que aquel que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda y basado en un criterio de razonabilidad y en el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva, la SUNAT se abstenga de considerar el cobro de intereses moratorios. Razonamiento que parecería apoyar la idea —a nuestro juicio insuficientemente sustentada— de que la actualización de la deuda con intereses moratorios aún hoy tiene un efecto perjudicial para los intereses de los contribuyentes. Es conocido que las soluciones jurisprudenciales en nuestro país adolecen de falta de razonamiento y criterios económicos.

tributos, sea porque —y esto será materia de otro comentario líneas más abajo— la tasa «esperada» de interés moratorio, esto es, aquella que multiplica el importe de los intereses moratorios que devengará en el tiempo por la probabilidad de que tenga que pagarlos, le arroja una tasa de interés verdaderamente nimia o deleznable, sea porque por el tamaño del contribuyente o su (poca) capacidad de endeudamiento, sus tasas activas de financiamiento por un préstamo resultarían más onerosas que la tasa de interés moratorio tributario.

La situación de pérdida relativa de poder disuasivo de la tasa de interés moratorio tributaria se ha visto agravada en los últimos años por los hechos ya señalados (la eliminación del anatocismo y la sustitución del devengo de interés moratorio por el índice de precios al consumidor, durante parte de la tramitación del recurso de reclamación). Es razonable pensar que este «abaratamiento» de la demora en el pago de las deudas tributarias constituye uno de los muchos elementos que contribuye a explicar la acumulación de deuda tributaria en atraso y su estacionamiento en caminos procedimentales altamente congestionados para venta de algunos deudores tributarios.

Sin perjuicio de lo indicado, no debe soslayarse, desde una perspectiva económica y conductual, que sirve, para un análisis completo del impacto en los atrasos tributarios, no solo medir el efecto real del interés moratorio, sino de este en conjunto con otras cargas como la de las sanciones que pueden acompañar ciertos incumplimientos²⁰, pues, las sanciones pecuniarias por incumplimientos formales adicionan la carga por el atraso, sobre todo cuando este proviene de deuda fiscalizada en auditorías —que se sabe es gran parte del atraso tributario en nuestro país—. Aunque, de otro lado, sea totalmente claro, desde una perspectiva jurídica, que las sanciones del tipo aludido se correlacionan con infracciones que afectan determinados bienes jurídicos y tienen como objetivo restituir la afectación de dichos bienes (su causa está jurídicamente clara y justificada) y no se confunda con el objetivo que cubre un interés como el moratorio.

III.2. Suspensión de la exigibilidad de la deuda tributaria

En el ordenamiento administrativo peruano, la regla general es la exigibilidad (o ejecutoriedad) de los actos administrativos. Así, en la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) se tiene que los actos administrativos tienen carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo

20 En concreto, nos referimos a aquellas infracciones que conllevan hoy una sanción pecuniaria variable en función del tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto de saldo aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia; o de aquellas otras basadas en monto de ingreso o de ventas.

conforme a ley²¹. La interposición de cualquier recurso contra los actos administrativos, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspende la ejecución del acto administrativo impugnado²². La suspensión de la ejecución en la ley comentada ha quedado dispuesta como una potestad de la autoridad resolutora, condicionada a que se determine que tal ejecución pueda causar perjuicios de «imposible o difícil reparación» o a que se aprecie objetivamente la existencia de un vicio de nulidad trascendente.

La normativa del procedimiento administrativo general quiere, entonces, que la decisión para suspender la ejecución se adopte luego de realizada una ponderación razonada entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que causará al recurrente la eficacia inmediata del acto recurrido²³. Por ello mismo, la aludida ley²⁴ señala que la autoridad que dispone la suspensión puede adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o los derechos de terceros y la eficacia de la resolución impugnada.

Nuestro ordenamiento tributario es, en materia de exigibilidad, menos rígido que la LPAG, pues establece que es exigible la deuda tributaria desde el día siguiente de vencido el plazo para el pago²⁵ (primer concepto de exigibilidad) y que lo es coactivamente (segundo concepto de exigibilidad, que nos atañe) la deuda que consta en una resolución de determinación o de multa o la contenida en la resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamada en el plazo de ley²⁶. Es igualmente exigible la deuda tributaria reclamada fuera de plazo sin ser garantizada mediante carta fianza. Asimismo, es exigible coactivamente la deuda tributaria establecida por resolución no apelada en el plazo de ley o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la carta fianza correspondiente. Las deudas tributarias que constan en orden de pago son, en principio, deudas exigibles coactivamente. En consecuencia, el Código Tributario difiere de la LPAG en que, como regla en materia de resoluciones que involucran determinación, el acto administrativo deja de ser ejecutable (coactivamente) tan solo si es impugnado en el plazo de ley. De esta forma, existe una suspensión automática de exigibilidad o ejecución, lo que hace al Código Tributario no solo nominalmente más flexible en materia de exigibilidad que la LPAG, sino que más laxo aun en la práctica. La constatación práctica, la jurisprudencia y entrevistas a funcionarios públicos y deudores refuerzan la percepción de que la suspensión de la

21 Artículo 192: Ejecutoriedad del acto administrativo.

22 Artículo 216 de la LPAG.

23 Artículo 216.3 de la LPAG.

24 Artículo 216.4 la LPAG.

25 Artículo 3 del Código Tributario.

26 Artículo 115 del Código Tributario.

exigibilidad en materia tributaria se otorga en la mayoría de casos en la instancia administrativa²⁷.

Por supuesto, no todo ordenamiento tiene una regla de partida como la del Código Tributario peruano. Así, la Ley General Tributaria española prevé²⁸ que la ejecución del acto impugnado, por los recursos de reposición o de reclamación, queda suspendida automáticamente a instancia del interesado solo si se garantizase el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente. La regla es diversa para las sanciones, pues, si la impugnación refiere a ella, su ejecución queda suspendida automáticamente sin ofrecimiento de garantías.

Lo señalado quiere decir que hay ordenamientos y regulaciones cuya regla de asignación inicial de la titularidad con relación a la no ejecutabilidad de los actos administrativos (se suspenda la ejecución del acto administrativo tributario o no) y cuyo juicio de ponderación que le da sustento (ponderación entre el perjuicio al interés público o a terceros derivado de la suspensión y el perjuicio que causaría al recurrente la eficacia inmediata del acto recurrido) se inclinan por la alternativa perfectamente razonable y constitucional de la no suspensión.

El propio Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 2006²⁹ contiene una regla de equilibrio distinta de la peruana, pues señala que determina una suspensión de la ejecución del acto administrativo tributario, mediando garantía, en etapa de impugnación ante el tribunal fiscal correspondiente. Sin embargo, el mismo modelo sugiere una suspensión automática de la exigibilidad³⁰ o cobranza en la fase llamada de reconsideración.

El carácter de derecho público de la relación u obligación tributaria, su objetivo constitucional y consideraciones que tomen en cuenta lo más conveniente para el interés público general bien podrían dar mérito a una revisión de la opción legal tributaria peruana. Una recomposición de ese balance coadyuvaría asimismo a reducir el atractivo que hoy posee

27 Cabe precisar que la existencia de medidas cautelares previas (embargos de diversos tipos y otras medidas coactivas), susceptibles de ser adoptadas por la SUNAT cuando concurren conductas del contribuyente tipificadas que hagan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa (artículos 56 y siguientes), puede menguar en parte los efectos perniciosos de la suspensión de la exigibilidad. No obstante, la regulación legal no permite un uso discrecional (razonabilidad y sustentación mediante) de tales medidas.

28 Artículos 224 y 233 de la Ley General Tributaria.

29 Artículo 196, *Suspensión con garantía*: «1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá hasta la resolución del recurso, siempre que se garantice por el interesado el importe de la deuda tributaria impugnada, con excepción de las sanciones, más los intereses que, en caso de rechazo del recurso, deberán abonarse por la demora en la realización del ingreso».

30 Artículo 189, *Suspensión de la ejecución*: «Hasta que se notifique la resolución del recurso de reconsideración, o hasta que termine el plazo que se indica en el artículo 190 para que se entienda rechazado el recurso, se suspenderá la ejecución del acto administrativo impugnado, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten».

un procedimiento administrativo tributario peruano excesivamente «barato», por el poco costo que obliga a internalizar a los sujetos que lo usan y altamente ventajoso para los juegos estratégicos de algunos malos deudores tributarios. Con esta ecuación no es difícil intuir que una parte de la ingente cantidad de los atrasos tributarios actuales estén incentivados por esta característica del procedimiento tributario peruano, es decir, un procedimiento tributario que sirve de escudo para el deudor tributario debido a su fórmula de suspensión automática de exigibilidad y otras causales jurisprudencialmente derivadas³¹.

