

## **Tema 3**

# **“Administración Tributaria”**

## **Conclusiones y Recomendaciones**

FRANCISCO PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA

### **INTRODUCCION**

El tema III de las V Jornadas Nacionales de Tributación ha versado sobre la “Administración Tributaria” en el contexto de su evolución hacia el año 2000. De acuerdo a lo que es usual en una Jornada, el Relator General debe recoger las apreciaciones y comentarios críticos vertidos por expositores y panelistas y efectuar, en base a ellos, un aporte personal en las conclusiones y recomendaciones pertinentes. Como quiera que en estas Jornadas han participado representantes del Gobierno Central y de los contribuyentes, el diálogo se ha visto enriquecido, y es justamente sobre aquellos puntos sobre los cuales han habido discrepancias o coincidencias y sobre aquellos temas importantes en los cuales incluso ha habido eventualmente sólo una opinión unilateral, que vertiremos nuestros comentarios.

Los trabajos presentados alcanzan el número de seis. Las ponencias, en número de tres, corresponden al Dr. Víctor Vallejos Vallejos en representación del Fondo Monetario Internacional (expositor internacional), al Dr. Adrián Revilla Vergara, Superintendente Nacional de Administración Tributaria (expositor del Gobierno), y al Ing. Juan Antonio

Aguirre Roca (expositor de la CONFIEP). A su vez, como panelistas han participado el Dr. Alberto Conde (por el Gobierno), la Dra. Graciela Fernández-Baca de Valdez (por la CONFIEP) y el Dr. Manuel Luna-Victoria Sánchez (por la IFA).

Los marcos preliminares para el ingreso del tema de la Administración Tributaria, han sido en primer lugar, el análisis de la Política Fiscal, que se circunscribe en la búsqueda de los grandes objetivos político-económicos del Gobierno, las metas micro y macroeconómicas trazadas, bajo un esquema predeterminado y que se enmarcan en los lineamientos de la globalización de la economía. Seguidamente, en las Jornadas se ha pasado al tema segundo, referido a la Técnica Tributaria, que se vincula con la estructuración, ordenamiento y redacción de las leyes tributarias, elementos que necesariamente deben respetar y preservar el principio de seguridad jurídica como garantía del contribuyente.

El tercer tema y que motiva este trabajo, está presente en un entorno y contexto diferentes a los de otros años. En efecto, si el tema de la Administración Tributaria hubiera sido analizado y debatido años atrás, sus perspectivas y conclusiones no serían tan alentado-



ras como las que existen hoy, ya que estaríamos frente a un ente administrativo calificado de burocrático y poco moderno.

Los trabajos presentados se enmarcan entonces en una nueva realidad e imagen que se ha ganado por mérito propio la Administración Tributaria peruana, tanto en el país como en el extranjero, proceso que necesariamente tiene que pasar por ciertos ajustes naturales, pues si bien lo importante en una primera etapa ha sido la recaudación fiscal, en una segunda etapa debe priorizarse en la justicia y la equidad tributarias a través de una serie de cambios que deben suscitarse y que de alguna manera se sugieren al final de este trabajo.

## **1. Objetivos y políticas prioritarias de la Administración Tributaria**

Indudablemente, el futuro de la Administración Tributaria está determinado por las circunstancias económicas, políticas y tecnológicas que definirán el papel que los tributos deben desempeñar en una sociedad. Estas circunstancias coadyuvarán en menor o mayor medida a que los objetivos planteados se cumplan al corto, mediano o largo plazo.

### **1.1. Objetivo recaudatorio**

Para el Dr. Vallejos el objetivo fundamental es prever y controlar que el Estado perciba el monto de los tributos que, de acuerdo a las leyes, deben entregar los contribuyentes, es decir, su objetivo primordial debe ser recaudatorio. El Dr. Revilla, por su parte, después de definir a la administración como la responsable de alcanzar los objetivos fijados por la política fiscal y recaudar los fondos que el Estado requiere, señala que dicha administración debe lograr la mayor recaudación de los tributos al menor costo posible, tanto para el contribuyente como para la misma administración, reduciendo así la brecha de incumplimiento a los valores mínimos que la sociedad pueda tolerar, asegurando de esta forma la aplicación correcta de las normas.

Concluyen ambos autores entonces que el objetivo fundamental de la administración tributaria es obtener la recaudación de los ingresos tributarios presupuestados. Podemos añadir que ese objetivo debe darse mediante el ejercicio de las funciones que le corresponden y el uso de las facultades que la ley le confiere, compeliendo a los administrados a un mejor cumplimiento o manteniendo el nivel de cumplimiento de los contribuyentes de mayor cultura y responsabilidad tributaria.

