

# SUNAT: Torpedeando a la Marina Mercante Nacional

Martín Villanueva González\*

## Resumen:

En el presente artículo, el autor describe los problemas por los que viene atravesando las empresas navieras peruanas debido a las equivocadas interpretaciones que realiza la Administración Tributaria acerca de los alcances de la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional; a los perjudiciales procedimientos de cobranza de deudas tributarias, y al deficiente sistema de solución de controversias suscitadas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

## Palabras clave:

Marina Mercante Nacional – Ley 28583 – Cabotaje – Cobranza coactiva – Controversias tributarias – Tutela jurisdiccional efectiva

## Abstract:

In this article, the author describes the problems that come through the Peruvian shipping companies because of misinterpretations made by the tax authority about the scope of the Law for reactivation and promotion of the National Merchant Marine; to harmful tax collection procedures and poor debt settlement system controversies between taxpayers and the Tax Administration.

## Keywords:

National Merchant Marine – Law 28583 – Cabotage – Enforced collection – Tax disputes – Effective judicial protection

## Sumario:

1. Introducción – 2. Un caso emblemático – 3. El concepto de cabotaje – 4. Ámbito de aplicación de la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional – 5. Los excesos de la Administración Tributaria y la necesidad de Tutela Jurisdiccional Efectiva – 6. La necesidad de modificar el Sistema de Solución de Controversias Tributarias

\* Abogado por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC); Contador Público por la Universidad de Lima. MBA, especializado en Finanzas y en Negocios Internacionales por la Universidad del Pacífico. Máster en Dirección Estratégica y Gestión de la Innovación por la Universidad Autónoma de Barcelona, Universidad de Alicante y Universidad Carlos III de Madrid. Estudios Doctorales en Ciencias Contables y Empresariales en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y Estudios Doctorales en Derecho en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Docente a nivel de pregrado y postgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad ESAN, Universidad del Pacífico Universidad de Lima, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Universidad San Ignacio de Loyola y Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). Es miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Ha sido Asociado Principal del Estudio Echecopar y actualmente es Socio Principal del Estudio Villanueva, Aramayo y Asociados.

## 1. Introducción

Las razones de por qué la Administración Tributaria muestra poca simpatía por la promoción de una Marina Mercante en nuestro país probablemente permanezcan en el misterio durante mucho tiempo, pero resulta curioso que esa actitud –a veces desdeñosa y otras veces inícia– parece remontarse hasta la época del Virreinato del Perú.

En efecto, cuentan que hacia el año 1786, el Virrey Teodoro de Croix trató de impulsar la Marina Mercante del Perú mediante la creación de una Escuela Náutica, para lo cual encargó a don José Moraleda para que haga un informe sobre la conveniencia de crear dicha Escuela. Sin embargo, el entonces Superintendente de Hacienda (es decir, la SUNAT del Virreinato) obstaculizó la creación de la Escuela, aprovechando las amplias facultades que le habían sido otorgadas por la Corona Española, lo que le permitía actuar sin consultar ni tener en cuenta al propio Virrey. Como consecuencia de ello, no es hasta 1794 que abre en el Callao la Escuela Náutica, siendo Virrey don Francisco Gil de Taboada y Lemus.<sup>1</sup>

Casi 220 años después de todos estos incidentes, el Gobierno peruano, ante los efectos económicos y la disminución de la reserva naval de la Marina de Guerra del Perú resultantes de la desaparición de la marina mercante nacional durante la década de los años 90 como consecuencia de diversas medidas legislativas, se aprueba el Decreto Legislativo N° 683, mediante el cual se declara de necesidad y utilidad públicas y de preferente interés nacional el transporte acuático comercial en tráfico nacional o cabotaje, sea marítimo, fluvial o lacustre, tal como se indica en el primer párrafo del artículo 1 del referido decreto legislativo.

Adicionalmente, el segundo párrafo del artículo 1 del antes referido Decreto Legislativo N° 683, declaró la libertad total de rutas en el transporte acuático comercial de tráfico nacional o cabotaje, y dispuso la eliminación de todas las restricciones y obstáculos legales y administrativos que impidan la adecuada y eficiente ejecución de dicho tráfico a las Empresas Navieras Nacionales.

Como consecuencia de lo anterior, el 22 de julio de 2005 se publica en el diario oficial El Peruano la Ley N° 28583, Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional, con el objeto de:

- 1) Establecer los mecanismos que promuevan la reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional marítima, fluvial y lacustre. Asimismo, promover la reactivación y promoción de la Industria de la Construcción

Naval y Reparación Naval, dentro de un régimen de libre competencia.

- 2) Promover las actividades directas y conexas inherentes al transporte acuático nacional e internacional.
- 3) Incentivar el desarrollo de la Marina Mercante Nacional, para competir en iguales o mejores condiciones que las empresas establecidas en países de baja o nula imposición tributaria.

Como parte de los incentivos tributarios otorgados por la Ley N° 28583, se estableció, en el numeral 8.2 del artículo 8, que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales que prestaran servicios de transporte acuático en tráfico nacional (cabotaje) y/o en tráfico internacional y las empresas financieras nacionales para darlas en arrendamiento financiero o leasing a las anteriores con opción de compra obligatoria, podrían ingresar al país naves destinadas a sus fines, así como sus partes integrantes y accesorias, incluidos motores, equipos de navegación y repuestos en general, con suspensión del pago de todo tributo, bajo el Régimen de Importación Temporal y hasta por el período de 5 años.