No obstante lo señalado anteriormente, existen precedentes jurisprudenciales peruanos que, sin contemplar ponderadamente los intereses contrapuestos en estos casos, han establecido que no es posible condicionar el pago de la obligación tributaria para que se admita una demanda cuyo objeto sea iniciar un proceso en el que se cuestione la validez de su imposición. Ello parece haber sido valorado como un obstáculo material para que el deudor tributario pueda acudir a un tribunal de justicia y haber sido considerado obstáculo desproporcionado. Asimismo, han considerado que una regla que estableciera dicha restricción sería incompatible con el principio de igualdad jurídica (con su exigencia se propicia un tratamiento diferenciado «[...] entre el contribuyente que está en grado de pagar inmediatamente el tributo en su totalidad, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago»³²). Consideramos que esta línea de jurisprudencia debe ser revisada y mejor balanceada con los fines y bienes jurídicos protegidos por el sistema tributario.

III.3. Litigio inoficioso o temerario

Si el procedimiento tributario puede servir a veces como un escudo contra la ejecutoriedad o exigibilidad de deuda tributaria, que tiene el carácter de pública, y el interés moratorio tributario no constituye un disuasivo eficaz o adecuado para el no cumplimiento, entonces no sancionar cuando se utiliza inoficiosa o temerariamente el camino procesal solo contribuye a alinear otro incentivo (perverso) para el no pago de las deuda tributarias y su impugnación. El denominado recargo por reclamación inoficiosa fue introducido en el artículo 182 del Código Tributario en el año 1992, mediante el decreto ley 25859³³ y fue de

31 Del artículo 119 del Código Tributario.

32 Sentencia del Tribunal Constitucional en el expediente 3548-2003-AA/TC GRUPO CARSA INC.

33 «El monto de las deudas tributarias reclamadas, cuyo cobro se declare procedente en las reclamaciones que interpongan los deudores tributarios, estará sujeto a un recargo por el período comprendido desde la fecha de interposición de la reclamación hasta la fecha de expedición de la resolución, no pudiendo exceder dicho período del plazo que tiene la Administración tributaria para resolver las reclamaciones. La tasa de recargo será calculada diariamente, la misma que será establecida periódicamente por la SUNAT y que no podrá exceder del treinta por ciento (30%) de la tasa de interés a que se refiere el artículo 33. El recargo establecido en el párrafo precedente se

aplicación hasta el 31 de diciembre de 1994³⁴. Hoy, la impugnación de deuda tributaria con el mero propósito dilatorio o de ganar, por ejemplo, la suspensión de exigibilidad de la que goza la deuda reclamada o apelada, no acarrea ninguna consecuencia para los deudores tributarios o sus asesores.

En materia administrativa general, la LPAG peruana contiene un principio general que establece que «La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal»³⁵.

Asimismo, en calidad de deber general, la misma LPAG³⁶ establece que los administrados, respecto del procedimiento administrativo, así como quienes participen en él, tienen entre sus deberes: «1. Abstenerse de formular pretensiones o articulaciones ilegales, de declarar hechos contrarios a la verdad o no confirmados como si fueran fehacientes, de solicitar actuaciones meramente dilatorias, o de cualquier otro modo afectar el principio de conducta procedural». Este deber general no viene explícitamente anexo con sanciones en contra de los administrados o sus asesores³⁷.

La situación que venimos describiendo genera un incentivo pernicioso que ocasiona costos administrativos al Estado, diferimiento en la exigibilidad de las obligaciones tributarias y estímulo a la presentación de impugnaciones tributarias inoficiosas. Como en el caso de la suspensión de la exigibilidad, puede detectarse una corriente jurisprudencial local bastante protectora del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que no ha reparado ni ponderado aún, con la importancia que debería, el carácter público de la deuda tributaria y los derechos abusivamente ejercidos por medio de procedimientos tributarios³⁸. De modo similar

rebajará en cincuenta por ciento (50%) cuando el deudor tributario se desista de su reclamación ante el órgano correspondiente».

34 Cuarta Disposición Final de la ley 26414 de 30 de diciembre de 1994.

35 Numeral 1.8 del artículo IV de la LPAG.

36 Artículo 56 de la LPAG.

37 El Código Procesal Civil Peruano contiene, por ejemplo, una lista de conductas que denotan «temeridad o mala fe» y hace derivar algunas consecuencias de ese comportamiento procesal: «Artículo 112. Se considera que ha existido temeridad o mala fe en los siguientes casos: 1. Cuando sea manifiesta la carencia de fundamento jurídico de la demanda, contestación o medio impugnatorio; 2. Cuando a sabiendas se aleguen hechos contrarios a la realidad; 3. Cuando se sustraee, mutilé o inutilice alguna parte del expediente; 4. Cuando se utilice el proceso o acto procesal para fines claramente ilegales o con propósitos dolosos o fraudulentos; 5. Cuando se obstruya la actuación de medios probatorios; y 6. Cuando por cualquier medio se entorpezca reiteradamente el desarrollo normal del proceso; 7. Cuando por razones injustificadas las partes no asisten a la audiencia generando dilación».

38 «Artículo 103. Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho [...] La Constitución no ampara el abuso del derecho».

al caso abordado en el acápite anterior, creemos que esta línea de pensamiento jurisprudencial debería ser revisada para dar cabida a los fines y bienes jurídicos constitucionales que el sistema tributario protege y a los cuales propende. El Código Procesal Civil peruano y la LPAG contienen ya antecedentes de que los procesos y procedimientos son bienes jurídicos que deben protegerse también y de que existen conductas que los afectan y perjudican el instrumento. Nada de esto es ajeno a la materia procedural administrativa tributaria.

III.4. Conducta profesional del asesor tributario y necesidad de regulación

Un sistema tributario basado en la autoliquidación, como el nuestro, demanda un contribuyente no solo consciente de la exigencia e importancia de su cumplimiento tributario, sino también, es evidente, de una comprensión y conocimiento de la normativa tributaria que regula sus obligaciones. Tal situación compromete a las administraciones tributarias en su función de orientación, información y asistencia a los deudores tributarios para que estos puedan realizar correctamente su autodeterminación. No obstante, los sistemas de asistencia de la administración tributaria tienen un límite natural impuesto sea por la diferencia entre «orientar» y «asesorar», como por la cautela que la administración pública debe guardar en propender a lo más conveniente para el interés público, como por el recelo común que los deudores tributarios tienen de brindar la información completa de su caso a un funcionario público, así como también, por supuesto, por la propia capacidad de respuesta rápida, eficaz y eficiente que los funcionarios públicos pueden brindar.

Ahora bien, dada la complejidad de la materia, el deudor tributario empresarialmente responsable³⁹ requiere asesoría en el campo tributario, pero no solo para el momento de su determinación tributaria. La requiere también para evaluar las estructuras jurídicas con las que realiza sus operaciones sin encarecer, indebidamente, sus costos tributarios⁴⁰. El asesor fiscal es quien se coloca en mejor posición para conocer,

39 Ver, por ejemplo, COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 «Regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters» (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_en.pdf) y COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 «On Aggressive Tax Planning» (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf).

40 «As advisers, tax intermediaries play a vital role in all tax systems, helping taxpayers understand and comply with their tax obligations in an increasingly complex world. But some of them are also designers and promoters of aggressive tax planning, a role that has a negative impact on tax systems» (Ver OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008. p. 5). Aunque el estudio se centra en el aporte de los asesores fiscales al planeamiento tributario y específicamente en los «unacceptable tax minimisation arrangements», levanta importantes constataciones en los distintos países analizados, ejemplificativos del delicado y sensible rol que juegan en el cumplimiento tributario.

primero, las actividades que realizan los contribuyentes y, luego, asignarle el tratamiento tributario adecuado y, por ende, debiera tener la formación adecuada para trasladar esta realidad a la Administración con el necesario rigor técnico para que se facilite el encuentro entre la posición del administrado y la postura de la Administración en la aplicación del tributo, conforme a lo que la ley dispone y ordena⁴¹.

En ausencia de un asesor fiscal con conocimientos adecuados y una sólida responsabilidad profesional⁴², las controversias tributarias y los índices de cumplimiento, sin duda, se afectan. De este modo, una posible fuente de retraso en las deudas tributarias y de la litigiosidad⁴³ puede explicarse por la asesoría tributaria (legal, contable, financiera) proveniente de profesionales a los cuales los programas académicos no han sometido a un debido escrutinio de calidad o sujetado a estándares o requerimientos precisos y exigentes⁴⁴.