### **1.2. Maximización del cumplimiento voluntario**

Coinciden los Dres. Vallejos, Conde, Luna Victoria y Revilla que uno de los “objetivos”, “fines básicos”, “meta obligada de la administración” o “una de las propuestas fundamentales para el quinquenio”, es el “maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”, creando un verdadero riesgo al evasor. Para Vallejos, los contribuyentes tenderán a cumplir mejor sus obligaciones si estiman o sienten que al cometer un incumplimiento, asumen un considerable riesgo de ser sancionados severamente. Agrega Conde al respecto, que la disminución de la brecha de la evasión será un índice demostrativo de la mayor o menor eficacia lograda en este tema. Concordamos con dicho autor que esta maximización del cumplimiento voluntario, que reduce costos operativos de la administración, se fortalece con la propia eficacia de la administración, con la simplificación de las normas legales y los procedimientos administrativos, el apoyo de la tecnología informática, las medidas que disminuyan el costo de cumplir las obligaciones, la asistencia al contribuyente y la incorporación de sistemas de retenciones y percepciones en la fuente, así como la maximización de la utilización de la información de terceros y el intercambio de información entre organismos. En opinión del Dr. Vallejos, el cumplimiento voluntario está influenciado directamente por los siguientes elementos: equidad del sistema tributario, simplicidad de las leyes y de los procedimientos para cum-



plirlas, la magnitud del costo de cumplimiento para el contribuyente y la calidad de los servicios que la Administración presta.

Sobre el tema, el Ing. Aguirre Roca apunta que maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales reduce en gran medida los costos de la administración, se basa en la conciencia de la responsabilidad y se diferencia del acatamiento basado en la coerción externa y en el temor que impide que se consolide la conciencia de responsabilidad. Recuerda que la administración tributaria existe porque existe el contribuyente y no viceversa.

Nosotros consideramos que este cumplimiento tributario espontáneo, también estará influenciado si el contribuyente percibe que lo recaudado estará evidenciado en reales inversiones estatales, en claros y justificados alivios de la caja fiscal y en el fortalecimiento del eficaz cumplimiento de los servicios públicos programados.

### 1.3. Evitar o cerrar brechas

La maximización del cumplimiento voluntario va de la mano con otro objetivo fundamental de las administraciones tributarias, cual es el evitar o cerrar las conocidas brechas o formas de incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados. Se trata de las brechas entre la recaudación tributaria debida o deseada y la recaudación real.

De acuerdo a la doctrina, dichas obligaciones tributarias pueden identificarse o enunciarse de acuerdo a diferentes criterios, distinguiéndose así entre las obligaciones sustantivas o de pago de los tributos y las obligaciones formales o deberes administrativos ante el ente fiscalizador.

En los países latinoamericanos ha tenido aceptación la descripción de las obligaciones e infracciones tributarias dentro de un esquema secuencial del cumplimiento tributario de

los impuestos de autodeterminación. En tal sentido, pueden encontrarse administrados en diversas situaciones:

- a) Contribuyentes registrados en el Registro de Contribuyentes
- b) Contribuyentes no registrados en el Registro de Contribuyentes.
- c) Contribuyentes registrados que cumplen formalmente con su obligación de declarar los impuestos.
- d) Contribuyentes registrados que no cumplen formalmente con su obligación de declarar los impuestos.
- e) Contribuyentes que cumplen integralmente en sus declaraciones de impuestos.
- f) Contribuyentes que cumplen formalmente pero no integralmente en sus declaraciones de impuestos.
- g) Contribuyentes que pagan el impuesto declarado.
- h) Contribuyentes que no pagan el impuesto declarado y constituyen los contribuyentes morosos.

En tal sentido, y en el mismo orden de ideas, el Dr. Revilla sostiene con precisión que básicamente la administración es efectiva si controla cuatro brechas principales: contribuyentes no registrados, contribuyentes no declarantes, contribuyentes evasores y contribuyentes morosos. Concluye que si la administración sólo controla efectivamente una brecha, el incumplimiento se desplazará hacia la brecha donde la administración tiene menor control.

Pero existen otros objetivos además del recaudatorio, de la maximización del cumplimiento voluntario y el de la eliminación de las brechas, y que son corolarios de éstos:



#### 1.4. Otros objetivos que son corolarios de los anteriores

##### a) Ampliación de la base tributaria.-

Sobre este punto los autores coinciden que esta ampliación es una necesidad perentoria. Para Revilla, en opinión con la cual discrepamos, la ampliación debe ser cualitativa más que cuantitativa. Así, sostiene que en cualquier Administración existe un número grande de contribuyentes no inscritos, numéricamente significativo, pero que en cuanto al interés económico y fiscal pierde toda expresión. Por tanto, para dicho autor, no parece importante hablar de ampliar la base tributaria con un criterio cuantitativo, sino que dicha ampliación debe tener como objetivo principal mejorar el cumplimiento de los contribuyentes ya registrados. Vallejos dentro de un orden de ideas similar, afirma que la ampliación de la base debe ir acompañada de un concepto de "calidad", en cuanto a que los esfuerzos deben encaminarse a la incorporación de sujetos que tengan un mínimo de interés fiscal. Concluye que no es suficiente realizar grandes esfuerzos para eliminar las mini economías informales y registrar a todos los contribuyentes potenciales, si después, no existe capacidad para controlar que los contribuyentes registrados presenten sus declaraciones y declaren y paguen el impuesto que les corresponda.

