

Apuntes sobre la conflictividad en materia tributaria

José David Santa Cruz Díaz *

Resumen.- En el presente artículo el autor se enfoca en ciertas razones estructurales que explican por qué nuestro sistema mantiene un elevado y creciente nivel de conflictividad en materia tributaria, señalando algunas medidas que podrían ser adoptadas para reducir este problema.

Palabras clave.- Conflictividad Tributaria – Política Fiscal - predictibilidad.

Abstract.- In the following lines the author focuses on some structural reasons that explain why our system maintains a high and growing level of tax conflict, and what settings could be adopted to reduce this problem.

Keywords.- Tax conflict - Tax policy - predictability.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario y del Comité de Asuntos Tributarios de la Cámara de Comercio Americana del Perú - Amcham. Asociado senior en Hernández & Cía.

Introducción

En las últimas décadas hemos verificado un incremento significativo de la conflictividad en materia tributaria, siendo este un problema que genera un conjunto de consecuencias y efectos perjudiciales no sólo para los actores directamente involucrados, sino para todo el sistema tributario e incluso para nuestra economía.

En efecto, la alta conflictividad no supone solamente un desgaste de recursos para los contribuyentes y el Estado ocasionados por el largo tiempo que se mantienen activas las disputas (gastos por la defensa legal, presupuestos de los órganos resolutores, tasas judiciales, etc.); sino que, mientras no se cuente con certeza respecto a la definición de una determinada controversia, se afecta la seguridad jurídica y se postergan decisiones en los negocios, generando igualmente sobrecostos colaterales e ineficiencias de gestión, que terminan desincentivando la inversión y el crecimiento económico.

En cierta medida, esta alta conflictividad también representa un importante perjuicio para el Estado, pues si subyacen a la disputa deudas correctamente giradas, la demora en resolver supondrá un diferimiento en la obtención de recaudación necesaria para financiar los gastos públicos.

Lamentablemente, el problema de la elevada conflictividad no viene siendo adecuadamente atendido por el Estado, quien básicamente ha limitado sus esfuerzos a un papel reactivo, destinando mayores recursos para incrementar las salas del Tribunal Fiscal, así como los juzgados y salas judiciales encargados de resolver el creciente número de controversias.

Analizar el problema de la conflictividad en su debida extensión nos tomaría, ciertamente, innumerables tópicos y páginas. No es un fenómeno que pueda reducirse a la conjetura de que los contribuyentes impugnan las acotaciones y sanciones tributarias con el simple objetivo de diferir su pago (impugnaciones inoficiosas), pues mayoritariamente recurren actuaciones que consideran no arregladas a derecho.

En las siguientes líneas destacaremos varios aspectos que, hoy por hoy, pueden explicar por qué desde un plano estructural nuestro sistema tributario muestra un conjunto de elementos que alientan buena parte de esta creciente conflictividad, y que deberían ocupar prioritariamente cualquier esfuerzo del Estado para combatir el problema.

I. Persistente demora en la resolución de las controversias

Si bien se siguen haciendo esfuerzos para reducir los tiempos de resolución de los conflictos tributarios -por ejemplo, a través de la creación de nuevos juzgados y/o salas-, en nuestra experiencia advertimos que, tanto a nivel del Tribunal Fiscal como en las instancias judiciales, aún se observan dilaciones importantes para la tramitación y resolución de tales controversias.

Con el paso de los años principalmente se ha podido controlar que tales demoras no repercutan perniciosamente en el contribuyente, en lo que compete a los intereses moratorios de la deuda en disputa. Y esto, pues ejercer el legítimo derecho a recurrir un acto de determinación o sanción supone no sólo el derecho a obtener un pronunciamiento acorde a derecho, sino también se resuelva la disputa dentro de un plazo razonable.

Así, encontramos que durante los años 2007 a 2016 se incorporaron progresivamente modificaciones en el artículo 33° del Código Tributario¹ estableciendo la regla de que el cómputo de intereses moratorios se suspenderá una vez vencidos los plazos máximos dispuestos para cada instancia del procedimiento contencioso administrativo -reclamación, apelación y cumplimiento-, estableciendo que durante tal suspensión la deuda pase a actualizarse en base al Índice de Precios al Consumidor; es decir, en torno a la inflación².

Por otro lado, también hacia fines del año 2016, se fijó un límite a la suspensión del plazo de prescripción que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario -penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario-, señalando que dicha suspensión sólo operará “por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo”³.

A partir de esta última regla, el Tribunal Fiscal viene cuidando que los expedientes a su cargo no verifiquen dilaciones excesivas para su resolución -al menos, excesos no mayores a cuatro años-, con el fin de evitar que por su propia demora llegue a prescribir la facultad del administrador tributario de exigir el pago de la deuda.

Sin perjuicio de lo anterior, si nos ocupamos de los tiempos que concretamente y en promedio toma actualmente la resolución de controversias tributarias, hemos

¹ Modificaciones incorporadas en el artículo 33° del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo 981 (2007), la Ley 30230 (2014) y el Decreto Legislativo 1263 (2016).

² Es preciso señalar que la jurisprudencia se ha ocupado de sostener que esta regla de suspensión debe aplicarse incluso en períodos en los que no se contó con una norma explícita y vigente, pues lo contrario supondría vulnerar tanto el derecho de los recurrentes a un debido procedimiento como el principio de razonabilidad [ver: Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes 04082-2012-PA/TC, 03525-2021-PA/TC, 04532-2013-PA/TC y 02051-2016-PA/TC, y Sentencia de Casación 6619-2021-Lima.]. Incluso, se ha previsto que tal suspensión aplique igualmente durante la etapa judicial [Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 03525-2021-PA/TC], sin perjuicio de la expresa referencia en contrario contenida en el último párrafo del artículo 33° del Código Tributario [*“la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”*].

³ Modificación dispuesta por el Decreto Legislativo 1311, vigente desde el 31 de diciembre de 2016. Cabe precisar que mediante una reciente interpretación contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal 00549-Q-2024, que ha sido emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, dicho órgano sostiene que, en tanto la regla indicada está contenida dentro del penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario, su aplicación se circunscribiría necesaria y únicamente al caso de expedientes donde se declare la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para su emisión; tesis que resultaría, desde nuestra perspectiva, muy discutible.

podido advertir que si bien durante la etapa administrativa la SUNAT resuelve los recursos de reclamación (primera instancia) dentro del plazo máximo de nueve (9) meses que prevé el artículo 142 del Código Tributario; el Tribunal Fiscal viene tomando entre año y medio a tres años para pronunciarse sobre los recursos de apelación (segunda instancia)⁴, excediendo así el plazo máximo de doce (12) meses fijado para tal instancia en el artículo 150 del Código Tributario.⁵

Y trasladándonos a la sede judicial, el promedio que toma conseguir un pronunciamiento en primera y segunda instancia judicial, así como en la etapa casatoria, es de entre uno a dos años por cada etapa, lo que depende también en gran medida de la complejidad del caso y/o la particular carga procesal del juzgado o sala de turno.⁶

En línea con todo lo anterior tenemos que, en términos generales, la controversia tributaria puede tomar un promedio de diez (10) años desde su inicio hasta la obtención de un pronunciamiento judicial definitivo y con carácter de cosa juzgada.

