

Tema 3
“Administración Tributaria”
El papel del Sistema Tributario dentro de la política económica del nuevo gobierno que se inició

DR. MANUEL LUNA-VICTORIA SÁNCHEZ (*)

INTRODUCCION

1. El tema general que nos convoca a las V JORNADAS NACIONALES DE TRIBUTACIÓN “El Sistema Tributario Peruano y su Evolución hacia el Año 2000”, como todo tema convocatorio entraña una concepción mucho más amplia que la que el propio tema sugiere, en efecto, la concepción va, y debe ir, hacia la actividad integral del Estado para el cumplimiento de sus fines.
2. En tal sentido, recurriendo a criterios básicos, por tanto elementales de profesiones vinculadas con la actividad económica, en general, como es la Contaduría Pública, por ejemplo, y en ella específicamente el de la partida doble, que sostiene fundadamente, que no hay deudor sin acreedor, y en el de Abogacía, mas propiamente la del Derecho, que, entre otras sabias sentencias doctrinarias enuncia que “no hay obligación sin causa que la motive”, podemos sostener que en materia de la Ciencia de las Finanzas Públicas, no hay tributo que no tenga como fin, causa, destino o motivo, una prestación de servicios del Estado, sea para sa-

tisfacer necesidades absolutas (los impuestos), relativas de grupos (las contribuciones) o personales o individuales (las tasas).

3. Por ello, fundados en el Principio de la Prestación (los servicios) y la Contraprestación (los tributos) el Sistema Tributario, es con el Sistema Presupuestario del Gasto Público - Corriente y de Capital-, los pilares que soportan la Actividad Financiera del Estado.

EL SISTEMA TRIBUTARIO (S.T.)

4. En una amplia concepción, más allá de lo que es simple y llanamente el Sistema Jurídico Tributario, podemos afirmar que el Sistema Tributario, está integrado primeramente, por la Intención (Intentio Polis) de como se quiere que sea el S.T. lo cual se denomina “POLITICA TRIBUTARIA”, y la decisión de Instrumentalización u Ordenamiento de lo que se ha decidido políticamente que sea el Sistema Tributario; a lo que se denomina (Intentio Juris) SISTEMA JURIDICO TRIBUTARIO, y por último la Acción que genera la realización de los hechos

(*) Con la colaboración de la Dra. Elizabeth Vásquez Marín.

económicos, en general (Intentio Factis), que dan lugar al nacimiento de la Obligación Tributaria y al pago de la misma y origina la relación jurídico-tributaria, entre el Sujeto Pasivo (realizador del hecho imponible) Titular de la Obligación y el Sujeto Activo (prestador del servicio público) titular de la acreencia o derecho a cobrar el importe del precio del servicio público cuyo control de cumplimiento da lugar a la ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

5. La intención política, la instrumentalización jurídica y la acción de la realización del hecho imponible previsto por la intención jurídica como objeto del tributo, dan lugar a los aspectos integrantes del SISTEMA TRIBUTARIO, que son la POLITICA TRIBUTARIA; EL SISTEMA JURIDICO TRIBUTARIO; y la ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

6. La importancia de la Administración Tributaria es indiscutible, a tal punto que sin disminuir de ningún modo, la importancia de la Política Fiscal y del Sistema Jurídico Tributario, se ha llegado a sostener que, en casos extremos, es preferible que un Sistema Tributario no tenga un buen Sistema Jurídico, empero si una buena Administración, porque las Buenas Administraciones ayudan a mejorar los no racionales Sistemas Jurídicos Tributarios; por el contrario, las no buenas Administraciones Tributarias distorsionan o malogran los buenos Sistemas Jurídicos Tributarios, mediante aplicaciones no racionales, o de forzadas interpretaciones que atentan contra la equidad de los Sistemas Tributarios y por ende la justicia del Sistema Tributario.
7. Como principio general que sustenta la importancia de la Administración Tributaria, podemos alegar la del estricto

to cumplimiento de las normas que demanda la imperiosa necesidad que las leyes y demás disposiciones que son dadas con carácter general y en el caso del tema que nos convoca, las de carácter tributario, se justifican, es decir tienen razón de ser, sólo en la medida en que su aplicación es efectiva, para tal fin la Administración Tributaria, justifica su razón de ser, en tanto y en cuanto, accione con Eficiencia, Eficacia, Efectividad Estrategia y Economicidad.

FUNCIONES BASICAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

8. Desde el punto de vista funcional operativo, las Administraciones Tributarias en General tienen básicamente las funciones siguientes:
 1. RECAUDACION
 2. FISCALIZACION
 3. COBRANZA

LA FUNCION RECAUDADORA

9. La función de RECAUDACION, tiene por objeto percibir el pago de la deuda tributaria, y por objetivo ideal, que linda con la utopía, el de lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria de parte del deudor tributario, mas no por lo utópico de su objetivo debe dejar de hacer los mayores esfuerzos por lograrlo, o acercarse a dicho objetivo como medición de la Alta Calidad de la Administración Tributaria.
10. El “cumplimiento voluntario de la obligación tributaria”, es un verdadero reto de toda administración tributaria, con mayor razón de las administraciones de países en vías de desarrollo, con alto grado de evasión tributaria, por cierto, que el comillado de la expresión “cumplimiento voluntario...”, es una forma de mani-



festar el buen deseo de que así sea, en vista que los países que tienen el más alto grado del eufemístico cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, son aquellos en que los casos de evasión tributaria, son ejemplarizadamente sancionados, dejando el interrogante si el expresado «cumplimiento voluntario», es tan voluntario, es decir por propia convicción, o, más bien, es por miedo a la sanción; de todos modos, sea cual fuere la fuerza motivadora que impulsa al cumplimiento “voluntario”, el lograrlo, es una meta obligada de toda Administración Tributaria.