La regulación de las profesiones no se limita a cuestiones vinculadas a la admisión a los programas de estudio y la calidad del contenido que estos deben mínimamente garantizar, sino que puede extenderse a la regulación de la actuación profesional misma⁴⁵ y en este último aspecto pueden resultar pertinentes tanto la normativa pública como la del sector privado. En Holanda, por ejemplo, existen dos organizaciones

41 FERREIRO, José Juan (investigador principal). *La justicia tributaria en España*. Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 136.

42 Piénsese que, en la relación principal-agente entablada entre el deudor tributario y asesor, en un extremo, el deudor tributario podría quedar a merced de la opinión inescrupulosa y temeraria de asesores fiscales que, luego de sus asesorías o patrocinios legales, imputan o proyectan sus deficiencias y errores al sistema legal, administrativo o judicial, o a la medianía de burócratas estatales, o a la incomprensión del negocio y a las «rigideces» con que las autoridades públicas interpretan la ley y el derecho. Sin dejar de observar que algunos de esos desempeños profesionales en otras partes del mundo serían susceptibles de encausarse como verdaderos casos de «malpractice» o conductas profesional y éticamente reprobables. Ver, por ejemplo, http://www.irs.gov/pub/irs-utl/friv_tax.pdf, sobre una ejemplificación de argumentos tributarios considerados frívolos que se suelen encontrar en el litigio de los Estados Unidos de Norteamérica frente al IRS.

43 Ver, por ejemplo, WRIGHT, John W. «Taxation: Frivolous Tax Litigation: Pecuniary Sanctions against Taxpayers and Their Attorneys». *Oklahoma Law Review*, 39, 156 (1986), pp. 156 y ss. En el extremo la utilización irracional y abusiva de los sistemas procesales y judiciales lleva a la figura de la «vexatious litigation» de amplia difusión en países del common law.

44 El decreto supremo 016-2010-ED, publicado el 18 de junio de 2010, determina la obligatoriedad de la acreditación para facultades de derecho. Antes, la ley 28740 y su reglamento (decreto supremo 018-2007-ED) habían desarrollado el Sistema Nacional de Evaluación, Acreditación y Certificación de la Calidad Educativa. Desde el año 2007, el Perú se encuentra dentro de la tendencia mundial de exigir la acreditación de la calidad de los programas académicos y profesionales, incluyendo entre ellos a la carrera de Derecho.

45 Otra opción no excluyente tiene que ver con la señalización objetiva de los productos o contenidos de los consejos que pueden brindar los asesores fiscales. Esto sucede, por ejemplo, cuando el IRS norteamericano ejemplifica lo que pueden ser «argumentos tributarios frívolos» (ver «The Truth about Frivolous Tax Arguments», marzo de 2014 (<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/The-Truth-About-Frivolous-Tax-Arguments-Introduction>)). Este documento describe argumentos frívolos comunes esgrimidos por los deudores tributarios que se oponen al cumplimiento de las leyes tributarias federales e ilustra las sanciones administrativas e incluso penales que se pueden imponer no solo a los contribuyentes, sino a los preparadores de declaraciones tributarias (*professional tax return preparer*), a los abogados del solicitante, a las personas que «promueven argumentos frívolos» y a los que «asisten a los contribuyentes» a solicitar beneficios basados en argumentos frívolos.

privadas de asesores fiscales que imponen reglas estrictas de calidad a sus miembros⁴⁶.

Thuronyi, ya en 1996, identificaba tres modelos generales para la regulación de la profesión de tributarista o asesor fiscal. Uno era el modelo de Austria, China, Alemania⁴⁷ y Japón que establecían un monopolio profesional regulado para la práctica tributaria. Francia también se encuentra en ese grupo⁴⁸. El segundo es ejemplificado por los Estados Unidos de Norteamérica⁴⁹, el cual no establece un monopolio para la asesoría tributaria, pero regula algunas actuaciones de representación del practicante licenciado. El tercero, que seguirían la mayoría de países⁵⁰, implica un ejercicio prácticamente no regulado de la asesoría tributaria, aunque quienes se ocupan de ella pertenecen a profesiones reguladas, tales como la de abogado y contador, y en estos países, además, la regulación de las profesiones no se concentra especialmente en los servicios tributarios⁵¹.

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

46 *De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs* (NOB) (La Orden Holandesa de Asesores Tributarios) y *de Nederlandse Federatie van Belastingconsulenten* (NFB) (La Federación Holandesa de Consultores Tributarios). Citado por THURONYI, Victor y Frans VANISTENDAEL. «Regulation of Tax Professionals». En THURONYI, Victor (ed.). *Tax Law Design and Drafting*. Vol. 1. International Monetary Fund, 1996, p. 26.

47 Para convertirse en asesor tributario licenciado (*Steuerberater*), se tiene que seguir un programa de cursos y aprobar determinados exámenes. Hay una normativa particular para situaciones excepcionales en las que una persona no licenciada puede proveer o dar asesoría tributaria. Ferreiro comenta cómo el Tribunal Constitucional alemán ha señalado (sentencia del 4.7.1981) que los asesores cumplen una misión fundamental en el cumplimiento del deber de contribuir y que este status no se modifica por el hecho de representar los intereses de su cliente. Recae en él un deber de colaborar con la Administración y no podrá llevar a cabo actuaciones cuya única intención sea la dilatación de actuaciones y el bloqueo de los tribunales (FERREIRO, José Juan. Ob. cit., pp. 144-146).

48 Al igual que en Alemania, el asesor fiscal es tal por título propio y está prohibido el desempeño de tal actividad de forma libre. En Francia, la asesoría fiscal convive con un modelo de Centros de Gestión Autorizados que permiten a los empresarios una asistencia fiscal y a la Administración tributaria un mejor conocimiento de los beneficios que aquellos obtienen. Son entidades sin fines de lucro, autorizadas por la Administración cuya principal función es la prestación del servicio de asistencia a los empresarios en la gestión contable y fiscal de su empresa, dichos empresarios se adhieren a uno de estos centros y con ello recibe una serie de ventajas fiscales, como algunas referidas a la determinación de su base imponible. Estos centros cumplen también funciones formativas y de elaboración de las declaraciones tributarias (Ibidem, pp. 140-143).

49 En Estados Unidos de Norteamérica, la regulación exige, por ejemplo que el asesor fiscal lleve a cabo las mejores prácticas en todo lo concerniente a la asesoría tributaria. Así, en la preparación de una declaración que aquel autorice, dicha autorización, además de facilitar rastrear y supervisar la asesoría brindada, el asesor queda legalmente obligado y sujeto a responsabilidades (por ejemplo, puede quedar inhabilitado para ejercer). Ver «Treasury Department Circular No. 230 (Rev. 8-2011). Regulations Governing Practice before the Internal Revenue Service», especialmente § 10.33 *Best practices for tax advisors*, § 10.34 *Standards with respect to tax returns and documents, affidavits and other papers* y § 10.50 *Sanctions*.

50 En Italia, pese a varios intentos, no se ha conseguido una regulación general sobre la profesión de asesor fiscal (*consulente*) y la asesoría puede ser realizada por abogados, notarios (*ragioneri e dottori commercialisti, los consulenti del lavoro*), pero también ingenieros, arquitectos, peritos agrónomos y demás profesionales inscritos en la Libera Associazione di Periti de Esperti Tributaristi. También existe la figura de los llamados «Centri Autorizzati di Assitenza Fiscale» (CAAF) especializados en la asistencia fiscal a empresas y trabajadores, controlados por el Ministerios de Hacienda, donde se realiza una comprobación formal de la correspondencia entre los datos declarados y la documentación contable y asumen responsabilidad por los errores en el llenado de declaraciones fiscales que les resultaran imputables (FERREIRO, José Juan. Ob. cit., pp. 137-140).

51 THURONYI, Victor y Frans VANISTENDAEL. Ob. cit., p. 15.

Una regulación de las funciones de asesoría tributaria no se explica o justifica si no se somete al asesor a algún tipo de responsabilidad. La razón es muy simple, el asesor es un agente especializado convocado por un principal y, en algunos aspectos, como por ejemplo el llenado de una declaración o la asunción de una estrategia procesal o de planificación fiscal, los errores u omisiones deben ser imputables tanto o más al asesor que al propio deudor tributario⁵². Al confiar el análisis legal o fiscal de su caso en el conocimiento experto de un asesor, el deudor tributario incrementa su actuar «razonable» y, sin desprenderse de la responsabilidad sobre la decisión y la acción por adoptar, el asesor fiscal podría o debería quedar sujeto a una sanción o penalización, debido al consejo dado en su calidad de experto⁵³.