Pero tengamos en consideración que la controversia como tal surge luego de concluir una previa fiscalización tributaria, la cual suele emprenderse años después de nacido y declarado el tributo -dentro del plazo de prescripción-. En definitiva, tenemos que recién al transcurrir un aproximado de catorce (14) a quince (15) años desde que surge el tributo, podrá tenerse certeza respecto a la procedencia o no de un sobrevenido reparo vinculado a su liquidación.

Y, en este marco, meditemos en relación con este extenso intervalo de incertidumbre. Mientras la controversia no se resuelve, la Administración Tributaria asumirá que los efectos de su reparo deben repercutir igualmente en posteriores ejercicios u obligaciones tributarias; por ejemplo, liquidando el efecto del arrastre de saldos a favor, créditos o pérdidas, o incluso recalculando posteriores pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Pero, no cabe duda que este “efecto dominó” o “de cascada” estará igualmente sometido a la suerte de si posteriormente se confirma, deja sin efecto o modifica el reparo que originó y habilitó estas consecuencias.

E igualmente, mientras no se tenga una definición clara y definitiva sobre la controversia, la Administración Tributaria podría también optar por replicar similares reparos en la determinación de ejercicios posteriores, disponiendo así de

⁴ Salvo que el contribuyente, en atención a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 150 del Código Tributario, no haya solicitado en su escrito de apelación el uso de la palabra, situación en la cual el Tribunal viene priorizando y dando resolución célere al recurso

⁵ Referencialmente, la deuda actualmente comprometida en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal asciende -según información de la SUNAT a octubre de 2024- a un monto aproximado de S/ 26,000 millones. Ver: <https://elperuano.pe/noticia/255327-mef-crea-nueva-sala-especializada-en-el-tribunal-fiscal>

⁶ Nótese que, tratándose de deuda judicializada, ésta generalmente puede ser cobrada por la SUNAT, pues hoy en día la posibilidad de obtener una medida cautelar judicial que bloquee su exigibilidad es, ciertamente, remota.

importantes recursos, que representarán múltiples acotaciones que el contribuyente deberá igualmente recurrir, significándole mayores recursos y desgaste.

Imaginemos así que, finalmente, luego de muchos años el contribuyente logra un pronunciamiento que revoca la acotación del primer ejercicio y marca un derrotero claro sobre la discusión. Aquí, tendremos que todo el esfuerzo desplegado por el “efecto cascada” del propio reparo, así como las eventuales acotaciones replicadas por la SUNAT a posteriores períodos, habrán resultado inoficiosas, sin perjuicio de haber ocupado tiempo, recursos y desgaste en ambas partes que no podrá recuperarse.

Como puede notarse, la demora en la resolución de los conflictos tributarios perjudica considerablemente a los contribuyentes y a la propia Administración Tributaria, pues mantener latente y por largo tiempo una situación de incertidumbre sobre una determinación y/o sanción genera ineludibles ineficiencias económicas y de gestión.

Bien dicta el dicho: “justicia que tarda, no es justicia”, lo que es precisamente advertido por los efectos generados a partir de una demorada resolución de las controversias tributarias.

Y si bien esta constante y vigente demora en la resolución de controversias podría ser un efecto natural de la alta conflictividad, es claro que, según se ha relatado, su verificación se termina constituyendo en una causa adicional al problema, pues lo agudiza y recrudece.

En base a lo anterior, es evidente que la creación de nuevas Salas del Tribunal Fiscal, o juzgados o salas judiciales, podría aliviar la carga procesal y hacer más célere la resolución de controversias. Pero lo cierto es que hay otros motivos que activamente abonan al problema de la conflictividad, que pasaremos a relatar seguidamente.

II. Complejidad en la interpretación y aplicación de las normas tributarias

Sin duda, el crecimiento y desarrollo de las economías, la digitalización, así como la mayor interconexión y globalización han traído como correlato una sofisticación en las relaciones y operaciones comerciales y financieras. El derecho y la tributación no son ajenos a esta realidad, y vienen adaptándose para ser aplicados en estos nuevos contextos.

Así, a modo de ejemplo, nuestra legislación ha venido incorporando nuevas regulaciones para prever las consecuencias tributarias de estas nuevas situaciones y relaciones (E.g.: normas sobre instrumentos financieros derivados, servicios digitales, etc.). Se viene evidenciando también un mayor desarrollo en materia de normas de precios de transferencia, útiles para establecer el valor de mercado en operaciones entre vinculados o a través de paraísos fiscales. Se están también incorporando -aunque paulatinamente- más Convenios para Evitar la Doble

Imposición celebrados por el Perú con otros países, y se ha dotado igualmente a la SUNAT de herramientas para combatir supuestos de elusión tributaria mediante una norma general antielusiva.

Pero sin perjuicio de todo lo anterior, lamentablemente seguimos evidenciando falencias muy elementales en la interpretación y aplicación de normas tributarias por parte de la Administración Tributaria, advirtiendo entre otros: (i) una tendencia por privilegiar la aplicación de normas reglamentarias o de inferior jerarquía por sobre la Constitución y las leyes; (ii) una propensión a la extrema literalidad en la lectura de las leyes y reglamentos, incluso cuando de tal lectura resulte una regla arbitraria y atentatoria de principios de nuestro ordenamiento; así como, (iii) un desconocimiento de los métodos de interpretación jurídica que, según lo dispone el primer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario, deben permitir un adecuado entendimiento y aplicación de las disposiciones tributarias.

Este devenir normativo hace necesaria una constante capacitación y especialización no sólo de los contribuyentes y sus asesores, sino también de la Administración Tributaria, a fin de que aplique adecuadamente las consecuencias tributarias a las operaciones y estructuras que sean llevadas adelante por aquellos; más aún, cuando la SUNAT goza hoy de una facultad discrecional para perseguir supuestos de elusión tributaria.

Y sobre esto último, recordemos que ni bien se incorporó en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar de nuestro Código Tributario la norma antielusiva general (NAG) en el año 2012, el propio legislador meses después estimó conveniente suspender la aplicación de esta norma por contener conceptos jurídicos indeterminados, pues al dotar a la SUNAT de una amplia discrecionalidad, podía derivar en su aplicación desmedida y arbitraria.

Si bien desde hace unos años ya se cuenta con los parámetros de forma y fondo aprobados para la aplicación adecuada de la NAG, existe aún una cierta resistencia en la autoridad para ejercer plenamente tal facultad, aplicándola en muy contados casos. También advertimos que muchas veces se justifican reparos bajo el manto de una simulación y/o cuestionando su causalidad, pero en buena cuenta se cuestionan las operaciones por su presunto carácter elusivo, pero sin activar propiamente la NAG.

En suma, la propia SUNAT no realiza los esfuerzos adecuados para combatir adecuada y acertadamente situaciones que considera elusivas bajo las normas dictaminadas para dicho propósito.

Así, notamos una pendiente tarea de perfeccionar el entendimiento y aplicación de la normativa tributaria en nuestro ordenamiento, objetivo para el cual también podrán ser de utilidad distintos mecanismos que mencionaremos en los párrafos siguientes.