Para el Ing. Aguirre Roca la ampliación de la base debe ir acompañada a su vez de la reducción de las tasas impositivas, mientras que en opinión del Dr. Luna Victoria debe haber una apropiada clasificación y una inteligente selección que incluya casos por actividad, -fiscalización vertical-, sin dejar una actividad sin fiscalizar, lo cual satisface el alcance horizontal de la función fiscalizadora.

Nosotros consideramos que se estaría de-

jando de ser neutral en la fiscalización si sólo se revisa, controla y acota a los grandes contribuyentes. En tal sentido, debe compatibilizarse la neutralidad frente a la necesidad de recaudación, dado que es más fácil y rentable fiscalizar a unos pocos e importantes contribuyentes. En tal sentido, si se revisa a unos pocos, ello significa que al dejar de fiscalizarse a sectores importantes de contribuyentes potenciales, se les estará dando a éstos una exoneración de hecho.

Algunos autores respecto a ello opinan que cada contribuyente debe ser tratado de una manera distinta de acuerdo a su calidad aportante predeterminada. El Dr. Vallejos indica al respecto que es necesario mantener el trato a los contribuyentes en forma diferenciada, por cuanto el impacto en la recaudación es positivo y permite, además, obtener valiosa información de unos pocos respecto a operaciones de compras y ventas de muchos. Esto aumenta la efectividad del control, aspecto en el cual coincide el Dr. Conde y que lo analiza como un primer paso que debe dar la administración tributaria en su actividad fiscalizadora. Para el Dr. Revilla los principales contribuyentes que en la mayoría de los casos en nuestros países latinoamericanos aportan en número de 2,000 más del 50% de la recaudación, deben ser usados en forma primordial para obtener de ellos una base de datos para fiscalizar a los medianos y pequeños contribuyentes. Entendemos que si bien la presión prioritaria debe darse en un primer momento sobre los principales contribuyentes, esta presión debe ser equitativa y extenderse, en base a la ampliación de la base, a otros sectores que no pueden ser obviados por simples consideraciones de costo. Pasos importantes respecto a la recaudación de nuevos sectores se han dado y deben fortalecerse como son la constitución de llamado "Régimen Unico Simplificado" (RUS) y el "Régimen Especial del Impuesto a la Renta" (RER).



#### **b) Mejora de las medidas de control.-**

En este punto el Dr. Vallejos toca un tema a nuestro entender importante: la necesidad de mantener siempre actualizado el registro de contribuyentes, además de efectuar notificaciones oportunas a los contribuyentes y comparar permanentemente el impuesto recaudado con el impuesto potencial estimado.

Pensamos que las medidas de control serán equitativas si es que se amplían a todos los sectores contribuyentes de la sociedad, respetándose siempre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

#### **c) Reestructuración y modernización de la organización.-**

Este punto mencionado por el Dr. Vallejos se vincula a la idea que plantea el Dr. Revilla de mejorar permanentemente la imagen de la organización frente a sus integrantes y a la opinión pública, tendiente a lograr el mayor nivel de confianza con relación a su integridad moral y eficacia.

Los autores coinciden en la importancia de una reestructuración de la administración tributaria, en el sentido de que es conveniente que se cree una Superintendencia Nacional de Tributos, que reúna a su vez a una División de Tributos Internos y otra de Aduanas (cfr. Dr. Vallejos; Ing. Aguirre Roca -quien sostiene que es imprescindible el cruce de información entre ambas Divisiones-, y Dr. Luna Victoria). En forma puntual el Dr. Vallejos evalúa que tal unificación debería producir más beneficios que inconvenientes, tal como sucede en las fusiones entre empresas; entre estos beneficios pueden citarse: reducción de costos de operación, simplificación y estandarización de procedimientos, etc. Respecto a la necesidad de crear una ca-

rrera del “servidor tributario”, como un elemento de reestructuración interna, este es un tema que el Dr. Vallejos lo menciona en su capítulo referido a los recursos humanos, donde se refiere a la frase “carrera funcionaria”, junto a importantes sugerencias respecto de la implantación de una política estable de personal, de no subutilización de la capacidad y experiencia de los funcionarios y de desarrollo de constantes evaluaciones de desempeño, lo cual se enmarca en la idea de la “profesionalización” del recurso humano utilizado.