En el Perú, nada similar, operativo y eficaz, existe en materia tributaria que pueda contribuir a procurar un cambio en el comportamiento de la comunidad de profesionales que brindan asesoría fiscal. Además, de una Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (orientada específicamente al planeamiento tributario agresivo y con efectos directos para el deudor tributario, y no para el asesor), alguna aislada infracción que podría alcanzar al profesional de contabilidad⁵⁴, y un enunciado general para el litigio ante el Poder Judicial que se conoce pocas veces aplicado⁵⁵ y en la LPAG⁵⁶, existe un Código Voluntario de Buenas Prácticas del Abogado de la Red Peruana de Universidades que, sin hacer una alusión especial a la materia tributaria, prevé disposiciones

52 En España, la Ley General Tributaria alcanza al profesional mediante la mención genérica que hace el artículo 42 cuando señala: «1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción [...].».

53 La ya aludida Circular 230 del IRS, por ejemplo, incluye un rango de conductas del profesional tributario consideradas inaceptables: *Failure to exercise due diligence, Providing false or misleading statements, Contemptuous conduct towards IRS personnel, Failure to meet requirements for covered opinions, Failure to meet personal tax obligations, Loss of state licence to practice law or certified public accounting, Conviction of a federal crime which reflects upon their fitness to practice, Study into the Role of Tax Intermediaries* (OECD, 2008, p. 59).

54 Artículo 177 inciso 8, del Código Tributario: «Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria contenido información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad».

55 «Deberes de las partes, Abogados y apoderados.– Artículo 109.– Son deberes de las partes, Abogados y apoderados: 1. Proceder con veracidad, probidad, lealtad y buena fe en todos sus actos e intervenciones en el proceso; 2. No actuar temerariamente en el ejercicio de sus derechos procesales; [...] 6. Prestar al Juez su diligente colaboración para las actuaciones procesales, bajo apercibimiento de ser sancionados por inconducta con una multa no menor de tres ni mayor de cinco Unidades de Referencia Procesal. Responsabilidad patrimonial de las partes, sus Abogados, sus apoderados y los terceros legitimados.–

Artículo 110.– Las partes, sus Abogados, sus apoderados y los terceros legitimados responden por los perjuicios que causen con sus actuaciones procesales temerarias o de mala fe. Cuando en el proceso aparezca la prueba de tal conducta, el Juez, independientemente de las costas que correspondan, impondrá una multa no menor de cinco ni mayor de veinte Unidades de Referencia Procesal. Cuando no se pueda identificar al causante de los perjuicios, la responsabilidad será solidaria. Responsabilidad de los Abogados.– Artículo 111.– Además de lo dispuesto en el Artículo 110, cuando el Juez considere que el Abogado actúa o ha actuado con temeridad o mala fe, remitirá copia de las actuaciones respectivas a la Presidencia de la Corte Superior, al Ministerio Público y al Colegio de Abogados correspondiente, para las sanciones a que pudiera haber lugar».

56 Numeral 1.8 del artículo IV y artículo 56 de la LPAG.

que pueden servir de inspiración o base para una regulación de esa área de práctica legal (algunas de sus disposiciones han sido incorporadas al Código de Ética del Colegio de Abogados de Lima).

En dicho Código Voluntario se lee, por ejemplo, que el abogado debe mostrar probidad e integridad en su conducta (artículo 1). Por ello, el abogado debe respetar la función de la Autoridad y ejercer la profesión con diligencia, veracidad, lealtad, justicia, responsabilidad, integridad, respeto y solidaridad (artículo 2) y, a su vez, debe respetar el orden jurídico, no debe inducir a otros a que infrinjan la ley, ni fomentar actos ilegales (artículo 3). El abogado tiene, así, el deber de defender el interés del cliente y en ello desempeñarse «con lealtad, de manera diligente, haciendo el mayor esfuerzo para brindar un servicio eficiente y oportuno, y con un elevado estándar de competencia profesional», pues debe mantenerse actualizado en el conocimiento del Derecho y en la normativa y jurisprudencia aplicable y es recomendable que el abogado se capacite periódicamente en buenas prácticas de Responsabilidad Profesional (artículo 29). El abogado debe informar al cliente de manera veraz, entendible y oportuna sobre los riesgos y alternativas de acción a evaluar para la defensa del interés del cliente, así como de los eventos o circunstancias sobrevinientes que puedan modificar la evaluación previa del asunto encargado (artículo 30). El abogado tiene, asimismo, el deber de veracidad frente a la autoridad, de forma tal que incurre en grave responsabilidad aquel abogado que induzca a error a la autoridad utilizando «artificios que oculten hechos relevantes, presenten hechos que no guardan correspondencia con la realidad o expongan una falsa aplicación del Derecho». El abogado no debe realizar citas legales, jurisprudenciales, doctrinarias o de otra índole, inexactas, inexistentes o tendenciosas, ni exponerlas en forma tal que se aparten de la opinión o sentido brindado por el autor (artículo 65).

Todas estas reglas aludidas son, sin desmerecerlas, enunciados o declaraciones que, en la práctica no tienen la fuerza para condicionar ni orientar el quehacer profesional de los asesores fiscales (lo cual es lamentable) y carecen, por tanto, de eficacia para detener o aminorar las conductas indeseadas a las que hemos referido.

III.5. Extensión del alcance de la responsabilidad tributaria

Las reglas del Código Tributario peruano reconocen la figura del responsable⁵⁷ como aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este. Además de otros supuestos, el Código Tributario⁵⁸ hace responsables solidarios con el contribuyente a

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

57 Artículo 9 del Código Tributario.

58 «Artículo 16.– REPRESENTANTES – RESPONSABLES SOLIDARIOS Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos

los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, a los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y a los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas. Dicha responsabilidad solidaria, no obstante, solo se produce si es que se dejara de pagar las deudas tributarias por dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Es decir, el responsable solidario lo es si es que se configura alguno de los supuestos tipificados como de conducta dolosa, gravemente negligente o en abuso de facultades⁵⁹.

Asimismo, representantes legales y designados por las personas jurídicas, administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas son responsables solidarios cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión y a la SUNAT⁶⁰.

Además, el Código Tributario peruano se ha abierto hace poco a la figura del administrador de hecho, regulando que será responsable solidario quien actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario. La responsabilidad solidaria alcanza ahora al administrador de hecho cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias. Se considera que existe dolo o negligencia grave, en los mismos supuestos ya aludidos anteriormente. Mediante el administrador de hecho, la responsabilidad podría llegar a alcanzar incluso al accionista de la sociedad o socio de la empresa⁶¹.

que administren o que dispongan, las personas siguientes: [...] 2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas. 3. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica. 4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas. 5. Los síndicos, intervenidores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades. En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado».

59 Por ejemplo, no llevar contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos; tenga la condición de no habido de acuerdo con las normas que se establezcan mediante decreto supremo; emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda; anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos de los consignados en dichos comprobantes de pago u omite anotarlos. En otros casos no establecidos en el Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

60 Salvo que se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza coactiva (artículo 119º del Código Tributario)

61 No obstante que la doctrina de correr el velo societario no tiene una acogida directa en nuestro ordenamiento, como ha venido sucediendo para efectos laborales por aplicación del principio de Primacía de la Realidad, para efectos tributarios la apreciación del administrador de hecho puede conducir a un resultado similar al de correr el velo societario. Ver: MISPIRETA GÁLVEZ, Carlos Alberto. El allanamiento de la personalidad jurídica o levantamiento del velo societario. En TRATADO DE

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

A pesar de este escenario normativo, en la práctica no es frondosa sino ínfima la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que se pronuncia en casos de representantes imputados con responsabilidad tributaria. Si este dato es un reflejo de la realidad, puede colegirse que hoy en día la responsabilidad tributaria de los representantes no se ejecuta con mucha frecuencia. Los datos de la deuda tributaria, descritos en la parte inicial del trabajo, dejan entrever también que las acciones de la Administración tributaria pocas veces se dirigen o se hacen extensibles a los representantes como responsables. Creemos que, sin perjuicio de la poca recurrencia que hace la gestión tributaria de esta figura, debería partirse por reevaluar las reglas que contiene el sistema tributario para poder enlazar con responsabilidad legal a las personas naturales y los terceros que son, finalmente, los verdaderos determinantes del atraso de los deudores tributarios contribuyentes. Nos referimos a preguntarse y determinar si la elección legislativa de requisitos establecidos no ha sido muy exigente y alta, al intentar reconducir la pretensión hacia los directores, gerentes, representantes, o administradores, de derecho o de hecho —lo cual puede incluir al propio dueño, titular, socio, o accionista de la empresa⁶²—.