III. Excesivo estándar probatorio exigido a los contribuyentes

El artículo 62° del Código Tributario establece que la SUNAT es discrecional para determinar, entre otros temas, a qué contribuyentes y sobre qué aspectos recaerán sus diferentes acciones de control, tales como fiscalizaciones, verificaciones, control del cumplimiento de obligaciones, etc.

Y ya en el marco de este tipo de acciones de control, advertimos en los últimos años una tendencia clara a requerir información muy profusa y notoriamente excesiva a los contribuyentes para demostrar la realidad de sus operaciones con incidencia tributaria. Así, de no satisfacerse estos pedidos desmedidos para generar convicción en el recaudador, se desconoce los efectos de tales operaciones al calificarlas como no fehacientes.⁷

Pero más allá del excesivo nivel probatorio demandado por la SUNAT, advertimos también actuaciones muy cuestionables del ejercicio de su discrecionalidad en lo concerniente a la valoración de las pruebas, tales como: (i) una preferencia por evaluar segmentada e independientemente cada prueba aportada; (ii) requerir puntuales pruebas o documentos como condición para acreditar la realidad de una determinada operación (desconociendo todos los otros elementos aportados); así como, (iii) una reiterada postura de que la Administración Tributaria no se encontraría obligada a realizar cruces de información para verificar la fehaciencia de las operaciones declaradas.

Sin perjuicio de esta preocupante tendencia, la jurisprudencia se ha ocupado en cierta medida a reconducir este tipo de actuaciones de la Administración Tributaria, sosteniendo que su discrecionalidad supone que debe evaluar de forma conjunta y razonada todos los elementos de prueba presentados, siendo deber del contribuyente aportar un nivel mínimo e indispensable de pruebas para justificar sus operaciones. Igualmente, como una concretización del principio de verdad material, se ha dispuesto que es un deber de la administración llevar adelante indagaciones o instruir pruebas de oficio, que permitan sustentar sus acotaciones; más aún, cuando el contribuyente ha cumplido previamente con su deber probatorio, pero la SUNAT estime insuficiente tales aportes.

Si esto no fuera suficiente, bajo un reciente criterio judicial vinculante⁸, se ha señalado que, de acuerdo con los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio aquellas pruebas presentadas -incluso de forma extemporánea en el procedimiento-, en tanto resulten relevantes para el esclarecimiento de los hechos.

⁷ Una muestra de este excesivo estándar probatorio se encuentra dispuesto en la recientemente emitida “Guía de Referencia sobre Fehaciencia de Gastos”, que ha sido compartida por la SUNAT durante el mes de agosto de 2024 en su portal web, en la cual se establece un conjunto de lineamientos para la documentación que se estima necesaria a fin de lograr acreditar la fehaciencia de gastos por concepto de remuneración al personal, publicidad, capacitación y gastos de viaje del personal. Ver: https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Guias_Gastos_v5.pdf

⁸ Criterio adoptado mediante la Sentencia de Casación 546-2022-LIMA.

Un ejemplo adicional de este tipo de actuaciones desmedidas, viene siendo el requerimiento de sustento documentario en el caso de servicios intragrupo; particularmente, cuando nos encontramos ante servicios de alto valor añadido. En efecto, a partir de una particular normativa incorporada a fines del año 2016 vía el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT viene exigiendo a los contribuyentes justificar los costos y gastos incurridos por su proveedor vinculado, así como los criterios de asignación. Si bien dicho requerimiento -en cierta dimensión- podría tener sentido para el caso de servicios de bajo valor añadido (toda vez que respecto a ellos las normas de precios de transferencia establecen la aplicación de un método simplificado para acreditar valor de mercado, en función de no sobrepasar de un margen sobre tales costos y gastos); pierde sentido exigir tal detalle para el caso de servicios de alto valor añadido, los cuales podrían justificarse bajo otros métodos de precios de transferencia que no se basen necesariamente en analizar márgenes.

Tenemos entonces que buena parte de la alta conflictividad responde a controversias en donde los reparos se sustentan en la supuesta no acreditación de la fehaciencia de operaciones, pero basándose en exigencias probatorias excesivas o incluso absurdas, que no se alinean a la metodología dispuesta por la jurisprudencia para un ejercicio adecuado de la facultad discrecional de la Administración Tributaria.

Lamentablemente, todo muestra que nos encontraríamos en un nicho en el cual la Administración Tributaria sigue apostando por generar una aparente recaudación en base al endurecimiento de exigencias formales y arbitrarias respecto a los contribuyentes formales.

IV. Ejercicio indiscriminado de la Administración Tributaria de su facultad para interponer demandas judiciales contra resoluciones del Tribunal Fiscal

Nuestro ordenamiento otorga de manera excepcional a la Administración Tributaria la facultad de interponer demandas contra resoluciones del Tribunal Fiscal, pero sólo en la medida que tales actos resulten nulos por contravenir la Constitución, las leyes o normas reglamentarias⁹.

Esta facultad, plasmada como extraordinaria y que debería condicionarse a supuestos de efectiva nulidad del acto, lamentablemente se ha venido activando indiscriminadamente, siendo hoy en día testigos de un irrestricto y sistemático ejercicio de esta facultad de interponer demandas judiciales contra, prácticamente,

⁹ Cuarto párrafo del artículo 157° del Código Tributario: *“La Administración Tributaria **no tiene legitimidad para obrar activa**. De modo **excepcional**, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.”*

cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal; tal como viene procediendo no sólo la SUNAT sino también organismos reguladores.

Así, venimos siendo testigos de un incremento significativo de casos en los que, habiendo los contribuyentes obtenidos ante el Tribunal Fiscal pronunciamientos favorables que dejaron sin efecto actos de cobro, determinación y/o de multa, los administradores tributarios interponen demandas buscando una revisión judicial de tales actuaciones, con el objetivo de poder “resucitar” tales deudas dejadas sin efecto por el Tribunal Fiscal.

Por cierto, en la mayoría de estas demandas se termina cuestionando la decisión de fondo adoptada por el Tribunal Fiscal; lo que, en buena cuenta, denota pretensiones de plena competencia en favor de la administración tributaria, lo que resulta contrario a la naturaleza y objetivo de esta facultad excepcional de la administración para recurrir resoluciones de su superior jerárquico.

La distorsión, normalización y generalización de esta facultad de la Administración Tributaria precariza nuestro sistema de justicia tributaria, al restarle jerarquía al Tribunal Fiscal como máxima instancia administrativa en la resolución de controversias tributarias, anulando la relevancia y efectividad de sus pronunciamientos.

Podría ser difícil adoptar un cambio de paradigma sobre la posibilidad de que la Administración Tributaria recurra resoluciones del Tribunal Fiscal. Pero, en todo caso, dado el descontrol advertido en su ejercicio, esta facultad debe restringirse normativamente.

Por ejemplo, podría limitarse sólo a casos donde el pronunciamiento emitido sea contrario a: el criterio contenido en jurisprudencia de observancia obligatoria del propio Tribunal Fiscal; a un criterio interpretativo del Tribunal Constitucional o a un precedente vinculante judicial y/o doctrina jurisprudencial, evitando así que prácticamente se pueda demandar cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal que no resulte del agrado del fisco.

Mientras cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede ser -sin limitación alguna- pasible de revisión en la vía judicial por una demanda planteada por la administración tributaria, pierde razón y sentido obligar a los contribuyentes a transitar y agotar la instancia administrativa, pues esta deja de representar un fuero que garantice tutela efectiva (definitiva).

V. Ineficacia de los precedentes judiciales y de los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional

En todo ordenamiento jurídico moderno, la fijación de precedentes judiciales -figura tomada del *common law*- se constituye como una herramienta útil para uniformizar criterios interpretativos, permitiendo reducir la incertidumbre sobre los correctos alcances que debe otorgarse a las normas jurídicas. En teoría, tal

institución debería permitir reducir los índices de conflictividad, al otorgar mayor predictibilidad y seguridad jurídica en la aplicación del derecho.

Esta institución ha sido adaptada en ordenamientos de origen romano-germánico como el peruano, siendo lo propio que los precedentes sean observados por todos los órganos encargados de administrar justicia -sean administrativos y judiciales-, como bien por la propia Administración Tributaria.

Paradójicamente, en nuestro sistema de justicia tributaria se ha advertido que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal señalan que los precedentes judiciales -incluso los dictados por la Corte Suprema con carácter de precedente vinculante- **no le son de obligatorio cumplimiento**, pues a su entender sólo son vinculantes para las instancias judiciales. Dicha postura se asienta en una lectura literal de las disposiciones normativas que refieren al alcance y efectos de tales pronunciamientos.

Así, por ejemplo, en relación con una conocida discusión respecto a los efectos que sobrevinidas modificaciones en la determinación de un Impuesto a la Renta anual puedan generar en la liquidación de posteriores pagos a cuenta de dicho impuesto (cambio de coeficiente originalmente consignado), mientras se encontró vigente el criterio dictado por la Casación 4392-2013-Lima con carácter de precedente vinculante; a través de la posterior Resolución del Tribunal Fiscal 05359-3-2017, dicho órgano administrativo fijó una postura diametralmente opuesta, más aún, dictándola en calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria y sin hacer una mínima referencia al precedente judicial previamente emitido sobre la materia.

Pero lo cierto es que ha habido casos en los que los propios jueces y salas judiciales, estando obligados por ley a alinearse y aplicar los precedentes vinculantes, en muchas oportunidades los han desatendido, siquiera justificando las razones de su alejamiento.

Por otro lado, en lo que respecta a los criterios interpretativos dispuestos por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, nuestro ordenamiento establece que dichos criterios deben ser observados por los jueces al momento de aplicar las normas¹⁰, lo que ha sido igualmente reconocido en la jurisprudencia general. En efecto, toda interpretación de normas que realice el Tribunal Constitucional en sus sentencias, al ajustarse a los principios de nuestra Constitución, idealmente -en el marco de cualquier Estado Constitucional de Derecho- tendría que ser observada también por la administración pública.

No obstante, en el caso de sentencias del Tribunal Constitucional que fijan expresas directrices para la correcta interpretación de las normas tributarias, muchas de

¹⁰ Al respecto, la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que: “los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes (...) según los preceptos y principios constitucionales, conforme con la interpretación de los mismos que resulten de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.”; Por su parte, el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala que: “los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes según los preceptos y principios constitucionales, lo cual resulta conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.”.

ellas no vienen siendo aplicadas debidamente por las instancias judiciales, menos aún por la Administración Tributaria o por el Tribunal Fiscal.

Y esto viene sucediendo por ejemplo en relación con la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC (Caso Paramonga), en la cual el tribunal interpretó que, respeto a la regla de suspensión del plazo de prescripción que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario (art. 46 del Código Tributario), sería irrazonable asumir que tal suspensión opere más allá de vencidos los plazos máximos para resolver previstos en el Código Tributario, debiendo reiniciarse su cómputo durante tales excesos. En la propia sentencia, el Tribunal Constitucional señaló expresamente que el criterio allí establecido deba resultar de aplicación a otros casos similares no concluidos a la fecha de publicación de la sentencia.

A la fecha, la Quinta Sala de la Corte Suprema no se estaría alineando al criterio interpretativo del Tribunal Constitucional, habiendo incluso emitido un precedente vinculante vía Sentencia de Casación 11947-2022 que privilegia una lectura estrictamente positivista sobre la discusión, y que termina limitando de manera arbitraria -y ciertamente discriminatoria- el alcance de la regla interpretativa en el tiempo.

De esta manera, no resultando los precedentes judiciales ni los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional mecanismos que, en la práctica, permitan uniformizar la interpretación de las normas tributarias por parte de todos los órganos encargados en resolver controversias -no generando seguridad jurídica y predictibilidad a los operadores de derecho-, es claro que proliferarán más las demandas judiciales y procesos de amparo buscando obtener recién en la vía judicial -y algunas veces recién en la máxima instancia- una tutela efectiva de los derechos.

VI. Cambios abruptos en los precedentes judiciales y ausencia de reglas transitorias

Se han advertido también oportunidades en las que se producen cambios abruptos en los criterios vinculantes dispuestos por la Corte Suprema, sin tener de por medio reglas claras de transitoriedad para la aplicación de la sobrevenida interpretación.

Nuestro derecho -incluida la jurisprudencia- no es sin duda estático. Admite cambios en el devenir del tiempo, incluso respecto a criterios que puedan haberse sentado en precedentes vinculantes, siempre que, naturalmente, respondan a encontrar una mejor aproximación a derecho (*ratio decidendi*). Ahora bien, no podríamos garantizar que esto último sea lo que motive necesariamente los cambios en los precedentes.

Así, por ejemplo, mencionamos previamente la Sentencia de Casación 4392-2013-Lima, publicada el año 2016 y a través de la cual se proscribió una interpretación extensiva de las normas tributarias -en particular de los artículos 85 de la Ley del

Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario-, no siendo posible habilitar un recálculo de omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, basados en una reliquidación posterior del coeficiente aplicado.

Con posterioridad a este precedente, mediante la Casación 6621-2021-Lima (2023), se estableció un nuevo precedente vinculante radicalmente opuesto, admitiendo el cobro de omisiones cuando los pagos a cuenta no fueron calculados en la forma y por el íntegro del monto que estrictamente habría correspondido en su oportunidad.

¿Los contribuyentes se encuentran amparados para cuestionar este tipo de acotaciones mientras se mantuvo vigente la Casación No. 4392-2013-Lima? ¿Desde cuándo prevalecería el posterior criterio? ¿Podríamos sostener la existencia de una “dualidad de criterio”, sin perjuicio de no tratarse propiamente de pronunciamientos de la administración?

El no tener claridad sobre la forma de aplicación de nuevos sobrevenidos criterios vinculantes, muy aparte de determinar una incertidumbre sobre la aplicación correcta del derecho en el tiempo, puede generar situaciones de vulneración al principio de igualdad, de seguridad jurídica, así como del debido procedimiento/proceso.