Adicionalmente, se dispuso que, cuando se efectuara la nacionalización de dichos bienes, para efecto de la determinación de la base imponible de los Derechos Arancelarios y el Impuesto General a las Ventas, se tomaría en cuenta el Valor en Aduanas consignado en la Declaración Única de Aduanas - Importación Temporal, deducida la depreciación; la cual, para este efecto, sería del veinte por ciento (20%) anual sobre el Valor en Aduanas consignado en dicha declaración.

Estando vigente la Ley N° 28583, determinadas empresas navieras nacionales se acogieron a los beneficios de Importación Temporal, con la finalidad contar con buques propios para el desarrollo de sus actividades comerciales.

Sin embargo, tiempo después de realizar la importación de naves al amparo de los beneficios otorgados por la Ley N° 28583, la SUNAT arremetió contra las empresas navieras peruanas dedicadas al transporte de hidrocarburos en las costas del mar peruano, exigiéndoles el cumplimiento de requisitos que no correspondían y realizando deficientes interpretaciones de la Ley N° 28583 y de otras normas jurídicas aplicables a las empresas navieras nacionales, afectando gravemente el desarrollo de sus operaciones comerciales.

A continuación, narraremos el caso de una de esas empresas navieras contra la cual la SUNAT

1 FUENTES, Manuel Atanasio. *Memorias de los virreyes que han gobernado el Perú*. Lima: Librería Central de Felipe Bailly, 1859

desplegó su voracidad recaudadora, aplicando criterios interpretativos erróneos.

## 2. Un caso emblemático

En mayo de 2008, al amparo de lo dispuesto en el numeral 8.2 del artículo 8 de la Ley N° 28583, Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional, una empresa naviera nacional (a la que en adelante llamaremos simplemente “la empresa”) realizó el ingreso al país de un buque para el transporte de hidrocarburos, acogiéndose al Régimen de Importación Temporal de conformidad con lo dispuesto por la referida Ley N° 28583.

Para ese efecto, en la respectiva Declaración Única de Aduanas, la empresa declaró que el buque sería utilizado para prestar el servicio de transporte acuático nacional (cabotaje), siguiendo la misma redacción del primer párrafo del numeral 8.2 del artículo 8 de la Ley N° 28583, el cual señalaba lo siguiente:

*“8.2 Los Navieros Nacionales o Empresas Navieras Nacionales que **presten servicios de transporte acuático en tráfico nacional (cabotaje)** y/o en tráfico internacional podrán ingresar al país naves destinadas a sus fines, así como sus partes integrantes y accesorias, incluidos motores, equipos de navegación y repuestos en general -los mismos que serán detallados mediante resolución ministerial expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas-, con suspensión del pago de todo tributo, bajo el Régimen de Importación Temporal y hasta por el período de cinco (5) años. El acogimiento a este Régimen no requerirá el otorgamiento de garantía ni le será de aplicación el interés compensatorio a que se refiere el inciso a) del artículo 64 del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas. Será obligatoria la inscripción del buque o nave en el Registro de Buques de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos.” (el resaltado es nuestro)*

Un año después de haber ingresado el buque al país, la empresa fue objeto de una acción de fiscalización por parte de la SUNAT. Durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, la SUNAT cuestionó las actividades comerciales realizadas por la empresa con el buque ingresado bajo el régimen de importación temporal, señalando que la empresa no estaba realizando transporte de cabotaje y que, por lo tanto, había cometido la infracción prevista en el numeral 9 del inciso e) del artículo 103 de la Ley General de Aduanas, consistente en haber destinado a otro fin la mercancía objeto del régimen de importación temporal sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera.

El argumento de la SUNAT para sustentar su posición era que en el numeral 8.2 del artículo 8 de la Ley N° 28583, el término “cabotaje” aparecía entre paréntesis y que, “en consecuencia, al colocar el legislador el término cabotaje entre paréntesis, había querido señalar que el beneficio comprendía únicamente al cabotaje y no a todo el universo de actividades que desarrollaran los navieros nacionales o las empresas navieras nacionales.”

A fin de contradecir el argumento de la SUNAT, la empresa obtuvo un pronunciamiento oficial emitido por la Dirección General de Transporte Acuático del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (ente rector del transporte acuático en el Perú) y otro del Colegio de Oficiales de Marina Mercante del Perú, mediante los cuales, las referidas entidades explicaron a la SUNAT que las actividades de transporte marítimo desarrolladas por la empresa con el buque en cuestión sí se encontraban dentro del ámbito de aplicación de la Ley N° 28583, por cuanto las referidas actividades correspondían a transporte acuático en tráfico nacional o cabotaje.

Ante estos pronunciamientos, la SUNAT simplemente optó, por un lado, por señalar que si bien la Ley N° 28583 no contenía una definición de cabotaje, eso no quería decir que se identifique el transporte acuático en tráfico nacional con la figura del cabotaje; y que, además, las opiniones de la Dirección General de Transporte Acuático y del Colegio de Oficiales de Marina Mercante del Perú no eran vinculantes para la Administración Tributaria pues, desde su punto de vista, dichas entidades no eran competentes para pronunciarse en este caso.

Así las cosas, en setiembre de 2009, la empresa fue notificada con una Resolución de Gerencia mediante la cual la SUNAT le imponía una multa ascendente a US\$ 2,100,000 por la supuesta infracción de destinar el buque a otro fin distinto al declarado al momento de efectuar la importación temporal, sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera.