11. La función de RECAUDACION, tiene otras funciones accesorias, o de apoyo, tales como:

01. REGISTRO DE DEUDORES TRIBUTARIOS
02. INFORMACION Y ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE
03. SUMINISTRO DE FORMULARIOS
04. RECEPCION DE DECLARACIONES JURADAS
05. CONTROL DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

12. En este sentido, en acatamiento de la imperiosa necesidad del cambio, para entrar en la modernidad, las Administraciones Tributarias deben tratar a los Contribuyentes, como lo que efectivamente son, es decir como los clientes de la gran empresa que es el Estado, en tal sentido, cuanto más importantes son, deben ser tratados como debe tratar una empresa excelente, a sus clientes, es decir en la mejor manera posible, con mayor razón cuando se trata de los mejores clientes.

13. Desde este punto de vista, estando en pleno auge de la informática, de la red de información, no se justifica la obligación que se le impone a los principales contribuyentes, de cumplir el pago de la obli-

gación tributaria, en determinada institución bancaria, cuando basta con ingresar el pago de la obligación tributaria y a través del Código RUT (Registro Unico Tributario) informar del pago por medios computarizados, desde cualquier lugar del territorio nacional al Centro de Data de Inscripción Original.

14. El uso de la Red Bancaria, es sin lugar a duda el medio más efectivo de facilitar la función recaudadora.

15. Un servicio de pago con cheque, por servicio automático “24 HORAS” por buzón, con una modificación de lo establecido en el tercer y cuarto párrafos del Art. 33° del Código Tributario, que prevé el caso cuando los cheques bancarios no se hagan efectivo, y gratifica el incumplimiento aplicando el interés moratorio a partir de la fecha en que vence el requerimiento y no desde que la deuda tributaria fue exigible, debe ayudar significativamente a evitar lo mortificante de las colas para el pago, en vista que el tiempo tiene un costo.

LA FUNCION DE FISCALIZACION

16. Esta importante función tiene por objeto verificar el cumplimiento de la obligación tributaria de parte de los deudores tributarios, para que, en el caso, de incumplimiento de la obligación tributaria, exigir su cumplimiento.

17. La función de FISCALIZACION, comprende un conjunto de tareas que, a su vez, tienen por objeto, en su caso, forzar al deudor tributario al cumplimiento de su obligación, en consecuencia la función fiscalizadora es esencialmente activa, en relación a la función recaudadora que es cuasipasiva.

18. Una conducta que viene heredada de un largo pasado histórico, desde la génesis de la Tributación, imperialistas, abso-

- lutista, monárquica, tipifica una tendencia del deudor tributario a no pagar los tributos, reforzada todavía por administraciones gubernamentales que no cumplen con atender la prestación de los servicios públicos, con la alta calidad que las exigencias actuales del mercado lo requieren, por el maltrato al público, en algunos servicios del Estado, como educación, salud, seguridad interna (policía), justicia, así como por los desalentadores indicadores sociales, tales como la miseria, desocupación, ignorancia, enfermedades derivadas de una pésima alimentación, y lo que es más grave la inmoralidad que subsiste a pesar de los esfuerzos del Gobierno por eliminarla, hacen que los evasores y, en su caso, los elusores se auto elaboren, una infundada tesis, que en su mal intencionado interés y no ética posición, tratan de justificar su rebeldía al pago, vinculado a los malos manejos de la Hacienda Pública.
19. En un accionar honesto de la relación jurídico tributaria, para no caer en el caos, el deudor tributario debe, en el caso de los servicios públicos primero cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias, para tener la autoridad moral de demandar al Estado, bajo el supuesto de deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o malos manejos, accionar muy similar al de la prestación de los servicios privados, en el que si un supuesto cliente hace uso de los servicios de la empresa, ejemplo atención de comidas en un Restaurante y no paga el precio de dichos servicios, no estaría en su derecho de reclamar la mala, o pésima, calidad de las mismas.
 20. En el supuesto precedente, el servicio público tiene a su favor el sustento del principio del beneficio social, basado en el principio de la solidaridad humana y cristiana; contra el servicio privado en el que el principio que lo informa es el del beneficio personal.
 21. Teniendo en cuenta la referida tendencia del deudor tributario de evadir el pago de su obligación tributaria, la función de la fiscalización surge de la imperiosa necesidad de verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, por la Administración Tributaria, por medio de la fiscalización.
 22. Por otro lado si tenemos en cuenta que del Universo de los Deudores Tributarios Registrados en la Administración Tributaria, sólo puede ella fiscalizar un porcentaje de los mismos y que no todos los obligados al pago de tributos, de acuerdo a la real generación del Producto Bruto Interno, se encuentran formalmente inscritos en el Registro de Contribuyentes, se le crea los primeros problemas para poner en practica su reclamada calidad.
 23. Consecuentemente una primera sub-función de la FISCALIZACION, es identificar a los omisos, a la inscripción en Registro de Deudores Tributarios.
 24. Del mismo modo, la experiencia nos revela que del total de deudores tributarios, inscritos en el Registro de la Administración Tributaria, no todos los deudores inscritos cumplen con declarar, lo cual es fácil de identificar en un Registro procesado a través de Sistema Computarizado, cuando al vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas y el pago de los tributos, y de procesada las declaraciones y pagos recibidos, se acciona el programa para que el Sistema de Registro procesado por Computador, nos revele en sendos listados, la relación de deudores omisos al cumplimiento de dichas obligaciones.
 25. El problema que debe enfrentar la función fiscalizadora de la Administración Tributaria es seleccionar de los deudores tributarios registrados que han cumplido con presentar la declaración jurada y efec-



tuar el pago de los tributos derivados de la misma, a los deudores, que en un análisis e interpretación de las cifras declaradas y el pago del tributo, o de los tributos, efectuado, no han declarado correctamente las cifras determinantes de la obligación tributaria.