Estos escenarios hacen necesario normar o fijar reglas jurisprudenciales respecto a las consecuencias en estos supuestos de transitoriedad.

VII. Ausencia de efectividad de otros mecanismos para la prevención de conflictos

Muy aparte de la existencia de precedentes judiciales y criterios interpretativos del Tribunal Constitucional, nuestro sistema tributario también prevé una serie de instituciones o mecanismos que tienen el objetivo de dotar de seguridad jurídica y predictibilidad a las normas tributarias y, en tal medida, podrían constituir instrumentos para reducir igualmente conflictos, al anticipar con claridad la forma como debe aplicarse el derecho.

No obstante, creemos que por distintas causas estos mecanismos no estarían cumpliendo cabalmente su propósito para representar adecuadamente instrumentos eficaces para su fin. Y comentaremos por qué algunos de estos mecanismos vienen verificando ello:

i. Facultad de la SUNAT para atender consultas

El Código Tributario regula en los artículos 93° a 95-A la posibilidad de que la SUNAT atienda consultas tributarias, permitiendo así a la autoridad exponer una aproximación oficial sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Dichas interpretaciones, que podrán plantearse institucionalmente -a través de entidades representativas de la actividad económica, laborales o profesionales o por

entidades del Sector Público- o de manera particular, son de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Si bien es saludable el ejercicio de esta facultad, al permitir predictibilidad sobre la interpretación que la SUNAT tendrá respecto a las normas consultadas, también es cierto que mediante el ejercicio de esta facultad se corre el riesgo de que se establezcan interpretaciones muy cuestionables o debatibles, las cuales -al resultar vinculantes para los órganos de la Administración Tributaria- generarán una ineludible conflictividad hasta la revisión de los casos concretos por una instancia de mayor jerarquía (al menos, por el Tribunal Fiscal).

En efecto, ha habido incluso varias oportunidades en las que los criterios adaptados en estos informes se alejan de aquellos contenidos en resoluciones del Tribunal Fiscal o en sentencias o precedentes judiciales, avivando aún más la situación de conflictividad.

Sería lo propio que la SUNAT de forma regular actualice y/o “de de baja” aquellos criterios interpretativos que sean revertidos en instancias posteriores. Lo contrario, habilitaría que sus órganos sigan generando acotaciones “inoficiosas”, obligando a un desgaste innecesario de recursos -tanto para el contribuyente como para la propia administración-, cuando el horizonte ya es claro.

Y otra razón para que estos mecanismos no vengán representando en buena medida instrumentos para reducir la conflictividad, es que en muchos casos la SUNAT no llega a pronunciarse finalmente sobre la materia en discusión, asistiéndose de respuestas muy vagas tales como que “aplicará la norma que corresponda”, o que el puntual tratamiento “se determinará en función al caso en concreto”.

ii. Acuerdos Anticipados de Precios

El Perú cuenta desde el año 2004 con el mecanismo de Acuerdos Anticipados de Precios (APA), normado en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

El propósito de los APAs es fijar de antemano -en base a un acuerdo entre los contribuyentes y el Estado, o incluso entre distintos Estados- los criterios de aplicación de las reglas de precios de transferencia (métodos aplicables, comparables, e incluso los precios y ajustes) que recaerán sobre las operaciones de los contribuyentes alcanzadas por estas normas de valoración, pudiendo así otorgar seguridad jurídica, simplificar los procedimientos, mitigar riesgos de contingencias y, en buena cuenta, reducir la litigiosidad en esta materia.

No obstante, luego de transcurridos más de veinte años de contar con la normativa vigente, es lamentable que aún no se haya llegado a suscribir ningún APA en el Perú¹¹.

Recientemente, mediante el Decreto Legislativo 1662 publicado el 24 de setiembre de 2024, se ha modificado la Ley del Impuesto a la Renta para contemplar la posibilidad de que se celebren estos acuerdos de forma bilateral entre las autoridades tributarias de Perú y de otro estado con quien se haya celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición. Dicho acuerdo se canalizaría bajo el marco del procedimiento de Acuerdo Mutuo previsto en dichos convenios; pudiendo -sólo en tales casos- tener efectos incluso hacia transacciones de ejercicios gravables anteriores y no prescritos¹².

Como advertimos, los APAs aún no han llegado a prosperar como un mecanismo útil y eficaz para constituir un instrumento que vele por la seguridad jurídica y predictibilidad en la aplicación de normas de precios de transferencia. Si bien ampliar su cobertura al marco de Convenios para Evitar la Doble Imposición, debería incentivarlos, como veremos más adelante, el Estado también ha desatendido los mecanismos para efectivizar este tipo de vías alternativas en el marco de convenios internacionales.

iii. Procedimiento de Acuerdo Mutuo

En el punto anterior hicimos referencia a este tipo de acuerdos (MAP), que se plantean en el marco de Convenios para Evitar la Doble Imposición, como un mecanismo alternativo para resolver controversias en relación con la aplicación o interpretación de las disposiciones de estos tratados, entre las autoridades competentes de los estados contratantes.

No obstante, el alcance de este tipo de mecanismos ha sido ciertamente reducido. Y sucede que el Perú no ha siquiera regulado un procedimiento concreto para activar el procedimiento de Acuerdo Mutuo.¹³

Sin perjuicio de lo anterior, si bien algunos contribuyentes se han podido valer de este mecanismo para interponer disputas en relación con los alcances de Convenios para Evitar la Doble Imposición, la tramitación de dichos procedimientos ha visto precisamente demoras y desatenciones por parte de las autoridades de nuestro país.

¹¹ Las normas que regulan el trámite a seguir para la suscripción de estos acuerdos se encuentran contenidas en el artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en la Resolución de Superintendencia 377-2013/SUNAT, publicada el 29 de diciembre de 2013

¹² Notemos que, según lo dispuesto en la Exposición de Motivos de esta norma, la justificación para su dación habría sido justamente reducir las controversias vinculadas a la aplicación de normas de precios de transferencia.

¹³ A la fecha únicamente se ha nombrado, mediante Resolución Ministerial 383-2021-EF/10 (vigente desde el 1 de enero de 2022), al Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria como representante autorizado para ejercer la función de autoridad competente del MAP.

iv. Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal

A partir del año 2020, en cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo 145-2019-EF (norma que estableció los parámetros de forma y fondo para la aplicación de la NAG), la SUNAT ha venido publicando en su portal web un Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal¹⁴, que en buena cuenta representan casos o situaciones -provenientes tanto de la experiencia de la SUNAT como de supuestos hipotéticos- que podrían suponer conductas elusivas perseguibles mediante la aplicación de la NAG, de normas para combatir casos de simulación, así como de las reglas de precios de transferencia.

El catálogo -hoy en su tercera versión- incluye una caracterización de veinticuatro (24) situaciones (en ciertos esquemas, casos muy límites) en las que la ausencia de sustancia económica o el uso impropio o artificioso de actos podría representar reales situaciones de elusión tributaria. Sin perjuicio de ello, ciertos esquemas podrían responder también a un válido y legítimo ejercicio de economía de opción, por lo que el que la SUNAT los considere esquemas elusivos de antemano podría ser discutible.

Se espera que el catálogo represente en términos generales un instrumento para proveer de predictibilidad y seguridad jurídica en lo que compete a la aplicación de la NAG; no obstante, como señalamos párrafos atrás, ello en buena cuenta dependerá de que la SUNAT apueste con mayor determinación a ejercer su facultad de aplicar plenamente esta facultad, pues su uso sigue siendo ciertamente reducido.

En suma, de lo relatado en el presente acápite, puede advertirse que el Estado aún no ha habilitado ni dispuesto una cobertura adecuada o mínima para que muchos de los mecanismos creados con el fin de reducir la conflictividad, provean realmente de una mayor predictibilidad respecto a las normas tributarias y, en definitiva, representen instrumentos efectivos para, de manera preventiva, reducir conflictos tributarios.

VIII. Uso impropio por parte del Poder Ejecutivo de facultades delegadas para revertir criterios jurisprudenciales

Advertimos por otro lado un Poder Ejecutivo que, no en pocas oportunidades, y dentro del marco de solicitudes de facultades delegadas para legislar en materia tributaria, emite normas que son categóricamente contrarias a pronunciamientos administrativos o judiciales que privilegiaron principios de la tributación o derechos de los contribuyentes. En otras palabras, el Ejecutivo termina normando en contra de criterios jurisprudenciales que no fueron de su agrado.

Lo particular es que esta intención de modificar normas para revertir el alcance de criterios contenidos en resoluciones o sentencias, no necesariamente se

¹⁴ Ver: <https://orientacion.sunat.gob.pe/7320-10-catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-empresas>

transparenta al momento de solicitar las facultades al Congreso, pues se esconde bajo una necesidad de legislar sobre materias aparentemente sensatas.

Y esto ha sucedido recientemente con la dación del Decreto Legislativo 1669, que modificó las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas estableciendo un nuevo régimen general que procura una anotación casi inmediata de las facturas electrónicas en los registros de compras del contribuyente, estableciendo un mecanismo inflexible para el ejercicio sustancial del crédito fiscal, el cual es un elemento esencial en todo impuesto al valor agregado.

Esta norma ya ha venido generando una importante preocupación en nuestro medio, pues afectará a la generalidad de contribuyentes y representará un cambio de paradigma en relación con la forma de aplicar concretamente el impuesto.

Y aquí conviene señalar que si bien la ley autoritativa (Ley 32089) habilitó al Ejecutivo legislar para establecer cambios normativos respecto al control de las operaciones en materia de libros electrónicos y anotación de los comprobantes, mas no se autorizó a modificar la legislación respecto al ejercicio de un derecho sustancial, que es lo que finalmente ha terminado por modificarse al establecer un condicionamiento más extremo para el ejercicio del derecho a crédito fiscal.

En buena cuenta, el Ejecutivo ha terminado normando en reacción a los criterios contenidos en las recientes Sentencias de Casación 18629-2023 (del 18 de enero de 2024) y 25469-2023 (del 24 de enero de 2024), mediante las cuales la Corte Suprema estableció que, a partir de la legislación vigente, la anotación extemporánea de un comprobante no podría perjudicar el derecho sustancial a ejercer crédito fiscal.

Y esta reciente experiencia lamentablemente no ha sido un caso excepcional.

Una situación similar se dio hace algunos pocos años cuando mediante el Decreto Legislativo 1421 (2018) el Ejecutivo incorporó una “norma transitoria” referida a la aplicación de las reglas de prescripción, que resultaba diametralmente opuesta al criterio contenido en la previamente publicada Resolución del Tribunal Fiscal 9789-4-2017, emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

En dicha oportunidad la clara intención del Ejecutivo fue forzar normativamente una aplicación retroactiva -ilegal e inconstitucional- de una posterior norma sobre prescripción en materia tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad, como resultado de que la SUNAT ejercía temerariamente -en fechas muy cercanas a la fecha de prescripción del tributo- sus facultades de fiscalización y determinación.

Y en tal ocasión, las materias autorizadas en delegación (Ley 30823) sólo habilitaban al Ejecutivo para normar en materia tributaria con el fin de “*hacer más eficientes los procedimientos tributarios*”; es decir, sobre aspectos formales o procedimentales, mas no en materia de prescripción, lo que supone un aspecto sustancial para la tributación.

Es pues preocupante el reiterado uso impropio de facultades delegadas por parte del Ejecutivo, instrumentalizando esta facultad para abrogar fallos donde se

privilegió la aplicación de principios de la tributación y/o los derechos de los contribuyentes. Esta práctica atenta directamente contra la seguridad jurídica, la separación de poderes e incluso le resta competitividad a nuestro país, al mostrarnos como una plaza fiscal hostil. Sin dudarlo, aumenta también la conflictividad en materia tributaria.

Más allá de exhortar al Ejecutivo a evita este tipo de acciones, el Congreso -al momento de ejercer el control posterior de las normas emitidas en el marco de la delegación de facultades- así como los tribunales tiene la obligación de pronunciarse en contra de este ilegítimo ejercicio de facultades legislativas declarando la inconstitucionalidad de las normas, haciendo prevalecer las garantías y principios de nuestro Estado de Derecho.

IX. Actual deterioro de las finanzas públicas y sus efectos en la tributación

Una situación que consideramos conveniente destacar, es el actual contexto en la gestión de nuestras finanzas públicas, y la incidencia que ello puede llegar a tener en las políticas tributarias. Como conocemos, durante el año 2024 se generó un nivel de déficit fiscal (3.6%) no visto desde hace décadas -superando la meta de déficit estimada de 2.8%-, lo que respondió a un manejo imprudente y descontrol del gasto público.

A raíz de la reciente aprobación de la Ley de Presupuesto Público del año 2025, se ha adaptado igualmente una distorsión que incluso podría incidir perniciosamente en las deudas tributarias que vienen siendo objeto de conflicto, así como en la posterior actuación de la SUNAT. En efecto, con el fin de contrarrestar los altos márgenes de déficit fiscal, se incorporó como parte de los ingresos tributarios proyectados para el año 2025 una partida por concepto de "*ingresos proyectados por resolución de litigios del Tribunal Fiscal*"; es decir, a diferencia de los cánones prudentes que debe tener el presupuesto público, se está reconociendo como ingresos deudas -por un aproximado de S/ 7,000 millones- que se encuentran aún en controversia ante el Tribunal Fiscal, y respecto de las cuales, incluso de ser confirmadas por dicho órgano, los contribuyentes podrían plantear demandas judiciales que condicionen la validez y procedencia de tales cobros.

Esta es una situación *sui generis* en el manejo de nuestras finanzas, pues claramente distorsiona los parámetros de una correcta gestión, resultando medidas que precarizan la gestión de las finanzas públicas y no transparentan el real déficit fiscal que, irresponsablemente, sigue generándose.

Y lo más preocupante son los efectos que se estaría gestando: por un lado, una presión al Tribunal Fiscal para que confirme deudas en controversia (afectando su imparcialidad), pues estas ya están presupuestadas como "ingresos"; y, por el otro, crear un incentivo para que la SUNAT acote deudas tributarias de forma indiscriminada, pues esto permitiría proyectar un aumento de los ingresos públicos estimados en el futuro y, de esa manera, lograr un "equilibrio" artificial de las finanzas públicas.

