

# Una visión tributaria del país

Nuestra empresa está de mantel largo. Han transcurrido tres décadas desde que se iniciara un compromiso con el desarrollo del país, mediante la entrega periódica de publicaciones (*Análisis Laboral y Análisis Tributario, Biblioteca AELE*), la consultoría y la capacitación permanente a las entidades responsables de los procesos de generación de valor, tanto del sector público como privado de nuestro país.

Desde esta publicación queremos expresar nuestro reconocimiento, abordando las principales líneas de discusión que en materia tributaria se han venido produciendo en los últimos años.

## I. EL FINANCIAMIENTO ESTATAL Y LA RECAUDACIÓN EN EL PERÚ

### 1. La necesidad de recursos y el fenómeno recaudatorio

El Perú es un país con muchas necesidades de crecimiento institucional: requiere que su economía mejore rápidamente y que se mantenga una infraestructura institucional que permita niveles mínimos de viabilidad futura para su población, para lo que es necesario contar con una estructura estatal suficientemente capaz de dirigir esta marcha hacia el desarrollo y la prosperidad.

Para nosotros, el camino pasa por la descentralización, que amplía y consolida la Democracia mediante una adecuada distribución territorial del poder, multiplicando los mecanismos de control e instaurando un nuevo modelo de desarrollo que supere los desequilibrios y promueva un crecimiento armónico y equitativo del conjunto del país. Por ello, el régimen constitucional del Perú en el siglo XXI tiene, necesariamente, que asumir una incontestable vocación descentralista.

Para cumplir esos objetivos se requiere financiar la actividad estatal, de modo que se cubran metas presupuestales suficientes. En la historia patria se nos han presentado cuatro posibles instrumentos de financiación colectiva: (i) la utilización de recursos provenientes de la venta de activos colectivos, (ii) los préstamos de terceros (nacionales o extranjeros), es decir mayor endeudamiento, (iii) la reducción del gasto estatal, y, (iv) la mejora de la recaudación tributaria.

Los tres primeros han sido insuficientes, y en algunos casos insanos, para los retos que demanda el país; de manera que la historia nos ha vuelto hacia el aspecto tributario como la vía más idónea, aunque suponga un importante esfuerzo individual para nuestros ciudadanos.

Ahora, es claro que hoy el Perú viene registrando una pujante expansión económica que no se veía desde hace muchos años y que está permitiendo, entre otras cosas, una estabilidad presupuestaria. Empero, hay que tener cuidado con los mensajes ambiguos, especialmente respecto a la política fiscal, pues si el camino ante la bonanza es perforar el régimen tributario, no habremos aprendido nada sobre la experiencia de las últimas décadas y no estaremos preparados para enfrentar el próximo ciclo económico.

Dado el nivel de esfuerzo individual que supone el fenómeno recaudatorio y en vista de su correcto funcionamiento, es importante situarlo en un camino de doble vía: por un lado, el camino de ida que es el proceso de recaudación fiscal en situaciones de

igualdad y justicia para todos; y un camino de vuelta que es la transparencia en el gasto estatal y su utilización para la satisfacción de las necesidades sociales, especialmente las de los que menos tienen. Cada una de estas vías puede interrumpirse, lo que ocasionaría que el proceso se corte abruptamente y se trastorne el sistema llegando incluso a colapsar.

Es grave, como lo ha demostrado nuestra historia, que el camino de vuelta se interrumpa por la falta de cumplimiento del proceso presupuestario, por la existencia de una administración fraudulenta en la solución del gasto público e incluso por la ilegitimidad de origen o de ejercicio del administrador. Aún no hemos terminado de lograr que la cultura tributaria funcione en este ámbito, es decir, que tengamos una adecuada "culturización tributaria de la dirigencia" empresarial, sindical, política, cultural, etc., y que incluya tanto la esfera estatal como también la política, y que signifique un pacto colectivo de que el dinero recaudado será usado en actividades legítimas, eficientes y eficaces.

En cuanto al camino de ida, que en estricto es el ámbito de desarrollo del fenómeno tributario, este se puede interrumpir por la llamada evasión tributaria, que se encuentra incentivada por medidas injustas o por sistemas tributarios enrevesados y complicados.

### 2. El nivel de gravamen tributario

Hay quienes creen que la tributación debe ser mínima (pocos tributos, con alícuotas bajas e iguales) y focalizada en tributos indirectos, para lo que necesariamente debe recortarse el gasto estatal, priorizando el que corresponde a inversión (infraestructura caminera y otros). Otros creen que aún puede elevarse la presión tributaria, priorizando el cobro de impuestos directos, pues las necesidades comunes son aún grandes y el gasto estatal sigue siendo insuficiente, especialmente en las zonas del interior del país, donde el mercado se ve dinamizado fundamentalmente por la demanda de los trabajadores estatales.

Siguiendo la primera postura se forjaron las reformas tributarias emprendidas en América Latina en la década de 1990, buscando recuperar la base tributaria y los ingresos fiscales en el más breve lapso y con la mayor eficiencia posible, para lo que había que echar mano a los sectores más relacionados con la economía formal. Por eso se generó un proceso de simplificación de la tributación de las empresas y personas naturales, dejándose de lado la fiscalización sobre los ingresos de los ciudadanos (más allá de las rentas del trabajo) por lo costoso que significaba para las Administraciones Tributarias, especialmente por la poca información disponible sobre los ingresos o movimientos comerciales de aquellos.