El Dr. Revilla ha recalcado al respecto en la importancia de la etapa de selección del personal idóneo, teniendo en cuenta sólo su capacidad y no su recomendación o militancia política o sindical, además del mantenimiento de un adecuado nivel retributivo. Para el Ing. Aguirre Roca la administración debe crear sus propios cuadros, aclarando que la carrera del administrador tributario no se refiere a una carrera de tipo rígida como la diplomática ya que la especialización la darán las propias universidades. En el entender del Dr. Luna Victoria, respecto del mismo tema, es necesario crear la carrera del “servidor tributario” con jerarquizaciones y escalafones, determinando asimismo una serie de requisitos y condiciones para seguirla.

En relación al cargo de Superintendente, el Ing. Aguirre Roca recoge la opinión de que se le ha debido dar un mayor nivel de autonomía institucional con un período de estabilidad para aquél, como sucede en el BCR. Sobre el mismo asunto, el Dr. Luna Victoria sostiene que el rango o categoría del Jefe de la administración tributaria no es tan relevante, sin embargo podría ser la de un ministro sin cartera siempre en coordinación con el MEF; añade que es conveniente llegar al rango de Intendente a través de una carrera administrativa tributaria.

#### **d) Informatización de la base de datos.-**

Los diversos autores son de la idea unánime que una administración moderna debe manejar datos y no papeles, priorizando la utilización de los recursos tecnológicos. Dentro de esta línea, debe utilizarse, según el Dr. Vallejos, criterios selectivos de necesidad de información, a fin de no recargar sus sistemas con datos poco utilizables, a la vez que la información existente en la base de datos debe estar disponible para el uso permanente de los funcionarios y, en alguna medida también de los propios contribuyentes.

Cabe mencionar que en ese sentido y en el debate sostenido con los asistentes, el Dr. Revilla ofreció un importante anuncio, respecto de que se facilitará a los contribuyentes el acceso a la base de datos que tiene la SUNAT en relación a los números de Registro Unico de Contribuyentes (RUC), con el fin de que los contribuyentes no sean sorprendidos por proveedores que incluyen números falsos de RUC en los comprobantes de pago que emiten, lo cual ha venido generando por parte del Fisco discutibles desconocimientos del crédito fiscal utilizado respecto del IGV.

Coincidimos con el Superintendente que es muy importante que las administraciones resuelvan adecuadamente el problema de la calidad en la entrada de los datos, para que así el computador registre en forma absolutamente confiable las declaraciones y los pagos que efectúan los contribuyentes. A futuro se prevé, de acuerdo con el Dr. Revilla, que las unidades de principales contribuyentes realicen todas sus transacciones con la administración mediante un software desarrollado por ésta a través de un "modem", realizando sus pagos ordenando un cargo (débito automático) en su cuenta corriente bancaria. El Dr. Luna Victoria en tal sentido sugiere además que se efec-

tive un servicio de pago con cheque, por servicio automático "24 horas" efectuado por buzón.

Para Conde el principal problema a ser resuelto dentro de los recursos tecnológicos a ser implantados, es establecer una firma electrónica, que permita la sustitución de las actuales declaraciones juradas.

Nosotros pensamos que el desarrollo de programas computacionales y la automatización de documentos y pagos generará una reducción de costos de verificación, eliminará errores y trámites innecesarios, además de mejorar la calidad y oportunidad de la información. Además de ello y como sostiene con precisión la Dra. Fernández-Baca, la disponibilidad de datos cuantitativos, adecuados y oportunos a través de los sistemas informáticos, constituye un poderoso instrumento para elaborar programas de fiscalización, en donde las estadísticas cumplen un rol fundamental por su importante papel evaluador y de control.

Sin embargo, creemos que la administración tributaria sólo debe requerir aquellos datos que puede procesar y utilizar oportunamente. Muchas veces la necesidad que tiene una administración de facilitar sus medios de control y de fiscalización pueden generar costos adicionales a los contribuyentes, no presupuestados por éstos (ejemplo, preparación de información en diskettes para cruce de datos, compra inútil de impresora laser porque no se acepta para la impresión de las copias de los comprobantes de pago la de tipo burbuja, etc.). Coincidimos con el Dr. Luna-Victoria que ello constituye prácticamente un "tributo adicional". Sugiere dicho autor que esos costos deberían ser considerados como pagos a cuenta de tributos, sin derecho de devolución, a ser con-



tabilizados como pago de tributos en servicios, interesante propuesta que debería ser evaluada por las autoridades.