No puede ser un dato a soslayar que los gerentes⁶³ o directores⁶⁴ de empresas tienen una responsabilidad frente a la empresa por el ejercicio diligente de sus funciones. Desde una perspectiva de política y gestión tributaria, la responsabilidad de estos mismos sujetos no debería tener

61 DERECHO MERCANTIL. Tomo I. Derecho Societario. 2^a edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2005, p. 61. Ver también Chang Yong, Cristina. «La responsabilidad de los accionistas por deudas tributarias: el levantamiento del velo societario en el derecho tributario». IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, IPDT, Lima- Perú, 2006.

62 Si bien los deberes y facultades del cargo de representante deben incluir los de encargarse de la determinación y pago de las obligaciones tributarias del contribuyente (Resoluciones del Tribunal Fiscal 058-5-2003, 07114-5-2003, 07309-5-2003, 7375-2-2003, 02723-2-2004 y 03259-4-2005), el día de hoy, ellos deben participar en la decisión de no cumplir las obligaciones tributarias (RTF 22316, 319-3-1997; 369-3-1998; 729-3-1998; 282-1-1999; 466-4-1999; entre otras); y, además, la omisión de pago de la deuda tributaria debe ser atribuible a la conducta dolosa, negligente o en abuso de facultades (RTF 04919-4-2003; 02574-5-2002; 03259-4-2005; 02723-2-2004).

63 Por ejemplo, en la Ley General de Sociedades peruana (artículo 190), el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave. Así se señala que: «El gerente es particularmente responsable por: La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante; [...] 3. La veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general; 4. El ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad; [...] 6. El empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad; [...] 8. Dar cumplimiento en la forma y oportunidades que señala la ley a lo dispuesto en los artículos 130 y 224; y, 9. El cumplimiento de la ley, el estatuto y los acuerdos de la junta general y del directorio».

64 En la Ley General de Sociedades, artículo 177, se establece que: «Los directores responden, ilimitada y solidariamente, ante la sociedad, los accionistas y los terceros por los daños y perjuicios que causen por los acuerdos o actos contrarios a la ley, al estatuto o por los realizados con dolo, abuso de facultades o negligencia grave. Es responsabilidad del directorio el cumplimiento de los acuerdos de la junta general, salvo que esta disponga algo distinto para determinados casos particulares. Los directores son asimismo solidariamente responsables con los directores que los hayan precedido por las irregularidades que éstos hubieran cometido si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a la junta general».

un estándar menos alto ni ser menos grave cuando se trata de deudas tributarias frente al Estado. ¿Acaso el estándar de un buen director, gerente, representante, administrador o titular de empresa no se construye con el ingrediente de alguien que conoce el sistema tributario y sabe de sus obligaciones tributarias, su determinación y plazos? ¿No es, al menos, la carga de prueba inversa en el caso de imputación de responsabilidad tributaria a los indicados sujetos, pues, si la persona natural que maneja o conduce el negocio, no conoce o no está en capacidad de conocer, entonces, quién más podría cumplir esa función? ¿No basta, acaso, que tenga encargada la función, para, entonces, tener el deber de cuidado y la responsabilidad por acción u omisión? El análisis jurídico a este respecto deberá balancear y ponderar los objetivos, principios y valores puestos en juego.

No debe leerse en estas líneas que abogamos por un sistema en el que reine en exclusiva una responsabilidad solidaria y aplicada de manera implacable. Pero no podemos coincidir con quienes desean promover una mayor impermeabilidad o dificultad para que la Administración tributaria alcance a las personas naturales que por su posición, encargo o intervención originan, inducen o promueven la moratoria de las deudas tributarias, o están en capacidad de impedirla (directores, gerentes, representantes, o administradores, de derecho o de hecho —lo cual puede incluir al propio dueño, titular, socio, o accionista de la empresa—)⁶⁵. La cifra de deuda tributaria atrasada existente en Perú que pende de empresas o personas dadas de baja, o sometidas a procesos concursales, o a procedimientos contenciosos o sobre empresas dejadas en mero «cascaron», que torna la deuda no gestionable y materialmente inexigible, no avala la posición a la que nos oponemos. Sobre todo en una época en la que determinados países con mayor institucionalidad y con alta moratoria tributaria ejemplifican que sus estrategias y mecanismos contra este flagelo se orientan, precisamente y entre otras, a intensificar la responsabilidad de terceros y de los gestores por las deudas de los contribuyentes⁶⁶.

Las cifras de atraso tributario en el Perú y su concentración en deudores dados administrativamente de baja⁶⁷, o en fase concursal, o de impugnación (administrativa o judicial), su porcentaje de exigibilidad

65 Entre otras, la recomendación 6 de las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, Perú (2006). Relatoría General, p. 42.

66 Es sintomático que el informe *Working Smarter in Tax Debt Management* (Forum on Tax Administration. OECD. Setiembre de 2013) refiera como dos de las medidas comúnmente aplicadas por las Administraciones tributarias para enfrentar el atraso tributario al: «[...] extensive tax debt collection powers including powers to collect taxes from third parties [...]» y «impose tax debts on company directors». Es decir, la utilización de la corresponsabilidad o la imputación de responsabilidad tributaria.

67 En mediciones de la SUNAT, las empresas y personas naturales dadas administrativamente de baja (no realizan actividades gravadas), con menos de 36 meses de actividad, ascienden a más de 300 000. El período medido fue 2010-2013.

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

(alrededor del 50%), su antigüedad, y su calidad de poco gestionable, así como la alta mortalidad empresarial⁶⁸ hacen sospechar que la práctica es que la responsabilidad tributaria se usa muy poco, o poco eficazmente con las reglas existentes para atraer a la relación tributaria a aquellos administradores o gestores de las empresas o sociedades. Encontramos algunas pautas, aunque acotadas a ciertos supuestos, en el Código Modelo del CIAT que, al regular la responsabilidad, propone que en cuanto a la responsabilidad solidaria de socios⁶⁹ exista una responsabilidad —automática, sin mediar condición— a prorrata de sus aportes o participaciones en las sociedades o entes colectivo y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable. Dicha disposición no afecta a las sociedades anónimas. Por su lado, al regular la responsabilidad subsidiaria⁷⁰, el mismo Código Modelo responsabiliza a los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, con el requisito de que «siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago».

De similar talante, acotado, es la Ley General Tributaria española que en su artículo 43 responsabiliza a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Otra medida no menos importante y no excluyente es aquella que amplía la regulación de los sustitutos⁷¹, con plena asunción de su calidad de sujeto pasivo y con obligaciones puntuales sobre provisión de información y sometimiento a jurisdicción de la autoridad tributaria, pero abordar este tema exige una elaboración que excede ya los alcances pretendidos con el presente acápite.

68 Según Estudios Económicos de Comexperu: «[...] Esto se refleja directamente en la tasa de mortalidad empresarial: según cifras de SUNAT, aproximadamente unas 300 mil empresas abren cada año, pero otras 200 mil cierran» (http://www.comexperu.org.pe/archivos%5Crevista%5Csetiembre09%5Cactualidad_145.pdf).

69 Artículo 35. Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad.

70 Artículo 37. Responsables subsidiarios.

71 La figura del Sustituto tributario no está nominada ni tipificada en el Código Tributario. Sin embargo, no hay obstáculo alguno para que una norma, de rango legal, señale sustitutos y les atribuya las calidades que más convenga, por ejemplo, incluso las de un responsable (por la obligación de otro, el contribuyente). Es conocido que, en otras latitudes, el sustituto es un tipo de deudor tributario o sujeto pasivo, distinguiéndolo del contribuyente y del responsable (ver, por ejemplo, artículo 27 del Modelo de Código Tributario del CIAT, 2006; o PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio GONZALES. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Segunda edición. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978, pp. 252 y 265). Incluso un autor conservador como Luis Hernández Berenguel se pronuncia favorablemente al momento de interpretar que el artículo 9 del Código Tributario incluye a la figura del sustituto, como un responsable más (IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, Perú (2006). Relatoría General, pp. 14 y 40).