Esta cuestionable medida fiscal podría generar sin duda una mayor conflictividad, al incentivar actuaciones arbitrarias tanto de la Administración Tributaria¹⁵ o incluso del Tribunal Fiscal, en quienes termina recayendo la presión de cubrir generadas por el imprudente manejo de las finanzas públicas.

Si bien se proyecta que al menos el primer semestre del año 2025 tengamos un crecimiento del PBI y reactivación en la economía -lo cual no suele ser propio en un año preelectoral, donde usualmente se ralentizan decisiones de inversión-, será conveniente un redireccionamiento en el manejo de nuestras finanzas públicas, a fin de que sus efectos en la tributación no terminen por generar que, contrariamente a estas estimaciones, se desincentive la inversión y el desarrollo.

X. Mecanismos alternativos para la conclusión de controversias tributarias

Hasta este punto hemos tratado aspectos de nuestro sistema que podrían abonar a la generación de conflictos tributarios, los cuales, de ser debidamente atendidos, podrían reducir la aparición de más disputas.

Pero ya existiendo un alto nivel de conflictividad actualmente, desde hace algunos años se ha sugerido evaluar la incorporación en nuestro sistema de mecanismos que permitan una reducción de estas disputas.

Por un lado, tenemos los acuerdos conciliatorios o conclusivos, que en países como México, Brasil o España vienen permitiendo una reducción importante de disputas. Este mecanismo supone una suerte de “transacción” realizada como una etapa previa a la conclusión de la fiscalización tributaria, con la mediación de un tercero imparcial -ej.: defensoría del contribuyente-, permitiendo llegar a un mejor término respecto a las acotaciones y sanciones a ser aplicadas, evitando así el inicio de una posterior controversia.

Por otro lado, tal cual ha venido operando en EEUU y algunos países europeos, se ha sugerido igualmente la adopción del arbitraje como vía alternativa a un procedimiento administrativo y/o proceso judicial, tomando en cuenta las bondades y efectividad de esta figura como vía alternativa para la resolución de conflictos en distintas materias, tales como la civil, comercial, e incluso en contrataciones con el Estado. Ciertamente, el mecanismo del arbitraje permitiría no sólo una célere resolución de la controversia, sino un alto nivel de especialización e imparcialidad en los árbitros nombrados por las partes y encargados de resolver la controversia.

En cualquier caso, no cabe duda que la adopción de estos mecanismos alternativos, si bien no resultaría un imposible, supondrían un cambio de paradigma importante en nuestro ordenamiento.

¹⁵ Como las recientes medidas llevadas adelante por la SUNAT al masificar acciones inductivas respecto a representantes legales -en su calidad de responsables solidarios-, así como en base a la información obtenida a través del *Common Reporting Standard* (CRS), por rentas generadas en el exterior.

Lo que si hemos podido advertir en recientes años, es la aprobación de mecanismos de amnistía con el objetivo de incentivar que los contribuyentes se desistan de sus controversias tributarias, permitiéndoles acceder a una condonación o reducción de los intereses o multas de la deuda impaga (RESIT: 2002, Ley 30230: 2014, FRAES: 2017). Todos estos regímenes fueron instrumentales a necesidades inmediatas de recaudación fiscal y no abordaron apropiadamente el problema de la alta conflictividad.

Recientemente, y ante la necesidad de generar urgente recaudación para equilibrar la balanza fiscal, se emitió el Decreto Legislativo 1634 aprobando un Fraccionamiento Especial de la deuda administrada por la SUNAT, el cual representó nuevamente un mecanismo incompleto para atender el problema de alta conflictividad, no sólo por ofrecer un esquema de descuentos sobre la deuda (sólo respecto a los intereses y multas) que al día de hoy resultó insuficiente para persuadir a un contribuyente q desistirse¹⁶, sino principalmente por el hecho de enfocarse únicamente en la situación de deudas litigadas que se encuentran pendientes de pago, y no de la totalidad de deuda tributaria contingente (incluyendo la ya cobrada).

En efecto, este régimen -al igual que los anteriores- ignoró la situación de prácticamente toda la deuda impugnada que se mantiene principalmente en etapa judicial;¹⁷ siendo que estas deudas -incluso pagadas- mantienen un carácter “contingente” que podrá representar, en la eventualidad de que los contribuyentes logren revertir lo previamente resuelto, una futura obligación de devolverles aquello que indebidamente fue cobrado, afectando considerablemente la futura recaudación.

Ciertamente, es cada día más común escuchar de deudas que, si bien se son confirmadas por el Tribunal Fiscal -habilitando a la SUNAT a cobrarlas- tienen un horizonte de probable reversión, sea por la existencia de jurisprudencia judicial recurrente que es favorable al demandante o incluso criterios contenidos en precedentes vinculantes de la Corte Suprema que, como hemos ya señalado, vienen siendo inobservados por la SUNAT y Tribunal Fiscal.

Y sobre este punto, sólo haciendo el ejercicio de revisar causas tributarias que llegaron a la instancia de casación y fueron resueltas durante los últimos meses,

¹⁶ Los intereses y multas han dejado de representar el componente predominante de las deudas tributarias, lo que sí pudo haber sucedido décadas atrás en virtud de las reglas de intereses moratorios que permitían capitalizar intereses y mantenerlos durante los plazos de exceso de mora de los órganos resolutores. SANTA CRUZ DÍAZ, David. Decreto Legislativo No. 1634: ¿un régimen insuficiente?; Revista Virtual La Cámara - Cámara de Comercio de Lima. Ver: <https://lacamara.pe/decreto-legislativo-1634-un-regimen-insuficiente/>.

¹⁷ De hecho, el régimen ignora también el caso de muchos contribuyentes que, aun encontrándose en la etapa administrativa, tuvieron a bien realizar pagos “bajo protesto” de la deuda impugnada, con el fin de acceder a los esquemas de rebajas en la imposición de multas bajo los regímenes de gradualidad o incentivos.

podemos reseñar diversos expedientes en donde se ordenó a la SUNAT cumplir con la devolución de montos que cobró indebidamente:

- a. Casación 11493-2022-Lima (publicada el 20 de julio de 2023): ordenó la devolución de S/ 1.5 millones.
- b. Casación 93-2022-Lima (publicada el 14 de agosto de 2023): ordenó la devolución de S/ 7 millones.
- c. Casación 23649-2023-Lima (publicada el 13 de febrero de 2024): ordenó la devolución de S/ 34 millones.
- d. Casación 12026-2023-Lima (publicada el 18 de marzo de 2024): ordenó la devolución de S/ 1.3 millones.
- e. Casación 16823-2023-Lima (publicada el 18 de marzo de 2024): ordenó la devolución de S/ 4 millones.
- f. Casación 40416-2022-Lima (publicada el 18 de marzo de 2024): ordenó la devolución de S/ 630 mil.
- g. A tales antecedentes, podemos agregar las Casaciones 29081-2023-Lima, 33946-2023-Lima, 10592-2023-Lima, 14936-2023-Lima, 39043-2023-Lima, 4975-2021-Lima, 23406-2023-Lima, 13305-2023-Lima, 17469-2023-Lima, emitidas por sumas similares; así como muchas otras sobre las que no hemos podido dimensionar el monto de las devoluciones ordenadas.