**e) Simplificación administrativa y calidad de la administración.-**

Este ha sido uno de los pilares de la Reforma Tributaria y sigue siendo uno de los objetivos a ser continuados por la administración hacia el año 2000 y se vincula con un mejor servicio a ser brindado a los contribuyentes. La administración ha concientizado en su personal que el contribuyente tiene derecho a exigir un buen servicio y si observa integridad y equidad de los funcionarios, tal como sostiene el Dr. Revilla, ello incidirá en el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos, que ha sido mencionado al inicio del presente trabajo.

Pensamos que dicha simplificación, la cual parte a su vez de la simplificación normativa, no debe dejar de lado la equidad en la fiscalización, que se traduce en la necesidad de la ampliación de la base tributaria.

**f) Educación de los contribuyentes.-**

De alguna manera se relaciona con el punto anterior y tiene que ver entonces con la calidad del servicio. Este objetivo mencionado por el Dr. Aguirre Roca es también recogido por el Dr. Vallejos, quien considera como primordial que se proporcione información, educación y asistencia al contribuyente, tres servicios básicos que son obligaciones de la administración. Servicios asimismo que consideramos que mantienen a una administración con una imagen favorable frente al administrado, pues este siente que se trata de un ente que no sólo lo coacciona bajo la fría disposición de una ley, sino que también que lo ayuda a cumplir, al hacerle entender didá-

ticamente sus obligaciones frente al Fisco.

Respecto de este punto, en los últimos años han surgido críticas contra la administración en el sentido del retardo en la absolución de consultas. No se estaría siendo equitativo aquí en el cumplimiento de las obligaciones porque si bien por un lado el deudor debe cumplir con sus obligaciones sustantivas y formales, la administración no cumple efectiva y oportunamente con sus obligaciones, entre las que se encuentra indiscutiblemente la absolución de consultas, elemento que elimina la incertidumbre que genera inseguridad jurídica. Al respecto, el Ing. Aguirre Roca menciona que la administración debe ser muy clara y eficiente en la absolución de consultas hechas por los contribuyentes y no limitarse únicamente a repetir lo que dice la ley, fijando su posición ante los vacíos de las normas tributarias, postura que compartimos plenamente. El Dr. Luna Victoria es de la opinión que respecto de las oscuridades de las normas, la administración en primera instancia es la llamada a pronunciarse en dictámenes de conocimiento público, publicados en el Diario Oficial; dichos dictámenes 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.

**2. Funciones y/o facultades de la administración**

**a) Función de recaudación**

De acuerdo a la doctrina, esta función para algunos abarcaría exclusivamente el recibir las declaraciones y pagos voluntarios de los tributos. Para otros, -posición que compartimos-, el ámbito de esta función es más amplio, incluyendo también rectificar errores en las declaraciones, recibir el cumplimiento de obliga-



ciones formales, tales como solicitudes de inscripción en el Registro de Contribuyentes y actualizaciones de datos en el mismo, aviso de iniciación de actividades o negocios, o recibir las reclamaciones en contra de la determinación o giro de tributos, recibir y resolver solicitudes de devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso, y otras actuaciones de los administrados vinculadas con la percepción de los ingresos tributarios.

Para Vallejos, debe tenerse en especial relevancia la simplificación administrativa y el traslado al sector privado de una serie de procedimientos y funciones. En consecuencia debe ser menor las veces que el contribuyente debe concurrir a las oficinas de la administración, toda vez que incluso se han racionalizado las fechas de cumplimiento de las obligaciones tributarias. La recaudación se dirige hoy en día a otorgar un tratamiento diferenciado a los principales contribuyentes debido a la importancia de su contribución.

#### **b) Función fiscalizadora**

Esta función tiene por objeto verificar el cumplimiento de todas las obligaciones de los administrados (sustanciales y formales), especialmente de las obligaciones cuyo incumplimiento originan las brechas arriba indicadas.

Según los Dres. Vallejo y Conde, esta función debe ser revitalizada y mejorada. El primero sostiene que debe fomentarse el riesgo de fiscalización, pues ello pasa a desempeñar un papel importante en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, generándose así la llamada “fiscalización preventiva” destinada a convencer al contribuyente que evadir es un “mal negocio”, agregando que los planes de fiscalización deben contemplar una amplia

cobertura del universo de contribuyentes y abarcar diversas actividades económicas y tamaños de contribuyentes, metodología que nos parece adecuada. Coincidimos con este autor que el área de fiscalización debe maximizar la información proveniente de terceros (cruces de información, tipo Programas COA).