En buena cuenta, por más de una década se apostó a un modelo de recaudación tributario conforme al cual se centraban los esfuerzos en la tributación al consumo o a la propia tributación de las rentas empresariales. Como consecuencia de ello, hoy es claro que el sistema tributario de nuestras economías es distinto al de los países industrializados, pues la participación de los impuestos al consumo sobre el total de los ingresos tributarios es muy alta y la recaudación de los impuestos a la renta, especialmente sobre personas físicas, representa una fracción mucho menor del PBI que en los países de la OCDE, y están centrados en un pequeño sector de la población.

Hoy la tendencia es seguir el segundo enfoque, para extender la recaudación hacia el sector informal y, por eso mismo, volver la mirada sobre la tributación de las personas físicas, no solo con la finalidad de promover mayores ingresos tributarios, sino para tratar de compensar la dispereja distribución del ingreso que existe.

En el fondo, se trata de combatir el gran problema de la "informalidad tributaria" que como fenómeno complejo, tiene que ver con un tema cultural ligado con el sentido de relación del ciudadano con su Estado.

Un ciudadano que no valora su Estado, bien porque nunca estuvo presente en los momentos trascendentes de su vida porque fue formándose –por los medios de comunicación, escuela, familia, etc.– bajo la idea de que el Estado es un mal con el que tiene que convivir, no verá la "acción de tributar" como algo positivo o un deber a desarrollar. Pero a su vez, si al frente encuentra un Estado fantasmagórico que tiene a la SUNAT como única, real y seria presencia (que se encarga del cobro de tributos), mantendrá una enorme resistencia cotidiana en su imaginario a la obligación de tributar. La pregunta ¿para qué pagar impuestos si no veo claramente que se invierten en ventajas para mi vida cotidiana? surgirá inmediatamente en la población.

El problema trasciende en el tiempo, si agregamos dos fenómenos importantes sucedidos en el Perú: (i) los sectores excluidos –indígenas básicamente– fueron obligados durante los primeros años de la República a tributar para un Estado que nunca respondió a sus necesidades y que además les negaba la posibilidad de participar en su formación (el Perú debe ser uno de los pocos países en el que muchos de los que tributaban –los indígenas– no eran electores porque eran analfabetos), y, (ii) los grupos políticos han visto siempre que es necesario beneficiar a sectores sociales o productivos exonerándolos del pago de impuestos en lugar de promover su participación en la tributación, lo que de alguna manera los volvería ciudadanos de primer nivel.

Para luchar contra un fenómeno cultural tan amplio, es necesario que haya un proceso de "reculturización" tributaria compuesto por varios niveles, entre otros, una campaña nacional educativa que ligue la tributación al desarrollo y a la construcción de ciudadanía, que suponga que estemos en capacidad de exigir tributar a otros lo que les corresponde (especialmente exigiendo nuestros comprobantes de pago por las compras realizadas) pero que también aprendamos a que es necesario que contribuyamos con los tributos a promover nuestro Estado, lo que sin duda nos hará ciudadanos de primera clase.

Asimismo, se necesita una claridad desde el entorno político que haga que nuestros gobernantes no vean el tema tributario como uno que solo dé réditos cuando se establecen beneficios para grupos específicos o sectores de la economía determinados. También se requiere que haya un proyecto concreto que permita que el Estado y las instituciones tributarias funcionen sin presiones de determinados grupos políticos o económicos.

Ahora bien, no basta la lucha cultural y la claridad política. También es necesario hacer presencia del Estado, lo que significa, entre otras cosas, que se vea una clara y decidida acción estatal en la lucha contra la evasión. Ello hará que quienes son evasores por asuntos más allá de lo cultural, tengan aversión al riesgo y apiesen a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Por eso, si la tendencia va en el sentido descrito, en los próximos años seguiremos virando hacia una estructura tributaria más justa, en la que sean importantes los siguientes puntos: (i) aumento de los ingresos directos, especialmente el IR, modernizando y eliminando injusticias e inconsistencias técnicas; (ii) una reformulación técnica de los impuestos indirectos, que implique eliminar cualquier tipo de perforación o antitecnicismo; (iii) un esfuerzo

por proseguir con el aumento de la base tributaria, generando mecanismos inteligentes y no costosos para incluir a los sujetos o actividades informales a la formalidad; y, (iv) el combate al narcotráfico, el contrabando y cualquier otra forma de evasión o elusión tributaria.

## II. LOS ACTORES EN EL FENÓMENO TRIBUTARIO

### 1. Ciudadanos y Empresas

Visto el panorama anterior, se ha discutido mucho respecto a quién resulta moralmente responsable frente a las situaciones de ahorro tributario empresarial.

Al respecto, un sector ha dirigido sus críticas a las propias empresas y ciudadanos, queriendo insistir en la responsabilidad moral de estos por la elusión del impuesto, aprovechando las ventajas normativas para generar baja recaudación. Quienes así piensan lo hacen en el sentido de reclamar un nivel de conciencia moral al sector empresarial, que debería ser un aliado del desarrollo en el país.

Hay otro sector de opinión para el que las empresas y ciudadanos no son responsables por el diseño que la legislación plantea, estando estos en el derecho a aplicar los mecanismos más eficientes dentro del marco legal para ahorrar el costo impositivo. En este sentido, las empresas no son moralmente responsables por los ahorros realizados, los mismos que se derivan de la propia lógica empresarial que es la de generar ganancias sin violar la ley. Bajo este esquema, la responsabilidad recaería en el poder político (mayorías y minorías) y, en menor medida, en los grupos de presión (medios de comunicación, cabildeadores, etc.) quienes permitieron que los diseños elusivos permanecieran vigentes en el país a sabiendas de los niveles de menor recaudación que podrían generar.