Notoriamente, la posibilidad de reversión de una deuda tributaria pagada pero impugnada, no es menor.

Y advertido lo anterior, debemos también considerar que en el caso de inversionistas extranjeros que consideren haber obtenido sentencias injustas en los fueros locales -lo que podría responder en buena medida a esta debilidad estructural del sistema-, muchos de ellos pueden recurrir a instancias internacionales con el fin de obtener pronunciamientos imparciales sobre sus disputas y, de ser el caso, ordenarse al Estado a pagar indemnizaciones por la vulneración de sus inversiones.¹⁸

En la actualidad, ha trascendido en medios la existencia de distintos arbitrajes en trámite presentados en contra del Estado Peruano, en los que la discusión sobre vulneración de inversiones tiene como elemento subyacente la determinación de millonarias deudas tributarias que, en muchos casos, se sustentan en la obtención de tratamientos discriminatorios (ej. suspensión de intereses moratorios durante

¹⁸ Por ejemplo, en el año 2003 Duke Energy presentó una demanda arbitral ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) por una disputa que estuvo asociada al correcto alcance de los beneficios de estabilidad tributaria y el régimen de depreciación de activos, producto de la cual el laudo ordenó al Estado peruano pagar una indemnización de USD 19 millones. Así también, en el año 2007 el ciudadano chino Tza Yap Shum demandó al Estado Peruano ante este mismo tribunal arbitral, invocando una vulneración a sus inversiones por aplicación indebida de normas sobre el IGV y distintos procedimientos de cobranza coactiva que llevaron a que su emprendimiento en el Perú quebrara. Logró un pronunciamiento que le reconoció el pago de USD 1 millón.

el plazo de exceso para resolver). Se proyecta que en los próximos meses se emitan algunos laudos relevantes.

Por lo tanto, no es descabellado señalar que los mecanismos de amnistía no deberían ser utilizados de forma sesgada, discriminando a aquellos contribuyentes que tienen deuda pendiente, ignorando a quienes pudieron haber pagado -bajo protesto o de modo coactivo- sus deudas.

Más allá de la relativa estimación de éxito que los contribuyentes o la SUNAT pueden depositar en las causas judicializadas y con deuda ya cobrada, si el Estado presenta un esquema atractivo para animarlos a un desistimiento, podría también estar “ahorrándose” un problema futuro. Y nótese que en la evaluación que realizan los contribuyentes no sólo juega la probabilidad de éxito, el quantum de la controversia o los costos que irroga mantenerla, sino también otros factores tales como: “sanear” los estados financieros de activos/pasivos contingentes, evitar complejidades temporales por mantener una disputa tributaria abierta y el “efecto en casada” que genera en posteriores obligaciones tributarias, mantener una mejor reputación pública y relación con la autoridad tributaria, etc.

La fórmula concreta para comprender dentro de este tipo de amnistías a quienes tengan deuda judicializada y ya cobrada puede ser materia de revisión¹⁹, pero lo importante es destacar que resulta irresponsable normar un mecanismo únicamente para controversias donde la deuda no ha sido cobrada, excluyendo a aquellos contribuyentes que, con igual derecho, mantienen sus disputas abiertas, las cuales podrían eventualmente representar futuras obligaciones de devolución que afectarán una posterior recaudación.

A modo de conclusión

- a. Como hemos advertido en cada uno de los acápites desarrollados, nuestro sistema adolece de un conjunto de problemas y fallas estructurales que no permiten dotar de predictibilidad y seguridad jurídica a los contribuyentes, y que abonan en buena parte al problema de alta conflictividad.
- b. En lo que respecta a los procedimientos y procesos, estos siguen tomando un tiempo excesivo hasta su culminación, manteniendo una latente situación de incertidumbre. En ellos tampoco existe garantía de que se respeten a cabalidad los precedentes vinculantes o judiciales, ni los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional.
- c. Por otro, la Administración Tributaria exige un excesivo nivel probatorio para acreditar la fehaciencia de las operaciones y valora las pruebas de

¹⁹ Bien podría idearse una forma de adaptar un mecanismo que, comprendiendo a la generalidad de demandantes, no descuide los índices inmediatos de recaudación, ofreciendo por ejemplo como estímulo para desistirse -a quienes ya se les cobró la deuda- créditos tributarios fijados en base a un porcentaje de la deuda en litigio, que podrían aplicarse de manera fraccionada contra futuras obligaciones tributarias.

manera arbitraria; adopta continuamente interpretaciones irracionales de las normas tributarias; y ejerce indiscriminadamente su facultad de demandar judicialmente las resoluciones del Tribunal Fiscal que no son de su agrado. En lo que respecta a su facultad de atender consultas institucionales o particulares a través de informes, si bien en parte dichos documentos dotan de certeza sobre la forma como la SUNAT interpreta las disposiciones tributarias, en muchos de ellos no llega a pronunciarse cabalmente sobre la materia consultada; o incluso mantiene publicados criterios que han sido desvirtuados en posteriores instancias administrativas o judiciales, generando una innecesaria conflictividad.

- d. Tampoco se están haciendo esfuerzos para promover otros mecanismos ideados para reducir la generación de conflictividad (APAs, Acuerdos Mutuos, etc.), o para la adopción de mecanismos alternativos para la solución de controversias, como pueden ser los acuerdos conclusivos o el arbitraje en materia tributaria. Contrariamente a ello, advertimos situaciones en las que el Ejecutivo emite impropiaamente normas con el objetivo de neutralizar criterios jurisprudenciales garantistas, por no ser convenientes al interés recaudatorio, generando un mayor clima de inestabilidad en el sistema.
- e. Por otro lado, un régimen de amnistía orientado a reducir la litigiosidad podría ofrecer beneficios tangibles -pudiendo incidir incluso en una parte del tributo insoluto- y comprender igualmente a la generalidad de contribuyentes con litigios en trámite, sin excluir a quienes ya se les cobró la deuda en conflicto. Sólo así este mecanismo podría representar una herramienta útil para persuadir a un buen número de contribuyentes de desistirse de sus recursos y demandas, generando igualmente una importante recaudación tributaria y una reducción del riesgo para el Estado de tener que devolver lo indebidamente cobrado.
- f. Los esfuerzos del Estado en materia de sus políticas tributarias siguen recayendo en una mayor presión hacia los contribuyentes formales, que son quienes -en muchos casos debido a los múltiples defectos del sistema relatados- se ven obligados a litigar deudas que no consideran correctas. En paralelo, son aún nulos los esfuerzos del Estado por ampliar la base tributaria, siendo la alta conflictividad tributaria -que está atada al sector formal- un desánimo importante para la formalización.
- g. Mientras el Estado no atienda con urgencia los problemas de fondo de la conflictividad, no lograremos un entorno fiscal que aliente la predictibilidad, tan necesaria para incentivar las inversiones, así como para promover la formalización y el desarrollo económico.