

La transacción y el arbitraje en materia tributaria

Daniel Martín Linares Prado

INTRODUCCIÓN

Al iniciar la investigación con el fin de escribir este artículo, me encontré en la disyuntiva entre abarcar todo el campo referido a la solución de controversias en materia tributaria o centrarme solo en la transacción y el denominado arbitraje tributario, temas tratados ampliamente en la doctrina extranjera, pero en el Perú solo por contados profesores de derecho, y que dadas las actuales circunstancias de globalización o apertura comercial internacional me parece importante abarcar. Preferí la segunda posibilidad, por la amplitud del tema y en base, además, a que las dos figuras desarrolladas son las que tienen más posibilidades de imponerse legislativamente.

En el mundo de las inversiones, sea que estas provengan de inversores nacionales o extranjeros, lo que se busca, al margen de la rentabilidad (en los actuales momentos este concepto se encuentra limitado o ampliado, como se quiera ver, por criterios como la responsabilidad social), es la seguridad de que la fuente generadora de riqueza permanezca en el tiempo; es decir, que se asegure no solo el retorno de la inversión efectuada sino que esta dure indefinidamente, con los beneficios que ello acarrea, como la generación de puestos de trabajo, el incremento de la riqueza del país y, en consecuencia, la mejora de la calidad de vida de los habitantes, con el correspondiente estrechamiento de las diferencias sociales, sustentadas a su vez en brechas económicas. Resulta claro, entonces, que la inversión no solo interesa a quien busca la riqueza sino al país que la recibe, generando un círculo virtuoso entre la inversión y el beneficio (no solo económico).

SEGURIDAD JURÍDICA

En tal perspectiva, que por supuesto en sentido estricto no es jurídica, emana un concepto eminentemente jurídico, esto es, “la seguridad jurídica”, que implica en sí misma la vigencia en el tiempo de las situaciones que hagan previsible el actuar del Estado, en tal virtud cualquier síntoma de arbitrariedad debe extinguirse, o por lo menos mediatizarse, pues de otra manera el Estado se estaría negando a sí mismo, al convertirse en un ente que atenta contra el derecho de las personas, a las que justamente pretende proteger y que ha sido el génesis de su creación.

El origen del constitucionalismo se sustenta en la eliminación de la arbitrariedad del soberano, limitándole ciertas atribuciones y generando seguridad en el ciudadano; surge así la imposibilidad del gobierno de crear “tributos” sin previo consentimiento o aprobación de la representación del pueblo en la asamblea, parlamento u órgano legislativo. En esta etapa nace el principio formal de *legalidad* que alumbró la creación, modificación o derogación de normas tributarias y que se encuentra positivamente señalado, en el caso peruano, en el artículo 74 de su Constitución, acompañado de principios materiales como el de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, entre otros.

Sin embargo, aun cuando dicha limitación pareciera ser suficiente, surgen, como en todo ámbito del derecho, circunstancias donde la seguridad no parece tan clara, generando, entre quien aplica la norma y quien se encuentra en la obligación de cumplir los preceptos legales, controversias no solo referidas al actuar material del Estado, esto es la normativa ejecutada, sino en su propia interpretación. Ante esta situación es preciso dotar de seguridad a la norma, que por defecto resulta insegura, para eliminar la arbitrariedad, con el fin de retornar al equilibrio, eliminando de esta manera la inquietud social.

En el Perú se busca eliminar la controversia tributaria, es decir la alteración de seguridad ante la diversa interpretación de la norma o de su aplicación, a través de un sistema mixto, en principio cerrado dentro de la propia administración (sistema económico-administrativo) y judicializado (contencioso administrativo) en su última parte.

Ante el ejercicio, por parte de la Administración Tributaria, de sus potestades (las que no serán materia del presente análisis) y su materialización en actos de determinación de deuda tributaria, el contribuyente tiene el derecho de recurrir ante la propia administración en vía de

reclamación,¹ con el fin de que esta reexamine su posición. En caso de insistencia este tiene la opción de formular recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, a efectos de que esta entidad –no perteneciente a la Administración Tributaria pero sí al órgano ejecutivo– revise el asunto y emita pronunciamiento, que en caso de resultar favorable al contribuyente cerrará el círculo litigioso (solo excepcionalmente la Administración Tributaria puede impugnar las resoluciones del Tribunal ante el Poder Judicial), concluyendo la instancia administrativa. En caso diverso, cuando resulte desfavorable para el contribuyente), se podrá recurrir al Poder Judicial a través del proceso contencioso administrativo, lo que genera la mixtura en la solución de la controversia tributaria de nuestro sistema.