Gran parte de las preguntas en el momento del debate se relacionaron, en el tema de la fiscalización, en el malestar que existe actualmente ante la actitud de la SUNAT de desconocer el crédito fiscal y los saldos a favor, cuando los mismos se sustentan en documentos no fehacientes o que no fueron anotados oportunamente en el Registro de Compras. Al respecto, llamó la atención del público asistente y creó satisfacción en los contribuyentes la respuesta dada por el Dr. Conde al sostener que, en su opinión, -y como ocurre en otros países como Chile-, el incumplimiento de las obligaciones formales, como las anotadas, impide la aplicación del crédito fiscal, pero no la devolución del impuesto pagado en exceso o su reconocimiento en vía de fiscalización si el contribuyente demuestra, por otros medios, la fehaciencia de la operación. En suma, lo que ocurrirá en estos casos es que la Administración Tributaria, estará trasladando la carga de la prueba a los contribuyentes, quienes se verán así obligados a demostrar la validez de los comprobantes de pago a través de otros elementos que denoten la existencia de operaciones reales, lo cual resultaría razonable y justificado si se tiene en cuenta que no es culpa de la Administración que no se hayan cumplido con los requisitos formales que impone la ley respecto del IGV

#### **c) Función resolutive**

Al respecto existen posiciones encontradas. Mientras que el Ing. Aguirre Roca





considera que debe mantenerse a la administración tributaria como primera instancia en el procedimiento de reclamación, pues debe confiarse en ella y los casos deben ser resueltos con rapidez, el Dr. Luna Victoria es de la opinión que la administración no debe resolver en primera instancia pues sino se constituiría en juez y parte en el proceso contencioso. Deben, de acuerdo a él, crearse Juzgados Administrativos Fiscales especializados, es decir, el proceso contencioso se debe ventilar íntegramente en el Poder Judicial, en doble instancia administrativa ante un fuero judicial especializado, promoviendo además la figura de la “diligencia de saneamiento” o “concordato”, ideas con las cuales estamos de acuerdo.

Para el Dr. Vallejos esta función resolutive de la administración frente al reclamo entablado debe reducirse al mínimo, ya que a menudo el proceso de fiscalización se diluye en interminables controversias jurídicas y los recursos presentados, por lo general, lo que pretenden es dilatar más que presentar razonables defensas sustentatorias, generándose así altos costos administrativos y perjuicios al erario por causa de la postergación de la cobranza. Debe en tal sentido -sostiene dicho funcionario-, desestimarse al contribuyente a reclamar, en base, por ejemplo, a políticas de gradualidad de sanciones y recargos.

Consideramos que el problema de la dilatación de la absolución de los reclamos es un asunto administrativo y que debe respetarse, en estricto, el derecho de defensa del contribuyente, manteniéndose alguna forma de castigo al administrado que reclame inoficiosamente, lográndose así un punto de equilibrio justo en donde los procedimientos no se dilaten en demasía, dando la sensación, como menciona el Dr. Revilla, de que no existe un castigo para el evasor.

#### **d) Función de cobranza o forzamiento**

En relación a los administrados incumplidores, la administración tributaria deberá ejercitar esta función con las facultades de que ha de estar dotada legalmente, realizando todas las acciones y procedimientos coactivos que conduzcan al cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales incumplidas.

Sobre el particular, el Dr. Vallejos propone: A) Que la prioridad de la cobranza debe asignarse al monto adeudado y, seguidamente, dar preferencia al cobro de la deuda más nueva, por cuanto es más fácil su cobranza y se evita que se transforme en deuda incobrable; B) Que se delegue en agencias privadas la cobranza de deudas menores, toda vez que así se aprovecha mejor las ventajas de su especialización, y la administración puede concentrar sus recursos en las deudas de mayor monto.

El Dr. Luna Victoria a su vez es de la idea, también en materia de cobranza coactiva: A) Que se permita, con mayor flexibilidad, el pago de tributos en especie; B) Que exista una flexibilización del concesorio del aplazamiento y/o fraccionamiento y C) Que el ejecutor coactivo inicie sus embargos con las inscripciones en registros y no sobre los depósitos o fondos de las empresas, pues ello termina por perjudicarlas económicamente.

#### **e) Función sancionatoria de las infracciones tributarias**

Se entiende esta función como un complemento de la función de cobranza o forzamiento al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta facultad constituye un factor disuasivo del incumplimiento, al hacer más gravoso el cumplimiento forzado de las obligaciones tributarias que el cumplimen-

to voluntario, íntegro y oportuno de aquellas.

#### **f) Función normativa**

De acuerdo a los autores, debe respetarse el principio de legalidad en materia tributaria. No puede así, -sostiene el Ing. Aguirre Roca- en vía de una resolución de carácter administrativo, modificarse aspectos esenciales del impuesto. Sin embargo es positivo que la administración tenga un cierto radio de acción que permita normar aspectos no esenciales y dentro de ciertos márgenes preestablecidos: fechas de pago, tasas de interés, etc. Coincidimos con esta opinión y con la que indica que es definitivamente necesario que la administración presente una opinión técnica que respalde la dación de normas tributarias.