26. La tarea de la Administración Tributaria, en el caso de los que supuestamente o aparentemente no han declarado correctamente su obligación tributaria es detectarlos dentro del universo de los declarantes, en principio, a base de un buen programa de clasificación y selección de deudores tributarios atípicos, que revelen un indicio de resultados menor al promedio determinado a base de un modelo elaborado sobre la base de indicadores de comportamiento del mercado propio de la actividad objeto del negocio del deudor a ser seleccionado.
27. Como quiera que las Administraciones Tributarias tienen una capacidad limitada de fiscalización, en función del número y habilidad de los Auditores que integre, su personal de fiscalización y del método de trabajo, en especial del uso de programa de auditoría que empiece a través de medios computarizados y de los elementos de referencia con que cuente su banco de datos, en especial información estadística, puede aumentar su capacidad de fiscalización, mediante cuasi infalibles programas de cruce, a través de programas de auditoría interna, en especial para negocios de comercialización.
28. En este caso la auditoría externa debe estar dirigida a empresas productoras de bienes y prestadoras de servicios mediante un cambio total de modalidad y mentalidad, respecto del cambio de modalidad habrá que abandonar, por lo menos, en la parte medular del trabajo, que es el retador reconocimiento del ingreso, los procedimientos clásicos de la auditoría de estados financieros, para entrar en procedimientos de trabajo del examen, a base de una auditoría económica, aplicando el método insumo-producto a fin de obtener evidencias objetivas que nos permitan satisfacerlos, razonablemente, de la fehaciencia razonable de la cifra declarada como ingresos del negocio, en función del costo de venta, apreciados en relación al volumen (cantidad) de unidades que dan lugar al costo de ventas; y respecto del cambio de mentalidad, nos referimos a tener que pensar mucho más en función de la naturaleza económica del hecho imponible que en su expresión financiera, en vista que económicamente 100 unidades son 100 unidades, en cualquier tiempo, cualesquiera fuere la fluctuación de los precios unitarios por efecto de la inflación, empero si lo expresamos por su precio, la cifra, por sí sola, es totalmente carente de información válida; S/. 1,000 son S/. 1,000, sin embargo, del análisis e interpretación de la cifra, tal expresión monetaria, no es válida desde el punto de vista de su capacidad adquisitiva, en cualquier tiempo.
29. En materia de empresas productoras, también es posible realizar examen de declaración razonablemente correcta, aplicando programas de auditoría interna de cruce a base de insumo producto, partiendo de información macro-económica como por ejemplo, la cosecha de algodón en rama, por campaña, su conversión a algodón desmotado, según el índice de producción, menos el algodón desmotado exportado, según información de Aduana, tenemos la información del Algodón Comercializado en el mercado interno, en diferentes usos, que no son muchos, como el destinado para uso clínico, o doméstico (embolsado), el resto puede dar lugar a un balance económico, que muestra por ejemplo el algodón destinado a la industria textil (hilatura y tejeduría) y a la de confecciones, dependerá de la fehaciencia de la información que posea la base de datos de la Administración Tri-

butaria, para el razonable éxito de estos programas.

30. El grado de incorrección revelado, o detectado en el proceso de fiscalización debe ser debidamente evaluado, verificado, anotado en los papeles de trabajo y recaudadas la o las pruebas instrumentales, mediante fotocopia de la documentación sustentatoria, en su caso, o de la falta de pruebas de descargo de parte del deudor tributario requerido, y recomendar, asimismo, en su caso el inicio de la acción penal, que de la comisión u omisión de tales hechos, se derive, debido a la configuración del delito tributario en sus múltiples formas.
31. La supuesta realidad es que no todos los deudores tributarios, están inscritos en el Registro que lleva la Administración Tributaria; que no todos los inscritos declaran; que no todos los que declaran terminan correctamente su obligación tributaria y pagan los tributos declarados, por lo tanto el reto de la Administración Tributaria, es actuar con la mayor rapidez para exigir el pago de quienes no lo han hecho y de identificar estratégicamente al que no ha declarado correctamente, para fiscalizarlo eficientemente, a fin de exigirle el pago de la deuda tributaria omitida, total o parcialmente, en la forma más rápida posible,

LA FUNCION DE COBRANZA

32. La función de cobranza, como las demás funciones básicas de la Administración Tributaria, es de fundamental importancia, en vista que la finalidad de la Administración Tributaria, en último término, es lograr que los tributos sean real y efectivamente percibidos por el Estado.
33. La función de cobranza en caso de incumplimiento del deudor tributario del pago de la obligación, es la que da término al proceso operativo de la Adminis-

tración Tributaria y tiene por objeto adoptar las medidas de carácter administrativo, desde el importante acto de la notificación, hasta, de ser necesario, el inicio del proceso coactivo de cobranza y lograr que la deuda sea pagada por el deudor, en el más breve plazo.

34. El acto administrativo de la fiscalización debe terminar con una Resolución de Determinación, salvo los casos de programas de simple verificación de cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, que dan lugar a la emisión de la Orden de Pago, empero cualesquiera fuere el valor emitido en cobranza el aparente simple acto de la notificación adquiere una trascendental importancia, a tal punto que todo el trabajo administrativo de la fiscalización puede quedar nulo, si el acto de la notificación no se cumple con la rigurosidad procesal con que debe ser realizado.
35. Del mismo modo, creemos que es propicia la oportunidad para proponer, respecto de la Cobranza, la flexibilidad del Código Tributario, en su norma prevista en el último párrafo del Art. 32°, cuando ahí se establece que: "Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie: los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúe", en realidad la flexibilidad que se propone es en el sentido que siendo el Estado el mayor comprador de bienes y usuarios de servicios de proveedores del Sector Privado, generamos muchas veces situaciones que atentan contra el desarrollo económico del país, cuando se dan numerosos casos en que por ejemplo, un Hospital, de los numerosos que tiene el Ministerio de Salud, o muchas escuelas de las miles que tiene el Ministerio de Educación, no pueden adquirir los bienes o hacer uso de los servicios necesarios (reparaciones por ejemplo) previs-



