

El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú

José Antonio Manrique Cervantes¹

Escuela de Postgrado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC, Lima, Perú)

RESUMEN

La actividad fiscal tiene por finalidad obtener recursos de los ciudadanos para que el Estado cumpla con las funciones que le son inherentes, tales como: brindar seguridad, prestar servicios de salud, educación, justicia, entre muchas otras.

Para lograr tal propósito, es fundamental contar con una administración tributaria eficiente. Un aspecto importante dentro de la administración de tributos es la forma en que se resuelven las controversias. Lamentablemente, en el Perú los actuales medios de solución de contiendas tributarias, tanto en la instancia administrativa como en la judicial, son lentos e impredecibles; por ende, impiden recaudar los tributos oportunamente, ocasionando graves perjuicios económicos al Estado peruano.

Por ello, en el presente artículo se propone la implementación del arbitraje tributario en la legislación peruana, con el fin de agilizar la solución de controversias y dinamizar la recaudación tributaria.

PALABRAS CLAVE

arbitraje; tributo; tributación; medios alternativos de solución de conflictos; SUNAT

¹ Maestría en Derecho de Empresa y funcionario de la SUNAT. Correo: joseantoniolaw@gmail.com

Manrique Cervantes, J. A. (2014). El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú. *Sinergia e Innovación*, 2(2), 30-54.

Fecha de recepción: 18/12/2013

Fecha de aceptación: 30/10/2014

Implementation of Tax Arbitrage in Peru

ABSTRACT

Fiscal activity aims to obtain resources from citizens so that the State may fulfill its obligations, including providing security, providing health, education, justice, among others.

To achieve this purpose, it is essential to have an efficient tax administration. An important aspect of Tax Administration is how disputes are resolved. Unfortunately in Peru the present means of tax disputes resolution, both administrative and judicial instance, are slow and unpredictable, which impedes timely tax collection and causing serious economic damage to Peruvian State.

Therefore, this article proposes the implementation of tax arbitrage in Peruvian law in order to expedite the resolution of disputes and boost tax revenues.

KEYWORDS

arbitration; arbitrage; tax revenue; alternative dispute resolution; SUNAT

I. Introducción

A pesar de los esfuerzos del Poder Ejecutivo, la administración pública peruana, no alcanza los niveles de agilidad y eficiencia esperados por los ciudadanos. Las deficiencias burocráticas que adolece el Estado peruano dificultan el crecimiento económico y la inversión (Heritage Foundation, 2014).

La administración tributaria peruana, en particular, no es ajena a dicha ineficiencia, lo cual se evidencia en los altos costos que deben soportar los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias. Según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), se necesitan 380 horas anuales para pagar impuestos en el Perú, lo cual nos ubica a la zaga de un ranking elaborado por dicha institución (puesto 151 de 183 países) (Banco Interamericano de Desarrollo, 2012: 26).

La ineficiencia también se puede observar en los altos índices de informalidad y de evasión tributaria: ésta última bordea el 40%, dependiendo del tipo de impuesto y del sector económico (Banco Interamericano de Desarrollo, 2012: 23).

Paradójicamente, del actuar correcto y eficiente de la administración tributaria dependen todas las otras funciones del Estado (brindar servicios de salud, educación, justicia, seguridad, etcétera), porque la actividad fiscal es el instrumento que provee los recursos necesarios para funcionamiento del aparato estatal. Si aquella falla, éste es simplemente inviable.

El siguiente cuadro grafica la importancia que tiene la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) en el sostenimiento del Estado peruano, dado que recauda alrededor del 88% del total de ingresos públicos.

Tabla 1 Fuentes de financiamiento del Estado²

Fuente	Monto	
Recursos ordinarios (renta, IGV, otros tributos)	74,802,000,000.00	Recaudado por SUNAT
Recursos directamente recaudados	9,312,932,442.00	
Recursos por operaciones oficiales de créditos	2,691,555,845.00	
Donaciones y transferencias	564,493,396.00	
Recursos determinados (aduaneros, contribuciones, otros)	20,777,927,876.00	Recaudado por SUNAT
TOTAL	S/. 108,418,909,559.00	

Elaboración propia en base a Ley de Presupuesto para el Año Fiscal, 2013.

II. La relación tributaria y los conflictos tributarios

Tomando como base la premisa expuesta en el punto anterior, en este artículo se analizan los actuales medios de solución de controversias tributarias que existen en el Perú porque consideramos que una forma de lograr la eficiencia en la recaudación es usar medios de solución de conflictos que sean ágiles y confiables.

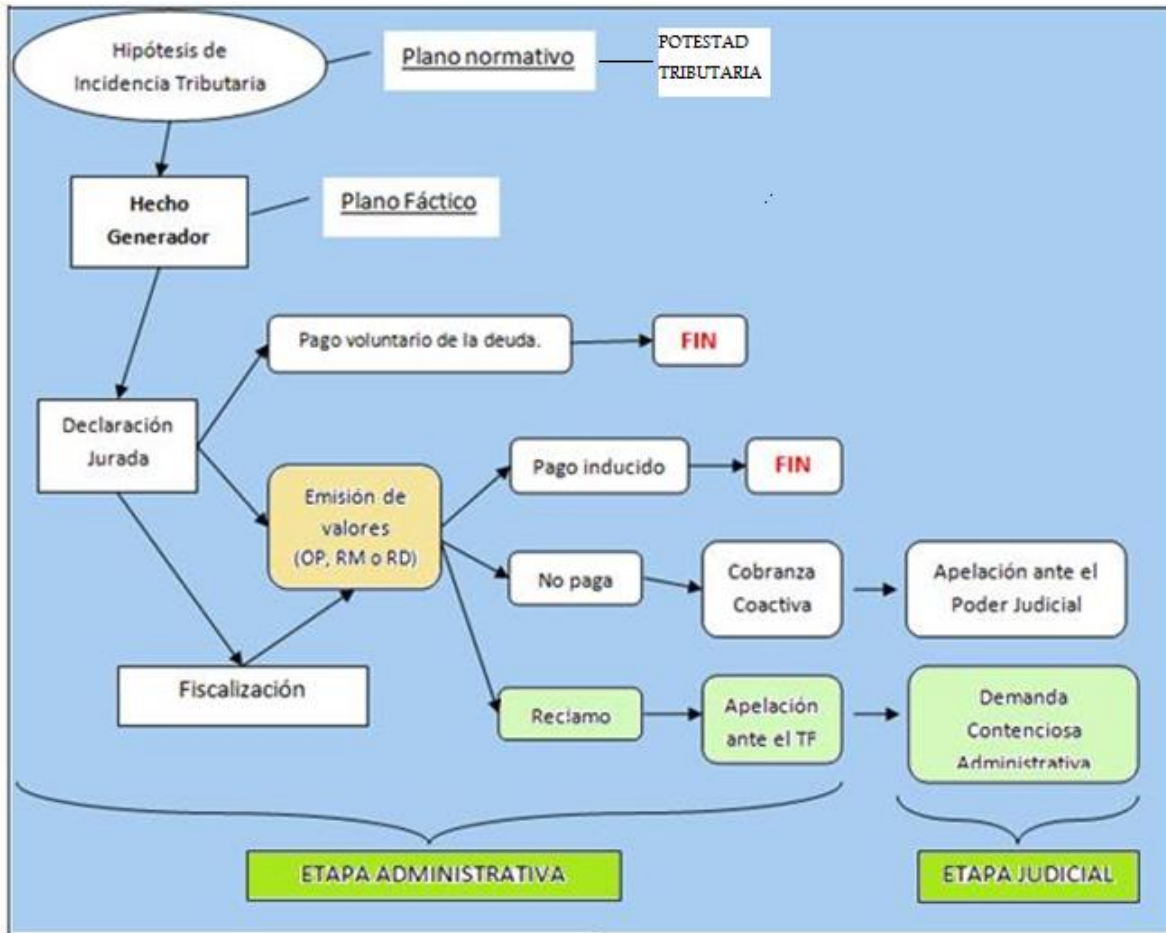
Lamentablemente, a continuación demostraremos que los medios existentes, es decir, la reclamación y la apelación (etapa administrativa) y el proceso contencioso administrativo (etapa judicial)—son lentos, impredecibles y engorrosos; en suma, ineficientes. Antes de detallar los problemas detectados, es importante contextualizar nuestro objeto de estudio dentro de la relación tributaria.

La relación tributaria tiene origen legal y se caracteriza por un vínculo obligacional entre dos partes: por un lado, el fisco como sujeto activo o acreedor; y, por el otro lado, el contribuyente como sujeto pasivo o deudor, quien se encuentra obligado por ley a cumplir con la prestación tributaria, que consiste en entregar parte de su patrimonio a favor del Estado. Dicha relación tiene como sustento, entre otros, el principio de solidaridad.

² Al 13 de noviembre de 2014, 2.933 nuevos soles peruanos equivalía a un dólar estadounidense.

Para ubicar los actuales medios de solución de controversias tributarias dentro del complejísimo sistema tributario peruano, hemos elaborado el siguiente gráfico que simplifica la relación jurídica sustantiva y procesal que une a los deudores tributarios con el Estado³:

Gráfico 1 La relación jurídica sustantiva y procesal que une a los deudores tributarios con el Estado



Fuente: Elaboración propia

En el cuadro se aprecia que la relación tributaria emana de la facultad abstracta de orden constitucional con que cuenta todo Estado, denominada “potestad tributaria” la misma que se manifiesta en la posibilidad de crear tributos mediante normas (sean leyes, en sentido estricto; o decretos legislativos, en caso de delegación de facultades al Ejecutivo).

Dichas normas contienen la denominada “hipótesis de incidencia tributaria” que, de ocurrir en el plano fáctico, da lugar al “hecho generador” (del tributo), el cual conlleva básicamente dos

³ En el gráfico hemos omitido intencionalmente algunos trámites y sub-procedimientos para hacerlo inteligible.

obligaciones: una primera obligación de tipo formal, que consiste en presentar la declaración jurada, y una sustantiva, que consiste en el pago del tributo.