IV. INCENTIVOS AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

En un Estado Constitucional en el que está ampliamente reconocido el deber de contribuir, no parece propio premiar a quienes hacen solo lo que realmente deben. Sin embargo, si nos detenemos un poco, justamente en pos de una justicia en la tributación, columna vertebral de cualquier principio que subyace a la noción de un Estado Constitucional, no resulta razonable que la carga tributaria total sea mayor para quienes cumplen con pagar sus tributos que para quienes no lo hacen. Y es a remediar esta situación que pueden venir a colación los incentivos (bien concebidos y aplicados), más aun, si lo abordado hasta aquí en el presente trabajo puede haber dejado la sensación pesimista de que el incumplido o el inescrupuloso encuentra mecanismos disponibles para sacar ventaja del sistema tributario.

De este modo, el fisco puede encargarse de compensar de algún modo la ventaja que le representa el contar con el cumplimiento tributario en oposición con lo que ocurre cuando debe perseguir y aplicar mecanismos forzados para lograr el pago de los incumplidos. A lo largo de la historia, ha quedado claro que no es suficiente incentivo para el pago de impuestos el saber que con tales recursos el Estado invierte, gasta y cumple sus fines⁷². Peor aun, con altos niveles de corrupción instalada en la estructura estatal o con algunas evidencias acerca de la inefficiencia del Estado como gestor de los intereses públicos y particulares, el solo fin social, que subyace al tributo o la esperanza de ver convertido el esfuerzo de pago en servicios que benefician a la colectividad, carece del peso suficiente para conseguir contribuyentes cumplidos. Por el contrario, dichos argumentos, en sentido contrario, también sustentan la siempre injustificada decisión de no pagar los tributos a los que uno esté obligado. Pero se debe reconocer que es posible que los niveles de cumplimiento se relacionen directamente con los niveles de satisfacción que los ciudadanos tienen respecto de los servicios que el Estado presta.

En tal sentido, el fundamento final sobre el que descansa una política de incentivos al cumplimiento tributario está en pretender premiar a quienes cumplen con sus obligaciones, mantenerlos en esa esfera de cumplimiento y promover que quienes se encuentren en la esfera opuesta

72 ESTÉVEZ y ESVER reflexionan sobre este asunto en este sentido: «Esto nos llevaría a pensar que, además del temor a ser atrapado, existen múltiples factores que inciden sobre el cumplimiento tributario. En todo caso, la incógnita sería ¿por qué existen ciudadanías con mejor comportamiento tributario que otras? O, en todo caso, ¿qué es lo que hace que existan contextos en los cuales el cumplimiento parece más sencillo de lograr? En definitiva, todo aquel que obtiene algún beneficio de la vida en sociedad debería percibir como algo natural el tener que realizar una contribución equitativa al sostentimiento de esa comunidad. Parecería lógico que a medida que fortalecemos nuestra posición como ciudadanos, estemos dispuestos a renunciar a parte de nuestro esfuerzo a cambio, germe de la fórmula de *no taxation without representation* [de acuerdo con la cual no es válida una imposición sin representación, nota a pie de los autores]. La ciudadanía implica, así, derechos y deberes de corte político, pero también fiscal» (ver ESTÉVEZ, Alejandro M. y Susana C. ESPER. «Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria». *SaberEs*, 1 (2009), pp. 63-74).

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

se desplacen hacia aquella. Ahora bien, la discusión acerca de qué medios debe utilizar el Estado para motivar o premiar el cumplimiento de las obligaciones tributarias no es reciente, pero en los últimos años está ampliamente reconocido que corresponde a la Administración tributaria encargarse de una acción propedéutica que acerque a los ciudadanos hacia el cumplimiento voluntario. Fortalecer las labores de orientación e inducción que son propias de la Administración tributaria⁷³ es un mecanismo para conseguir que los deudores tributarios conozcan y comprendan bien el alcance de sus obligaciones, las consecuencias de sus retrasos e incumplimientos. Es decir, en una apuesta por la educación, se entiende que la Administración debe ser quien guíe a los contribuyentes y responsables tributarios hacia los niveles de cumplimiento esperado.

Sin embargo, esta labor preventiva y de promoción del cumplimiento oportuno puede no ser suficiente y se discute, también, si en aras de conseguir el objetivo de la recaudación y disminuir la litigiosidad que genera el cumplimiento tributario, el sistema tributario debería prever la posibilidad de alcanzar fórmulas consensuadas entre la Administración y los contribuyentes⁷⁴. En algunos sistemas tributarios (como el holandés⁷⁵, el belga⁷⁶ y el australiano⁷⁷, por citar algunos), para asegurar el cumplimiento y, además, garantizar que se hace un pago correcto, las administraciones tributarias están facultadas para pronunciarse sobre las operaciones que realiza el contribuyente y la incidencia que estas tienen en la determinación de sus obligaciones tributarias (*individual tax ruling*⁷⁸). De manera semejante, otros sistemas con mejor base

73 En el Código Tributario peruano, el artículo 84 establece que es obligación de la Administración tributaria proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.

74 En esta línea, por ejemplo, Zornoza sostiene que las técnicas convencionales entroncan con el principio de eficacia, pero no pueden constituir una vía para relajar el cumplimiento de la legalidad y que, dada la dificultad para que las normas puedan predeterminar rigurosamente toda la actividad administrativa, «el sometimiento de la Administración —y singularmente de la tributaria— a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas [...]» (ver ZORNOZA PÉREZ, J. «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español». En ELORRIAGA PISARIK, Gabriel (coord.). *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996, p. 167). En el Perú, es de difícil admisión la idea de soluciones convencionales, una serie de factores institucionales (alta corrupción, bajo control, etcétera) no ofrecen un buen escenario para discutir estos mecanismos.

75 Advanced tax rulings.

76 Le ruling et décisions anticipées.

77 «Private rulings. Private rulings set out the Commissioner's opinion about how tax laws apply, including the following: income tax, the Medicare levy, fringe benefits tax, franking tax, withholding tax (mining and non resident), excise duty, fuel tax credits (net fuel amount), excise product grants and benefits including the following fuel schemes: energy grants, cleaner fuel grants and product stewardship (oil benefits), indirect taxes, goods and services tax (GST), luxury car tax, wine equalisation tax.

Apart from matters of liability to taxes or entitlement to grants or benefits, a private ruling can relate to: the collection or payment of tax, administrative or procedural matters, an ultimate conclusion of fact that relates to a tax law – for example residency status, whether an activity is a hobby or business, the value of any thing» (<http://www.ato.gov.au/General/Rulings-and-ATO-view/In-detail/Private-rulings/>)

78 El *individual tax ruling*, supone, grosso modo, la posibilidad de que el contribuyente pueda interrogar a la Administración tributaria antes de realizar una operación para saber si encuentra que esta

institucional y tradición jurídica (como el alemán⁷⁹, el italiano⁸⁰ y, en menor medida, el español⁸¹), en los que se ha introducido la posibilidad de que la Administración tributaria y los contribuyentes lleguen a acuerdos por los cuales se solucionan las controversias surgidas en los procesos de fiscalización, se reducen sanciones y se evita el avanzar hacia las etapas contenciosas del procedimiento tributario.

Pero el asunto no queda ahí. Producido el retraso y el incumplimiento, algunos sostienen que se debe pensar en incentivos para que los contribuyentes omisos y morosos tengan una última opción para que puedan revertir su situación y cumplan con pagar, al menos, parte de lo adeudado. En síntesis, los incentivos pueden darse en distintos momentos de la relación jurídica tributaria e, incluso, teóricamente antes que esta quede realmente establecida y pueden ser de muy diversa índole⁸². Básicamente pueden darse como reducciones de los montos a pagar o como facilidades formales o tratos preferenciales a los buenos pagadores o, como ya se ha dicho, en algunas latitudes, aun en las fórmulas conciliatorias previstas en algunos sistemas tributarios es posible encontrar un fundamento relacionado con el incentivo al cumplimiento asociado a la disminución de la litigiosidad.

De este modo, una forma de incentivo al cumplimiento son las medidas permanentes en el sistema tributario (puede ser caso del Régimen de Buenos Contribuyentes en el Perú⁸³), cuya finalidad es establecer

podría ser discutida o cuestionada en una eventual fiscalización. Si la Administración al responder se manifiesta de acuerdo con la operación, ya no podría posteriormente cuestionarla, salvo que, finalmente, la operación se hubiera realizado de una forma diferente a la que fue planteada en la pregunta inicial. En el Perú se puede señalar que algunos factores institucionales y organizacionales, así como culturales, no parecen hacer idónea a esta figura.

79 Acuerdos sobre los hechos («*Tatsächliche Verständigung*»).

80 Los institutos de la «*Acquiescenza*» (a cambio de no impugnar el contribuyente recibe reducción de sanciones) y el «*Accertamento con adesione*» (a instancia de parte o de oficio, Administración y contribuyente llegan a acuerdo sobre la deuda, sin que ello incluya los elementos constitutivos).