Como se puede colegir, el sistema está basado en la existencia de una interpretación divergente entre la efectuada por la administración y la del administrado, entre el hecho generador de la obligación tributaria y el derecho que contiene la hipótesis de incidencia. Cabe preguntarnos en este punto: ¿es posible llevar la solución del conflicto a instancias diferentes a las señaladas, a efectos de eliminar la incertidumbre y dotar de seguridad jurídica al actuar de la administración, momentáneamente suspendida por la discrepancia misma? ¿Es posible, entonces, encontrar en los mecanismos alternativos de resolución de conflictos el fiel de la balanza que restituya el equilibrio y elimine la arbitrariedad?

Con el fin de dar respuesta a las interrogantes, debemos partir señalando que la propia Administración Tributaria, o mejor dicho el Estado, reconoce la existencia de la posibilidad de fallo, o por lo menos de incertidumbre, respecto de la aplicación de la normativa tributaria; así, por ejemplo, en el artículo 170² del Código Tributario, aprobado por

1 El Código Tributario, en su artículo 135, regula la interposición del recurso de reclamación, a saber:

Artículo 135º.- Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa.

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos, las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

2 Artículo 170.- Improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones
No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:

Decreto Supremo 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo 953, señala que en el caso de una “interpretación equivocada” o de una “duplicidad de criterio” por parte de la Administración Tributaria al momento de aplicar la norma no se impondrán ni sanciones ni intereses, para cuyo efecto será preciso que se dé una Ley, Decreto Supremo, Resolución de Superintendencia o Resolución del Tribunal Fiscal, que interprete de “manera correcta” la normativa tributaria.

Ante tal situación, donde la potestad tributaria del Estado resulta limitada por la existencia de derechos que requieren declaración por parte de organismos administrativos, resulta que la existencia de la discrepancia parece estar destinada a ser dilucidada solo por dichos órganos, dándose en buena cuenta una reserva a los entes estatales a efectos de interpretar la norma tributaria, es decir el descubrimiento de la verdad material, ello solo le corresponde a la administración en detrimento de la posibilidad de la búsqueda de dicha verdad a través de otros mecanismos.

ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Antes de analizar si corresponde o no a otros organismos la determinación de la obligación tributaria, nos parece importante distinguir la existencia de algunos elementos que conforman la obligación tributaria. En estricto, podemos hablar de elementos de hecho y de derecho, los que integrados se constituyen en la génesis de la liquidación de esta; es en la etapa previa a la formación de la liquidación donde se presentan en muchos casos las discrepancias o las distintas interpretaciones en el ámbito de estos dos elementos, tanto en la interpretación de los hechos

Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154º. Los intereses que no proceden aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial *El Peruano*. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado.

La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

como en la de la norma, es entonces cuando las partes de la relación jurídico-tributaria pueden recurrir a métodos transaccionales, a efectos de dotar de seguridad al acto liquidatorio, es decir transigir; ello en nada obsta el principio de legalidad y menos el de indisponibilidad de la obligación tributaria, ya que dichos principios operan, en el caso del primero en el plano abstracto, y en el segundo en el de la deuda líquida, es decir matemáticamente determinada.

Por ello, la reciprocidad de concesiones como elemento fundamental de todo acuerdo convencional no se encuentra vedada, entendemos, dentro del campo tributario, lo que no resulta extraño en nuestra legislación tributaria, pues existen mecanismos de solución consensuada en nuestro ordenamiento legal, que sin nombrarlos como transacción, constituyen de facto un acuerdo convencional entre contribuyente y administración; así, por ejemplo, en ejercicio de la facultad de fiscalización la Sunat puede requerir del contribuyente ciertos sustentos técnicos que resultan ser el sustento de una determinación en base a lo argumentado por el contribuyente, lo que en ningún momento puede resultar contrario a los principios que rigen la imposición, ha habido, pues, determinación de lo indeterminado. En tal virtud, nos parece justificable la existencia de mecanismos transaccionales entre las partes de la relación jurídico tributaria, lo que contribuiría además a la desjudicialización de la justicia tributaria en última instancia, ya que ello haría irrecorrible lo establecido mediante el ejercicio de estos mecanismos.

Por otro lado, tal como hemos señalado precedentemente, ello no atenta contra el principio de legalidad ni reserva de la Ley, ya que no se trata de determinar la verdad material de la imposición, sino que nos encontramos ante una solución formal que pone término a una divergencia existente no en el *solvet* de la obligación, pues es previa a ella, sino en el plano de la interpretación de hechos y de derecho de la obligación tributaria.