Como se ve, esta tensión no es propiamente jurídica ni económica sino moral, y tiene que ver con la tensión entre ética y tributación. Ello es distinto a la pregunta sobre si hay obligación de contribuir y si esta debe ser proporcional al destino del gasto estatal. Nos parece una verdad jurídica que existe la obligación de contribuir al Estado, especialmente para sus ciudadanos. Igual criterio se extiende a los residentes de ese Estado y a sus ocasionales beneficiarios.

Aunque nuestra Constitución no reconozca expresamente el Deber de Contribuir, dicho Deber existe implícitamente y es base de todo Estado y sociedad sanamente estructurados, como lo ha señalado el Tribunal Constitucional (TC).

Hay consenso real en que el Deber de Contribuir abarca el pago del tributo y una serie de obligaciones relacionadas, y cada vez más se afirma que el ciudadano debe colaborar en la lucha contra la evasión fiscal, básicamente proveyendo de información a la Administración para que ésta pueda ser más eficiente en sus labores.

Adicionalmente, hoy se acepta cada vez más el control de las cadenas de informalidad, recargando en el contribuyente formal la obligación de no generar (o concluir) relaciones comerciales con sujetos sin control fiscal o dejar rastros para conocer los posibles efectos de la actividad realizada, vía el establecimiento de parámetros para la aplicación de créditos o deducción de gastos tributarios. No es otro sino ese el fin de las reglas sobre No Habidos, Bancarización y control de Comprobantes de Pago que hoy se exige a los deudores tributarios en Perú.

Pero como ya hemos esbozado, hay otro nivel de obligación "colaboracionista" para los deudores tributarios, que son los regímenes de intervención tributaria que el TC ha validado recientemente.

No creemos que la intrincada red de provisión de información del ciudadano al fisco así como la presión colaboracionista hacia el ciudadano vaya a disminuir, aunque esperamos que se encamine cada vez más en un marco constitucional de respeto a los derechos ciudadanos.

Para ello los deudores tributarios tienen que empezar a buscar que sus intereses sean representados en el concierto nacional, para lo que han de intervenir en una suerte de posición de sociedad civil tributaria, que en base a gremios, instituciones educativas o grupos de interés, puedan poner en mesa nacional las injusticias o desacuerdos con la marcha de la tributación. Ello, claro está, en un proceso deliberativo nacional, donde la producción normativa o la actuación inspectora puedan hacerse en base a escuchar la palabra y aceptar la vigilancia de los ciudadanos.

Tal vez con esa visión se podrá apoyar la transparencia en el gasto estatal, de la que hemos hablado líneas arriba, siempre que los ciudadanos se animen a fiscalizarlo pero entendiendo que ello no es en esencia un derecho que provenga del pago de tributos sino de la condición de ciudadanía y, por tanto, del derecho de participar en los asuntos públicos.

Por parte del Estado –especialmente la SUNAT– se ha visto una disposición para convocatoria a las entidades sociales representativas a fin de lograr establecer normas técnicas modernas que cumplan con los fines de recaudación, siempre en un esquema democrático pero bajo un modelo más “consensuado”. Es evidente, entonces, que hay recursos y voluntad de acercarse al deudor tributario representado y tomar en cuenta sus aportes, lo que no puede ser utilizado por las entidades intermedias para tener presencia mediática sin respetar los procesos institucionales en marcha o solucionar problemas particulares.

## 2. El legislador y reglamentador tributarios

El legislador es, sin duda, una variable clave en todo ordenamiento jurídico, pues es quien establece las reglas de juego para todos los participantes, incluido el Estado. En los últimos cinco años, los más importantes procesos de modificaciones tributarias se han llevado a cabo por la vía de la delegación de facultades al Poder Ejecutivo (2003-2004 y 2006-2007) con un sesgo recaudatorio inocultable.

Algunos Decretos Legislativos dictados abordaron aspectos del régimen tributario que en el pasado no habían sido desarrollados adecuadamente, y ello está bien. Además, hubo disposiciones modificatorias destinadas a cerrar esquemas elusivos planteados por ciertos deudores tributarios, brindar nuevas facultades a la Administración Tributaria y diseñar mecanismos de incentivo de la recaudación.

Empero, propiamente el otorgamiento de las facultades ha sido una renuncia anunciada de los actores políticos a poder plantear un “modelo tributario” partiendo de la discusión democrática. Con ello, no se ha permitido el robustecimiento de la sociedad civil tributaria, porque ha sido cortejada a participar de un proceso sin consecuencias definidas, como habría ocurrido si la producción normativa se hubiera planteado en términos democráticos.

Como hemos dicho en anteriores oportunidades, el problema es que básicamente hay una disociación entre Tributación y Democracia. Pareciera ser que establecer un sistema tributario eficiente y justo se encuentra en las antípodas de la promoción y del desarrollo de un proceso democrático de recojo de los intereses de los ciudadanos y sus miradas respecto a lo tributario.

Es necesario recuperar el procedimiento racional de establecer reglas de juego que hagan posible acuerdos de calidad entre todas las partes de cada fenómeno social. En nuestro caso, significa que las reglas respecto al fenómeno tributario surjan del neces-

sario consenso entre los intereses del Estado y de los particulares, y no bajo la imposición de una de las partes.

Para ello es necesario que el Congreso asuma apropiadamente su rol. La mejor manera de medir y controlar su desempeño es haciendo un seguimiento a su actividad legislativa, para lo cual puede empezarse con recurrir a los Proyectos de Ley que son sumillados en la sección correspondiente de *Análisis Tributario*.