81 De acuerdo con el artículo 155 de la Ley General Tributaria, regula las actas con acuerdo en la legislación española para los casos en los que por aplicación de conceptos jurídicos indeterminados (i.e valor real, valor de mercado) se requiere algún nivel de concreción, o también en los casos que se requiere una apreciación correcta de los hechos para aplicar adecuadamente las normas. Firmada un acta con acuerdo, las sanciones pecuniarias se reducen en un 50% (artículo 188.1) y queda fijada la aceptación por parte de la Administración y el deudor respecto del monto del tributo liquidado y que deberá ser pagado. Mientras que las actas con acuerdo sirven en los casos que hay cierta incertidumbre, las actas de conformidad reducen al 30% las sanciones si el deudor acepta la regularización propuesta por la Administración.

82 Giarrizzo categoriza los incentivos en «incentivos ex ante y ex post», según el momento en que se otorga el incentivo. La segunda categoría sería la de «incentivos monetarios y no monetarios» según la forma que adopta el incentivo. Finalmente, los «incentivos ciertos y probables» se vinculan con la probabilidad de obtener el incentivo. Los ciertos se otorgan en todos los casos de óptimo cumplimiento y los probables dependen de un sorteo para determinar si son o no beneficiarios. En todo caso, la elección del tipo de incentivo a juicio de la autora es arbitraria, pues estos dependen del impuesto, de los recursos económicos disponibles, del objetivo buscado y de las preferencias de los diseñadores de esos programas (ver GIARRIZZO, V. «Incentivos monetarios y no monetarios para impulsar el pago de impuestos». *Visión de Futuro*, 9, 16/2 (2012)).

83 El Régimen de Buenos Contribuyentes fue creado por el decreto legislativo 912 en abril de 2001. Cuando los deudores tributarios presentan una adecuada trayectoria de cumplimiento tributario, según lo dispone dicha normativa, son incorporados al régimen. Los beneficios son, en términos generales: calendario especial para el pago de sus obligaciones, atención preferente, no estar

ATRASOS TRIBUTARIOS Y LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN EL PERÚ, ALGUNOS ASPECTOS PARA REFLEXIONAR TAX ARREARS AND TAX LITIGIOUSNESS IN PERU, SOME ASPECTS TO BE CONSIDERED

una señal clara sobre el hecho de que el cumplimiento tributario es recompensado. Con estas medidas se introducen regímenes, cuyas normas regulan la forma de acceder a un trato diferenciado que reconoce la conducta previa del deudor tributario y le facilita el cumplimiento tributario, el acceso a devoluciones más rápidas, las fiscalizaciones, entre otros supuestos. A ello se suman otras medidas adicionales que también están destinadas a otorgar beneficios para quienes cumplen con sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos, que suelen ser otorgadas por los gobiernos locales y que incluyen descuentos en establecimientos de comercio general por medio de un tarjeta de contribuyente VIP, o contribuyente cumplido⁸⁴. También pueden darse medidas que suelen concederse en forma de descuentos para quienes usen medios electrónicos de pago (débitos automáticos, tarjetas crédito, etcétera), o para que quienes paguen anticipadamente el tributo de todo un año.

Con similar propósito y de modo reciente, en España, concretamente a raíz de la reforma tributaria propuesta por la Comisión de Expertos⁸⁵, se ha planteado el tema de las «recompensas tributarias» como medidas que ayudan a combatir el fraude fiscal. De esta manera, se ha pensando que, en el ámbito de los servicios que se consumen habitualmente en el hogar (domésticos o reparaciones), es posible incentivar al usuario para que exija un comprobante de pago adecuado o para que cumpla con el pago de los tributos (impuesto a la renta y tributos sociales sobre la remuneración del trabajador del hogar) a cambio de una compensación inmediata que les permita una deducción o disminución en sus propios impuestos⁸⁶.

Además de las medidas permanentes, en los sistemas tributarios se discute la pertinencia de algunas medidas excepcionales, en particular de las denominadas amnistías, como pretendidos remedios puntuales que

sujetos a retenciones en el Impuesto General a las Ventas, atención preferente en las solicitudes de reintegro, entre otros.

84 Experiencias de las Municipalidades de San Isidro o Miraflores en el Perú por medio de la entrega de la Tarjeta VPSI (Vecino Puntual de San Isidro) que da derecho a una cuponera de descuentos para establecimientos comerciales, asistencia ante emergencias y sorteo de premios; o la Tarjeta del Vecino Puntual Miraflorino (VPM) asociada al Programa de incentivos al cumplimiento que incluye un seguro de asistencia en el hogar y acumulación de puntos para canje de productos, entre otros beneficios. Con similar sentido, el Municipio de San Nicolás, en la provincia de Buenos Aires (Argentina) mantuvo temporalmente un Programa de Buen Contribuyente con descuentos en locales comerciales del distrito.

85 Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema tributario español, febrero 2014, pp. 403-406 (<http://cd00.epimg.net/descargables/2014/03/14/0c5d34f5ec0185cd0cb61d2704409262.pdf>).

86 Si, pese a su posible coste y efectos, se decidiese establecer un sistema de recompensas tributarias satisfechas contra la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), debería ponerse especial atención en diseñar ese sistema conforme a los siguientes criterios: delimitar su ámbito exclusivamente a los servicios personales de naturaleza doméstica y a la ejecución de obras y prestaciones de servicios en el ámbito del hogar; evaluar cuidadosamente su coste, enfrentándolo con una cuantificación muy prudente de sus posibles beneficios tributarios, incluso en el caso de que la recompensa consista en premios repartidos al azar mediante sorteos.

sirven para corregir situaciones de baja recaudación, tratar de incentivar el cumplimiento tributario y como medidas de transición cuando se producen reformas en el sistema tributario. Una amnistía puede ser definida, de modo general y comprensivo de diversas variantes, como una herramienta especial que utiliza el Estado para que, en un periodo determinado, un grupo de deudores tributarios (los incumplidos) puedan pagar una parte de sus deudas tributarias (incluidas intereses y multas) que tuvieran pendientes a cambio de dar por saldadas dichas deudas y quedar liberados de ser perseguidos en el futuro por dichos incumplimientos⁸⁷. Las amnistías han sido justificadas con razones vinculadas fundamentalmente a la recaudación y de ampliación de la base de contribuyentes, aunque también se ha determinado su relación con motivaciones políticas, al constituir en el corto plazo una alternativa al aumento de los tributos —recaudando deuda devengada se difiere o distrae la atención sobre la necesidad de crear fuentes permanentes de financiamiento— y a la tentación que representan en los años en que se aproximan elecciones, pues las amnistías son fuentes de recursos para producir obras que sustenten las campañas por una reelección⁸⁸.

En el Perú⁸⁹ no existe un marco normativo que defina las características de una amnistía y, más importante aun, impida o inmunice de sus efectos nocivos. En lo que a experiencias anteriores de regulación se

87 Lerman señala que una amnistía fiscal es «una medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de periodos precedentes —o haberlo hecho parcialmente—, y que ahora declaran por entero» (LERMAN, A. «Tax Amnesties: The Federal Perspective». *National Tax Journal*, 39 (1986), p. 325).

88 La primera razón para una amnistía sería recolectar recursos en el corto plazo («the yield motive») e incrementar el cumplimiento tributario (incentivando a los deudores tributarios a declarar y pagar tributos previamente no declarados, o registrarse para luego pagar, de modo que se incremente la recaudación y la igualdad horizontal en el mediano término). La segunda razón se sustenta en considerar que las amnistías constituyen fórmulas políticamente muy populares para generar rápidos incrementos de ingresos del gobierno, que podrían haber quedado disminuidos por acontecimientos de diversa índole (evasión fiscal, características de los sistemas impositivos, déficits presupuestales). A esta razón se le conoce como el «fiscal stress motive» (LE BORGNE, ERIC. *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States 2006*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. Working Paper, p. 3). En doctrina se citan como otras justificaciones para conceder una medida de amnistía las siguientes: inducir la repatriación de la fuga de capitales, convertirse en medio de investigación para conocer niveles de cumplimiento y mejorar mecanismos de control con los que cuenta la administración, ayudar a la transición cuando se modifican sistemas de imposición, entre otros.