Si el deudor tributario paga voluntariamente el tributo, allí termina la relación jurídica tributaria (únicamente respecto a tal hecho generador). Pero si el deudor no paga voluntariamente, o si luego de una fiscalización se determina que la declaración jurada no se ajusta a la realidad, la Administración emitirá valores (órdenes de pago, resoluciones de multa o resoluciones de determinación) y los notificará al contribuyente para que realice el pago.

Ahora, el contribuyente que no paga la deuda tiene dos posibilidades: la primera es una actitud indiferente o pasiva, ante la cual la Administración iniciará un procedimiento de cobranza coactiva para recuperar la deuda mediante medidas coercitivas (embargos). Finalmente, la otra posibilidad es que el deudor tributario no se encuentre conforme con lo determinado por la Administración e inicie el procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un reclamo (primera instancia). Este deberá ser resuelto por la propia Administración y, de continuar disconforme, podrá interponer apelación (segunda instancia administrativa) ante el Tribunal Fiscal. Con la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, se agota la vía administrativa y el deudor tiene expedito su derecho para acudir al Poder Judicial mediante la interposición de una demanda contenciosa administrativa.

El presente trabajo, entonces, plantea una alternativa de solución a los problemas que se presentan en la última etapa de la relación tributaria graficada (contienda tributaria, tanto en la etapa administrativa como en la judicial).

III. Problemas de los procesos contenciosos administrativos en materia tributaria

En la etapa judicial hemos detectado varios problemas, a saber:

3.1 Cantidad de expedientes en trámite en el Poder Judicial

La cantidad de procesos contenciosos pendientes de resolverse en materia tributaria en el Poder Judicial es bastante alta. Un dato importante al respecto es el proporcionado, por la SUNAT en agosto de 2012 donde señala que, a la sazón, existían 3,577 expedientes pendientes. Ojo, que en este dato no se incluyen los procesos en los que son parte las, aproximadamente, 2,000

administraciones tributarias descentralizadas, nos referimos a gobiernos locales y regionales (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2012).

Tabla 2 Expedientes pendientes de resolverse en materia tributaria en el Poder Judicial, agosto 2012

Procesos	Cantidad al 30/06/2012
Contencioso administrativo	3115
Amparo	462
TOTAL	3577

Elaboración propia en base a Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2012.

3.2 Monto de la deuda involucrada

Otro dato, quizás el más relevante, es el monto de la deuda involucrada, en la carta antes mencionada, SUNAT informa que los expedientes contienen casi 5,000 millones de nuevos soles, como figura en el siguiente cuadro (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2012). (No debe olvidarse que tampoco se incluyen las deudas con los gobiernos descentralizados ni la deuda pendiente de solución en etapa administrativa).

Tabla 3 Monto de la deuda pendiente de resolverse en materia tributaria en el Poder Judicial, agosto 2012

Procesos	Monto de deuda impugnada en S/.	Monto de la deuda impugnada en US \$
Contencioso administrativo	3,940,014,768.45	29,007,895.03
Amparo	720,832,024.09	-
TOTAL	S/. 4,660,846,810.54	US \$ 29,007,895.03

Elaboración propia en base a Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2012

3.3 Lentitud de los procesos judiciales

Un tercer problema es el excesivo tiempo de duración de los procesos contencioso administrativos tributarios. En muchos casos superan los diez años. En ese lapso los intereses incrementan la deuda exponencialmente. Para efectos ilustrativos, tenemos el conocido proceso planteado por Telefónica del Perú en contra de SUNAT: en dicho proceso se están discutiendo reparos de los años 2000 y 2001, sin embargo, a pesar de haber transcurrido trece años, la controversia sigue pendiente. En el 2010, el Tribunal Fiscal emitió la resolución (RTF) que concluyó la etapa administrativa. El proceso contencioso administrativo se inició en el año 2011 y recién a inicios de 2013 se notificó a las partes la sentencia de primera instancia. Teniendo en cuenta que dicha

sentencia ha sido apelada y luego podría llegar a casación, el proceso tiene para largo (El Comercio, 2013).

La lentitud del Poder Judicial no es exclusiva del Perú, está presente en casi toda Latinoamérica, a continuación veremos un cuadro publicado con la colaboración del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT), fruto de un estudio profundo del sistema tributario latinoamericano, donde figura la antigüedad de la deuda, por años y porcentajes. En dicho cuadro se aprecia claramente que el monto más alto de deuda tiene una antigüedad mayor a cinco años. Ello se debe fundamentalmente a que, en todos los países las resoluciones que determinan deuda pueden ser recurridas, sea en la vía administrativa o en la judicial, y cuando los recursos son interpuestos dentro del plazo, suspenden el cobro de la deuda. Esto lo saben los contribuyentes y en muchos casos, impugnan con el único fin de dilatar el pago (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