En buena cuenta, lo que queremos decir es que hemos sido testigos de reformas tributarias inacabadas, unas más criticadas que otras, pero todas cuestionadas por su poca predictibilidad y seguridad jurídicas. El ímpetu modificador, muchas veces con buena intención, pero casi siempre errático, ha generado enseñanzas que hay que recoger y sobre las que debe basarse el futuro tributario del país:

1. No es adecuado un sistema basado en la transitoriedad, en el que la modificación constante de la normatividad tributaria se convierte en regla, pues genera incertidumbre, nerviosismo y litigiosidad en los contribuyentes, sobrecargando las instancias resolutoras de conflictos.

En ese sentido, se requiere un régimen tributario en el que los cambios normativos se den de manera ordenada y previsora, pues no cabe duda de que la labor legislativa en general siempre está a la zaga de la realidad y por lo tanto se hace necesario normar nuevos aspectos de la misma.

2. Debe promoverse la discusión pública de las medidas tributarias futuras, de tal modo que las disposiciones normativas se aprueben sobre la base del convencimiento colectivo. Ello significaría asumir que la imposición en democracia supone costos en el convencimiento a la población sobre la conveniencia de determinadas medidas y que, eventualmente, los cabildeos de grupos de la sociedad civil tributaria, podrían originar que determinadas medidas sean paralizadas o promovidas de acuerdo a sus intereses circunstanciales.

3. El modelo tributario y el proceso de modificación normativa deben basarse en el irrestricto respeto a los principios y derechos constitucionales, especialmente los tributarios, pues de lo contrario podrían generarse grandes costos de litigiosidad o de devolución, especialmente porque cada vez más se abren mecanismos de defensa de los derechos de los contribuyentes. Ciertamente, la ley (en sentido estricto) necesita ser reglamentada y complementada con normas de menor rango y jerarquía. Se han presentado algunas anomalías al respecto:

- Si bien corresponde al Poder Ejecutivo reglamentar las leyes, algunas veces el Administrador Tributario ha ocupado ese rol. Es cada vez más delgada la línea que marca los límites de la actuación de las autoridades emisoras de normas tributarias de menor jerarquía.

- Se ha vuelto una práctica frecuente que la reglamentación de las normas tributarias se realice a cuentagotas. Existe permanente incertidumbre sobre si el MEF cumplirá con concluir las disposiciones reglamentarias pendientes. Es necesario que el Poder Ejecutivo asuma claramente su rol y actúe en promoción de la Seguridad Jurídica, principio tan caro a nuestro modelo legal.

- La norma reglamentaria ha sido emitida con claras evidencias o por lo menos indicios de su manifiesta inconstitucionalidad. Hay a la base de esta actitud una abierta falta de compromiso del reglamentador con el proyecto constitucional y eso en el fondo le hace gran daño al Estado.

## 3. Las Administraciones Tributarias

Entre Administraciones Tributarias peruanas, la SUNAT ha ressaltado por su seriedad, eficiencia e importancia. Respecto a esta,

seguimos pensando que lo más preocupante es la imagen que de ella existe actualmente en la población.

Ya sabemos que la Administración Tributaria no tiene por qué ser querida por los ciudadanos, pero sí debe ser respetada por la eficiencia y justeza de sus actuaciones. Pensamos que este aspecto merecería ser revisado seriamente por los funcionarios de la SUNAT con miras a poder relanzar un proceso de promoción de la cultura de lo tributario en el Perú.

Recordemos, premisa importante en nuestra publicación, que un proyecto tributario democrático es el que hace que todas las personas sustenten la actividad estatal a través de los tributos, conforme a su capacidad contributiva, de lo que se deduce que no es posible que por la vía tributaria (incluida la responsabilidad de colaborar con la fiscalización) se establezcan distintos tipos de ciudadanos.

No obstante lo dicho, o justamente por ello, debemos recordar que ha sido necesario para la SUNAT desarrollar dos instrumentos importantes para la lucha contra la evasión: (i) una gran base de datos del comportamiento económico de los ciudadanos, y, (ii) un sistema tributario de retención en la fuente en distintos tributos.

Con lo segundo, como se podrá verificar más adelante, se ha logrado reentender las dinámicas empresariales en el país y las relaciones entre la economía formal e informal, lo que a la larga posibilitará la disminución de la economía informal.

Con lo primero se ha dado un paso mucho más largo, que es poder conocer los movimientos económicos de los ciudadanos que están más allá de los umbrales de la pobreza, resultando revelador –entre otros– que muchísimas personas se encuentran al margen del sistema tributario y generan importantes ganancias que no son declaradas a la SUNAT, y que haya deudores tributarios que presenten declaraciones juradas y paguen sus tributos solo respecto de un porcentaje de los ingresos que obtienen.

En esto, como hemos señalado antes, la SUNAT ha estado actuando. Sus operativos de control caminero (que supone verificar el traslado de mercancías por el territorio nacional mediante el uso de las guías de remisión) como el de comprobantes de pago mediante operativos de fedatarios, han promovido la reducción de la evasión. Este esquema supone una división en el tratamiento de los contribuyentes, de tal modo que aquellos a los que resulta menos costoso fiscalizar se les fiscaliza constantemente (los PRCOS, por ejemplo); mientras que hay un gran sector para el que resulta sumamente caro cualquier tipo de control fiscal directo, por lo que se diseñaron estos mecanismos aleatorios.