Es decir, haciendo caso omiso del texto de la ley que, como se ha visto, hacía referencia a la prestación de servicios de transporte acuático en tráfico nacional (cabotaje), la SUNAT usó como argumento para sancionar a la empresa que el buque no realizaba la actividad de cabotaje sino que, en realidad se limitaba al transporte de mercaderías desde el puerto del Callao hasta otras naves ubicadas en ese mismo puerto. Dicho tráfico marítimo, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, no constituía actividad de cabotaje por el hecho de realizarse dentro de un solo puerto y no entre dos puertos.

En octubre de 2009, la empresa interpone Recurso de Reclamación contra la Resolución de Gerencia y la Liquidación de Cobranza mediante las cuales se le impuso la desproporcionada multa cuyo monto superaba el patrimonio de la empresa a esa fecha y cuyo fin era sancionar el no haber comunicado el supuesto cambio de uso del buque (cambio de uso que, por supuesto, nunca se produjo).

En agosto de 2010, la Administración Tributaria declaró infundado el respectivo Recurso de Reclamación, a pesar de que la propia Dirección General de Transporte Acuático y otras normas jurídicas aplicables al caso confirmaban que la actividad realizada por el buque de la empresa era la de cabotaje; obligando a la empresa a interponer un Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal contra la Resolución de Intendencia que declaró infundado su Recurso de Reclamación.

Encontrándose en trámite el Recurso de Apelación interpuesto por la empresa, ocurren dos eventos de especial trascendencia para la solución de la controversia entre la SUNAT y la empresa. Primero, se publica el Reglamento de la Ley N° 28583, aprobado por Decreto Supremo N° 014-2011-MTC, el cual ratificó que el cabotaje incluía el “transporte comercial realizado desde una nave proveniente de un puerto nacional a otra nave”. Luego, en marzo de 2012, mediante Oficio N° 07-2012-SUNAT-4B000 e Informe N° 33-2012-SUNAT/4B4000, la SUNAT da respuesta a una consulta formulada por la Asociación de Agentes de Aduana del Perú, señalando que quedaba sin efecto la definición de cabotaje defendida previamente por dicha institución. En otras palabras, la SUNAT reconocía públicamente su error respecto de lo que debía entenderse por cabotaje en el contexto de la Ley N° 28583.

No obstante lo anterior, en mayo de 2012, de manera absolutamente contraria al orden jurídico, la Sala Especializada en Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal emite su resolución desestimando la apelación y confirmando la Resolución de Intendencia mediante la cual se había declarado infundado el Recurso de Reclamación, a pesar de que dicha resolución estaba basada en la desechada posición de la SUNAT con respecto a los alcances de la Ley N° 28583.

Curiosamente, poco tiempo después, en un caso prácticamente idéntico al de la empresa, en el que la SUNAT había impuesto exactamente la misma multa a otra empresa naviera peruana, el Tribunal Fiscal resuelve a favor del contribuyente, declarando nula la Resolución de Intendencia de la SUNAT.

Frente al equivocado fallo del Tribunal Fiscal, en agosto de 2012, la empresa interpone una Demanda Contencioso Administrativa y solicita

una medida cautelar con la finalidad de impedir que la SUNAT prosiga con el procedimiento de cobranza coactiva que ya había iniciado, la cual le fue concedida en setiembre de 2012.

Con respecto a la medida cautelar, debe señalarse que la empresa se vio en la necesidad de adecuar su solicitud a los irracionales requisitos señalados en el artículo 159 del Código Tributario, que obligan a los contribuyentes a garantizar totalmente el monto de la supuesta (y, en este caso, inexistente) deuda tributaria para poder viabilizar la ejecución de la medida cautelar en los casos en los que el Poder Judicial aprecie la apariencia del derecho invocado y la existencia de peligro en la demora.

Así, la supuesta deuda tributaria, conformada por la ilegal multa impuesta por la SUNAT y sus respectivos intereses, tuvo que ser garantizada en su totalidad con bienes de propiedad de la empresa y, ante la insuficiencia de éstos, con bienes de propiedad de los accionistas, los cuales fueron ofrecidos en calidad de contracautela ante el Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo en el que se tramitaba el proceso.

En marzo de 2014, la empresa es notificada con la sentencia de primera instancia expedida por Juzgado especializado en lo Contencioso Administrativo sub-especializado en temas tributarios, mediante la cual, el referido Juzgado, incurriendo en gravísimos errores de Derecho, declaró infundada la demanda interpuesta por la empresa.

En marzo de 2014, la empresa interpone un Recurso de Apelación, el cual fue finalmente resuelto, mediante un fallo verdaderamente ejemplar, de modo favorable a la empresa por la Sala Superior Especializada en Temas Tributarios de la Corte Superior de Lima avocada a la causa en cuestión.

En efecto, en su sentencia, la Corte concluyó que la empresa nunca incurrió en la infracción atribuida por la SUNAT, pues consideró que la actividad realizada por la empresa con el buque en cuestión se encontraba dentro de los alcances de la Ley N° 28583, aun cuando, en estricto (según la Corte), el término “cabotaje” no es sinónimo de “transporte acuático en tráfico nacional”, y que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal habían incurrido en un error de interpretación acerca de la finalidad de la indicada ley.

Lamentablemente, para ese entonces, la empresa ya había quebrado como consecuencia de las medidas cautelares trabadas por la SUNAT durante la ejecución del procedimiento de cobranza coactiva.

### 3. El concepto de cabotaje

Como se puede apreciar hasta aquí, la controversia tributaria a que se refiere el acápite anterior fue consecuencia de la deficiente interpretación de la Ley N° 28358 efectuada por los funcionarios de la SUNAT y de la Sala de Especializada en Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal, quienes interpretaron erróneamente que, al encontrarse la palabra “cabotaje” entre paréntesis en la redacción del antes citado primer párrafo del numeral 8.2 del artículo 8 de la Ley N° 28583, se había querido restringir los alcances de la ley, a pesar de que era evidente que el objeto de la referida ley era la reactivación y la promoción de la Marina Mercante Nacional, conforme ha sido señalado anteriormente.