Cuadro 1 Detalle de deuda morosa según su antigüedad en Latinoamérica

	Tiene hasta 1 año	Tiene más de 1 año pero menos de 2 años	Tiene más de 2 años pero menos de 5 años	Tiene más de 5 años
Argentina (AFIP)	12.30	9.66	20.73	57.31
Bolivia (SIN)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Brasil (RFB)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Chile (SII)	11.93	12.44	29.59	46.04
Colombia (DIAN)	22.83	27.91	17.88	31.38
Costa Rica (DGT)	19.81	25.94	29.85	24.40
Ecuador (SRI)	42.86	25.61	11.90	19.62
El Salvador (DGII)	5.13	2.13	37.38	55.36
Guatemala (SAT)	14.91	21.12	63.98	-
Honduras (DEI)	46.44	5.59	4.10	43.87
México (SAT)	36.31	21.58	26.16	15.95
Nicaragua (DGI)	30.99	20.47	37.53	11.01
Panamá (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Paraguay (SET)	5.31	3.74	16.20	74.75
Perú (SUNAT)	0.89	1.62	11.16	86.32
Rep. Dominicana (DGII)	24.89	27.97	47.14	-
Uruguay (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Promedio	21.12	15.83	27.20	42.37

Tomado de Banco Interamericano de Desarrollo, 2013.

Lamentablemente, del cuadro podemos observar que Perú destaca por tener un porcentaje bastante alto de deuda tributaria antigua (mayor a cinco años): 86.32%.

Este cuadro nos permite concluir que es necesario en Latinoamérica y especialmente en Perú buscar nuevos medios de resolución de controversias.

En adición a ello, en el siguiente cuadro, resumimos el tiempo promedio para resolver conflictos en Latinoamérica.

Cuadro 2 Tiempo promedio en América Latina

	Promedio en A.L. para resolver conflictos tributarios (etapa administrativa + judicial)	Promedio en A.L. para resolver conflictos tributarios en los tribunales (Poder Judicial)
Meses	65 meses	60.6 meses
Años	5.4 años	5 años

Tomado de Banco Interamericano de Desarrollo, 2013.

En algunos países el tiempo es mucho mayor, por ejemplo en Colombia, los procesos judiciales pueden durar quince años (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

Ahora, el transcurso del tiempo no es baladí para el Estado porque mientras más tiempo transcurra será más difícil recuperar la deuda no solo porque se incrementará sustancialmente, sino también porque los (malos) contribuyentes suelen “desaparecer” sus activos, cerrar la empresa y crear otra con una nueva razón social, etcétera.

3.4 Falta de especialización de los jueces en temas tributarios

Cuando los ciudadanos acuden al Poder Judicial, deberían hacerlo con la expectativa y la confianza de que un juez probo y experto en la materia les dará una solución ajustada a Derecho. Lamentablemente, los magistrados peruanos en su mayoría no gozan de dicho prestigio. En materia tributaria, el problema es mayor porque los jueces no tienen la especialización necesaria, a pesar de ser una rama donde tal necesidad es crucial, por las siguientes razones:

a) Extensa y cambiante normatividad

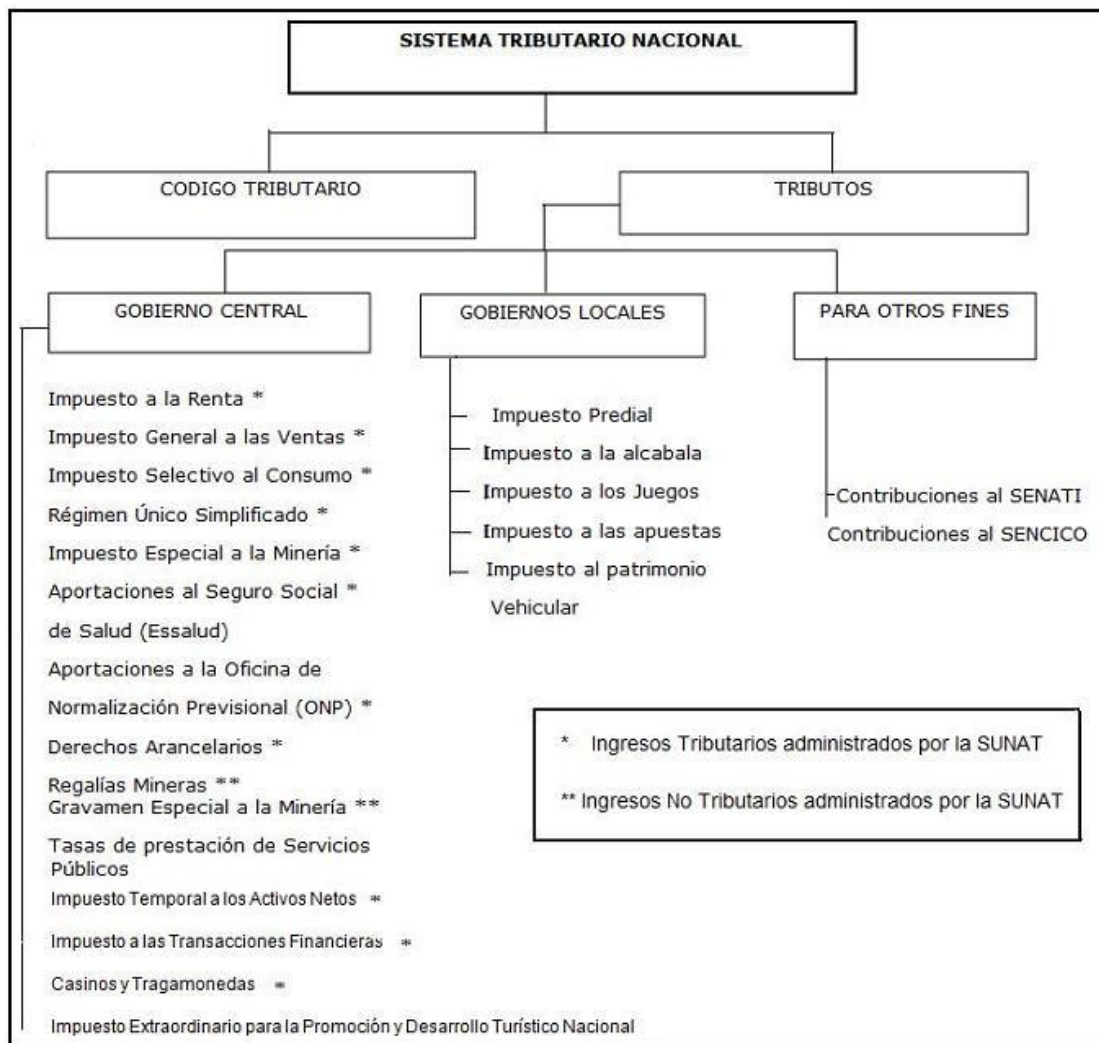
La tributaria es, probablemente, la rama del derecho que más cambios normativos sufre constantemente. Ello no se debe a una deficiente técnica legislativa o la antojadiza voluntad del legislador, sino que la rapidez de los negocios y las nuevas tecnologías exigen que constantemente las normas se actualicen para estar a la par de los cambios globales, de manera que, existan figuras impositivas que permitan grabar nuevos negocios que antes no se habían pensado, así como detectar nuevas modalidades de defraudación tributaria.

b) Complejidad de la materia

Adicionalmente, la tributación tiene elementos normativos pero también contables y económicos, con los cuales no están familiarizados la mayoría de jueces y abogados.

Asimismo, la variedad de tributos que existen hacen que el ordenamiento jurídico tributario, de suyo, sea bastante complejo. Como ejemplo veamos una clasificación básica de los distintos tributos que componen el sistema tributario peruano:

Cuadro 3 Tributos que integran el Sistema Impositivo Nacional



Elaboración propia en base a Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2014

El propio Poder Judicial mediante Resolución Administrativa del Consejo Ejecutivo N° 206-2012-CE-PJ (2012), dispuso la creación de Juzgados Especializados en lo Contencioso Administrativo, bajo el siguiente sustento: “De los informes estadísticos emitidos por las áreas correspondientes,

se observa que en asuntos referidos a cuestiones tributarias y aduaneras la carga procesal es superior a los 3,000 mil expedientes, lo cual aunado a la complejidad de las materias, justifica la creación de seis (6) Juzgados Especializados en lo Contencioso Administrativo con esa subespecialidad para atender los mencionados casos”.

IV. Consecuencias económicas negativas

Todas las deficiencias mencionadas acarrear graves consecuencias económicas que no podemos soslayar, mencionaremos algunas:

4.1 Perjuicio para el erario nacional

El Perú no puede darse el lujo de tener paralizados miles de millones de soles durante varios años. La recaudación oportuna de tributos es imprescindible para el funcionamiento óptimo del Estado.

En los últimos años, todos los esfuerzos de la Administración tributaria están dirigidos a incrementar la presión tributaria, así, en el año 2013 se llegó a la cifra histórica de 16.02 %. El actual gobierno se ha propuesto llegar a una presión del 18% para el año 2016. Ello, porque sin una mayor recaudación no sería posible cumplir con todos los programas sociales de su política asistencial. Sin embargo, vemos que existen alrededor de cinco mil millones de soles entrampados en el Poder Judicial, lo cual equivaldría a **un 6% más de presión tributaria**, o sea, si se cobrara oportunamente dicha deuda, se sobrepasaría largamente la meta de presión tributaria propuesta para el año 2016 (El Peruano, 2014).

4.2 Costos de oportunidad

El costo de la mejor opción a la que renunciamos es el costo de oportunidad de la decisión tomada. Con algunos datos, veamos el alto costo de oportunidad que representan estos cinco mil millones de deuda pendiente.

El MEF informó que al 29 de abril de 2013 se habían declarado viables treinta y cuatro proyectos de inversión pública mayores a S/. 50 millones cada uno, en los tres niveles de gobierno, por un monto total de S/. 5,206 millones. O sea, con los cinco mil millones de soles de deuda entrampada en el Poder Judicial podrían realizarse treinta y cuatro obras públicas de envergadura que beneficiarían a todos los ciudadanos (Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, 2013). En tal

sentido, el costo de oportunidad del dinero no recaudado lo terminamos pagando todos los peruanos, especialmente los más necesitados.