De esta manera se concluye con la incertidumbre y se dota de celeridad a la Administración Tributaria, en búsqueda de conseguir una mejor recaudación, cuyos fines no son en mayor grado superiores a los perseguidos en la protección de supremos bienes jurídicos, como en el caso de la vida y la salud, donde con efectos prácticos se ha llegado a justificar la existencia de mecanismos consensuales destinados a obtener una efectiva sanción de la inconducta; en el caso de las obligaciones tributarias la practicidad resultaría aún más justificable.

Entendemos, sin embargo, que en países como el nuestro puede existir desconfianza respecto de los funcionarios de la Administración Tributaria,³ lo que en alguna medida puede amparar la inexistencia de este tipo de mecanismos en materia tributaria, pero ello no justifica que sacrifiquemos posibilidades de llegar a soluciones prácticas y céleres, que culminen, de manera satisfactoria para las partes, con una incertidumbre o litigio, con la consecuente paz social como fin último del proceso.⁴

EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

El arbitraje en materia tributaria se encuentra admitido y regulado en diversas legislaciones, mediante el cual las partes someten a un tercero la determinación de la obligación tributaria, renunciando la Administración Tributaria de plano a dicha facultad. En el Perú, en el caso de los contratos de estabilidad jurídica o estabilidad tributaria este mecanismo es conocido, lo que resulta discriminatorio respecto de los demás contribuyentes, quienes no tienen la posibilidad de acceso a un mecanismo rápido y eficaz que concluya con la incertidumbre, que puede surgir en el momento previo a la liquidación de la deuda o posterior a ella, cuando resulta errada la aplicación de la norma o cuando exista más de una interpretación.

Resulta aún más clamorosa la necesidad de emplear este tipo de mecanismo en circunstancias en que existe un dispositivo legal, como la Norma VIII del Código Tributario, que otorga a la Sunat la posibilidad de determinar la naturaleza del hecho imponible, lo que en un sistema de reserva interpretativo es, a nuestro modesto entender, arbitrario. La misma situación ocurre en razón de la aplicación de la norma tributaria, ya que generalmente ella es por demás especializada y en conse-

3 En algunos países, como Brasil y Venezuela, la figura de la transacción tributaria ha sido contemplada, sin embargo el beneficio indebido que obtuvieron ciertas compañías petroleras generó desconfianza en el sistema, conforme ilustra José Oswaldo Casás en su obra *Los mecanismos alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria*, p. 35.

4 Código Procesal Civil

Artículo III.- Fines del proceso e integración de la norma procesal.-

El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia.

En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso.

cuencia el lenguaje no envía un mensaje unívoco, volviéndose muchas veces ambiguo, cuando no contradictorio, lo que requiere una uniformización en la interpretación del hecho o de la norma, sin que se menoscabe la potestad tributaria, sino que atienda a descubrir, ahora sí, la verdad material, la misma que será encargada a un tercero ajeno a las partes, en el que recaiga tal responsabilidad, en tal mérito se respeta no solo el principio de legalidad, que en ningún momento se ve vulnerado, sino el de seguridad jurídica, justificación y fin de los principios materiales del derecho tributario.

En el Perú, donde existe una tendencia cada vez mayor de dotar a la Administración Tributaria de facultades de determinación sobre bases no ciertas sino presumibles o presuntas, anteponiendo criterios como la presumible mala fe del contribuyente o la “conducta de la trampa”, es que se conduce esta facultad hacia la determinación en base a lo indeterminado, es decir, a establecer la existencia de la obligación tributaria no sobre la certeza del acaecimiento de la hipótesis de incidencia en el caso concreto, sino sobre idealización en base a la inexistencia de elementos fácticos que conduzcan a la determinación. Por ello, resulta particularmente importante restituir garantías al contribuyente, o equilibrar la balanza, aunque en este menester la introducción del arbitraje en materia tributaria no sea el único mecanismo, pero ayuda mucho. De esta manera no solo se le restituiría al contribuyente la confianza en el sistema impositivo sino que aliviaría la carga al sistema judicial, que se ve recurrido en múltiples ocasiones y los magistrados “multidisciplinarios” no se dan abasto para solucionar los casos que se les presentan, y cuando lo hacen es siempre con dilación, ello acarrea perjuicios al contribuyente más allá de lo que normalmente se puede esperar en otra clase de litigios, como por ejemplo que se vea perjudicado con el acrecimiento de los intereses de la deuda que se han incrementado en demasía, algunas veces por la capitalización de estos.

