

Tema 3 “Administración Tributaria”

ING. JUAN ANTONIO AGUIRRE ROCA

La estabilidad y permanencia de la legislación tributaria es generalmente aún más importante que la equidad y justicia que ella entraña, como se demuestra cada vez que se ha permitido celebrar convenios de estabilidad tributaria, con vigencia de 10 años, como fue la Nueva Ley General de Industrias N° 23407 promulgada en mayo de 1982, o actualmente para las privatizaciones y la inversión extranjera.

El empresario busca certeza y seguridad de que no se le vayan a cambiar las leyes a la mitad del camino, y prefiere someterse a leyes permanentes, aunque sean gravosas, antes que a lo desconocido.

La filosofía tributaria como recaudadora, para una mejor redistribución del ingreso, debe tomar en cuenta, en primera instancia, la capacidad contributiva del sujeto; a tal nivel que recaude una parte de los excedentes, pero que no se constituya en un freno a la motivación de hacer empresa, generar bienes y servicios; caso contrario el círculo virtuoso de generación de utilidades, que le permitan servir al capital; reinvertir en actividades reproductivas generando empleo, se convierte en un círculo vicioso de repartir magras utilidades y dejar de crecer, camino a la extinción.

La Administración Tributaria hacia el año 2000

En los últimos cuatro años, se ha realizado en el Perú un esfuerzo importante en lo que se refiere a la política fiscal. Cuando comenzó el período de estabilización, el objetivo primordial era captar ingresos, y captar como sea para cerrar la brecha de la caja fiscal. Luego se empezó a cambiar en algo la estructura fiscal, dándole una mayor importancia a los impuestos directos, después de que el ISC a los combustibles fue uno de los pilares de la captación de ingresos en los primeros años de la estabilización. Sin embargo, en ningún momento se ha logrado tener holgura fiscal, salvo un ligero superávit a mediados del año pasado.

Tenemos en cuenta que la política fiscal tiene dos lados, ingresos y gastos. Por esta razón, los aspectos estructurales de la política relativa a las finanzas públicas -cómo se asignan los gastos y se obtienen los ingresos- son tan importantes como el equilibrio macroeconómico general.

Debe haber una estrecha coordinación entre los ingresos del gobierno y los gastos, es decir entre la SUNAT y el MEF. No es descabellado pensar que sería eficiente que ambas



instituciones funcionen como un sólo ente público, encargado de recaudar y gastar de la forma más eficiente lo que recauda.

Los gobiernos pretenden que los sistemas tributarios cumplan diversos objetivos. La obtención de ingresos es sólo uno de ellos, aunque quizá el más importante. Para facilitar la aplicación y la recaudación, un sistema tributario debe ser viabile administrativamente. Por el mismo motivo, pero también como un fin en sí mismo, debe distribuir la carga en forma equitativa. Para evitar una asignación desacertada de los recursos, no debe trastornar las estructuras de producción, el comercio, el consumo, el ahorro y la inversión. Todos estos objetivos rara vez pueden cumplirse simultáneamente, por lo que la reforma tributaria es una cuestión de compensaciones de ventajas y desventajas. Es aquí donde la Administración Tributaria juega un papel preponderante.

La Administración Tributaria debería cumplir el propósito y objetivos de la legislación fiscal. Sin embargo, en los países en desarrollo sobre todo, los encargados de la Administración Tributaria establecen con frecuencia su propia política fiscal mediante una administración selectiva.

El establecimiento de objetivos para la política fiscal a mediano y largo plazo permite determinar qué? mejoras son necesarias en materia de administración.

En el caso específico de la política fiscal peruana, el objetivo principal inmediato y de largo plazo debe ser, la ampliación de la base imponible y a su vez la reducción de las tasas impositivas.

Este es un objetivo muy fácil de determinar pero muy difícil de obtener, lo que no quita que sea posible. Inmerso en el intento por lograr este objetivo se encuentran variables contrarias a él como por ejemplo los costos de la administración, la eficiencia y rentabi-

lidad de la misma y algunas a favor como la equidad y justicia.

El costo de la Administración Tributaria se encuentra directamente ligado al número de contribuyentes y no al monto de la recaudación. Así, incrementar la base tributaria resulta costoso y poco rentable, en tanto las personas que se intenta incorporar a la base imponible son en la mayoría de los casos pequeños contribuyentes, de modo que incrementar el número de contribuyentes es grandes rasgos más caro que incrementar las tasas impositivas. Es por esto que en períodos de emergencia o estabilización siempre se adopta en primera instancia la medida de incrementar las tasas impositivas para posteriormente realizar una reforma tributaria que tienda, en el largo plazo, a ampliar la base tributaria y reducir las tasas.