Así, potenciando la realización de acciones inductivas (acciones masivas que buscan generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al menor costo a través del envío de esquelas o citaciones, y comunicaciones o cartas inductivas) y los operativos (acciones rápidas, sorpresivas y de carácter masivo, orientadas a la detección de situaciones de informalidad, a la generación del riesgo y a la creación de conciencia tributaria) podrían asegurar suficiente nivel de riesgo para controlar la evasión.

También la SUNAT ha avanzado mucho en materia del procedimiento de fiscalización, apoyada por un esquema normativo diseñado para brindar instrumentos de lucha contra el fraude de ley, y contra muchos vacíos en cuanto al respeto y garantía de los ciudadanos. La actividad fiscalizadora ha pasado de ser empírica a responder a criterios técnicos y de mucha posibilidad de éxito.

Debemos aplaudir que el problema del exceso de discrecionalidad haya empezado a repararse con el establecimiento de un primer Reglamento de Fiscalización de SUNAT y esperamos que haya un tránsito hacia una “juridificación” del procedimiento de fiscalización tributaria, que permita equiparar a la Administración y a los contribuyentes en sede de fiscalización, de modo que

sin perder la perspectiva de la verdad del *quantum* recaudatorio, se promueva una serie de derechos y garantías para el ciudadano sometido a ese procedimiento.

Sería muy positivo para el conjunto del país que SUNAT, sin que ello signifique un anuncio perjudicial de sus labores, muestre a la opinión pública el diseño, alcance, objetivos y metas de las políticas de fiscalización que emprenderá cada año.

A partir de la implementación de los regímenes de Retenciones, Percepciones y Deduciones en el Perú, la SUNAT ha podido descubrir instancias de evasión increíbles que se habían imbricado en el mundo de la informalidad. Ello sin embargo no debe justificar la permanencia de estos mecanismos pues con ellos se ha cargado a los contribuyentes formales con una cantidad de obligaciones sobre la base de un esquema normativo totalmente engorroso que ya está agotado, al extremo que hoy no es posible un manejo responsable del IGV en las empresas si no se conoce al dedillo los aspectos vinculados a estos regímenes.

Por eso, pasada la acción de captura de evasión estos mecanismos deben desaparecer, para lo que ya deberíamos estar pensando tranquilamente sobre un diseño tributario que tome en cuenta el elemento de la informalidad, no para hacer que el formal sienta que es costoso serlo, sino para que el informal vea que formalizarse es lo menos riesgoso. Para eso requerimos normatividad clara y predecible, volver a personalizar la obligación tributaria e iniciar un proceso paulatino de devolución de derechos a los contribuyentes, como por ejemplo, el de no asumir el coste de la formalización de otros ciudadanos.

Es bueno señalar que la SUNAT actúa mal en su concepción de relación con los contribuyentes que exigen la devolución de montos respecto de los cuales hay un derecho de cobro. Es lamentable que se haya llegado a la conclusión –lo que ha sido ratificado por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero– que el derecho a la devolución tributaria se ha convertido en letra muerta, entre otros, por la existencia de una serie de cuellos de botella administrativos o de cultura funcional que hacen que no se cumpla este derecho.

En cuanto a las Administraciones Tributarias Regionales y Locales (especialmente estas últimas), hay problemas de eficiencia, eficacia y de respeto a los principios constitucionales, que ha llevado a que se señale que deben desaparecer para acumular la gestión tributaria alrededor del Gobierno Nacional. A diferencia de ello, debe aceptarse que la distribución del poder tributario entre los Gobiernos Nacional, Regional y Local ha resultado adecuada y que la experiencia demuestra que la regulación de impuestos debe ser una materia exclusiva de la instancia nacional para evitar sistemas impositivos dispares dentro del país. Esta opción no excluye, como es evidente, que determinados impuestos puedan ser administrados o constituir renta de los Gobiernos Regionales o Locales.

En el caso de los impuestos cuya administración ha sido cedida a los Gobiernos Locales y del marco normativo de tasas y contribuciones, ha sido evidente la dejadez del Gobierno Nacional para impulsar un diseño normativo eficiente e idóneo que permita recaudar adecuadamente. Es posible que aquí esté una de las explicaciones para el fracaso real de las Administraciones Tributarias no nacionales y eso hay que remediarlo.

#### 4. Los órganos resolutores tributarios

La oportunidad de que sea la propia Administración Tributaria quien corrija sus eventuales errores no ha sido bien aprovechada. Es recurrente la idea de que muchas de las controversias serán finalmente resueltas, con mayor aproximación a una “verdadera justicia”, en el Tribunal Fiscal (TF), Poder Judicial (PJ) o TC.

Es claro que las instancias resolutoras de las Administraciones están obligados a seguir la línea jurisprudencial del TF y de las instancias jurisdiccionales, lo cual no siempre ocurre y por ello lamentablemente la contienda tributaria se dilata más.

De otro lado, el aumento de la acción fiscalizadora de la SUNAT y la avalancha de controversias sobre tributos municipales han provocado el colapso inminente de este colegiado por sobrecarga procesal, lo que ha llevado a la oportuna decisión de nombrar nuevos Vocales para completar las plazas vacantes en dicha institución, en base a los resultados de una Comisión Especial nombrada por el MEF. Queda pendiente la ratificación de los antiguos Vocales, lo que debe decidirse pronto, pues estos altos funcionarios tendrán un mejor desempeño si tienen certeza de su permanencia en el lugar que ocupan.

Respecto a la facultad del TF de realizar el denominado "Control Difuso" (establecida claramente a partir de la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC y su resolución aclaratoria), es necesario que se expongan los criterios que dicha institución debe tomar en cuenta para este examen constitucional, pues hasta ahora solo se ha limitado a cumplir los pronunciamientos que ya venía dando el TC.