Al perder de vista el objeto de la ley, tanto la SUNAT como la Sala Especializada en Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal, se enfrascaron en un análisis destinado a desentrañar el significado de la palabra “cabotaje”, ante la ausencia de definición de dicho término en la Ley N° 28583.

Al respecto, debe indicarse que, según el diccionario de la Real Academia Española, la palabra cabotaje tiene las siguientes acepciones:

- 1) Tráfico marítimo en las costas de un país determinado.
- 2) Mar. Navegación o tráfico que hacen los buques entre los puertos de su nación sin perder de vista la costa, o sea siguiendo la derrota de cabo a cabo. La legislación marítima y aduanera de cada país suelen alterar sus límites en el concepto administrativo, pero sin modificar su concepto técnico.

De acuerdo con la primera acepción indicada anteriormente, bastaría con que una nave realice tráfico marítimo en las costas de nuestro país o que realice una navegación entre puertos sin perder de vista la costa para que se considere que está haciendo navegación de cabotaje.

Sin embargo, la segunda acepción antes citada hace referencia a un tráfico “entre los puertos”, lo que llevó a la Administración Tributaria a pensar que necesariamente tenía que realizarse la navegación entre dos puertos para que pudiera calificarse a dicho tráfico como cabotaje.

En diversos países latinoamericanos, como en el Perú, se ha buscado proteger a las marinas mercantes nacionales, aprobando normas legales con ese propósito, en las que el concepto de cabotaje ha asumido diferentes alcances, sin alejarse significativamente de las respectivas definiciones que encontramos el Diccionario de la Real Academia Española.

Así, por ejemplo, la legislación chilena considera al cabotaje como el transporte que se realiza en sus aguas jurisdiccionales sin ninguna restricción de áreas acuáticas y sin considerar el tipo de actividad comercial que se realiza.

Argentina, en cambio, emplea el término “cabotaje nacional” para referirse a la navegación dentro de sus aguas jurisdiccionales, mientras que emplea el término “tráfico internacional” para referirse al transporte internacional.

En Brasil, la legislación define a la navegación de cabotaje como aquella que se realiza entre puertos o puntos del territorio brasileño, utilizando la vía marítima o entre ésta y las vías navegables interiores.

Por su parte, la legislación mexicana, clasifica la navegación de acuerdo a los espacios marítimos conforme al derecho marítimo internacional. Así, distingue entre “navegación interior” como la que se realiza tras las líneas de base, la “navegación de cabotaje” que es la que se realiza entre puertos o puntos dentro de las aguas jurisdiccionales mexicanas, y la “navegación de altura” que es la que se realiza entre puertos o puntos mexicanos y puertos o puntos en el extranjero.

Como se puede apreciar, cada país puede definir de manera particular el concepto de cabotaje, pero sin que ello signifique alejarse dramáticamente de los alcances que se han señalado anteriormente.

En cuanto a la legislación peruana sobre este particular, debe indicarse que el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 683, utilizando ambas expresiones como sinónimos, señaló que el transporte acuático comercial en tráfico nacional o cabotaje es el que se realiza entre puertos nacionales.

Por su parte, la Ley N° 28583, sin definir el significado o el alcance del término cabotaje, se limitó a señalar en el numeral 3 de su artículo 4 que el transporte acuático es el transporte de mercancías y/o pasajeros por medio de una nave. Sin embargo, es importante notar que en todos los artículos de la indicada ley aparece el término “cabotaje” como parte de la expresión “transporte acuático en tráfico nacional o cabotaje”. Es decir, la ley siempre equiparó el concepto de cabotaje al de transporte acuático en tráfico nacional.

Cabe señalar, además, que la Decisión N° 671, Armonización de Regímenes Aduaneros, norma aprobada por la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones y vigente en nuestro país, ha señalado en su artículo 48 que el cabotaje es el régimen aduanero aplicable a las mercancías comunitarias en libre circulación y a las mercancías importadas que no hayan sido declaradas, bajo la condición que sean transportadas en un buque

distinto al buque en que fueran importadas en el territorio aduanero de un País Miembro, siendo cargadas a bordo de un buque en un lugar del territorio aduanero de ese país y transportadas a otro lugar dentro del mismo territorio aduanero donde serán descargadas.

De la definición anterior, se puede entender que, para la norma comunitaria andina, el cabotaje comprende el transporte de mercaderías de un buque a otro buque dentro del territorio aduanero de un país de la Comunidad Andina de Naciones.

A pesar de ello, la SUNAT, primero, y el Tribunal Fiscal, después, interpretaron que el transporte de mercaderías desde el puerto del Callao hasta otras naves ubicadas dentro del propio puerto no constituía una actividad de cabotaje por el hecho de realizarse dentro de un solo puerto y no dentro de dos puertos.

Para sustentar su argumento, la SUNAT señaló que el diccionario de la Real Academia Española definía al cabotaje como la “navegación o tráfico que hacen los buques entre los puertos (...)”. Como la palabra puertos estaba en plural, la SUNAT interpretó que para que exista cabotaje, la navegación tenía que incluir dos puertos; afirmando, en tal sentido, que la intención del legislador no había sido la de definir el cabotaje como el transporte acuático en tráfico nacional sino como una actividad realizada entre dos puertos.