- tos en su presupuesto, porque no tienen de la Dirección General del Presupuesto Público del Ministerio de Economía y Finanzas, la Orden de Autorización del Gasto; y la referida Dirección General no la expide, porque la Dirección General del Tesoro Público, siguiendo instrucciones del Comité de Caja, que preside el Vice-Ministro de Hacienda, le limita dichas Autorizaciones a sus proyecciones conservadoras del Flujo de Caja, medida que no es objeto de crítica cuando responde a una sana decisión de resolver el problema del grave déficit fiscal, dejado por el gobierno anterior; y por otro lado el proveedor de dichos bienes y/o servicios puede estar en situación de deudor moroso tributario, que no puede cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias, debido a falta de liquidez, pudiendo resolverse esta y numerosas situaciones similares, con un simple procedimiento de pago en especie, sin tener que recurrir a decisiones del nivel del Presidente de la República.
36. Por cierto, que no se desea que al TESORO PÚBLICO se convierta en un gran almacén de bienes, para su venta al público, sino que las mismas Unidades Ejecutoras del Gasto -Corriente o de Capital- en casos calificados, de iliquidez del Tesoro Público y similar situación del Deudor Tributario, dictaminado por Contador Público, puedan con intervención de las Direcciones Generales del Presupuesto Público y del Tesoro Público, realizar la compra de bienes y uso de servicios, mediante la operación de Pago de Tributos en Especie, que genera más venta de bienes y prestación de servicios, con positivo efecto en la demanda agregada y la formación del Producto Bruto Interno; y, a su vez, más pago de tributos.
37. El pago de tributo en especie, genera más tributos, el 18%, del Impuesto General a las Ventas (16%) y del Impuesto de Pro-
moción Municipal (2%), y el 2% del Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta, o la suma que resulte de aplicar el coeficiente para tal efecto.
38. Tratándose de la función de Cobranza debemos hacer propicia la oportunidad de estas V Jornadas para sugerir del mismo modo, la flexibilidad del concesorio del Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria, previsto en el segundo párrafo del Art. 36° del Código Tributario, que más que una facultad de la Administración Tributaria, debe ser normado como un Derecho del Deudor Tributario, cuando por circunstancias de falta de liquidez, debe recurrir con un Declaración Jurada refrendada por Contador Público, exponiendo en cifras e índices su temporal incapacidad de pago, pudiendo incluso la Administración Tributaria manejar a través del Sistema Bancario, una permanente línea de crédito habilitada por el Banco Central de Reserva, para pago de tributos, de modo que una Deuda Tributaria quede, automáticamente convertida en deuda comercial, mas específicamente financiera, sugiriendo en tal sentido el establecimiento de un FONDO PARA EL FINANCIAMIENTO DEL PAGO DE TRIBUTOS (FOFIPAT).
39. El procedimiento del FOFIPAT, incluye, o comprende descuento de letras, factoring, pagarés, con aval personal del Presidente del Directorio, y Gerente General, o en su caso, principales socios, accionistas o dueño de la empresa deudora de tributos.
40. La propuesta se funda en la Doctrina del No Agobio ni mucho menos quebranto. Creemos que el Estado, no está interesado, ni puede ser ese su interés, en agobiar a las empresas, ni mucho menos quebrarlas, cuando situaciones como las que hemos vivido y aún a pesar de la estabilización más o menos alcanzada, con

una clara sintomatología de Convalecencia, no se ha entrado todavía a la reactivación y las empresas en su reconversión a ser competitivas, tienen que seguir luchando en su propio mercado interno contra los productos importados que, resultan desde el punto de vista del precio de compra, para los consumidores locales, más baratos que los nacionales, debido todavía a costos improductivos, o fiscales y para fiscales que deben soportar las empresas en la formación del precio de venta en el mercado interno.

41. Del mismo modo, basados en la misma Doctrina del “No agobio ni quebrante”, deseamos hacer propicias estas V JORNADAS DE TRIBUTACION, y en especial en relación a la función de cobranza, para solicitar se reglamente en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el proceso de traba de embargo, que en la práctica resulta totalmente inaudito que el accionar del ejecutor coactivo, vaya directamente a herir de muerte a las empresas, como si fueran verdaderas delinquentes, el trabamiento de embargo va dirigido preferentemente a bloquear fondos, lo cual obliga a un endeudamiento temporal, generando mayores costos y gastos financieros innecesarios y antipatrióticos, porque el aumentar las cargas de las empresas nacionales las hacen más incompetitivas, lo cual en buen romance significa favorecer la colocación de los productos importados, por el encarecimiento del costo y por ende el precio de venta de los productos nacionales.
42. Si es verdad que el Artículo 116° del Código Tributario dispone que: “Antes de iniciarse el procedimiento de cobranza coactiva el Ejecutor Coactivo procederá a ordenar todas las medidas cautelatorias que SEAN NECESARIAS, tales como inscripciones en registros, intervenciones, depósitos, comunicaciones, publicacio-

nes y en general, toda otra medida destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria”, nos preguntamos, por qué, en observancia del principio de la “CONSERVACION DE LA EMPRESA”, el Ejecutor Coactivo no comienza, cuando así es posible, a accionar en el mismo orden que en forma enunciativa aparecen en el referido dispositivo, porque no comienza por las inscripciones en registros; sobre bienes inmuebles y de prenda sobre los bienes muebles del activo fijo, no sobre los depósitos de las empresas, su- puestamente deudoras.

43. El accionar de los Ejecutores Coactivos, está legalmente amparado cuando la deuda tributaria es exigible, sin embargo existen numerosos casos de abuso de autoridad, por decir lo menos, en que aún habiéndose iniciado el proceso de reclamación dentro del plazo de los veinte (20) días hábiles, previsto en el Art. 130° del Código Tributario y habiéndose solicitado expresamente la suspensión de cobranza, de acuerdo a lo previsto en el inciso d) del Artículo 119° Código Tributario, el Ejecutor Coactivo, a quien se le hizo de conocimiento, con la copia de la presentación del recurso de reclamación, acciona malévolamente trabando el embargo de fondos y lo que es mucho más grave, que linda con conductas no lícitas, no sólo satisface sus medidas más que coercitivas, intimidatorias, con el embargo de fondos, sino que emite resolución de Ejecutor Coactivo, decretando que la medida de carácter preventivo se convierta en definitiva, disponiendo que los fondos trabados, pasen con el carácter de depósitos judiciales al Banco de la Nación, a orden de su Despacho, el caso no es un supuesto de trabajo académico, ni hipótesis para presentación del presente trabajo, sino de la vida real de Ejecutores Coactivos a Ordenes de Gobiernos Locales, que es necesario contener, y que se acrecienta en épocas electorales.



RESPECTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SU EVOLUCION HACIA EL AÑO 2000

44. Debo confesar en primer lugar que no soy un futurólogo, ni mucho menos que eso, ni un emulador de filósofo, sin embargo debemos y tenemos que pensar en el futuro, con la experiencia del pasado y la realidad del presente; en tal sentido, con las excusas de los futurólogos y la dispensa de los filósofos, sumido en la reflexión, voy a tratar de responder a unas importantes cuestiones, sobre esta especulativa proposición.

¿CUALES SON LAS PREMISAS FUNDAMENTALES PARA EL MEJOR DESARROLLO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA? ¿SIGUE SIENDO EL “CONSEGUIR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO, OPORTUNO Y EFICIENTE” UNA DE LAS PREMISAS PARA DICHO DESARROLLO? ¿CUALES SON LOS PLANES DE UNA ADMINISTRACION MODERNA A CORTO, MEDIANO Y PLAZO, PARA EVITAR LAS DISTORSIONES Y LA COMPETENCIA DESLEAL ENTRE LOS CONTRIBUYENTE QUE PAGAN Y LOS QUE NO PAGAN?

45. En primer lugar el Estado al igual que cualquier persona, tiene todo el derecho a exigir que se le pague el precio de los servicios que presta en forma absoluta a la sociedad, y en forma relativa a un grupo de personas, o a precisada o determinada persona en particular; y la correspondiente obligación de prestar dichos servicios con la reclamada calidad total del mercado, en este caso público, constituido por la sociedad en su conjunto.

46. En consecuencia la Administración Tributaria, seguirá teniendo como premisa fundamental inferida “el lograr el cumplimiento, eufemísticamente denomina-

do, voluntario de la obligación tributaria de parte del deudor tributario”.

47. Lo eufemístico del denominado cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, de parte del deudor tributario es el objetivo que cada Administración Tributaria debe tener como una permanente meta de su propia finalidad o razón de ser, para lo cual de acuerdo con el acervo histórico, la realidad económico-social y cultural de nuestra sociedad en su conjunto y la idiosincrasia de nuestros propios y potenciales deudores tributarios, debe alcanzar dicha meta haciendo uso de todos los medios necesarios para crear la conciencia cívica y por tanto patriótica de cumplir con la obligación tributaria, recurriendo, cuando proceda, a la aplicación de las sanciones más severas y castigos ejemplarizadores, sólo así será respetada y respetable la ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

48. Por cierto que la obligación de pagar, supone el derecho de exigir que el Estado enseñe con el ejemplo siendo el paradigma de un competitivo prestador de servicios públicos de la más alta calidad respecto de aquellos destinados a satisfacer necesidades relativas de salud, educación, alimentación, entre otros, para que exista realmente el cambio y no dar lugar a la formulación de tesis o hipótesis de sustento de la evasión o elusión.

49. La planificación de la operatividad de la Administración Tributaria, debe ser permanentemente estratégica, y lo más importante que deben los objetivos y metas de dicho planeamiento constituirse en el quehacer diario, por lo tanto permanente de la gerencia en equipo es decir de todo el personal de la Administración Tributaria sin distinción de categorías ni de funciones, todo el personal de la Administración Tributaria en sus diferentes servicios debe laborar denodadamente, no sólo para alcanzar las metas previs-



tas, sino para superarlas, como respuesta al reto de la calidad total.

50. En lo que respecta al Planeamiento, este debe ser a largo plazo, quinquenal, con su mediano plazo y por cierto con su corto plazo, no hay planeamiento a largo plazo que no tenga su mediano plazo y no hay planeamiento a mediano plazo que no tenga su plan anual o de corto plazo; hay pues toda una secuencia debidamente concadenada.

Conveniencia de la fiscalización vertical (a un grupo restringido de contribuyentes), frente a la fiscalización horizontal (a la masa de contribuyentes), ¿No se dejaría de ser neutral en la fiscalización, si sólo se revisa, controla y acota a los grandes contribuyentes? ¿Cómo compatibilizar dicha neutralidad frente a la necesidad de recaudación, dado que es más fácil y más rentable fiscalizar a unos pocos e importantes contribuyentes? Al fiscalizar a unos pocos, ¿ello no significa que al dejar de fiscalizar a sectores importantes de contribuyentes, se les está otorgando a éstos una exoneración de hecho? ¿Cuál sería el punto de equilibrio ante esta problemática?

51. La respuesta no es fácil de dar, sin embargo debo manifestar, al igual que la clásica declaración de los auditores en su dictamen, respecto de la aplicación de los procedimientos de auditoría, que la fiscalización debe ser estratégicamente aplicada según las circunstancias.
52. En primer lugar en un medio donde la evasión tributaria convive públicamente a vista y paciencia de todos, por tanto también de la Administración Tributaria, el primer examen que debe dar la Administración ante la opinión pública es de un ataque frontal al contrabando y a la producción y venta clandestina de bienes, el comercio ambulatorio es como los grandes ICEBERG, sólo una punta de los

negocios oscuros, por llamarlos de algún modo especial.

53. Para ello es necesario un buen servicio de Inteligencia Tributaria, que accione, al igual que la DIOSA TEMIS, DIOSA DE LA JUSTICIA, sin mirar a quien, o si se quita su vendaje debe ser para ver, dentro de los evasores, al más poderoso.
54. Luego debe haber una apropiada clasificación y una inteligente selección que incluya casos por actividad, fiscalización vertical, empero sin dejar una actividad, sin fiscalizar, lo cual satisface el alcance horizontal de la función fiscalizadora.
55. Fijar un punto de equilibrio, es para mí dar una respuesta aventurada, el alcance de la fiscalización vertical por actividad debe tener una amplitud horizontal a nivel nacional, y de cada actividad, una muestra de grandes, otra de medianos y también pequeños contribuyentes, que he venido denominando Deudores Tributarios, tanto de Lima como de Provincias.

El objetivo de la Administración Tributaria debe ser lograr una presencia potencial de la Administración Tributaria en la puerta de la empresa o del domicilio fiscal de cada deudor tributario.