Ahora bien, cuando se habla de la controversia en sede judicial, se vuelve a la vieja discusión sobre el medio más idóneo de estructuración del sistema de resolución de conflictos en materia tributaria. Hay quienes han planteado la necesidad de especialización de los jueces que resuelven los procesos tributarios, habida cuenta de la especificidad de estos, vía instancias específicas de resolución de este tipo de procesos o incorporando la especialidad a los Juzgados Comerciales. Otros especialistas reclaman una reforma constitucional para que el TF sea reconocido como una instancia jurisdiccional en el estricto sentido de la palabra.

Estas reflexiones surgen por la aparición de polémicos pronunciamientos que se han dado tanto en el TC como en el PJ, sobre todo en este último, respecto a la materia tributaria. Es muestra de ello la discusión sobre la constitucionalidad del régimen de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas que obligó al TC a dictar un Precedente Constitucional sobre el tema y la instauración de la "Cosa Juzgada Constitucional", lo que fue públicamente criticado por el Presidente del PJ.

Por ahora, es necesario que todas las instancias que imparten justicia establezcan mecanismos para la obtención de información altamente sistematizada sobre los alcances de los fallos que se emiten, lo que pasa cuanto menos por conocer los criterios de la propia Corte Suprema y del TC en la materia, pues como se ha revelado, la falta de información adecuada puede ser el motor de la negligencia, primer mal que exterminar. La unificación y coherencia de la jurisprudencia tributaria sería un gran aporte para los órganos resolutores.

### III. ALGUNOS ASPECTOS DE RELEVANCIA TRIBUTARIA

#### 1. Globalización y Tributación

La tributación ha ido cambiando por momentos, tímida pero sustancialmente, con sucesos mundiales tales como la Globalización, el rápido progreso tecnológico y la necesidad de acortar las brechas hacia el desarrollo.

Es verdad que esos sucesos han afectado la capacidad de recaudación de los países, especialmente de los que estamos en vías de desarrollo. Así, se han originado fenómenos que vienen corroyendo los cimientos de los regímenes tributarios nacionales, como son el aumento del comercio electrónico (que altera el concepto de

jurisdicción tributaria y de localización de la riqueza), el uso del dinero electrónico (que dificulta el control de las autoridades tributarias fomentando la evasión), el comercio dentro de una misma compañía (que pone a prueba las posibilidades de evitar el uso de mecanismos de planificación internacional que socaven la imposición en un país), la existencia de los paraísos fiscales (que promueve la elusión fiscal), los instrumentos derivados y fondos especulativos de cobertura, la imposibilidad de gravar el capital financiero –especialmente el golondrino–, la creciente actividad de personas altamente calificadas fuera de su país de residencia, y el aumento de los incrementos de los viajes al extranjero que permiten comprar donde hay bajos impuestos.

La influencia de estos factores en los distintos Estados ha originado la inclusión en las legislaciones internas de reglas antielusivas y de control tributario, y también ha permitido, en el caso del Perú, el aumento de la importancia de dos mecanismos que surgieron para promover la integración tributaria: la celebración de Convenios para Evitar la Doble o Múltiple Imposición Tributaria en los Impuestos a la Renta y Patrimonio (CDI) y el proceso de Armonización Tributaria al interior de la Comunidad Andina (CAN).

Respecto a lo último, hasta hoy el proceso de integración ha transitado entre el desánimo y el reimpulso de sus promotores. Este proceso de armonización tributaria fue iniciado a comienzos de la década del setenta con la puesta en vigencia de la Decisión N° 40, que aprobó un CDI entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena. Mucho tiempo después vendría la Decisión N° 578 que establece el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la CAN.

Respecto a los impuestos indirectos, se dio un paso trascendental con la aprobación de normas de armonización tributaria con relación al IVA y al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), bajo el modelo seguido por la Unión Europea. Las Decisiones aprobadas están pensadas en el fortalecimiento de la construcción de un mercado único armonizado a partir de los próximos años.

De esta manera se empezó a avanzar más rápidamente, bajo el mismo esquema que se usó en el proceso de armonización europea, que se basaba en la idea de consensuar procesos de integración económica sobre la base del realismo y sumando estructuración de los mercados nacionales.

Ahora bien, al menos respecto al Perú, se ha planteado el mismo problema ocurrido en algunos países europeos, que es el referido a la manera como se integra la legislación comunitaria en la estructura legal interna. Efectivamente, el diseño legislativo actualmente establecido en la CAN está cimentado en lo señalado en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en su versión modificada por el Protocolo de Cochabamba.

Así, el ordenamiento jurídico de la CAN supone la remisión de un conjunto de facultades a diversos órganos comunitarios que emiten disposiciones normativas. Entre ellas, para lo que nos interesa en este espacio, las Decisiones son obligatorias en los países miembros desde la fecha en que se aprueban, siendo directamente aplicables en dichos países a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

En el caso del Protocolo de Cochabamba, que es la norma que modificó el esquema legislativo en la CAN, este ha sido aprobado por la Resolución Legislativa N° 26674, publicada el 23 de octubre de 1996, y posteriormente ratificado, por lo que en principio tendría plena vigencia en el país, y con él todas las Decisiones emanadas de la CAN.

Empero, ya lo hemos dicho antes, dado que estamos hablando de la armonización en materia tributaria, en la que conforme

al artículo 74° de la Constitución rige el principio de Reserva de Ley, cabría preguntarse si las facultades legislativas que tienen los órganos de la CAN expresadas en Decisiones que versen sobre materia tributaria (que originan su entrada en vigor y obligatoriedad directa en nuestro país) se enmarcan en los parámetros constitucionales que nuestro sistema recoge y exige.