Respecto al tema de la eficiencia de la Administración Tributaria, ésta se puede establecer en base al nivel de cumplimiento de tres objetivos básicos. El primero es el control ejercido sobre los contribuyentes, el segundo es la educación de los contribuyentes y el tercero es la obtención y manejo de la información.

El primero de los objetivos mencionados, control sobre los contribuyentes, se vuelve más complicado en la medida en que se incrementa la base tributaria, necesitando así un mayor esfuerzo por parte de la Administración e involucrando mayores recursos.

El segundo, la educación de los contribuyentes, es quizás el más complicado en tanto es un objetivo de mediano plazo. Es generalmente aceptado que las funciones de la Administración Tributaria deberían estar orientadas a maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, lo que reduce en gran medida los costos de la Administración. Sin embargo, el cumplimiento voluntario refleja una conducta autónoma, guiada por una motivación intrínseca que no necesita ser continuamente reforzada en la medida que es re-



lativamente estable. Se basa en la conciencia de responsabilidad, el acatamiento consentido y la aceptación de la instancia de autoridad que se ocupa de asegurar dicho cumplimiento. Este tipo de predisposición buscada se diferencia del acatamiento basado en la coerción externa y el temor, medios que hasta ahora parecen haber dado el mayor sustento a las estrategias de organización y de relación con el contribuyente. El miedo!!! como resorte coercitivo impide que se consolide la conciencia de responsabilidad. Esto no significa, de ninguna manera, descartar la necesaria existencia de sanciones, propias de todo sistema normativo. Pero la búsqueda de una gama más amplia de motivaciones tendientes al cumplimiento voluntario y permanente debería basarse especialmente en un cambio significativo de orientaciones de la administración hacia el contribuyente. Cabe recordar que la Administración Tributaria existe porque existe el contribuyente y no viceversa.

El tercer indicador de la eficiencia de la Administración Tributaria se refiere a la información, tanto a la obtención de la misma como a su manejo.

Así, volvemos a la premisa inicial, controlar mejor, educar más y tener una mayor información no es más costoso necesariamente cuanto más se recaude sino cuanto mayor sea el número de contribuyentes a atender!!.

Pero ahora echemos una mirada a las variables que juegan a favor del objetivo de largo plazo de ampliar la base tributaria y disminuir la base impositiva. Aquí, juegan conceptos tal vez más subjetivos que los costos y la eficiencia, como son la equidad y la justicia.

Todas las reformas tributarias plantean cuestiones de equidad y justicia, y son a fin de cuentas estos conceptos los que dan origen al cobro de impuestos, y esto es algo que no se debe perder de vista.

Tradicionalmente se ha centrado la atención en la distribución de los ingresos y en la dis-

tincción entre la equidad horizontal y la equidad vertical. La equidad horizontal se refiere al tratamiento que se da a quienes perciben ingresos similares; en otras palabras tiene que ver con la imparcialidad. La equidad vertical se refiere a las posibilidades de reducir la desigualdad de los ingresos mediante la aplicación de mayores impuestos a los que más tienen.

En los países en desarrollo como el nuestro, los impuestos presentan por lo general graves fallas en lo que respecta a la equidad horizontal porque la cobertura de los instrumentos de tributación es irregular y muchas veces se impone en forma arbitraria. El sistema tributario puede captar ingresos en algunas actividades del sector formal, pero no su equivalente en actividades del sector informal, o en otros del sector formal difíciles de gravar, como los servicios profesionales. Ello debilita la credibilidad del sistema, así como la voluntad de pago del contribuyente medio.

Incluso desde el punto de vista de la equidad vertical, los sistemas tributarios de los países en desarrollo no logran muy buenos resultados, a pesar del hecho de que por lo general serían sumamente progresivos si la estructura de las tasas se aplicara plenamente pero esto rara vez ocurre.

En la práctica, los impuestos parecen servir muy poco para modificar la distribución general de los ingresos (búsqueda de la equidad vertical). La importante función que cumplen en la búsqueda de la equidad consiste en obtener los ingresos necesarios para pagar los gastos distributivos, y en particular los destinados al alivio de la pobreza. De modo que lo importante para la equidad no es la estructura de la distribución únicamente, sino las finanzas públicas en su aceptación más amplia, es decir, los impuestos conjuntamente con los gastos.

Es en este sentido, que la búsqueda de mayores niveles de justicia nos lleva a plantear nuevamente, dentro de una equidad vertical, el

objetivo de extender lo más posible las cargas tributarias, lo que se traducirá a fin de cuentas en la percepción de un mayor nivel de equidad y justicia por parte de la sociedad, lo que lleva a su vez a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y ello a un significativo incremento de la recaudación y una reducción de los costos de administración.

Cabe ahora abordar algunos temas referentes específicamente a nuestra Administración Tributaria. Una de las primeras preguntas que podrían surgir a la luz de los comentarios anteriores, y de la experiencia de la Administración Tributaria en el Perú es cual es el punto de equilibrio entre la fiscalización vertical, es decir, fiscalizar a unos pocos y la fiscalización horizontal, es decir con una base más amplia y tal vez una menor presión tributaria, tomando en cuenta que en el Perú, de los 500 mil declarantes, aproximadamente 30 mil contribuyentes representan el 95% de los ingresos.

Definitivamente, si analizamos este tema desde el punto de vista de maximizar la rentabilidad de la recaudación tributaria, la opción de fiscalizar en forma vertical sería la más adecuada, sin embargo, tal como mencioné al principio, la obtención de ingresos es sólo uno de los objetivos de todo sistema tributario. En este sentido, la Administración Tributaria debe dar una señal de riesgo para todos, nadie debe sentirse excluido de que pueda ser fiscalizado, se debe fiscalizar a contribuyentes grandes, medianos y pequeños. Si se hace un análisis de costo-beneficio, evidentemente se tendrá que destinar una mayor cantidad de recursos y esfuerzos a controlar el pago de esos 30 mil contribuyentes, pero teniendo mucho cuidado de no dejar de lado a los pequeños y dar señales efectivas de que también se está actuando sobre ellos. En toda Administración Tributaria por eficiente que esta haya llegado a ser, siempre estará presente un factor de riesgo, percibido por el contribuyente. Ciertamente, como ya mencioné, el cumplimiento voluntario es la forma más

eficiente para que una administración se desarrolle en forma menos costosa e ideal, sin embargo si esto no va acompañado de señales de riesgo de detección de evasión, el cumplimiento voluntario por sí solo no se va a desarrollar. Es decir, debe crearse una conciencia tributaria en el contribuyente, y a su vez, debe existir el factor riesgo por parte de la Administración.

Es interesante también hacernos la pregunta de cuál es el punto de equilibrio que existe entre los impuestos directos e indirectos. Se debe tomar en cuenta que los impuestos indirectos tienden en la mayoría de los casos a una mala asignación de recursos. Un ejemplo de esto es el ISC, que incrementa el precio de todos aquellos bienes que tengan alguna relación con los combustibles.

Otro aspecto interesante de analizar es el referente a las facultades que se le debe otorgar a la Administración Tributaria en cuanto a la dación de leyes y normas. Conceptualmente, la legislación debe ser certera y transparente, no se debe proyectar incertidumbre al contribuyente, es decir, que vía una resolución de carácter administrativo se pueda modificar los aspectos esenciales del impuesto, en otras palabras, modificar la carga tributaria. Sin embargo, es positivo que la Administración tenga un cierto radio de acción que le permita normar algunos aspectos no esenciales y dentro de ciertos márgenes preestablecidos, como por ejemplo, las fechas de pago, tasa de interés moratoria, pero siempre dentro de ciertos márgenes de (mercado). Esto le resta rigidez al sistema y refleja una buena imagen de la Administración ante el contribuyente.

Lo que si es definitivamente necesario, es que la Administración Tributaria presente una opinión técnica que respalde la dación de normas tributarias.

Respecto a la estructura de la Administración Tributaria, la primera interrogante que surge es la conveniencia de que se cree una Superintendencia Nacional de Tributos, que reúna



una división de Tributos Internos y otra de Aduanas. Al respecto, pienso que ambas fórmulas pueden funcionar y deberían funcionar adecuadamente. Sin embargo, es imprescindible que exista un grado de coordinación entre ambas instituciones o ambos departamentos. El cruce de información debe ser constante y eficiente. A nivel mundial son muy raros los casos en los que los tributos internos y externos son controlados por una misma institución.

En cuanto a la estructura organizativa de la SUNAT, algunos analistas piensan que en la reforma tributaria realizada en 1991, se le debió dar un mayor nivel de autonomía institucional con un período de estabilidad para el Superintendente, tipo el Banco Central de Reserva, eventualmente con un directorio. La importancia de recaudar impuestos debe ser reconocida a ese nivel. Sin embargo, otros analistas no ven en esto un problema de fondo y en todo caso opinan que la autonomía con la que cuenta la SUNAT actualmente es más que suficiente.

En lo que sí existe un consenso es en la necesidad de que los más altos cargos de la Administración Tributaria lleguen a ellos a través de una carrera administrativo-tributaria. Cuando se hace la reforma de la SUNAT, es para que ésta forme sus propios cuadros. En general, dentro de la administración pública debería existir una carrera administrativa, los profesionales que llegan a los más altos cargos deberían provenir de cuadros públicos. Lamentablemente, esto aún no se puede llevar a cabo en los Ministerios por el problema de las remuneraciones, no obstante, sí se puede hacer en el BCR y la SUNAT.

Cuando hablo de una carrera de administrador tributario, no me refiero a una carrera rígida como la carrera diplomática, por ejemplo, de hecho la especialización en Administración Tributaria la darán las propias universidades al ver que existe una demanda creciente por estos profesionales. Actualmente, las universidades están poniendo énfasis en

este tema en los cursos de postgrado, seguramente en el futuro cursos de finanzas públicas tendrán mayor énfasis en las carreras de economía, contabilidad y derecho.

Otro tema que tiene mucha importancia sobre todo para la imagen de la SUNAT ante el contribuyente, es el de la absolución de consultas y el fijar su posición ante los vacíos de las normas tributarias. La Administración debe ser muy clara y eficiente en la absolución de consultas hechas por los contribuyentes, y no limitarse únicamente a repetir lo que dice la ley, la cual es seguramente ya conocida por el contribuyente. Igual importancia o más se le debe dar a los reclamos, pues la Administración Tributaria es actualmente la primera instancia ante la cual se puede efectuar un reclamo respecto de una multa o mora. Estas deben ser tratadas con la seriedad y celeridad del caso, tomando en cuenta que descuidar este punto puede ocasionar una mayor propensión a la evasión por parte de los contribuyentes. Aquí surge otra interrogante, ¿debe continuar siendo la misma Administración la primera instancia ante la cual se presenten los reclamos? Yo creo que sí. La principal razón de esta afirmación es la necesidad de que estos casos se resuelvan rápidamente. No es posible que una consulta tributaria demore 12 o 18 meses. Además, creo que la SUNAT cuenta con la capacidad institucional y humana necesaria como para hacerlo y sería contraproducente que por un motivo u otro se anule a ésta como la primera instancia pues ello mostraría que la SUNAT no es capaz de ser imparcial y enmendar sus errores, o que simplemente no se confía en la Institución, lo que puede traer abajo cualquier reforma tributaria que se haya implementado. Por más que todo funcione, si el contribuyente no cree que la Administración está capacitada para realizar su labor en forma eficiente y honesta, el sistema no prospera. Respecto a este tema, el caso de Inglaterra es interesante de comentar. Allí independientemente de que exista una primera instancia dentro de la institución y un procedimiento que, eventualmente puede llegar a un tribuna superior, exis-

te lo que se llama un “ombudsman”, es decir, una persona ante la cual se puede establecer una queja, hasta una denuncia, y dicho ente, externo a la Administración Tributaria, le pide cuentas a la Administración e indaga por la queja del contribuyente. Todo esto, como mencioné anteriormente, no excluye que la misma Administración corrija, como de hecho lo hace en el Perú, los reclamos de determinación de deuda.

En este tema de los reclamos, no debemos perder de vista que el Tribunal Fiscal es la última instancia del proceso, por lo que se le debe dar también la importancia respectiva en cuanto a capacitación de personal y recursos.

En la última encuesta de poder realizada por Apoyo, la SUNAT es considerada, con justicia, como la institución estatal más eficiente. Esto es un ejemplo de que cualquier institución pública, sin importar el estado en el que se encuentre, puede recuperar el prestigio y la confianza de los ciudadanos, en este caso específico de los contribuyentes. A esto se suman los éxitos obtenidos en términos de recaudación. Sin embargo, como ya he mencionado, es muy importante ser conscientes que aún no se ha completado la reforma tributaria y que hay muchos aspectos por afinar, desde el esquema tributario, hasta la estructura de la Administración.

Un punto en el que lamentablemente no se ha avanzado mucho es el de la orientación de la Administración Tributaria hacia el contribuyente. Como mencioné hace unos minutos, no debemos perder de vista que la Administración Tributaria existe porque existe el contribuyente y no viceversa.

Vamos a llamar “orientación de servicio” a la estrategia y filosofía básica que se propone. En ella el contribuyente ocupa el rol relevante, ya que la Administración se organiza para facilitar un compromiso y una responsabilidad tributaria que aquél tiene para con la comunidad. Por tales razones la Administración

Tributaria debería orientar su organización, su estructura, y sus sistemas, a fin de que se constituyan en verdaderas herramientas de ayuda para el fin buscado. Esto implica una adecuación mayor de la organización a las necesidades de sus protagonistas.

El pago voluntario y puntual de los tributos, aspiración de toda Administración, únicamente puede conseguirse si los contribuyentes perciben que la autoridad no sólo es eficiente sino justa: es decir que, así como utiliza todos los elementos de la técnica para establecer la existencia de hechos imposables detectar a los deudores y fijar la base gravable de tributos debe, simétricamente, olvidar el prejuicio según el cual todo contribuyente es un evasor potencial. Muchos parten de la premisa de que la revisión de libros debe necesariamente generar resoluciones de determinación y aplicación de multas. Se tiene el sentimiento de que serán acusados de corruptos si la revisión que efectúan no concluye con exigencias de pago y la aplicación de sanciones.

Es el momento de que, así como es necesaria la educación del contribuyente y desarrollar en él una conciencia tributaria, se eduque al administrador tributario, y que pueda interiorizar que no es insólito que un contribuyente se encuentre al día en todas sus obligaciones. No tiene por qué parecer imposible que una empresa haya efectuado pagos en exceso y que por ello es necesario ordenar una devolución con sus respectivos intereses tal como lo dispone el Código Tributario.

En el momento en que un contribuyente, sin haber iniciado una acción de repetición, reciba una devolución de la SUNAT de un pago realizado erróneamente, la recaudación se incrementará casi instantáneamente. Esto debido a que los contribuyentes percibirán que así como la autoridad les devuelve de inmediato los pagos en exceso, lo más probable es que esa misma autoridad tenga razón cuando exige el pago de montos adicionales. Este hecho, minimiza también la evasión, en la medida en que incentiva el cumplimiento volun-



tario, al ser consciente el contribuyente de que se encuentra ante una institución eficiente a la cual le será muy difícil evadir.

El tema de evasión en el Perú es bastante crítico. Según datos presentados en la revista Semana Económica, en 1994, la evasión global fue del 58%, siendo el rubro de hoteles y restaurantes el que presentó el nivel más elevado con 94%. Este es un problema que sin duda queda por solucionar y hacia el cual la SUNAT le debe asignar un cuidado especial.

Como ya señalé, la imagen que los contribuyentes tienen de la Administración condiciona en alto grado el cumplimiento voluntario. Por ello, el estudio de dicha imagen, y de las

Debemos tener mucho cuidado, pues lo que puede representar un resultado eficiente en el corto plazo, producido por el temor de un castigo inmediato, no necesariamente es efectivo en el mediano y largo plazo. Aquí la eficacia nace de una relación establecida con el público, en este caso el contribuyente, la cual está basada en la credibilidad, la confianza y la imagen de eficiencia.

Finalmente, no debemos perder de vista que aún existe una cierta desconfianza de la autoridad, la cual está ligada básicamente por la percepción colectiva de una crisis de valores. Es por esto que la autoridad tributaria debe estar respaldada por principios permanentes como lo son: la capacidad, la honesti-

EVASION DEL IGV 1994

Actividad Económica	Participación en el PBI(%)	Evasión (%)	Participación en la evasión total
Manufactura	22,0	48,0	22,0
Comercio	11,0	58,0	19,1
Servicios a empresas	12,0	80,0	16,5
Hoteles y restaurantes	6,0	94,0	14,8
Construcción	11,0	88,0	11,0
Otros	38,0	39,0	16,6
Total	100,0	58,0	100,0

Fuente: Semana Económica
Elaboración: Apoyo Consultoría S.A.

actitudes en las que se sustentan esas conductas, deberían constituir un objetivo fundamental. A falta de estudios sistemáticos de tales conductas, se puede asumir la hipótesis de que cuando la Administración reviste atributos negativos, que afectan la credibilidad de su eficiencia organizativa y la consistencia ética de sus funcionarios, los contribuyentes se sienten inclinados a la evasión, y ésta representa una conducta directamente relacionada con el debilitamiento de las normas percibidas.

dad, la equidad, el conocimiento y la experiencia.

En conclusión, cuando teníamos que estabilizar, sabíamos bien lo que se quería: recaudar. Pero, actualmente, que nos encontramos en la etapa de crecimiento, entran en juego más objetivos, y un gran reto en el mediano plazo.

Lima, Octubre de 1995.