¿Hasta qué punto conviene otorgar a la Administración Tributaria facultades que exceden a las reservadas a la Ley? ¿Tal hecho no constituye una falta de respeto a la Ley? ¿No se está dando un mensaje negativo al contribuyente? ¿Es conveniente esa imagen de poder que excede la Ley? ¿Puede ser buena esa imagen y es eso lo que busca la SUNAT?

Casos:

- a) **El artículo 10° del Código Tributario Peruano in fine, señala que: “Adicionalmente, la Administración**



Tributaria podrá designar como agentes de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”.

b) El artículo 33° del Código Tributario Peruano establece que la SUNAT fija la Tasa de Interés Moratorio (TIM). Al ser esta Tasa, la base de cálculo de multas, la Administración estaría estableciendo cuantitativamente la sanción.

c) Por la Resolución de Superintendencia N° 056-95/SUNAT se ha dictado un Reglamento de Comiso de Bienes.

d) Por la Resolución de Superintendencia N° 050-95-SUNAT se han dictado disposiciones reglamentarias del Régimen de Gradualidad de las Sanciones.

56. En realidad esta es una buena pregunta, respecto del caso a), estimo que la facultad otorgada en la parte in fine del Art. 10° del Código Tributario a la Administración Tributaria, no estaría atentando contra un armonioso equilibrio de poderes, estimo, más bien, que por el sentido de la norma en cuestión, ésta responde a principios de economía impositiva como el de “COMODIDAD EN LA RECAUDACION”, y el de “CAUTELA DEL INTERES FISCAL”, por ejemplo en el caso del Impuesto General a las Ventas, en que es más fácil y seguro para la Administración Tributaria, disponer por ejemplo que Negocios como las Grandes Tiendas, Cadena de Tiendas, o Super Mercados, retengan el IGV, de sus pequeños proveedores y paguen al Fisco por cuenta de ellos, respondiendo al principio también de Economía Impositiva que en una variable del Principio de Comodidad en la Recaudación se enuncia,

diciendo que: “es más fácil pagar por cuenta de otro que por uno mismo”, aunque, por cierto tal medida financieramente favorecería mayormente a los grandes negocios de abastecimiento al público consumidor por que además de una recaudación efectiva del IGV, en cada una de las miles de ventas diarias que le genera, permanentemente, un Capital de Trabajo sin costo, tendría que agregar, a favor de dichos negocios el quedarse con el IGV, de sus proveedores, también permanentemente, hasta que venza el plazo para el pago de cada mes y así sucesivamente.

57. Respecto del caso b), mi protesta es igual a la que debo formular a la NORMA XV del TITULO PRELIMINAR del CODIGO TRIBUTARIO, en el que aparte de la crítica al carácter facultativo de la disposición, para la utilización de la Unidad Impositiva Tributaria, que debe ser imperativo, está mi protesta por lo dispuesto en el último párrafo que señala que: “El Valor de la UIT será determinado mediante Decreto Supremo considerando los supuestos macroeconómicos”, cuyo arbitrario manejo, pueda hacer subir la incidencia de los impuestos, sin modificar la tasa, simple y llanamente jugando favorablemente a una mayor determinación de la base imponible, normalmente por menores derechos deducibles medidas en U.I.T., con valores retrasados en función de la inflación.

58. Desde este punto de vista mi crítica es por que así como los precios deben jugar en una economía abierta al libre juego de la oferta y la demanda, el interés, que no es otra cosa que el precio del uso temporal del dinero, bastaría con poner fijos unos puntos porcentuales al que arroje el promedio del mercado de capitales, para la fijación de la Tasa de Interés Moratorio, en garantía de los deudores tributarios, y no jugar, a como, aparentemente, más convenga.



59. En relación al Reglamento de Comiso de Bienes, establecido por la Resolución de Superintendencia N° 056-95-SUNAT, estimo que como toda medida tendente a combatir la evasión, es pertinente que la Administración Tributaria, en un medio altamente evasor, tenga no sólo los instrumentos necesarios para combatir la evasión, si no que los aplique, en una lucha sin cuartel, en consecuencia estimo que toda medida del poder que en tal sentido se le provea a la Administración, será necesaria, sin limitaciones.

60. Respecto de las disposiciones Reglamentarias, del Régimen de Gradualidad de las sanciones dictadas por la Resolución de Superintendencia N° 050-95-SUNAT, debemos reconocer que tienen una naturaleza subjetiva que, por lo menos, generan una sanción de inseguridad, sobre la certeza de la sanción a ser aplicada, por lo tanto debe ser mejorada, en el sentido, de darle la objetividad necesaria.

¿Hasta qué punto debe ser imprescindible que la Administración Tributaria presente “opiniones técnicas” que respalden la dación de normas tributarias?

Ejemplo: Artículo 6° de la Ley del IGV: “La lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II, según corresponda podrá ser modificada mediante Decreto Supremo refrendado por el MEF, con opinión técnica de la SUNAT”.

Recuérdese que antiguamente las reformas tributarias se hacían pensando en los objetivos de política económica del gobierno, sin pensar en la Administración Tributaria y su capacidad para administrar decisiones. Actualmente dichas reformas están ajustadas a la capacidad técnica de la SUNAT, la cual es formada como prioritaria para la efectivización de las medidas. En base a esta premisa, se ha llegado incluso a esta-

blecer actualmente un impuesto a la renta prácticamente diseñado para determinarse por base presunta. En tal sentido, ¿la reforma debe hacerse teniendo en cuenta la capacidad de la Administración o debe adecuarse a la política tributaria del gobierno? ¿Cuál es el punto de equilibrio?