Efectivamente, en el esquema constitucional peruano no hay delegación de facultades tributarias a órganos distintos al Poder Ejecutivo, por lo que en esta línea de pensamiento, la vigencia de cualquier Decisión vinculada a aspectos tributarios tendría que ser aprobada y ratificada conforme al procedimiento establecido para los tratados.

Así, para dar cobertura real al proceso de armonización comunitaria, de la manera en que el diseño normativo de la CAN se ha planteado, tendría que recurrirse a un procedimiento de reforma constitucional.

El proceso de armonización tributaria en la CAN está en marcha, es una necesidad para nuestros países y, por lo mismo, sería bueno que reparamos en buscar la mejor solución frente al problema señalado en el punto anterior.

Respecto a los CDI, ya hemos celebrado y firmado los correspondientes a Canadá y Chile, y nos mantenemos a la espera de la aprobación por el Congreso de la República de los de Brasil y España, aunque en este último la postura de no aprobarlo ha sido defendida por un sector del Congreso.

Ahora, ha causado buena impresión la decisión política de los últimos Gobiernos de mantener el proceso de celebración de estos Convenios con otros países, especialmente con aquellos que tienen grandes inversiones en el nuestro, como son Francia, Italia, Suiza, etc., porque estos instrumentos se han convertido en mecanismos para facilitar la inversión y el comercio internacional. En ese sentido, los inversionistas conocen y privilegian a quienes están en ese club porque saben que en ellos existe una decisión al más alto nivel para que la tributación sea estable y racional.

Asimismo, los CDI sirven como instrumento de ayuda a las Administraciones Tributarias en el combate a la evasión fiscal internacional, de tal manera que, entre otros, afianza la posibilidad de entender y desarrollar la fiscalización a través de los Precios de Transferencia. De la misma forma, el intercambio de información que podría generarse entre las Administraciones Tributarias resulta necesario para evitar la elusión tributaria en un modelo globalizado que privilegia el incremento de movimientos de capitales entre países.

Finalmente, estos Convenios nos ponen en situación competitiva frente a otros países de la región que han incrementado sus acciones en esta materia, con el fin de lograr ventajas en la atracción de capitales foráneos.

A pesar de lo dicho, somos conscientes de que, de manera realista, estos procesos suponen acordar reglas para evitar la doble imposición especialmente en materia del Impuesto a la Renta, pero sabemos también que tales reglas tienen evidentes ventajas para los países económicamente más fuertes, tratando de que en materia de recaudación les afecte lo menos posible, sobre todo en materia de gravamen a los intereses de instituciones financieras. Esto, evidentemente, significa un costo que hay que tomar para poder desarrollarnos en el entorno económico actual. En ese sentido, en esta Revista mantenemos una perspectiva utópica de que en algún momento las reglas fijadas hoy sean replanteadas con mayor justicia.

Pensamos que para que el proceso tome un camino adecuado, debe observarse que aunque el margen de negociación es mínimo porque las propuestas de los países del primer mundo se

basan fundamentalmente en el Modelo de Convenio OCDE, la firma de un convenio supone contar con especialistas que tengan conocimientos suficientes en materia de negociación, que estén entrenados y preparados para saber las metas y objetivos que se quieran conseguir, y conocer previamente la tributación de los países con quienes se desea celebrar estos Convenios. Por ello, debería crearse una instancia orgánica al interior del MEF que cuente con un conjunto permanente de especialistas, que reciban información y entrenamiento constantemente.

Finalmente, debe insistirse en las reglas y mecanismos para la lucha contra el abuso de tratados o *treaty shopping*, que ocurre cuando un sujeto busca una situación propicia para obtener ventajas de las previsiones de un CDI, lo que se logra a través de una entidad aparente dentro del territorio donde existe ese tratado. Este mecanismo podría llevar al fracaso el principio de reciprocidad en el sacrificio de los países contratantes.

## 2. Constitución y Tributación

Los temas constitucionales tributarios son hoy aspectos de primera importancia en la dinámica de nuestra especialidad, entre otros, debido a la importante actividad del TC en esta materia. Piénsese en los polémicos pronunciamientos sobre Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, IES, ITF, AAIR, ITAN, Régimen de Percepciones, Responsabilidad Solidaria en materia tributaria, Beneficios Tributarios, Arbitrios Municipales, entre otros.

Ahora, la perspectiva constitucional de la tributación ha abarcado históricamente el estudio de las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios entre las distintas instancias del Estado. No obstante, actualmente incluiría también el estudio de: (i) los nuevos lineamientos constitucionales respecto al uso de las facultades legislativas y de administración tributaria, establecido por el desarrollo jurisprudencial de muchos derechos y, (ii) los alcances del deber de colaboración tributaria de terceros, especialmente para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Esta nueva perspectiva, según ha señalado el TC, debe hacerse en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, fase del desarrollo constitucional en la que nos encontramos en donde es obligación del Estado acentuar la búsqueda del equilibrio entre la libertad económica, la eficiencia económica, la equidad social y las condiciones dignas de vida material y espiritual para las actuales y venideras generaciones.

En ese marco, la intervención del Estado se considera como legítima y acorde con la Constitución cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen, pero sin transgredir los derechos fundamentales de las personas o, de ocurrir esa afectación, se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad y proporcionalidad.