El 15 de abril de 2011, seis años después de la entrada en vigencia de la Ley N° 28583, fue publicado el reglamento de dicha ley; el cual, en su artículo 45, definió al cabotaje de la siguiente manera:

- 1) El transporte acuático comercial de pasajeros y carga, en tráfico nacional o cabotaje es el que se realiza entre puertos peruanos y está reservado exclusivamente a favor de los buques mercantes de bandera peruana, de propiedad o bajo las modalidades de arrendamiento financiero o arrendamiento a casco desnudo, con opción de compra obligatoria y operados por un Naviero Nacional.
- 2) También se considera tráfico nacional o cabotaje el transporte comercial realizado desde una nave proveniente de un puerto nacional a otra nave, incluyendo artefactos navales remolcados, y el efectuado desde o hacia amarraderos a boya o plataformas de exploración o explotación de hidrocarburos.

Si bien la definición de cabotaje contenida en el citado Reglamento dejó fuera de duda que

el concepto de cabotaje empleado por la Ley N° 28583 es un concepto amplio que incluye al transporte comercial realizado desde una nave de un puerto nacional a otra nave, los procuradores de la SUNAT y del Tribunal Fiscal –sin medir las consecuencias de su conducta– continuaron sosteniendo la misma posición inicial en el curso de los procesos en trámite ante el Poder Judicial, pero agregando que el reglamento de la Ley N°28583 era ilegal por cuanto excedía los alcances de la ley al considerar como cabotaje a actividades que no correspondían y que nunca fue la intención del legislador comprender dentro de los beneficios de la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional.

Probablemente, los excesos cometidos por la SUNAT en el caso narrado anteriormente, son consecuencia de la aplicación errada de una técnica interpretativa consistente en tratar de descubrir la intención del legislador histórico (de carne y hueso), lo que puede calificarse como un grave error, pues, como bien señala Isabel Lifante Vidal:

*“En un Estado democrático con complejos procedimientos parlamentarios para la creación de la ley, hablar del autor de las mismas, del “legislador” o de sus presuntas intenciones no puede ser más que una desafortunada metáfora que antropomorfiza, es decir, concibe como un ficticio ser humano parlante, el proceso legislativo tomado como un todo.”*

Agregando, luego, que:

*“... Esto es perfectamente aplicable a la interpretación de las leyes. Ni hay ‘legislador’ ni hay ‘intención del legislador’: nos las tenemos que ver con un texto escrito, con un producto sobre cuyo proceso de construcción y elaboración sabemos muy poco. Y ha de quedar perfectamente claro que acudir a este proceso para interpretar los textos legales (por ejemplo, acudir a los llamados travaux préparatoires), aunque sea correcto para iluminar algunos extremos de la letra de la ley, no lleva implícito en absoluto el descubrimiento de ninguna intención subyacente al acto de legislar ni de una mens legislatoria que proporcione la clave de interpretación del producto legislativo. Desde el punto de vista complejo ideal del imperio de la ley, el Derecho es texto, y es el texto lo que ha de gobernar y controlar las acciones de los seres humanos y el ejercicio del poder. De lo que se trata, pues, es de interpretar un texto, no de fabular un hablante que diga lo que no dice el texto, ni de superponer al texto un significado derivado de la intención del intérprete.”<sup>2</sup>*

2 LIFANTE VIDAL, I. *Interpretación jurídica y teoría del Derecho*. Lima: Palestra Editores. 2010, pp.185.

Lo curioso en este caso, es que para descubrir “la intención” o “la voluntad” del legislador, tanto la SUNAT como la Sala Especializada en Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal jamás recurrieron a la lectura de los documentos preparatorios que podrían haberlos ayudado a descubrir esa “intención del legislador” cuya búsqueda en realidad resulta siempre poco feliz.

#### 4. **Ámbito de aplicación de la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional**

Si bien la Administración Tributaria pretendió, equivocadamente, hacer girar la discusión en torno únicamente al concepto de cabotaje, se olvidó e hizo olvidar a la Sala Especializada en Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal, que un aspecto fundamental que debía ser analizado con relación a los alcances de los beneficios establecidos por la Ley de Reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional era el referido precisamente al ámbito de aplicación de dicha norma legal.

Al respecto, debe indicarse que el artículo 3 de la Ley N° 28583 señala que la norma se aplica a los navieros nacionales, a las empresas navieras nacionales y a las naves de bandera peruana que realizan transporte acuático en tráfico nacional o internacional; así como a la industria de la construcción naval, reparación naval y actividades conexas.

De lo anterior, se desprende que el objetivo de la ley era el de crear un clima de seguridad jurídica a las empresas navieras nacionales con la finalidad de fomentar la inversión privada para el resurgimiento de la Marina Mercante Nacional, lo que supuestamente ayudaría a dinamizar la economía mejorando la infraestructura de transporte de carga y beneficiaría la defensa nacional mediante el aumento de la reserva naval. En efecto, en sesión del pleno del Congreso de la República, el señor Jacques Rodrich Ackerman, Presidente de la Comisión de Transportes y Comunicaciones, al iniciarse el debate del proyecto de la ley materia del presente artículo, señaló que el propósito era:

*“...reactivar nuestra Marina Mercante, lograr que barcos con bandera peruana surquen los mares del mundo, preservar el cabotaje interno para barcos de bandera nacional y darle el lugar de importancia que deben tener los astilleros nacionales, en especial los del Servicio Industrial de la Marina (Sima).*

*Con este texto de consenso, también se ha logrado que la Marina de Guerra del Perú pueda atender situaciones de emergencia en cuanto al transporte de combustible. En fin, creo que*