4.3 Costos de transacción

Los costos de transacción son todos los costos, directos e indirectos en que incurre una persona al realizar cualquier actividad. Coincidimos con Ertel y Fisher cuando señalan que *“los costos del litigio incluyen no solo los costos que sufren los litigantes y los costos directos de administrar los sistemas del tribunal, sino también los demás efectos tangibles e intangibles del litigio. (...) otros costos sociales (por ejemplo) son la pérdida de confianza en los tribunales atestados de juicios.”* (2011).

Estos costos también los pagamos todos los ciudadanos.

V. Arbitraje como alternativa – aspectos generales

Estando así las cosas, pensamos en el arbitraje como una alternativa válida de solución. El arbitraje es un método de resolución de conflictos alternativo al judicial en el cual interviene un tercero, calificado como árbitro, que provee una solución obligatoria para las partes. En general, siempre se ha concebido al arbitraje como un tipo de justicia más directa, simple, clara y rápida porque se encuentra despojada de las formalidades del proceso judicial.

Para determinar si la tributación puede someterse a la justicia arbitral, es pertinente abordar algunos aspectos generales previos.

5.1 Materias pasibles de arbitrar

El Artículo 2° de la Ley de Arbitraje (2008) señala que pueden someterse a arbitraje:

a) *“Controversias sobre materias de libre disposición conforme a derecho.”*

Haciendo una interpretación normativa sistemática podemos concluir que son las materias que están referidas a derechos patrimoniales determinados o determinables, susceptibles de ser valorados económicamente.

b) *“Las materias autorizadas por ley o por tratados o acuerdos internacionales.”*

Es decir, incluso en el supuesto de que las pretensiones tributarias sean indisponibles, ello no sería óbice para implementar el arbitraje tributario si es que existe norma que lo permita expresamente.

5.2 El arbitraje estatal

Toda vez que la materia tributaria pertenece al ámbito público o estatal, conviene destacar que actualmente es factible el arbitraje donde una de las partes es el propio Estado, tal como lo señala el artículo 4° de la Ley de Arbitraje (2008).

También la Ley de Contrataciones con el Estado (2008) precisa que las controversias vinculadas con la ejecución, interpretación, resolución, invalidez del contrato, deben ser resueltas mediante conciliación o arbitraje.

Por su parte, la Ley N° 29533 (2010), regula el arbitraje territorial, como un medio para determinar los límites de los gobiernos locales o regionales, cuando haya controversia.

En adición a lo anterior, existe el arbitraje en el ámbito de la tributación internacional, específicamente cuando se trata de resolver controversias a las cuales les es aplicable un convenio para evitar la doble Imposición.

Es decir, podemos concluir preliminarmente, que **el arbitraje respecto de algunas materias que le competen al Estado, es perfectamente viable.**

VI. Aspectos positivos del arbitraje

El arbitraje presenta ciertas características que lo hacen especialmente atractivo para su aplicación en materia tributaria, veamos algunas.

6.1 Especialización de los árbitros

En el arbitraje *ad hoc* las partes tienen la posibilidad de elegir a los árbitros y en el arbitraje institucional se cuenta con listas de expertos en distintas materias; por ende, es lógico suponer que los árbitros serán especialistas en el tema a dilucidar y elaborarán laudos sustancialmente mejores para las partes.

6.2 Celeridad

El arbitraje es un medio de solución de controversias mucho más ágil que los procesos judiciales, fundamentalmente porque está libre de las trabas burocráticas, formalidades y limitaciones propias del aparato estatal. Pensamos que junto al derecho fundamental a pedir tutela judicial efectiva concurre el derecho de terminar nuestras controversias rápidamente, porque justicia que tarda no es justicia.

6.3 Independencia

El artículo 3° de la Ley de Arbitraje señala que en los asuntos regidos por dicha norma no intervendrá autoridad judicial, agrega que el Tribunal tiene plena independencia y no está sometido a autoridad alguna. Consideramos que esta característica del arbitraje es fundamental para la confianza de las partes y para el prestigio de la institución. Ahora bien, para que los árbitros sean independientes es necesario que los mismos no tengan intereses de ninguna índole con las partes.

6.4 Libertad de actuaciones

En general, una de las premisas del arbitraje es la libertad, no solo de las actuaciones dentro del proceso en sí; sino también, para el nombramiento de árbitros, por ejemplo. Pensamos que el legislador ha dado mucha importancia a la libertad porque el arbitraje tiene su origen precisamente en la propia voluntad de las partes.

6.5 Igualdad

El artículo 34° de la Ley de Arbitraje prescribe que el Tribunal Arbitral deberá tratar a las partes con igualdad y darle a cada una de ellas suficiente oportunidad de hacer valer sus derechos. En el arbitraje tributario, donde siempre una de las partes será una entidad estatal, sea la SUNAT o los gobiernos locales o regionales, es primordial que los árbitros velen por el cumplimiento del principio de igualdad.