61. En principio la creación de una Administración Tributaria Autónoma, tiene como finalidad gerenciar todo el Sistema Tributario desde un punto de vista racional, por tanto científico, es decir que el principal motivo de la creación de una Administración Tributaria Autónoma es el darle la independencia necesaria para que, coordinadamente con el Ministro de Economía y Finanzas, fije sin influencias políticas, ni intereses particulares, o de grupos económicos, desde la definición de la POLITICA TRIBUTARIA, en concordancia con la POLITICA FISCAL, y armonía con la POLITICA ECONOMICA GENERAL, en función del bien del país, es decir del anhelado BIENESTAR GENERAL, y desde esa firme intención y decisión se ordene el SISTEMA JURIDICO, y por cierto determine o establezca su estructura y adecue funcionalmente una EFICIENTE, EFICAZ, EFECTIVA, ESTRATEGICA y ECONOMICA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

62. Por otro lado, se supone que dentro del Organismo Administrativo y Funcional del Estado la Administración Tributaria, es y debe ser, la que debe y tiene que estar mejor enterada del comportamiento de la economía, para ir, a base de indicadores, manejando, macroeconómicamente, el comportamiento de la recaudación de modo general y de ahí poder focalizar probables áreas de evasión, la Administración Tributaria, en lenguaje castrense, es y en todo caso debe ser el mejor Comando que informe a su Estado Mayor sobre cómo planear y desarrollar las acciones en este caso; de la guerra contra la evasión.



63. Lo que si es necesario es que la Ley sea la que fije los elementos necesarios para determinar la obligación tributaria y no delegar esta importante decisión legislativa, mediante cuasi institucionalizadas remisiones a lo que se establezca vía disposiciones reglamentarias.

¿Cómo deberá ser la mejor estructura de una Administración Tributaria? ¿Conviene crearse una Superintendencia Nacional de Tributos que reúna a una División de Tributos Internos y otra de Aduanas? ¿El Superintendente debe tener rango de Ministro y en consecuencia depender directamente del Presidente de la República? ¿Conviene llegarse al rango de Intendente necesariamente a través de una carrera administrativo-tributaria previa?

64. Originalmente el Proyecto, comprendió una sola Administración Tributaria, denominada SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, con dos SUPERINTENDENCIAS GENERALES, una de RENTAS INTERNAS y otra de RENTAS DE ADUANA basado en todas las lamentables experiencias del CERTEX, en el que se devolvió ingentes sumas de dinero del TESORO PUBLICO, por concepto de impuestos internos a personas que nunca fueron contribuyentes, como el ingratamente popularizado caso MAMANI de Puno, entre otros muchísimos más, y en la imposibilidad de la Ex-Dirección General de Contribuciones de poder desarrollar programas y cruce de importaciones por falta de base de datos, que había que pedirla con todo el engorroso trámite administrativo a la Ex-Dirección General de Aduanas.

65. Una Superintendencia Nacional debe estar vinculada necesariamente con todas las demás Administraciones Tributarias, en especial con la de los Gobiernos Locales, el INSTITUTO PERUANO DE SEGURIDAD SOCIAL, FONAVI, que

entiendo que si lo está, al igual que SENCICO, enlazado en un REGISTRO UNICO TRIBUTARIO (RUT) a nivel nacional, para evitar duplicidad o multiplicidad de esfuerzos, además, para que las fiscalizaciones puedan ser integrales, existen reparos que además de tener un efecto, en el Impuesto a la Renta, pueden tenerlo en el Impuesto General a las Ventas y en las aportaciones al Instituto Peruano de Seguridad Social y FONAVI, por ejemplo aguinaldos en empresas a Directores y Gerentes, que en el caso de los primeros excedan el límite del 6% sobre la utilidad comercial, antes de impuestos; y en el de los segundos que debitados como gasto, no fueron incluidos en la base de remuneraciones de quinta categoría para las retenciones del Impuesto a la Renta, IPSS, FONAVI; por ejemplo, o las mejoras de inmuebles debitadas como gasto que siendo un ampliación están afectas colateralmente al Impuesto Predial Municipal, entre otros muchísimos casos de múltiple-interés fiscal del Gobierno Central y de los Gobiernos Locales y Administraciones de Tributos Específicos, destinados o no.

66. Creo que el rango o categoría del Jefe de la Administración Tributaria, no es tan relevante, sin embargo, podría ser en mi opinión la de un Ministro sin cartera, empero funcionalmente debe coordinar con el Ministro de Economía y Finanzas, la Tributación es una responsabilidad de dicho Ministro, que para una adecuada administración se haya establecido una administración autónoma, esta autonomía es para su accionar en relación con los deudores tributarios, o comúnmente denominados contribuyentes, pero no para responder directamente ante el Presidente de la República, el Área de Gestión Gubernamental es ECONOMIA Y FINANZAS, y el ministro a cargo de dicha cartera es el responsable de toda el área de gestión, la tributación es parte de ella.

67. También soy un convencido que conviene que se llegue al rango de INTENDENTE a través de una carrera administrativa tributaria, con acumulación de créditos a través de una educación especializada continua, en Escuelas Progresivas dentro del INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (ISAT).

¿Es conveniente crear la carrera del “Servidor Tributario”, como una semejante a la existente en las Fuerzas Armadas, servicio diplomático (con jerarquizaciones y escalafones)? ¿Para iniciarse en dicha carrera, cuáles serían los elementos para tenerse en cuenta, como la edad máxima, estudios mínimos de acuerdo a la rama a seguirse, requisitos para ascensos, etc.?

68. La primera parte de la pregunta ha quedado contestada en la respuesta anterior, por lo tanto, reitero que estimo conveniente y hasta necesario crear la carrera del “Servidor Tributario”, con jerarquizaciones y escalafones; para iniciarse en esta carrera se debe requerir ser titulado o por lo menos tener el grado de bachiller en profesiones afines a la carrera especializada de la tributación, tales como abogacía, contaduría pública, economía, administración, comunicaciones, psicología, ingeniería, por ejemplo, la edad máxima debe ser entre 24 y 25 años, y haber acumulado una puntuación en el Servicio Civil de Graduandos, en prácticas controladas por la Administración Tributaria Nacional -Gobierno Central- o Gobiernos Locales.

69. Sobre los requisitos para ascensos, por la seriedad de la carrera que se propone, se debe elaborar un riguroso reglamento; aparte que los cuadros de méritos permanentes, que van mostrando los líderes en cada rango o categoría, para hacer del trabajo un atractivo campo de competencia permanente de quién es mejor, debe ser,

el Cuadro de Méritos, el panel que nos guíe y muestra quiénes son o pueden ser los promovidos o ascendidos.