*con esta ponencia se conseguirá una real reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional.*

*Al igual que con la Ley de Promoción de los Servicios de Transporte Aéreo que aprobó este Pleno meses atrás, con esta propuesta legislativa se podrá dar un trato similar a los armadores para que adquieran sus buques, al permitirles realizar importaciones bajo el régimen temporal y la depreciación acelerada.*

*Recordemos que un buque, sea para carga, para transportar combustible o sea granelero, es un bien mueble que no baja de los 30 ó 40 millones de dólares. Por lo tanto, se han tenido en cuenta formas que permitan su financiamiento y que favorezcan el desarrollo del país, sin afectar el erario nacional.”*

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 4 de la Ley N° 28583, por “naviero nacional” o “empresa naviera nacional”, debe entenderse que es la persona natural de nacionalidad peruana o persona jurídica constituida en Perú con domicilio principal, sede real y efectiva en el país, que se dedique al servicio del transporte acuático en tráfico nacional o cabotaje y/o tráfico internacional y sea propietario o arrendatario bajo las modalidades de Arrendamiento Financiero o Arrendamiento a Casco Desnudo, con opción de compra obligatoria, de por lo menos una nave mercante de bandera peruana y haya obtenido el correspondiente Permiso de Operación de la Dirección General de Transporte Acuático.

Para este efecto, la propiedad de la persona jurídica debe ser nacional y por lo menos el 51% del capital social de la empresa, suscrito y pagado, debe ser de propiedad de ciudadanos peruanos. El Presidente del Directorio, la mayoría de Directores y el Gerente General, deben ser de nacionalidad peruana y residir en el Perú.

Asimismo, el numeral 3 de la Ley N° 28583 señala que el transporte acuático es el transporte de mercancías y/o pasajeros por medio de una nave. Según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra “tráfico” es “el movimiento o tránsito de personas, mercancías, etc., por cualquier medio de transporte.”

Dicho tráfico será nacional cuando se realiza dentro de aguas jurisdiccionales de nuestro país e internacional cuando se realiza entre aguas de diferentes países.

De acuerdo con ello, la expresión “transporte acuático en tráfico nacional” debe entenderse como la acción de transportar personas o

mercancías por vía marítima, fluvial o lacustre dentro de las aguas jurisdiccionales del Perú.

Consecuentemente, aunque algunos pudieran interpretar que, en el contexto de la Ley N° 28583, el término cabotaje no ha sido considerado como un sinónimo de “transporte acuático en tráfico nacional”, sino que debería entenderse que el cabotaje está comprendido dentro de esta última expresión, resulta más que evidente que dicha ley es aplicable a los navieros nacionales, a las empresas navieras nacionales y a las naves de bandera peruana que realizan transporte acuático en tráfico nacional dentro de las aguas jurisdiccionales del Perú.

Interpretar que el cabotaje no está comprendido dentro del transporte acuático en tráfico nacional, implicaría aceptar que la Ley N° 28583 ha creado vacíos geográficos en donde no pueden transitar las naves de bandera peruana de navieros o empresas navieras nacionales. En tal sentido, debe indicarse que el numeral 7.1 del artículo 7 de la Ley N° 28583 señala que el transporte acuático comercial en tráfico nacional o cabotaje, queda reservado, exclusivamente, a naves mercantes de bandera peruana de propiedad del Naviero Nacional o Empresa Naviera Nacional o bajo las modalidades de Arrendamiento Financiero o Arrendamiento a Casco Desnudo con opción de compra obligatoria.

Consecuentemente, si el transporte acuático comercial en tráfico nacional está reservado de la manera como se indica en el párrafo anterior, resulta imposible interpretar que la navegación realizada dentro de un solo puerto pueda estar excluida de los alcances de la referida ley.

En otras palabras, se puede advertir que los alcances de la Ley N° 28358 no están restringidos a la navegación de cabotaje, sino que es aplicable al transporte acuático nacional, lo que no excluye al tráfico en bahía o en áreas portuarias así como al tráfico en ríos o lagos.

Cabe indicar que esta última interpretación con respecto a los alcances de la ley bajo comentario fue posteriormente ratificada con la aprobación de otras normas jurídicas que definieron de una manera más amplia de cabotaje. Así, por ejemplo, el Reglamento de la Ley N° 28358 señaló que también se considera tráfico nacional o cabotaje el transporte comercial realizado desde una nave proveniente de un puerto nacional a otra nave, incluyendo artefactos navales remolcados, y el efectuado desde o hacia amarraderos a boya o plataformas de exploración o explotación de hidrocarburos.

Si bien el referido reglamento entró en vigencia en abril de 2011, es indudable que, al incluir al transporte comercial realizado de una nave a otra nave dentro de un mismo puerto nacional, no hizo sino ratificar que –en el contexto de la Ley N° 28583– el concepto de cabotaje siempre fue un concepto amplio, equiparado al concepto de transporte acuático en tráfico nacional.

Interpretar lo contrario, habría conducido al sinsentido de que la norma reglamentaria habría desnaturalizado la ley y que, en consecuencia, sería ilegal. Sin embargo, sostener la presunta ilegalidad del reglamento sería absurdo por cuanto, a lo largo de todo el texto de la Ley N° 28583, se repite numerosas veces la expresión “transporte acuático en tráfico nacional o cabotaje”, por lo que, aun cuando el uso de estos términos hubiese sido erróneo, es claro que la Ley N° 28583 siempre los trató como sinónimos.

## 5. Los excesos de la Administración Tributaria y la necesidad de Tutela Jurisdiccional Efectiva

Alrededor de 270 años atrás, Montesquieu decía que todo hombre investido de autoridad, abusa de ella y que no hay poder que no incite al abuso, a la extralimitación.<sup>3</sup>

Hoy en día, el pensamiento de Montesquieu no podría estar más vigente, pues diariamente observamos que la conducta de quienes ostentan algún poder, termina generando excesos más allá de lo razonable e, incluso, más allá de los límites que la ley y el Derecho les imponen.

En el caso de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), los excesos son permanentes y cada día más destemplados, a pesar de que –en nuestro país– la Constitución Política del Perú y la legislación administrativa y tributaria limitan el ejercicio del poder tributario de manera que se ejerza con respeto a los derechos fundamentales de la persona.

Si bien podría sostenerse que las referidas normas jurídicas serían innecesarias debido a la lógica proyección de los derechos fundamentales por encima de todo el ordenamiento jurídico, es claro que el orden jurídico ha buscado asegurar –en lo que a materia tributaria se refiere– que exista un razonable equilibrio entre la Administración Tributaria y el contribuyente, mandando, expresamente, a respetar los derechos fundamentales.

A pesar de ello, vemos que la Administración Tributaria, excediéndose de los límites que la ley

3 MONTESQUIEU. *El espíritu de las leyes*. Buenos Aires: Ediciones Orbis S.A. 1984, pp.142.

y el Derecho le imponen, rompe ese razonable equilibrio a través de la permanente exigencia de numerosas obligaciones de carácter formal y del ejercicio poco criterioso de las facultades que la ley le otorga.

Así, a pesar de que el artículo 70 de la Constitución Política del Perú establece que el derecho de propiedad es inviolable, que el Estado lo garantiza y que a nadie se le puede privar de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública declarada por ley y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio; podemos apreciar que el actuar cotidiano de la Administración Tributaria (en nuestro país) parece demostrar que la protección constitucional al derecho de propiedad no es más que letra muerta.

En su cada vez más insaciable voracidad recaudatoria, el Estado peruano ha otorgado mayores facultades a la Administración Tributaria, haciéndole caer en el gravísimo error de creer que tiene un poder supremo capaz de arrasarse con todo lo que se le ponga a su alcance con tal de lograr sus inefables propósitos, sin tener mayor respeto por los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En efecto, la Administración Tributaria no solamente tiene las facultades de recaudación, determinación, fiscalización y sanción, sino que, además, tiene la facultad de resolver, en primera instancia administrativa, las controversias que se suscitan entre ella misma y los contribuyentes.

Según Cassagne:

*"... la concepción objetiva aplicada a las funciones que cumple la Administración Pública, hace posible que ésta, excepcionalmente, ejerza funciones de naturaleza jurisdiccional, cuando dirime controversias con fuerza de verdad legal.*

*Aunque se niegue a nivel teórico la posibilidad de que órganos administrativos desempeñen funciones jurisdiccionales, la realidad legislativa y jurisprudencial ha impuesto su reconocimiento, obligando a diferenciar el régimen del acto jurisdiccional de la Administración del acto administrativo, el cual es substancialmente distinto.*

*No se pretende con ello asimilar el acto jurisdiccional de la Administración con el acto emanado de los jueces, sino reconocer que una realidad innegable, que hunde sus raíces en*

*los sistemas jurídicos de control de la actividad administrativa existentes en el antiguo régimen."*<sup>4</sup>

Sobre este particular, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 124 del Código Tributario, las etapas del procedimiento contencioso tributario son dos: (i) la reclamación ante la Administración Tributaria y (ii) la apelación ante el Tribunal Fiscal.

En el primer caso, conforme lo establece el artículo 142 del Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria resolver las reclamaciones dentro del plazo máximo de 9 meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Dicho plazo puede variar a 12 meses tratándose de casos sobre precios de transferencia o 20 días hábiles en los casos de reclamaciones contra resoluciones que establezcan sanciones decomiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina profesionales independientes así como las resoluciones que las sustituyen.

Esta primera etapa del contencioso tributario, es –en muchísimos casos– un trámite inútil para el contribuyente, por cuanto al ser la propia Administración Tributaria la encargada de resolver la controversia, lejos de buscar la correcta aplicación de las normas tributarias a las discrepancias surgidas entre la parte pasiva y la parte activa de la relación jurídica tributaria, la Administración Tributaria se limita a buscar los argumentos que estén a su alcance para declarar infundados los recursos impugnatorios interpuestos por los contribuyentes, demostrando de manera patente la autenticidad del aforismo jurídico que señala que "nadie puede ser juez de su propia causa."

El Tribunal Fiscal, por su parte, es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a la seguridad social y a la oficina de normalización provisional, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera, conforme lo establece el artículo 143 del Código Tributario.

El plazo para resolver las apelaciones, de conformidad con lo establecido por el artículo 150 del Código Tributario, es de 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al tribunal. Dicho plazo puede variar a 18 meses tratándose de casos sobre precios de transferencia. Si consideramos los plazos señalados en el

4 CASSAGNE, J. C. *Derecho Administrativo*. Tomo I. Séptima edición actualizada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 2002, pp. 84.

Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario debería tomar, en el peor de los casos, un tiempo no mayor de 2 años y medio. Sin embargo, en la práctica, el referido procedimiento toma, usualmente, un promedio de 4 a 5 años; tiempo durante el cual el contribuyente se ve sometido a un considerable número de perjuicios que en muchas ocasiones se tornan irreparables y por los cuales la Administración Tributaria en la mayoría de los casos no responde.

Si a ello le agregamos el tiempo que podría tomar el proceso de impugnación de los actos de la Administración Tributaria ante el Poder Judicial, lo que podría tomar otros 5 años adicionales, debemos concluir que –en nuestro país– no se puede hablar de la existencia de una tutela judicial efectiva.

Al respecto, José Osvaldo Casás señala que “la tutela judicial efectiva significa, sobre todo, una justicia a tiempo, lo que demanda una duración razonable de los procesos”. En ese sentido, el mismo Casás, citando a Gordillo, precisa que “cuando en un juicio ordinario nos enteramos una década después del derecho judicialmente aplicable a nuestro caso, no hemos tenido acceso a la justicia sino a la historia.”<sup>5</sup>

Para colmo, la cobranza coactiva de la deuda tributaria también es realizada por la Administración Tributaria sin necesidad de requerir la intervención judicial, aun cuando en la aplicación del procedimiento de cobranza coactiva pudiera estarse afectando derechos fundamentales de los contribuyentes.

En efecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 114 del Código Tributario, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria y se ejerce a través del Ejecutor Coactivo.

La opción de que sea la Administración Tributaria la encargada de la cobranza coactiva de las deudas tributarias no es mala en sí misma, pero, como bien lo dice Giuliani Fonrouge: “(...) conociendo el criterio predominante entre los funcionarios administrativos, por lo común autoritario despótico, proclive a la arbitrariedad, la actuación de la justicia es garantía insustituible en el estado actual de nuestra organización.”<sup>6</sup>

Lamentablemente, en el Perú, el legislador en materia tributaria, lejos de tratar de equilibrar la desigual relación jurídica existente entre la Administración Tributaria y el contribuyente,

ha establecido normas claramente a favor de la primera y en abierto detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, lo que podría calificarse como un atentado contra los principios esenciales de un Estado de Derecho, pues difícilmente podría entenderse este diseño normativo como una expresión de la voluntad general que es el sostén fundamental de dicho modelo de Estado.

Como consecuencia de ello, la necesidad de asegurar una tutela judicial efectiva es de carácter urgente en nuestro país, pues la conducta desenfadada de la Administración Tributaria producto del otorgamiento exagerado de facultades destinadas a lograr metas de recaudación cada día más ambiciosas va a terminar produciendo, en el mediano y largo plazo, el desaliento de la actividad productiva en nuestro país y el encarecimiento y, por lo tanto, la inviabilidad de los proyectos de inversión, como consecuencia de una exagerada presión tributaria que violenta los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A modo de conclusión sobre este punto, cabe citar a José Osvaldo Casás, quien señala que:

*“La tutela judicial efectiva exige mucho más que una simple optimización de la defensa jurisdiccional y se alza, primordialmente, como un reaseguro ante las recurrentes violaciones a la Constitución y a las leyes por parte de los poderes públicos, reconvirtiéndose, de un precepto indicativo de una obligación de respeto del derecho de defensa, en un deber positivo a cargo de los magistrados judiciales, en la idea de que el proceso no tiene exclusivamente un mero fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales.”*<sup>7</sup>

## 6. La necesidad de modificar el Sistema de Solución de Controversias Tributarias

Considerando lo anteriormente expuesto, somos de la opinión que el actual sistema de solución de controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, debería ser revisado de manera minuciosa y responsable, de manera que se dé real consideración a todos los efectos que se pueden derivar de un sistema ineficiente, injusto, desalentador de la actividad privada y violador de los derechos fundamentales de los contribuyentes y, así, se diseñe otro sistema modelado de tal manera que se eliminen todos los terribles defectos del que ahora crea un verdadero vía crucis a todos los contribuyentes.

5 CASÁS, J. O. (Diciembre de 2004). Tutela judicial efectiva. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima, Perú: IPDT. pp 37.

6 GIULIANI FONROUGE, C. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1982, pp.767.

7 CASÁS, J. O. (Diciembre de 2004). Tutela judicial efectiva. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima, Perú: IPDT, pp 36.

El nuevo sistema, podría, por ejemplo, eliminar la participación de la Administración Tributaria como instancia de resolución de las controversias que se susciten entre ella y los contribuyentes, dando paso a un órgano independiente que pueda resolver las referidas controversias sin tener el evidente conflicto de intereses de la Administración Tributaria, pues nadie puede ser juez y parte de una misma causa.

Para graficar ese conflicto de intereses, imaginen un sistema de sistema de solución de controversias entre particulares en el que, para encontrar la solución, la parte demandante someta su demanda a la parte demandada para que ésta la resuelva. Así de absurdo es el actual sistema, y la Administración Tributaria ha demostrado –ya hasta la saciedad– su incapacidad de resolver de manera imparcial los casos que se le plantean, resultando imperativo relevarla de tal responsabilidad.

Asimismo, el nuevo sistema podría conducir a que directamente se resuelvan las controversias en el Poder Judicial, y así se evite el injustificadamente largo proceso de impugnación de las decisiones, muchas veces erradas, de la Administración Tributaria.

Del mismo modo, el nuevo sistema debería impedir que la Administración Tributaria tenga facultades para trabar sus propias medidas cautelares destinadas a «asegurar el cobro de la deuda tributaria», ya que, muchas veces, la deuda existe solamente en el imaginario del recaudador tributario y, sin embargo, su persecución genera gravísimos, y a veces irreparables, daños y perjuicios a los contribuyentes sometidos a procedimientos de cobranza coactiva que luego son dejados sin efecto, cuando se demuestra que la supuesta deuda tributaria era en realidad inexistente y solamente son producto de la equivocada aplicación de las normas tributarias por parte de la Administración Tributaria. ☒