### **3. Autonomía financiera y administrativa**

Consideramos con los Dres. Revilla y Vallejos que debe velarse por una autonomía administrativa y financiera de la administración tributaria. Esta debería tomar los fondos necesarios para su funcionamiento directamente de la recaudación de los impuestos que administra, teniendo así el tratamiento similar al de una empresa privada respecto de su financiación, otorgándosele como ingreso propio un porcentaje de la recaudación, de forma tal que se incentive el trabajo de la institución en procura de lograr aumentos efectivos de la recaudación y por ende de su presupuesto interno.

No somos partidarios de la idea sostenida por el Ing. Aguirre Roca en que el MEF y la SUNAT funcionen como un solo ente público, ya que debe preservarse la autonomía de la administración frente a cualquier presión del Poder Ejecutivo.

Para el Dr. Vallejos, la autonomía administrativa se logrará con una mayor descentralización y autonomía de las decisiones hacia

los distintos niveles de la organización. Podemos agregar que si bien una administración puede depender directamente del Poder Ejecutivo, su actuación debe ser neutral, para llegar a la imparcialidad y ganarse el respeto de los administrados (“mejora permanente de la imagen”, que postula el Dr. Revilla como fin básico de una administración). El apoyo político a la administración, y que debe alentar su autonomía, es la rápida tramitación de Decretos o Resoluciones reglamentarias, no participación en asuntos técnico-tributarios, asistencia a la realización de algún operativo de control, pronunciamientos de apoyo a la gestión de la administración en medios informativos, entre otros casos.

### **4. Conclusiones y Recomendaciones**

1. La premisa fundamental para el desarrollo de la administración tributaria, sigue siendo el conseguir el cumplimiento voluntario, oportuno y eficiente, generándose un riesgo al evasor y, en tal sentido, la fiscalización debe ejercer una función preventiva.

2. El objetivo recaudatorio de una administración debe darse a través del ejercicio de las funciones que le corresponden y el uso de las facultades que la ley le confiere, compeliendo a los administrados a un mejor cumplimiento o manteniendo el nivel de cumplimiento de los contribuyentes de mayor cultura y responsabilidad tributaria.

3. La maximización del cumplimiento voluntario, como uno de los objetivos prioritarios de la administración y que reduce los costos operativos de ésta, se debe fortalecer siempre con la propia eficacia de la administración, con una simplificación de las normas legales y los procedimientos administrativos, el apoyo de la tecnología informática, las medidas que disminuyan el costo de cumplir las obligaciones, la asistencia al contribuyente, así como la maximización de la utilización de



la información proporcionada por los terceros y el intercambio de información entre organismos.

4. Dicha maximización del cumplimiento voluntario será incentivada si el contribuyente siente que la administración tiene un comportamiento equitativo frente a todos los administrados y lo recaudado es aplicado clara y directamente en la satisfacción de las necesidades públicas de la población.

5. La administración es efectiva si controla cuatro brechas principales: contribuyentes no registrados, contribuyentes no declarantes, contribuyentes evasores y contribuyentes morosos. Si la administración controla efectivamente sólo una brecha, el incumplimiento se desplazará hacia otra brecha, donde exista un menor control de la administración.

6. Consideramos que la ampliación de la base tributaria debe ser además de cualitativa también cuantitativa, con fiscalizaciones verticales y horizontales, con el fin de que no se deje de lado la justicia y la equidad tributarias al fiscalizarse y controlarse a unos pocos.

7. Se estaría dejando de ser neutral en la fiscalización si sólo se revisa, controla y acota a los grandes contribuyentes. Se debe, en tal sentido, compatibilizar la neutralidad frente a la necesidad de recaudación, dado que es más fácil y rentable para la administración, fiscalizar a unos pocos e importantes contribuyentes. Si se revisa a unos pocos, ello significa que al dejar de fiscalizarse a sectores importantes de contribuyentes potenciales, se les estará dando a éstos una exoneración de hecho.

8. Si bien la presión tributaria debe darse en un primer momento sobre los principales contribuyentes, como estrategia de fiscalización, esta presión debe ser equitati-

va y extenderse, a posteriori, en base a la ampliación de la base, a otros sectores que no pueden ser obviados por simples consideraciones de costo (pequeños y medianos contribuyentes). Importantes pasos se han dado respecto de la recaudación de nuevos sectores (véase RUS y RER), los cuales deben continuarse y/o afianzarse en el tiempo.