La aplicación de un mecanismo como el arbitraje no solo dotaría al contribuyente de mayores garantías sino que este también opera a favor del fisco, que en el caso de resultar favorecido con fallos céleres podría ver cumplida la obligación con mayor prontitud, mejorando en virtud a ello la recaudación, además de establecer un nexo de confianza entre el contribuyente y la Administración Tributaria, pues pone a ambas partes en el mismo plano a efectos de determinar la obligación, al haberse sometido el contribuyente a las resultas del proceso, sin posibilidad de impugnación posterior, siempre y cuando el sistema de arbitraje no contemple la apelación, lo que dota a su vez a la Administración de for-

taliza en sus posiciones, lejos de la imposición unilateral de conceptos que en muchos casos resultan errados y arbitrarios.

Entendemos, sin embargo, que el arraigo de un sistema como el descrito es de difícil aceptación, en el caso del Perú la juventud del sistema recaudatorio (la Sunat se inició oficialmente en el año 1995) puede tener menor resistencia que en otros países, donde los esquemas recaudatorios tienen mayor raigambre, lo que alienta la tesis de adoptar este sistema alternativo en la solución de la controversia tributaria. Cuestión importante es determinar la oportunidad del empleo del arbitraje y si siempre la sumisión a este mecanismo tiene que ser voluntaria, hemos anotado precedentemente la virtud del concierto resuelto por el Tribunal Arbitral, en aceptación previa de lo que resuelva este al momento de someterse a su decisión ambas partes, lo que parece aclarar la disyuntiva y descartar por ende la imposición obligatoria del arbitraje en materia tributaria, además, claro está, que el sometimiento al arbitraje, al menos en doctrina, siempre debe ser voluntario, aunque encontramos que en otras materias, como la laboral y la de contratación pública, el arbitraje es impuesto legalmente.

Otro aspecto importante por determinar es el tipo de arbitraje, si será en todos los casos de derecho o de equidad; en tal sentido, siendo que la materia tributaria es especializada, aunque en algunos casos pueda resultar simple, la calificación de los hechos y la determinación del derecho surge siempre de una norma tributaria, por lo que, opinamos, el arbitraje debe ser en todos los casos de derecho, sin que ello le reste, por supuesto, equidad.

Lo antes señalado ha sido también tema de preocupación y atención en el ámbito mundial. En el caso de Latinoamérica fue materia de ponencia en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito en el 2004; ha comprendido el análisis de la institucionalización del arbitraje en el caso de la discrepancia surgida entre países o entre estos y particulares, por ejemplo en el caso de la doble imposición, la determinación de los precios de transferencia y otros aspectos y se han adoptado resoluciones en tal sentido, recomendando a los países miembros la adopción legal del arbitraje como medio de solución de la controversia tributaria.⁵

5 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Quito, septiembre del 2004.

Del mismo modo podemos referirnos al caso del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas en su Primer Período de Sesiones, celebrado entre el 5 y el 9 de diciembre del 2005, en el que quedó pendiente el informe de los expertos designados para tratar concretamente la institucionalización del arbitraje como mecanismo de solución de conflictos en el caso de doble tributación y el establecimiento de precios de transferencia y acuerdos previos sobre la fijación de precios, llegando incluso a plantearse, en el seno de la comisión, la inclusión en los tratados bilaterales para evitar la doble imposición y la aceptación de otros mecanismos extrajudiciales de solución de la controversia tributaria, como la mediación.

En la legislación comunitaria europea se ha establecido el arbitraje como obligatorio en el Tratado de Arbitraje Multilateral, en el caso de que la doble imposición entre estados no se solucione al término de dos años. El arbitraje ha sido establecido también en Estados Unidos, en el caso de doble imposición interestatal, lo que deviene en la eliminación rápida y certera de la incertidumbre en esta materia.

BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTOS

ATALIBA, Geraldo

Hipótesis de incidencia tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario/Industrial Gráfica S.A., Lima, 1987.

BRAVO CUCCI, Jorge

“Arbitraje en materia tributaria: ¿Es posible en el Perú?” [en línea]. <http://www.pucp.edu.pe/servex/consensus/articulos/normales/2004_05-03.htm>.

CASÁS, José Osvaldo

Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003.

Centro Interamericano de Administradores Tributarios

Modelo del Código Tributario del CIAT, 1.^a edición. Panamá: Secretaría Ejecutiva, 1997.

Constitución Política del Perú de 1993.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Resoluciones. Tema II. “El arbitraje en materia tributaria” [en línea]. <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=34>.

MATARELLI, Carlos, Paola y Diego

“Actividad profesional. Propuestas tributarias. Desarrollo de las pyme y crecimiento de la actividad económica” [en línea]. <<http://www.infobaeprofesional.com/adjuntos/documentos/12/0001292.pdf>>

Organización de las Naciones Unidas

Informe sobre el primer período de Sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, celebradas entre el 5 al 9 de diciembre del 2005.