Por eso, el TC coloca la tributación en el marco del Deber de Contribuir que, como señalamos líneas arriba, es un pilar de todo Estado y podría justificar niveles razonables de presión tributaria o la participación de terceros ajenos a la obligación tributaria como colaboradores del accionar de la Administración Tributaria. Así, el TC ha venido señalando que:

1. Detrás de la creación de un impuesto existe la presunción *juris tantum* de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos.
2. Con la recaudación, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara –cuanto menos– los servicios públicos a su cargo.

3. Los derechos fundamentales (vinculados a esta materia) no tienen el carácter de absolutos. Por eso, el pago de los tributos, esto es, el Deber de Contribuir con los gastos públicos, constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Ahora bien, el propio TC ha señalado que la Ley (de origen tributario) debe ser confrontada con el artículo 44° de la Constitución, referido a deberes primordiales del Estado. En tal sentido, según el Tribunal, a todo tributo le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de Solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución).

Por eso, para el TC, hay reglas de orden público tributarias (que deben ser cumplidas por los contribuyentes y terceros) orientadas a finalidades plenamente legítimas, las cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación mediante la contribución equitativa al gasto social.

En este punto cabe precisar que desde nuestra perspectiva – y como el TC ha señalado recientemente– por esta disposición abierta podría fácilmente llegarse a la conclusión que los tributos tendrían por finalidad constitucional, además de recabar fondos para la caja fiscal, detectar a los evasores. Esta última podría ser considerada –en todo caso– como finalidad segunda, subsidiaria de la anterior.

Ahora bien, de igual manera el TC ha señalado que los deberes derivados de la obligación tributaria del pago del impuesto tienen también la cobertura constitucional tributaria, y por ende añadimos, se basan en el Deber de Contribuir.

Empero, por razones de justicia tributaria, la aplicación de esos deberes tiene que ser evaluada a la luz de todos los principios constitucionales tributarios, pues en buena cuenta se trata de acciones encausadas en la perspectiva tributaria.

De acuerdo con lo que venimos señalando, para el TC, cuando el artículo 70° de la Constitución establece que el derecho de propiedad se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites que establece la ley, ello supone que el ejercicio del derecho de propiedad de los particulares se desenvuelva de manera acorde con la función social y que las actuaciones e intervenciones del Estado se sustenten en el interés general para el logro del bien común. Conforme a ello, el bien común y el interés general se constituyen como principios componentes de la función social de la propiedad.

En cautela de la vigencia del derecho de propiedad se han afirmado los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, que también son conceptos jurídicos indeterminados. El primero de ellos se transgrede cuando el tributo grava supuestos que no tienen condición económica de imposición, esto es, cuando no se trata de propiedad, ganancias, consumos y transferencias de dinero por sistemas financieros. En cuanto al segundo principio, el TC ha señalado que se transgrede cuando un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho de propiedad.

Finalmente, nos queda claro que hay una gran obligación del TC de unificar sus criterios para afinar su perspectiva y permitir predecibilidad a los actores del fenómeno tributario.

### 3. Contabilidad y Tributación

La utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) aún vigentes, a lo largo del mundo va de la mano de la globalización económica y permite la unificación de criterios y la transferencia de información internacionalmente válida y aceptable para cualquier inversionista extranjero en cualquier país. En ese sentido, estas disposiciones están orientadas a proporcionar criterios uniformes que van en búsqueda de armonizar el lenguaje contable mundial, con la finalidad de preparar y presentar Estados Financieros que permitan la comparación de información y constituyan una herramienta útil para la toma de decisiones.

Un paso importante que se dará en estos años parte del compromiso entre el *International Accounting Standards Board* (IASB) y la norteamericana *Financial Accounting Standards Board* (FASB) de tender hacia la homogenización de las NIIF con las *U.S. Generally Accepted Accounting Principles* (U.S. GAAP). El primer avance decisivo es el acuerdo de inicio del proceso de armonización de las citadas normas contables, de modo que para el 2009 (o quizá antes) se pueda mantener la vigencia de las NIIF incluso en territorio norteamericano.

En el caso del Perú, el artículo 223° de la Nueva Ley General de Sociedades (LGS) estableció el uso obligatorio en el Perú de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) –en la Res. N° 013-98-EF/93.01– precisó que no eran sino las NIC oficializadas mediante sus propias resoluciones.

En el pasado, y esperemos que no se repita en el futuro, en el proceso de oficialización de las NIC en el Perú, el CNC no ha respetado el correcto uso y aprobación de cada versión (se trate de la Original o de alguna Modificada), de tal modo que en ciertos casos los operadores no tenían claridad sobre cuál NIC –y en qué periodo de tiempo– era la vigente. Eso, afortunadamente, no ha venido ocurriendo con las NIIF.

En este marco, queda claro que hoy las NIC y NIIF oficializadas por el CNC son consideradas en todo el territorio nacional para la elaboración de los Estados Financieros y deben ser estrictamente cumplidas por todos los ciudadanos.

Ahora bien, se mantiene sin solución el problema de la publicidad de las referidas normas pues hasta el momento no se ha creado el mecanismo adecuado para permitir que el lego, no contador o tributarista, aficionado a la lectura de NIC, pueda conocer y obtener fácilmente dichas normas. Aunque debe reconocerse el esfuerzo tanto de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y de la Contaduría Pública de la Nación por tratar de publicar, a costos adecuados, las NIC y NIIF.

Es claro que sigue la exigencia de aclarar la situación jurídica en nuestro país de las NIIF –o las disposiciones que las sucedan–, especialmente en lo que a materia tributaria se refiere. Asimismo, es necesario garantizar procedimientos que permitan una adecuada traducción, adaptación y difusión entre los correspondientes usuarios. 