¿Hasta qué punto es conveniente que la Administración Tributaria asuma su responsabilidad de fijar su posición ante los vacíos y obscuridades de las normas tributarias, dentro de su labor de orientación al contribuyente a través de la publicación de comunicados oficiales o absolución de consultas? ¿Su posición debe ser vinculante o no?

70. Estimo, que ante los vacíos de la Ley, en tanto no se resuelva el vacío por normas de igual jerarquía, es el TRIBUNAL FISCAL, quien debe asumir la responsabilidad de hacerlo, hasta que el vacío quede resuelto por norma legal de igual jerarquía.

71. Respecto a las obscuridades de las Normas Tributarias, creo que la Administración Tributaria, en primera instancia debe ser la llamada a pronunciarse, vía orientación e información a los contribuyentes en sendos dictámenes de conocimiento público, a través del Diario Oficial “El Peruano”, pronunciamientos que deben tener el carácter de norma administrativa complementaria, por lo tanto vinculante con la técnica, procedimiento, o alcance de la norma objeto de la aclaración.

¿Es conveniente que la Administración Tributaria resuelva, en primera instancia contra las resoluciones de la misma Administración? ¿Se podrían plantear otras alternativas? ¿No sería mejor que la vía administrativa termine en una “diligencia de saneamiento”, con reexamen del caso en controversia y que el procedimiento contencioso se realice íntegramente en el Poder Judicial en doble instancia, ante un fuero especializado? ¿Esto no apuntaría a la seguridad jurídica? ¿No se evitaría así



que la Administración Tributaria sea juez y parte a la vez?

72. La Administración Tributaria, no debe intervenir como Juez en el Proceso de la Reclamación Contenciosa, ésta debe ser vista en Primera Instancia en Juzgados Administrativos Fiscales, especializados, es decir que el proceso contencioso se debe ventilar íntegramente en el Poder Judicial, en Doble Instancia Administrativa, en Fuero Judicial Especializado.

73. Es conveniente que la Acción Administrativa termine, en los casos que la determinación de la obligación tributaria, resulte con aspectos controvertibles, por la complejidad del caso, en la institución del CONCORDATO, o diligencia de saneamiento.

¿Cuál es el punto de equilibrio entre la recaudación directa, sin inducciones al pago, vs. el incentivo al pago voluntario (inducción por riesgo al evasor)? ¿Qué procedimiento sería el más recomendable aplicar en el Perú? ¿Por qué?

74. No me atrevería a fijar o sostener que exista un punto de equilibrio entre la recaudación directa sin inducciones al pago y el pago voluntario inducido por riesgo; empero ante nuestra realidad y la de otros países, mucho más evolucionados que el nuestro, como lo es los Estados Unidos de Norteamérica, el procedimiento más recomendable es lograr el cumplimiento de la obligación tributaria por el riesgo del temor al castigo, ejemplarizador, pero para que tal efecto se logre, es necesario que mostremos públicamente después de sendos procesos judiciales, a los más grandes evasores, con traje a rayas, porque tal hecho, es sin lugar a dudas, mucho más grave que los alienados senderistas, el evasor es el culpable, en parte por cierto, de tantos niños que se nos mueren por falta de atención médico-sanitario, o por el hambre que es lo más imper-

donable o por aquellos que se quedan en la primera ola de Toffler, es decir en la ignorancia, o en el primitivismo por falta de recursos públicos, a esos delincuentes sociales muchos de ellos, de cuello y corbata, el Estado debe aplicarles las más ejemplarizadoras sanciones.

75. El cumplimiento voluntario de la obligación tributaria repito y por tanto reitero, es una eufemística meta que hay que lograrla, a como de lugar, haciendo uso de la bondad pedagógica de una patriótica educación cívica, desde la más tierna edad, hasta la condena al patíbulo de los evasores.

La necesidad que tiene la Administración Tributaria de facilitar sus medios de control y de fiscalización, generan costos adicionales a los contribuyentes, no presupuestados. Ejemplos: preparar información de acuerdo al Programa magnético de la SUNAT en diskettes para el cruce de información que hace ésta de proveedores, necesidad de adaptar sistemas de emisión de comprobantes y guías, compra inútil de impresora láser ya que la impresión de copias debe ser simultánea y no tipo burbuja, etc. ¿Esto no constituye prácticamente un tributo adicional? ¿Qué medidas se podrían tomar al respecto, para no dejar la imagen de un abuso contra el contribuyente?

76. Respecto a esta última pregunta, la necesidad que tiene la Administración Tributaria de facilitar sus medios de control y de fiscalización generan sin lugar a dudas, sus requerimientos de satisfacción de parte de los deudores tributarios, costos adicionales, que en el fondo resultan siendo cuasi tributos, que lo razonable sería considerarlos como pagos a cuenta de tributos, sin derecho a devolución, pero si la de saldos a favor, a ser automáticamente compensados, lo cual daría lugar también a un razonable requerimiento de parte de la Administración Tributa-



ria, que para no distorsionar la medición de la presión tributaria, deben ser contabilizados como pago de tributos en servicios y registrados como gastos de la Administración Tributaria, para saber también cuánto nos cuesta nuestra Administración Tributaria y no tener una dispersión de costos y gastos administrativos, encubiertos en la contabilidad de los deudores tributarios, de esta manera podríamos apreciar mejor la labor y el costo de dicha labor de nuestra Administración Tributaria, para saber si pasa o aprueba el Examen de Economía en la Recaudación y evitar, como dicen las señoras que gane Indulgencias con Ave Marías ajenas.

77. Para tal efecto de cuantificar el gasto es necesario que la Administración Tributaria racionalice y en un riguroso examen analítico precise y autodetermine qué tipo de datos necesita y cómo los va a utilizar, para evitar que se pierda, cuando no nos cuesta, información que no la va a utilizar, lo cual significa imperdonables costos y gastos improductivos, nunca aceptados, menos ahora, en que en los albores de la Modernidad y ad portas del Nuevo Siglo, nos exigen ser altamente competitivos, para lo cual hay que actuar con Calidad Total.

Lima, Octubre de 1995.