9. Una administración será más eficaz si es que mantiene siempre actualizado el registro de contribuyentes, hecho que resulta más importante que la simple implementación de dicho registro.

10. Debe evaluarse la posibilidad de la creación de una Superintendencia Nacional de Tributos que reúna a su vez a una División de Tributos Internos y otra de Aduanas. Los beneficios según los autores son mayores que los inconvenientes y aquéllos se asimilan a los que se obtienen en una fusión entre particulares (standardizaciones de procedimientos, reducción de costos, etc.)

11. Debe evaluarse la posibilidad de la creación de la "carrera del servidor tributario", dentro de un marco de profesionalización del recurso humano incorporado a la institución, con jerarquizaciones y escalafones, determinándose asimismo los requisitos y condiciones para seguir dicha carrera.

12. Se debe llegar a la condición de Superintendente en base a la antedicha referida carrera, dándosele la necesaria autonomía institucional y el rango de Ministro sin cartera.

13. Los recursos informáticos deben ser priorizados en la labor de fiscalización, ya que las administraciones modernas deben manejar datos y no papeles, pero en este punto debe cuidarse la calidad en la entrada de los datos, utilizándose criterios selectivos de necesidad de información, a fin



de no recargar los sistemas con datos poco utilizables. Estos datos en la medida de lo posible tienen que estar a la disposición de los administrados, como es el caso de los datos de los números de RUC de los contribuyentes.

14. Una administración moderna y que no simplemente busque generar el miedo o coaccionar a los contribuyentes, debe priorizar en el servicio al contribuyente, ya que aquella se debe a él. En tal sentido, las funciones de información, educación y asistencia por parte del Fisco deben ser materia de constantes replanteamientos y aplicaciones prácticas, por cuanto siempre son elementos que mejoran la imagen de la institución.

15. No se es equitativo cuando se presiona al contribuyente para que cumpla con su obligación de pago y a la vez la administración no cumple con sus funciones de atención al contribuyente como es el caso de la absolución de consultas, y la generación de dictámenes que deben ser publicados.

16. Debe respetarse en estricto, el derecho de defensa del contribuyente, que se plasma en el acto de reclamar. Dicho reclamo sin embargo, no puede tener intenciones dilatorias, caso contrario debería de alguna manera ser reprimido el reclamo inoficioso.

17. La prioridad de la cobranza coactiva debe asignarse al monto adeudado y seguidamente dar preferencia al cobro de la deuda más nueva, por cuanto es más fácil su cobranza y se evita que se transforme en deuda incobrable; asimismo debería evaluarse la delegación en agencias privadas la cobranza de deudas menores, toda vez que así se aprovecha mejor las ventajas de su especialización y la administración puede concentrar sus recursos en las deudas de mayor monto.

18. La función normativa que tenga la SUNAT debe respetar el principio de legalidad en materia tributaria. En tal sentido debe considerarse nulas las disposiciones que emita la administración contrariando dicho principio. Las llamadas “opiniones técnicas” que emita deben coadyuvar al esclarecimiento de la ley pero no pueden contrariar el principio de legalidad, constitucionalmente consagrado.

19. Debe evaluarse el hecho de que no debe mantenerse al Fisco, dentro del procedimiento de reclamación como un ente que resuelve en primera instancia, ya que en dicho caso estaríamos frente a un juez y parte a la vez. La vía administrativa debería acabar en una “diligencia de saneamiento”, con reexamen del caso de controversia, resolviéndose el procedimiento contencioso íntegramente en el Poder Judicial, bajo un fuero especializado, con lo cual se preservaría la seguridad jurídica del contribuyente.

20. La función de fiscalización viene creando en muchos casos costos adicionales a los contribuyentes, los cuales no están presupuestados. En tal sentido debe considerarse una forma de compensar estos costos cuasi tributarios. Una de las alternativas sugeridas y que puede ser estudiada a futuro es que dichos costos se consideren créditos contra impuestos.

21. La administración debe velar por su autonomía financiera y administrativa. En tal sentido, debería siempre tomar todo o parte de los fondos necesarios para su funcionamiento directamente de la recaudación de los impuestos que administra, incrementándose actualmente los porcentajes de participación, teniendo un tratamiento similar al de una empresa privada respecto de su financiación. De esta manera, se incentiva el trabajo de la institución, en procura de lograr aumentos efectivos de la recaudación y por consiguiente, del presupuesto interno.



22. La utilización de documentos considerados no fehacientes por la Administración Tributaria, relacionados con la validez o no de la aplicación de un crédito fiscal, debe generar la posibilidad que al contribuyente se le traslade la carga probato-

ria, ya que pueden haber otros elementos por él demostrables que permitan apreciar la existencia de una operación real y que esta siendo cuestionada por el Fisco.

Lima, Octubre de 1995.