6.6 Confidencialidad

El Decreto Legislativo 1071 (2008) establece que, salvo pacto en contrario, el tribunal arbitral, el secretario, los testigos y en general todos los intervinientes están obligados a guardar confidencialidad sobre el curso del arbitraje, así como sobre cualquier información que conozcan a través de dichas actuaciones, bajo responsabilidad. En materia tributaria, la confidencialidad es básica porque de por medio se encuentra el deber de reserva tributaria, cuyo contenido es un activo muy valioso para los contribuyentes.

6.7 Eficiencia

En suma, coincidimos con el criterio del Tribunal Constitucional cuando afirma que: “[El arbitraje] se presenta como un mecanismo orientado a la consecución de la verdad legal, despojándose de los trámites, muchas veces engorrosos y formalistas, de la justicia tradicional. Entonces, desde sus orígenes, el arbitraje se justificó en su carácter de proceso expedito y efectivo” (Tribunal Constitucional, 2005).

VII. ¿La materia tributaria es arbitrable?

7.1 Análisis doctrinario

Posiciones adversas

En la doctrina latinoamericana, son principalmente dos las objeciones que se hacen a la inclusión del arbitraje tributario. A continuación, las analizaremos y sentaremos nuestra posición al respecto.

a) Indisponibilidad de la potestad tributaria. La potestad tributaria, por su propia naturaleza, es indisponible, permanente y el Estado no puede renunciar a ella porque su propia existencia estaría en juego. Por tal motivo, se arguye que no podrían someterse a arbitraje las contiendas tributarias. Pero, cuando en el presente trabajo se postula la inclusión del arbitraje tributario, no se está planteando la hipótesis de renunciar a la potestad tributaria. El arbitraje estará referido únicamente a resolver controversias surgidas por la aplicación de las normas tributarias a las actividades económicas. La potestad tributaria se materializa en la creación de tributos y en la posibilidad de cobrar las deudas tributarias coercitivamente. En tal sentido, la potestad tributaria permanecerá incólume en todos los casos.

b) Indisponibilidad del crédito tributario. En cuanto al crédito tributario, evidentemente que ni la Administración, ni el Poder Judicial y tampoco los árbitros pueden disponer de los elementos fundamentales del tributo ni pueden negociar o transigir respecto de ellos. Ese no es el postulado de este trabajo. Una solución de controversias mal podría equipararse a una disposición del crédito tributario. Lo que se hace es aplicar la norma correcta al hecho controvertido. En otras palabras, el crédito tributario es indisponible pero también es perfectamente recurrible.

7.2 Arbitrabilidad de la pretensión tributaria

Ahora, las pretensiones tributarias son una cuestión distinta a la potestad tributaria y al crédito tributario. La pretensión tributaria importa una auto-atribución de derechos (fundamentalmente) económicos por parte del administrado y que buscará que prevalezcan en base a argumentos jurídicos y fácticos por encima de la posición de la Administración. Por ello, cuando se somete a arbitraje (y también al fuero judicial) una controversia, únicamente se está dilucidando si determinados hechos calzan o no en la norma tributaria; es decir, se trata de una etapa posterior a la manifestación de la potestad tributaria.

Creemos que el arbitraje tributario no vulnera los principios de igualdad, justicia, generalidad ni capacidad contributiva, pues el mismo no supone concesiones recíprocas entre las partes (ni del Fisco al contribuyente, ni del contribuyente al Fisco), como podría ocurrir en una transacción.

Coinciden con nuestra posición, las conclusiones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en el 2004 (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2004):

“CONSIDERANDO: Que los mecanismos judiciales tradicionales de solución de controversias tributarias no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, de participación efectiva de los ciudadanos en todas las tareas del Estado, tutela efectiva y certidumbre jurídica, inherentes al Estado de Derecho.

SE RECOMIENDA:

- 1. A los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.*
- 2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos.*
- 3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje.”*

7.2 Análisis constitucional

Si el arbitraje tributario fuese incompatible con la Constitución (1993), todo análisis carecería de sentido para efectos de su implementación. Son dos los artículos que nos permitirán determinar tal cuestión, uno referido a la tributación y otro al arbitraje:

1. El artículo 74° de la Constitución (1993) referido a la potestad tributaria del Estado, señala: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

(...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

Este es el artículo más importante de la Constitución en materia tributaria. Señala cuáles son los principios de la potestad tributaria: legalidad (los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades); reserva de la ley; igualdad, respeto de los derechos fundamentales; no confiscatoriedad).

Asimismo, se desprende de la norma que la potestad tributaria se manifiesta en la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o derogar tributos, la cual se concreta en normas.

Pero no dice nada sobre la posibilidad de incluir medios alternativos de solución de controversias.

2. El artículo 139° referido a “los Principios de la Administración de Justicia” establece:

“Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional.

No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y la arbitral. (...)” (Constitución Política del Perú, 1993).

En lo que atañe al arbitraje, esta es, sin duda, la norma fundamental de todo el ordenamiento jurídico peruano, a pesar de que está ubicada en el capítulo referido al Poder Judicial. Se desprende de la norma que el legislador constituyente peruano ha creído conveniente establecer jurisdicciones independientes y excepcionales: la militar y la arbitral.