89 En Perú, algunos ejemplos de amnistías, sin intentar ser exhaustivos, han sido: el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario de ley 27344, el Programa Especial de Regularización Tributaria (ley 26413); la Reactivación a través del Sinceralmiento de la Deuda Tributaria de la ley 27681; el Programa Extraordinario de Regularización Tributaria (PERTA-AGRARIO) del decreto legislativo 877; entre otros, así como el sinnúmero de amnistías tributarias de gobiernos locales, quizás el ámbito donde podríamos decir que se encuentra más instaurada «la cultura de la amnistía». Los proyectos de ley que han pedido al Congreso que legisse algún tipo de amnistía son siempre numerosos. Por citar algunos: el 03822/2009-CR (Saneamiento Tributario), el 03800/2009-CR (Régimen de Reactivación y Fraccionamiento de las Deudas Tributarias), el 03626/2009-CR, el 03555/2009-CR (Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario para las deudas tributarias recaudadas por la SUNAT), el 02107/2007-CR (respecto de transacciones financieras y pago del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)), el 14469-2005-CR (referido al Sistema Especial de Fraccionamiento del SPOT) y más recientes, el 4453/2010-CR (10.11.2010) y el 0296/2011-CR (04.10.2011). La casi totalidad de estos proyectos tiene una historia propia y aparte de procuración de intereses privados por sobre intereses públicos que no es pertinente desarrollar.

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

refiere, los modelos han sido de muy diversa índole. Así, bajo la fórmula de una amnistía se ha otorgado la condonación total⁹⁰ o parcial de los componentes de ciertas deudas tributarias (por ejemplo, tributo, multa, intereses moratorios, compensatorios, índice de precios al consumidor), su fraccionamiento o su aplazamiento, o ambos y también rebajas en los factores de actualización de la deuda. Las amnistías tributarias pueden, a su vez, ir acompañadas del perdón de sanciones administrativas no pecuniarias y hasta, a veces, de tipo criminal —lo cual es en extremo cuestionable, por cierto—.

Con esos rasgos, las amnistías bien podrían calificar como una suerte de beneficio tributario y extraordinario. Además, es clara su relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias que han podido ser materia de evasión o de elusión fiscal, por lo que su introducción siempre resulta muy controvertida y merece un análisis muy delicado, más aun si mediante una amnistía se va a conceder un trato especial y más favorable a quien haya incumplido con una obligación tributaria en desmedro y sin compensar a quienes lo hicieron oportunamente. De este modo se resquebraja la equidad horizontal resguardada debidamente por cláusulas constitucionales. En efecto, justamente por tratarse de una medida de excepción, ella exige analizar cuán ajustada puede resultar, desde un punto de vista constitucional, al cumplimiento de los principios de igualdad y de generalidad. En esa línea, si se admite una medida que quiebra la obligación de otorgar un trato igual a los contribuyentes, solo es porque de un análisis de las razones (causas objetivas) que la motivan y un juicio de ponderación de los principios que entran en conflicto, puede resultar un saldo positivo a favor de la sociedad.

Sin embargo, la literatura⁹¹ y las experiencias comparadas dan cuenta de que las amnistías tienen, a lo sumo, solo un efecto limitado sobre el cumplimiento inmediato y en el largo plazo su impacto sobre la mejora del cumplimiento tributario es incierto⁹². Por ello la doctrina es escéptica sobre sus pretendidas bondades o la obtención de resultados netos

90 En el sistema tributario peruano, es de recordar que la condonación es una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias y está prevista en el artículo 49 del Código Tributario. Este medio de extinción está sujeto a la exigencia de que sea otorgado por ley (o norma con la que se ejerce la potestad tributaria), por lo que no es posible que la Administración tributaria condone deudas (aunque se discuta si la extinción de deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, mediante resolución de la administración, tiene efecto de condonación administrativa).

91 Prieto Jano señala que uno de los principales obstáculos asociados al análisis de la figura de las amnistías tributarias parece haber sido la posibilidad de identificar y aislar aquellos recursos obtenidos por ellas de los originados en el reforzamiento de las acciones de la Administración tributaria. Ello, por supuesto, atenta contra la posibilidad de medir con precisión el impacto cuantitativo de las amnistías tributarias (PRIETO JANO, María José. «Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las amnistías fiscales». *Anales de estudios económicos y empresariales*, 9 (1994), p. 230).

92 Son muchos los estudios que se pueden encontrar sobre los efectos positivos y nocivos que las medidas de amnistía tributaria acarrean. Ver, por ejemplo, TORGER, B. y C.A. SCHALTERGER. «Tax Amnesties in Switzerland and Around the World». *Tax Notes International*, June 27 (2005), pp. 1193-1203.

positivos producto de su implementación⁹³, cuando no tiene un juicio negativo sobre ellas⁹⁴. Pero, lo que es peor, es que en muchos casos puede resultar contraproducente y producir un impacto contrario al esperado por el efecto desmotivador que tiene en los contribuyentes que cumplen regularmente con sus obligaciones a quienes, ciertamente, se les genera la expectativa de que ellos mismos podrían ser beneficiarios en el futuro de una medida similar, afectando su conducta de cumplimiento⁹⁵.

Desde otra perspectiva, pero con balance igualmente negativo, se puede decir que una amnistía fiscal revela de cierta manera la incapacidad de la Administración tributaria para identificar, detectar y perseguir, por ella misma, los hechos y sujetos gravados que subsisten al margen del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto como, la ineeficacia de sus funciones administrativas, fiscalizadoras y controladoras. Las bondades de una amnistía tributaria son tan cuestionables y sus perjuicios y efectos en la conducta, en la institucionalidad y en la credibilidad del sistema tributario y en la capacidad de la administración tributaria, tan manifiestos, que es muy difícil encontrar una que, por muy acotada y bien diseñada que sea, esté libre de nuestra suspicacia u oprobio.

V. REFLEXIONES FINALES

Debemos detenernos en este punto. Teníamos previsto abordar otros temas también vinculados a la problemática de los atrasos tributarios (introducción de criterios tributarios en la tipificación del Buen Gobierno Corporativo y la responsabilidad empresarial —Códigos de Conducta Empresarial—; mejoras en el procedimiento de fiscalización; el tema

93 «[...] Tax amnesties are a controversial revenue-raising tool. Advocates emphasize the immediate and short-run revenue impact, and often argue that future tax revenues may increase if the amnesty induces individuals or corporations not on the tax rolls to participate, and if the amnesty is accompanied by more extensive taxpayer services, better education on taxpayer responsibilities, and, especially, stricter post-amnesty penalties for evaders and greater expenditures for enforcement. Critics contend that the actual experiences of many countries indicate that the immediate impact on revenues is almost always quite small. They also question the long-run revenue impact of a tax amnesty, especially if honest taxpayers resent the special treatment of tax evaders and if individuals come to believe that the amnesty is not simply a one-time opportunity» (ALM, James, Jorge MARTINEZ-VAZQUEZ y Sally WALLACE. «Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects Of Tax Amnesties During The Transition In The Russian Federation» *Economic Analysis and Policy* (EAP), Queensland University of Technology (QUT), School of Economics and Finance, 39, 2 (2009), pp. 235-253. En este mismo trabajo se señala lo siguiente: «This paper discusses the multiple tax amnesties enacted in the Russian Federation during its main transition period of the 1990s and, especially, analyzes the impact of these amnesties on tax collections. We find that these amnesties had little short- or long-term impact on revenues. We conclude that the Russian amnesties, like most other amnesties, seem unlikely to have had significant positive—or negative—impacts on the revenues of the Russian Federation, a conclusion that calls into question their usefulness as a policy instrument» (Ibidem, Abstract).

94 «Finally, supporting evidence shows that by breaking horizontal equity, amnesties might be perceived as unfair: a significant correlation exists between governors who lost their reelection bids and the introduction of a tax amnesty during their election years» (LE BORGNE, Eric. Ob. cit., p. 1).

95 «There are seen to be both pros and cons associated with the granting of tax amnesty. One suggested pro is that it shows the relevant government is getting serious about tax evasion. However, they can upset those taxpayers that are doing the right thing and paying their taxes» (TORGER, B. y C.A. SCHALTERGGER. Ob. cit.).

del diseño óptimo de una moratoria o amnistía; etcétera). No obstante, creemos que, con el espacio utilizado, hemos cumplido con el modesto objetivo inicialmente pretendido: provocar una reflexión inicial sobre ciertos aspectos del sistema tributario y de gestión tributaria que podrían revisarse para afrontar los malos incentivos que pueden llevar al atraso tributario y a la litigiosidad que enfrentamos hoy. El mismo espacio y tiempo ha impedido que los autores planteen fórmulas o soluciones precisas para el problema que motiva la reflexión. Sirvan, entonces, las ideas esbozadas como una invitación a ampliar la discusión sobre estos muchos aspectos por reformar en los años venideros.

Recibido: 11/03/2014
Aprobado: 31/03/2014

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED