



Entrevista a Lourdes Chau Quispe^(*)

Reflexiones y perspectivas en torno a las **reformas tributarias** en materia de procedimientos y procesos judiciales tributarios^(**)

Reflections and perspectives on tax reforms in tax proceedings and judicial processes

Resumen: En la presente entrevista, la doctora Chau nos comparte algunas ideas respecto a las reformas tributarias de los últimos dos años y la implementación de las mismas. Así, se abordan las novedades que trajeron la introducción de fiscalizaciones parciales, consultas particulares y los procedimientos vinculados a estas, para luego tratar el rol del Tribunal Fiscal en la aplicación y consolidación de las nuevas instituciones tributarias introducidas.

Palabras Claves: Derecho Tributario - Fiscalización Parcial - Administración Tributaria - Consulta particular - Jurisprudencia Tributaria - Tribunal Fiscal

Abstract: In this interview, Dr. Chau shares some ideas about the tax reforms of the past two years and their implementation. In this way, the interview addresses the news that brought the introduction of partial audits, individual consultations and the procedures related to these. Then, it focuses on the role of the Tax Court in the implementation and consolidation of these new tax law institutions.

Keywords: Tax Law - Partial Audit - Tax Administration - Private Consultation - Tax Precedent - Tax Court

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Post grado en Tributación por la misma casa de estudios y Magíster en Administración por la Universidad del Pacífico.

(**) Entrevista elaborada por Efraín Rodríguez Alzaa. Abogado por la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro extraordinario de la Asociación Civil IUS ET VERITAS. La entrevista fue realizada por Lucero Ibarra Arregui, estudiante de la Facultad de Derecho y miembro ordinario de la Asociación Civil IUS ET VERITAS. La Asociación agradece profundamente a la doctora Lourdes Chau Quispe por su colaboración y disponibilidad para responder nuestras preguntas.

1. Un cambio sustancial en las reformas tributarias llevadas a cabo en los últimos dos años lo representa la incorporación de la fiscalización parcial. ¿Cómo ha venido actuando la SUNAT en este nuevo tipo de fiscalizaciones y de qué manera ha cambiado con relación a las fiscalizaciones completas?

Efectivamente, en la reforma introducida al Código Tributario en el año 2012 se otorgó a la Administración Tributaria (específicamente a la SUNAT porque no es una facultad que la tengan todas las administraciones tributarias del país) la posibilidad para hacer las revisiones o fiscalizaciones de manera parcial. Esto significa que la Administración Tributaria (SUNAT) puede hacer las revisiones de las obligaciones tributarias de los contribuyentes concentrada en algún o algunos de sus aspectos.

Antes la fiscalización solo podía ser integral, o lo que el Código Tributario denomina como fiscalización definitiva que, desde mi punto de vista, no es el mejor término, a mí me gusta hablar más de una fiscalización integral versus una fiscalización parcial, porque ambas desde luego son definitivas. La integral, será definitiva respecto del tributo y período fiscalizado, y la parcial será definitiva en cuanto al aspecto fiscalizado. Ambas son, entonces, definitivas desde ese punto de vista.

Para que esto se entienda mejor voy a extender un poco más, como he mencionado, antes la fiscalización era *integral*, eso no significaba que la administración tributaria revisaría todos y cada uno de los aspectos de la obligación tributaria o cada operación realizada por el contribuyente, puesto que, lógicamente, eso sería imposible. Lo que hacía la administración era, por ejemplo, notificar al contribuyente para efectos de llevar a cabo esta fiscalización, digamos, por Impuesto a la Renta de 2008. La SUNAT evaluaba el correcto cumplimiento de la obligación tributaria y entonces arribaba a una conclusión. No necesariamente iba a poder revisar todos y cada uno de los aspectos o cada una de las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente en el 2008; sin embargo, la conclusión a la cual arribaba era definitiva y total respecto del Impuesto a la Renta del 2008. Solo de menar excepcional – si se cumplían alguno de los supuestos previstos en el artículo 108 del Código Tributario – la SUNAT podía modificar el resultado anterior.

Desde luego, lo descrito podía significar algunos inconvenientes para la labor de la administración tributaria. ¿Por qué? Porque llevar a cabo una fiscalización total (*integral*) significaba concentrar a un grupo de auditores para fiscalizar a solo una o pocas compañías. Ante quizás, una falta de recursos humanos se dejaba de revisar a otras empresas. Además, lo que se dijese respecto de ese tributo y período fiscalizado, como señalé, era definitivo.

Hoy en día, con la reforma del 2012, lo que se ha facilitado a la administración tributaria es que puede concentrarse en algún aspecto o elemento de la obligación tributaria. Sigamos con el ejemplo del Impuesto a la Renta de 2008. La administración tributaria puede, en función, a los programas que internamente diseñe, simplemente ir a una empresa a revisar por ejemplo la cuenta de gastos de personal. Se concentra en ese aspecto y llega a una conclusión. Más adelante, puede llegar a revisar otros aspectos. Como lo primero fue parcial y no definitivo, tiene expedita la facultad para visitar nuevamente al contribuyente y revisar otros aspectos que no fueron materia de revisión la primera vez. ¿Esto qué va a significar para la administración tributaria? Toda vez que esta norma se ha dictado con el objetivo de facilitar su labor, se va a poder tener un mayor alcance, así como mantener bajo control a más contribuyentes, como consecuencia de ello generar un riesgo, porque si yo siento que la administración está revisando un punto, probablemente voy a querer “ponerme a derecho” respecto a todos los otros puntos o hacer una revisión para poder identificar qué otros puntos podrían generar una contingencia tributaria, además si aún no he sido fiscalizado voy a sentir que la SUNAT está “más cerca de mí”.

Entendería que la Administración Tributaria ha reservado las fiscalizaciones definitivas (a las cuales yo llamo *integrales*) para ciertos



Entrevista a Lourdes Chau Quispe

contribuyentes en función de los objetivos, del plan o de las estrategias de fiscalización que está ejecutando. En el mismo sentido, está llevando a cabo distintas fiscalizaciones parciales, probablemente porque sean más convenientes para los intereses del fisco peruano. La Administración Tributaria identifica, seguramente sobre una matriz de contingencias, un tema y replica esto en diversos contribuyentes que podrían estar dentro de esta situación. Entonces sale y a todos les requiere ese tema ya identificado. Probablemente ahí encuentre alguna inconsistencia, optimiza recursos, genera eficiencia, genera el riesgo, y demás. Desde luego lo que todos esperaríamos es que esto le permita llegar a todos aquellos sujetos que aun actúan en la sombra, en la acera de la informalidad.

Sin embargo, lo que hay que preguntarse aquí es: ¿desde el lado del contribuyente esto genera un efecto negativo? Porque si bien el contribuyente tiene el deber de contribuir con el Estado para que pueda contar con los recursos públicos que le permitan dar satisfacción a las necesidades públicas y dentro de ello colaborar con que haya una recaudación eficiente, eso no puede significarle al contribuyente, el traslado de una carga pesada y el aumento de fuertes costos, como es la percepción que un importante sector viene teniendo.

De hecho en el tema de las fiscalizaciones parciales se han dictado algunas pautas como, por ejemplo, que cuando se haga la fiscalización parcial, se tiene que indicar que esa es la naturaleza, así como el aspecto o el elemento de la obligación tributaria a fiscalizar y además no interrumpe el término prescriptorio.

Pero un tema que puede preocupar es si con esta herramienta administrativa los contribuyentes podrían tener que soportar por un mayor lapso de tiempo las revisiones tributarias. Me refiero a que para el caso de la fiscalización definitiva la Administración tiene el plazo de un año para pedir información y documentación, luego de ello lo que queda es concluirla con la correspondiente emisión de las Resoluciones de Determinación y Multa. En el caso de una fiscalización parcial, el plazo para poder solicitar información, documentación, etcétera, es más breve, de seis meses.

Siguiendo esas pautas, diríamos que teóricamente el contribuyente no debería verse en una peor situación (en cuanto al tiempo en que podría tener que atender a un

fiscalizador proporcionándole documentación e información) que si se le efectuase una fiscalización definitiva. Esto desde un punto de vista conciliador entre los intereses de la Administración Tributaria, que representan los intereses del fisco versus los intereses de los contribuyentes. Sin embargo, en la práctica podría suceder que la administración podría dividir esa fiscalización definitiva en varias fiscalizaciones parciales, y como tengo seis meses para cada fiscalización parcial, podría hipotéticamente hacer cuatro fiscalizaciones parciales y llegar al plazo de un año. Esas situaciones podrían presentarse, pero no creo que hayan sido el espíritu de la norma. Por eso, pensaría que no estaría mal revisar si es que no debería ponerse un límite en el número de fiscalizaciones parciales en cuanto a un tributo y período. Desde luego mucho dependerá también de la concepción y enfoque que venga implementando la Administración Tributaria para llevar a cabo estas fiscalizaciones toda vez que desde el 2012 a la fecha ya han pasado más de dos años.

¿Qué aspectos requieren ser precisados o complementados o modificados? Un tema, como mencionaba, era el relativo a la limitación del número de fiscalizaciones parciales que puede soportar un contribuyente.

Otro tema, que ya se está viendo en la práctica, es cómo delimitar el aspecto a fiscalizar porque la revisión podría estar centrada en por ejemplo un gasto pero este derive en otros temas que podrían ayudar al contribuyente a defender suposición, allí creo que debería el auditor automáticamente ampliar la fiscalización a los otros temas derivados y no simplemente decir que como no son objeto de la revisión parcial no se toman en cuenta.

Igual de relevante es el tema de las declaraciones juradas rectificatorias. ¿Por qué? Tal como está regulada la fiscalización

Reflexiones y perspectivas en torno a las reformas tributarias en materia de procedimientos y procesos judiciales tributarios
Reflections and perspectives on tax reforms in tax proceedings and judicial processes

parcial, puede ocurrir que, para seguir con el ejemplo, se esté revisando el Impuesto a la Renta, específicamente lo que son los gastos de personal. Entonces, como conclusión de la fiscalización parcial se efectúan reparos que concluyen en una Resolución de Determinación y una Resolución de Multa: hay un tributo omitido. Sin embargo, el Código Tributario permite que el contribuyente pueda presentar una rectificatoria de su declaración jurada sobre aspectos que no han sido materia de la fiscalización parcial, puesto que dichos temas no han sido materia de revisión. Entonces yo podría corregir mi determinación en cuanto a esos otros aspectos. ¿Qué puede suceder? Que quizás como contribuyente, advierto que hubieron gastos que no fueron deducidos en el ejercicio materia de fiscalización, pero que efectivamente tengo todo el respaldo documentario legal para que esos gastos sean deducidos en ese ejercicio, y como consecuencia de ello entonces presento una rectificatoria. ¿Qué va a significar? Que aun considerando el reparo que me ha formulado la administración tributaria, tengo un impuesto menor que el determinado por la administración tributaria o quizás ni siquiera tenga tributo a pagar, porque al no considerar originalmente estos gastos, luego con la rectificación correspondiente, puede que disminuya mi renta y por lo tanto tenga un menor impuesto que pagar o simplemente no tenga que pagar algo. Entonces ahí surgen una serie de situaciones. ¿Qué pasa si a mí me emitieron la resolución de determinación en la fiscalización parcial y la estoy reclamando? Pero ahora con esta declaración jurada rectificatoria que puede haber surtido efectos al haber transcurrido cuarenta y cinco días después de su presentación ya no tendría la deuda que me están requiriendo. Pero como yo quiero discutir esos reparos, porque no estoy de acuerdo con las observaciones que me ha hecho la administración tributaria (gastos de personal), debo seguir con mi reclamación.

En el supuesto anterior, ¿cuál sería el procedimiento correcto? Yo no me voy a desistir de la reclamación, pero sí quisiera que se considere que los reparos no son procedentes, porque si como conclusión del procedimiento contencioso logro rebatir las observaciones que me hizo la administración tributaria originalmente a mi determinación, con estos gastos adicionales que he incluido hasta tendría quizás un monto a mi favor; creo que a la administración tributaria no le quedaría más que considerar el efecto de la declaración rectificatoria en el procedimiento contencioso.

Vinculado con este tema surgen otras aristas porque si bien el Código Tributario, tanto en el artículo 88 como en el 108, señala qué es lo que se debe hacer en los casos donde se presenta una declaración jurada rectificatoria que impacte en el impuesto que ha sido materia de revisión parcial, en la práctica se van a presentar una serie de variables. Por ejemplo, ¿qué pasa si es que yo, en el caso que discuto por la fiscalización parcial, he presentado una carta fianza para que se admitan nuevos medios probatorios? Ya no me deberían exigir la presentación de esa carta fianza porque finalmente no hay deuda, y si he pagado finalmente podría exigir la devolución, porque con esta declaración jurada rectificatoria tampoco habría deuda. Por lo mismo si ya no hay deuda, tampoco me podrían exigir el pago previo de la deuda liquidada en la resolución de Determinación original, si es que no la reclamé dentro del plazo legal de 20 días.

Como decía, ya en el devenir de la ejecución de esta facultad se van presentando una serie de variables que probablemente sean materia de un pronunciamiento a nivel de la administración o de la jurisprudencia tributaria que se emita por el punto.

2. Otro aspecto relevante en el marco de las fiscalizaciones tributarias es la incorporación de la modalidad de Fiscalización Parcial Electrónica en el Código Tributario a través de la Ley No. 30296. ¿En qué consiste este tipo de fiscalización y qué problemas podrían generarse en la aplicación de esta nueva modalidad electrónica? ¿El hecho que la SUNAT notifique y fiscalice por medio de sistemas de comunicación electrónica podría significar la afectación de algún derecho del contribuyente?



Entrevista a Lourdes Chau Quispe

Nos encontramos en una situación en la que la Administración tributaria cuenta con una herramienta fuerte, que es la disposición de mucha información en medios informáticos sistematizados así como con programas informáticos útiles. La administración recibe información de los propios contribuyentes, de terceros, de instituciones, sobre hechos económicos con relevancia tributaria. De manera que cuenta con herramientas que pueden facilitarle las acciones de control. Acá, lo que la Administración está evidenciando es que ya estamos en una era de la informatización de las obligaciones tributarias; no nos sorprendería entonces que en un mediano plazo, la determinación del Impuesto a la Renta de las empresas pudiese venir en borrador o pre-elaborada por la administración tributaria sobre la base de una información que tiene en su poder o en sus registros informáticos, esto prácticamente ya existe en el caso de las personas naturales formales.

Entonces yo creo que la fiscalización electrónica se enmarca dentro de esta realidad: tengo información, puedo hacer cruces internos y luego comunicárselo al contribuyente, para hacer el control bastante más sumario, expeditivo y eficiente. La idea es que todo esto se haga a través de medios electrónicos y de la mano con esto hay normas que están referidas a contar con un buzón o correo electrónico del contribuyente para que pueda estar notificado de estas actuaciones; según lo que deja entrever la norma, la notificación no solamente va a ser a través de la vía electrónica, sino que la documentación y los descargos que el contribuyente presente van a tener que ser también a través de la vía electrónica.

Esto es algo que ya tienen implementados otros países de la región como Argentina, Colombia y México. Y se ve que es un procedimiento sumario, la norma ha puesto ciertos candados porque lo que dice es que este tipo de fiscalización es una de tipo parcial y además va a realizarse en los casos que por la declaración jurada o las declaraciones presentadas por el contribuyente o terceros o por los libros electrónicos, registros, documentos que la Administración tiene en su poder y en sus archivos. Como consecuencia de ello, el procedimiento contencioso también podría ser vía electrónico, con un expediente digital.

Ahora bien, este es un tema que se va a ir implementando paulatinamente, entiendo que la Administración está trabajando en ello para poder hacerlo de manera más

idónea, que como señalo también ayudará a lo que es la formación de la cultura del “reclamo o proceso digital”; los papeles físicos que tenemos van a ser cosa del pasado. Entonces la pregunta nuevamente ahí es si el contribuyente estará protegido en cuanto a sus derechos sobre todo el derecho de defensa.

Hay que tomar en cuenta que los plazos son muy breves: todo tiene que culminar en treinta días hábiles. Se recibe la notificación, hay un plazo de diez días para que conteste el contribuyente a las observaciones formuladas y al cabo de veinte días ya se debe tener la respuesta final que puede ser una resolución de determinación o una resolución de multa; esto debe poner en alerta a los contribuyentes que deben tener documentado todo esto, ya que la respuesta va a tener que ser en un lapso bastante breve. No se advierte en la norma que se hable de prórrogas que pueda pedir el contribuyente.

Desde luego, un punto sobre el cual reflexionar es si todos los en el país estamos en la posibilidad de acceder a las herramientas informáticas con la inmediatez necesaria. Para nosotros, es común hablar de medios informáticos, de comunicación electrónica, tenemos acceso en tiempo real a la información, pero no es así para la generalidad de contribuyentes en el país. Si la Administración te va a notificar a tu correo electrónico, ¿estarás tú, contribuyente, en capacidad para también contestar por esa vía o te vas a enterar inmediatamente de esa notificación que te ha hecho llegar la Administración Tributaria? Son puntos que tienen que cuidarse porque la realidad no es la misma en todo el país.

3. Como parte de las reformas, se incorporó también una nueva modalidad para realizar consultas institucionales a la SUNAT. ¿Cuál es el alcance de las consultas

particulares y de qué manera la contestación de la SUNAT a este tipo de consultas podría influir en una fiscalización tributaria? ¿Por qué razón la norma señala que la SUNAT debe abstenerse de responder a dichas consultas cuando detecte que el hecho o la situación caracterizados que son consultados son objeto de una fiscalización o impugnación en la vía administrativa o judicial, aunque referido a otro deudor tributario?

A la fecha existe lo que se conoce como la consulta institucional, que tiene como característica que deba ser presentada por alguna entidad que represente un gremio. Un particular no puede acudir a la SUNAT para poder formular una consulta formal, sí puede ir a cualquier centro de servicios de atención al contribuyente, y formular una consulta sobre un tema o caso específico, pero sabemos que hacer una consulta en esta dependencia no te garantiza nada. En cambio en una consulta formal tienes la respuesta de la administración, tienes su opinión y por lo menos te da una idea de qué es lo que ella piensa. Pero como decía, hasta antes de la última modificación del Código Tributario, esta consulta solamente podían formularlas instituciones o gremios reconocidos, además solo podía ser sobre el alcance e interpretación de una norma no sobre hechos concretos; si uno formulaba una consulta de esa naturaleza simplemente era desestimada o declarada improcedente.

En la última modificación dictada por la Ley No. 30296 del 31 de diciembre de 2014, recogiendo la experiencia de otros países, es que se ha incluido dentro de nuestra normativa la *consulta particular* por oposición a la institucional, aquí ya el deudor tributario podrá recurrir a la Administración Tributaria para formular una consulta sobre situaciones o hechos concretos. Esto está sujeto a una reglamentación que deberá emitirse al igual que en el caso de la fiscalización electrónica y su implementación será progresiva tomándose en cuenta, entre otras cosas, los antecedentes, el tamaño o envergadura del contribuyente, el tributo y hasta la conducta de sus asesores tributarios o legales, este último caso sin duda generará más de una interrogante sobre sus alcances.

Lo que podrá hacer el deudor tributario (no solo el contribuyente entonces sino también el responsable tributario) es presentarse a la administración, acreditar el legítimo interés, según dice la norma, y formular preguntas sobre el régimen jurídico tributario

aplicable a cierta situación o hecho concreto que esté vinculada a ese deudor tributario. No puede ir a preguntar lo que le pasa a su vecino, tampoco yo como asesor tributario de la Empresa XYZ, voy a poder ir a preguntar a manera general, o por la empresa o por un grupo de contribuyentes que podrían tener una situación similar. Tiene que ser el deudor tributario individual que acredite legítimo interés directo.

Entiendo que la norma está dada en el sentido de ser una herramienta para facilitar la toma de decisiones, generar predictibilidad y en cierta forma seguridad; si un inversionista quiere tener certeza sobre qué es lo que opinaría o la SUNAT o como ésta actuaría si es que lleva adelante cierta operación, entonces podría recurrir vía la consulta individual, identificando el caso y solicitando que se pronuncie sobre cuál sería el régimen tributario aplicable a esa operación.

Entonces lo veo como una herramienta de facilitación de las tomas de decisiones que ahora la Administración Tributaria está poniendo en manos de los contribuyentes. Por eso mismo entiendo que la norma señala es que si en curso hay una fiscalización o un procedimiento contencioso, la consulta individual no procede, allí la SUNAT da un paso atrás y dice: yo sobre esto no me voy a pronunciar, porque en ese caso ya no se trata de una consulta para saber cómo actuar, en estos casos la administración ya actuó. Resaltamos que en el caso de una fiscalización la norma establece que basta que esté en curso, no necesariamente exige que la fiscalización haya concluido y por tanto no necesariamente va a haber una posición definitiva de la SUNAT. Lo que entendemos entonces es que para la norma, si está en curso el procedimiento de fiscalización, el contribuyente se tendría que someter a lo que se decida en ese procedimiento de fiscalización, porque, ya ha realizado la operación.



Entrevista a Lourdes Chau Quispe

Si estamos en un contencioso ya se esperará que los órganos resolutores sean los que definan cuál es el criterio correcto. Es importante señalar que aun cuando el hecho o situación caracterizados para la consulta estén siendo discutidos por otro contribuyente, ya no se podrá presentar ésta, todo dependerá pues de la identidad del caso.

Esto no sucede con la consulta institucional, la cual puede formularse en cualquier momento.

4. Desde una perspectiva general, ¿cómo evalúa la labor del Tribunal Fiscal en el marco de las últimas modificaciones tributarias (2012 – 2014)? ¿De qué manera sigue influyendo la carga de procedimientos pendientes de ser resueltos en dicho órgano colegiado? En promedio, ¿cuánto demora en resolver el Tribunal Fiscal desde que el recurso de apelación es interpuesto?

Creo que se puede hablar mucho sobre el tema de las controversias tributarias. Sin embargo, empezaría por decir que hoy percibo que se han incrementado, y esto porque se han intensificado también las fiscalizaciones que lleva a cabo las administraciones tributarias, en particular las realizadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

La labor de fiscalización es intensa desde el lado de la SUNAT y eso incrementa el número de procesos y repercute en el nivel de cumplimiento de la labor resolutoria del Tribunal Fiscal, última instancia en sede administrativa. Entrar en un litigio tributario supone esperar algunos varios años para obtener el resultado final: aproximadamente cinco en sede administrativa y tres adicionales en sede judicial. Teóricamente, el Código Tributario lo que señala es que la administración tiene nueve meses para resolver un reclamo, salvo el caso de precios de transferencia donde el plazo es de un año y el Tribunal Fiscal tiene un año para resolver la apelación, salvo el caso de precios de transferencia donde tiene año y medio.

Entonces ¿qué es lo que está pasando? Como mencionaba, con el fortalecimiento de la Administración Tributaria se han incrementado las fiscalizaciones, las acotaciones, las reclamaciones, el número de las resoluciones que resuelven las reclamaciones y las apelaciones, y nos detenemos allí pues lo siguiente debería ser que se han incrementado también las

resoluciones del Tribunal Fiscal. No obstante, ¿qué ocurre? Si bien se ha incrementado el número de Resoluciones del Tribunal Fiscal, no ha sido suficiente para considerar que los casos se están resolviendo en un tiempo razonable, no digamos siquiera en el plazo legal pero al menos algo parecido a éste.

Lo que sucede es que si el Estado decide fortalecer la Administración Tributaria en la etapa de fiscalización y en la etapa de reclamación (con un mayor número de resolutores y mejores incentivos para atraer una mejor fuerza laboral), lo que no es malo, pero no lo hace a nivel del Tribunal, por más encomiable que sea el esfuerzo que haga esta institución, no va a poder atender con prontitud los casos sometidos a su decisión. Entonces eso es lo que viene sucediendo hoy día tenemos un caño abierto del cual cada vez sale agua con más fuerza pero no tenemos como cerrarlo.

Por eso creo que uno de los temas duros que estamos enfrentando en el ámbito tributario es la lentitud de los procesos tributarios y, ciertamente, eso hace que pensemos en la frase: “Justicia que tarda, no es Justicia”. En el mundo tributario estamos ante una realidad de negocios, lo que los contribuyentes (las empresas y los inversionistas) quieren saber es qué decisión tomar ante uno u otro caso y los negocios no esperan, cuanto menos incertidumbre o contingencia, mejor gestión y evaluación del emprendimiento, por eso lo que buscan es que las controversias se resuelvan rápido.

La decisión de la Administración no es infalible y los contribuyentes tienen derecho a discutir el tema ante los órganos correspondientes, pero verán allí un obstáculo para decidir sobre sus negocios. Entonces esto tiene que ver inclusive con el tema económico y el desarrollo del país, ya que si no tenemos un órgano que pueda resolver de manera oportuna los

Reflexiones y perspectivas en torno a las reformas tributarias en materia de procedimientos y procesos judiciales tributarios
Reflections and perspectives on tax reforms in tax proceedings and judicial processes

casos sometidos a su decisión va a ser, simplemente, un entrapamiento para el desarrollo de la inversión.

Ahora bien, desde el lado de las finanzas del Estado esto también es un problema ya que mientras que una acotación esté discutiéndose en sede administrativa no es deuda exigible coactivamente y por tanto no puede ser cobrada.

Es en este esquema donde se vuelve a pensar en mecanismos alternativos de resolución de conflictos como es el caso del arbitraje que aún no es aceptado en nuestro país para materia tributaria.

De hecho, muchas cosas se pueden decir, pero lo que debería hacerse en principio es tomar una serie de decisiones que pasan, desde luego, por fortalecer al Tribunal Fiscal en el mismo nivel de lo que se ha hecho con la Administración Tributaria. El Tribunal viene haciendo un esfuerzo importante para poder atender las apelaciones que presentan los contribuyentes en el tiempo más corto pero no ha sido suficiente, porque creo que es ya un tema de imposibilidad material.

Aun cuando por ejemplo a nivel legal se implementaron algunos mecanismos para hacer más rápida la resolución de controversias como fue la creación de salas unipersonales resolutoras de quejas (que bastante carga generan en el Tribunal), o la resolución de desistimientos y casos similares de poca complejidad por un solo vocal, o la aprobación de jurisprudencia de observancia obligatoria por reiterancia de criterios; ello no ha sido suficiente,

Asimismo, en el año 2010 algunas medidas se adoptaron en el Tribunal Fiscal desde el punto de vista del personal y se pudo lograr que la carga procesal disminuya la labor, pues se ampliaron las salas a once cuando venían siendo siete (cuatro salas más era ya un número importante). Pero de aquella fecha al día de hoy muchas cosas han pasado, creo que las salas han quedado nuevamente disminuidas a veinticinco vocales porque muchos vocales del Tribunal han decidido dejar la institución o han cesado por edad y no se han llenado esas vacantes y algo similar ha sucedido a nivel de los cuadros de profesionales de las categorías inmediatas.

Actualmente deben estar ingresando al Tribunal un promedio de 1800 expedientes mensuales y existe un

pasivo de 12 000 expedientes por resolver de los cuales un 60% debe estar fuera del plazo legal, principalmente expedientes que ingresaron entre 2012 y 2014, aunque aún hay expedientes del 2008 a 2011. Hay que tener presente que el Tribunal no solamente resuelve lo referente a SUNAT, sino que también resuelve los temas de las municipalidades (de las 2000 municipalidades que existen, aproximadamente, en el país) y resuelve otros temas de otras administraciones tributarias, de forma que la carga que tiene el tribunal es intensa.

El Tribunal creo que se viene esforzando para mantenerse como un órgano con capacidad técnica, transparencia e independencia, pero falta dotarlo de mecanismos reales que hagan que pueda ser el órgano célere que todos queremos y dentro de ellos incluir los incentivos necesarios para mantener y atraer a buenos cuadros profesionales.

A eso desde luego debemos sumar otra serie de medidas que pueden ayudar a que disminuya el número de ingreso de casos, pues lo anterior que he mencionado es para que lo que ya ha ingresado pueda decrecer, pero también se deben adoptar medidas para que ya no ingresen tantos casos.

El Tribunal ha adoptado algunas medidas para tratar de paliar ello. Por ejemplo, como he mencionado emitir jurisprudencia de observancia obligatoria en los casos en los cuales tiene criterios reiterados, con el fin de hacer más fácil este tema de observancia obligatoria, porque en esos casos la Administración Tributaria tiene que atenerse a lo que dice el Tribunal. Pero creo que la Administración debe tener otra concepción, me explico: la administración tiene la posición de que si un criterio no consta en una jurisprudencia fiscal publicada con el carácter de observancia obligatoria, no está obligada a observarlo, ¿Y eso qué hace? Que



Entrevista a Lourdes Chau Quispe

ingresen más casos al Tribunal que seguramente van a tener el criterio que ya antes se había dictado.

Otras acciones que ayudarían sería que las normas sean más claras, que las fiscalizaciones tengan un mejor filtro, que las acotaciones se hagan con criterios razonables, que el área de reclamos de la administración tenga un criterio más abierto, que haya una mejor difusión de las normas tributarias, entre otros.

Como decía, el Estado también ganaría con un litigio resuelto a tiempo, no solo porque puede cobrar sino porque entre las modificaciones últimas está la de la eliminación de los intereses moratorios para los casos en los cuales el Tribunal se excede del plazo legal, allí solo se va a actualizar la deuda con el IPC. Este es un cambio que de alguna manera mejora la situación del contribuyente, pero también hay que tomarlo con pinzas, ya que podría motivar más bien a que un contribuyente que sabe que su expediente va a tardar cinco años en el Tribunal interponga una apelación, porque sabe que, finalmente, la deuda solo se va a actualizar con el IPC. Entonces a mayores impugnaciones, menor posibilidad de respuesta oportuna del Tribunal; por lo que los contribuyentes que solamente apelan para dilatar el tema son los que salen ganando en esta situación, y no creo que sea eso lo deseado por nuestro sistema.

Al respecto llama la atención que algunas medidas legales para poder enfrentar este tema tampoco han sido muy efectivas, pues hace poco, en Julio del año pasado, se dictó la ley para eliminar la capitalización de intereses que existió hasta el 2005 y según la cual cada 31 de diciembre tenían que capitalizar deudas más intereses y eso formaba la base de cálculo para el año siguiente. La norma última eliminó, para las deudas aun impagas, la capitalización, con la condición de que si existía una impugnación en trámite se desista y pague. Sin embargo, según he tomado conocimiento, no ha tenido mayor impacto en el Tribunal en cuanto a que los contribuyentes hayan desistido para acogerse a esa norma.

En fin, hay diversas acciones que requieren se adoptadas para que los litigios tributarios no sean una carga pesada para el Estado y para el contribuyente.

5. Un tema que aún no ha sido muy estudiado en lo referente a la jurisprudencia judicial en materia

tributaria es ¿cuál considera que ha sido su relevancia? No solo a nivel judicial, sino también a nivel de la SUNAT o del Tribunal Fiscal. ¿Cómo debe ser su aplicación por parte de los distintos operadores del Derecho en la solución de las controversias tributarias?

Esto, de alguna manera, está vinculado con el punto anterior. Creo que esto pasa por el tema de la *predictibilidad*, porque los operadores del Derecho lo que quieren es saber qué es lo que se va a decidir ante determinados casos en los cuales han estado involucrados; o también pasa por saber cuál es el criterio que se tomaría en última instancia ante determinado esquema legal o empresarial. ¿Qué es lo que sucede a nivel de la Administración Tributaria? Tenemos las resoluciones que emite la administración cuando resuelve una reclamación, tenemos las consultas institucionales y ahora vamos a tener las consultas individuales. Allí es donde se traduce la opinión de la Administración Tributaria. En adición podría incluirse ahí también los resultados de una fiscalización, porque la administración también plasma allí su opinión. Sin embargo, esto no es una jurisprudencia. Aquí hablamos de jurisprudencia ya cuando llegamos al nivel del Tribunal Fiscal, o de los órganos judiciales o del Tribunal Constitucional.

A nivel del Tribunal Fiscal tenemos, legalmente, un tipo de jurisprudencia denominada *jurisprudencia de observancia obligatoria*, a la cual se llega cuando los vocales del Tribunal, reunidos en sala plena, deciden sobre un criterio vinculado con la interpretación o alcance de una ley. Lo que hace el órgano decisor es emitir una opinión con el carácter vinculante sobre la interpretación de una norma jurídica, y eso obliga a que la Administración Tributaria en los casos en los que tenga que aplicar esa norma, lo haga bajo el paraguas establecido por el Tribunal Fiscal. Eso sí ha

Reflexiones y perspectivas en torno a las reformas tributarias en materia de procedimientos y procesos judiciales tributarios
Reflections and perspectives on tax reforms in tax proceedings and judicial processes

venido funcionando, pero, como decía, en la medida en que sea una jurisprudencia de observancia obligatoria emitida con el carácter de criterio vinculante, porque los criterios que constan en resoluciones emitidas por el Tribunal que no han sido formalmente aprobadas con ese carácter y publicadas en el diario oficial *El Peruano*, la Administración Tributaria no los considera obligatorios, por lo que si discrepa de ellos no los aplica; inclusive, debo resaltar que si la administración no está de acuerdo con lo que el Tribunal Fiscal ha decidido, puede recurrir al Poder Judicial para cuestionar ese fallo, que es del propio Estado, algo que ha merecido que muchos asemejen esta figura al título de la obra que escribió el que fuera primer presidente de la Corte Suprema del Perú “Vidaurre contra Vidaurre”, donde cuestiona lo que él antes había dicho o hecho. Esta facultad que tiene la Administración para cuestionar las Resoluciones del Tribunal Fiscal me parece que debe ser revisada.

Lo que en adición existe son las sentencias judiciales, y dentro del esquema del Poder Judicial lo relevante serían las sentencias que emite la Corte Suprema.

Nuestro país no es uno que tenga una trayectoria de criterios judiciales tributarios. Aquí siempre se ha considerado al Tribunal Fiscal como el órgano especializado y, justamente, ese es el punto: que hasta hace poco no había, dentro de la estructura del Poder Judicial, órganos especializados en materia tributaria. Y creo que los que estamos dentro de esta materia sabemos que el Derecho Tributario no se aprende con un curso de especialización de unos dos o tres meses, ya que conocer la materia tributaria es un trabajo de muchos años. Hay que formarse

en materia tributaria para poder entender a cabalidad cómo operan las instituciones; más aún hoy, donde el Derecho Tributario no solamente es local, sino internacional. Hoy en día hay que saber un poco de lo que sucede en los otros países, de la regulación en los otros países y hay que estudiar mucho los tratados de doble imposición, porque los negocios ya no solo son locales, sino que los negocios importantes son internacionales.

Entonces sí, ha faltado en el Poder Judicial esa especialización, y por eso es que no se han tenido sentencias importantes o de relevancia en materia tributaria. Hoy día sabemos que el Poder Judicial ya ha iniciado la especialización. Hay jueces y juzgados especializados en materia tributaria, y también salas especializadas en la corte superior que ven los temas tributarios. Se espera entonces que ya haya un poco más de desarrollo tributario, jurídico, económico y contable en estos órganos especializados. Yo todavía no lo percibo así, aunque tengo la esperanza de que eso llegue a ocurrir. Inclusive, el Tribunal Fiscal no toma como de aplicación obligatoria los criterios que constan en una sentencia judicial porque entiendo que son de aplicación solo para el caso concreto.

Donde sí hemos encontrado un mayor pronunciamiento sobre temas tributarios ha sido a nivel del Tribunal Constitucional, porque sin duda la materia tributaria tiene mucho que ver con los derechos constitucionales. Normalmente la propiedad es del derecho afectado cuando se tiene una acotación de la Administración Tributaria ya sea en la etapa de la fiscalización o posteriormente en la etapa de la reclamación o en la cobranza coactiva. Es así que el Tribunal Constitucional sí se ha animado a elaborar una suerte de doctrina tributaria. No necesariamente compartimos todos los criterios que ha plasmado en sus sentencias, pero por lo menos ha dado un paso adelante, y esperamos que haya una mejor especialización que sienta criterios que puedan orientar a los operadores del Derecho.

A los ciudadanos que estamos inmersos en este mundo de la tributación nos alentaría saber que el derecho procesal se desarrolla porque es a través de éste que se pueden hacer valer los derechos sustantivos, y creo que aún hay cosas por hacer. 