Sin embargo, la Constitución no contempla mayores precisiones en torno a las características del arbitraje, ni respecto a las materias que pueden someterse a este medio alternativo de resolución de controversias. Por ende, será a nivel legal donde se realice un mayor desarrollo.

Podemos concluir que a nivel constitucional no hay impedimento para la implementación del arbitraje tributario. Hemos visto que ninguno de los artículos referidos a tributación y arbitraje lo prohíbe.

7.3 Análisis legal

Descendiendo en la Pirámide de Kelsen, corresponde analizar las dos principales normas tanto en materia arbitral como tributaria:

1. Decreto Legislativo 1071 – Ley de Arbitraje (2008)

“Artículo 2.- Materias susceptibles de arbitraje.

1. Pueden someterse a arbitraje las controversias sobre materias de libre disposición conforme a derecho, así como aquellas que la ley o los tratados o acuerdos internacionales autoricen. (...)”

Como se indicó *supra*, la Ley de Arbitraje permite que materias no disponibles se sometan a arbitraje siempre y cuando una ley o un tratado o acuerdo internacional lo autoricen.

2. Código Tributario

Es curioso, pero el Código Tributario (2013) indirectamente deja abierta la posibilidad de incluir medios alternativos de solución de conflictos. Como ejemplos tenemos los artículos 53° y 92°.

“Artículo 53.- ÓRGANOS RESOLUTORES

Son órganos de resolución en materia tributaria:

1. El Tribunal Fiscal.

2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

3. *Los Gobiernos Locales.*

4. *Otros que la ley señale.*”

“Artículo 92.- *DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS*

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

*d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código. (...)*⁴

Por lo señalado, concluimos que no existe impedimento legal ni constitucional para la implementación del arbitraje en el Perú. Asimismo, un importante sector de la doctrina latinoamericana apoya la implementación de dicha figura.

Suscribimos las palabras de **De Lorenzo** cuando señala que “*Legitimar un arbitraje en materia tributaria, supondrá un incuestionable avance en flexibilidad y simplificación, un alivio de la carga judicial y una notable mejora de la relación jurídico tributaria, favoreciendo, como no, una disminución del grado de litigiosidad fiscal, en aras de obtener mejores resultados a favor de un sistema tributario justo.*” (2009: 12).

VIII. Propuesta: implementación del arbitraje tributario

Hasta aquí, hemos planteado el problema, luego hemos visto que el arbitraje se presenta como una alternativa de solución válida y viable desde un punto de vista económico, doctrinario y legal. A continuación detallaremos la forma en que, según nuestra posición, debería implementarse el arbitraje, así como las características que debe tener.

8.1 Procedencia

¿En qué instancias procedería? En primer lugar, consideramos que el arbitraje debe estar orientado a resolver controversias de orden sustantivo, es decir, que tengan vinculación con el nacimiento de la obligación tributaria, con el cumplimiento del pago del tributo o con la determinación del monto. No haría sentido que abogados especializados en tributación resuelvan

⁴ En ambos artículos las negritas son intencionales.

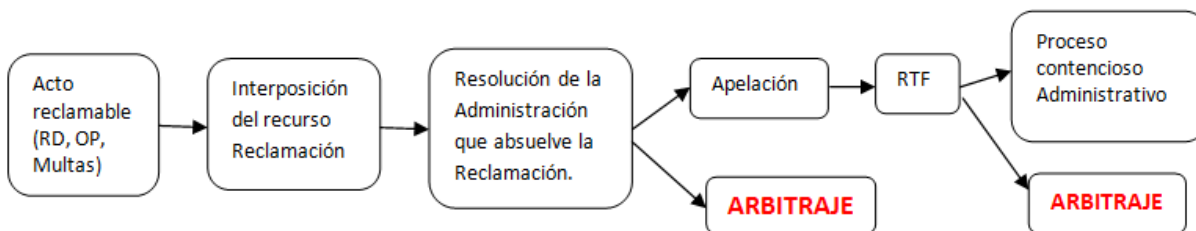
conflictos vinculados con temas eminentemente procedimentales que se discuten dentro de los recursos contenciosos regulados en la Ley N° 27444 (2001), o mediante quejas procedimentales.

En tal sentido, procedería en dos etapas del proceso contencioso tributario:

- a) En primer lugar, como alternativa a la apelación ante el Tribunal Fiscal.⁵ En cuyo caso, el plazo para interponer el recurso será de quince días.
- b) En segundo lugar, como alternativa al proceso contencioso administrativo (judicial). En cuyo caso, el plazo para solicitar el arbitraje será de tres meses.⁶

En el siguiente esquema se muestran las posibilidades concurrentes con que contarían los administrados: a) apelación o arbitraje y b) demanda contenciosa administrativa o arbitraje, podrá optar por cualquiera de dichas alternativas, a su elección.

Gráfico 2 Posibilidades del proceso contencioso tributario



Elaboración propia

8.2 Aspectos generales

- a) Por las características de la tributación (complejidad y variedad normativa), ya señaladas, el arbitraje tributario tendría que ser “**de Derecho**”. Un arbitraje de conciencia podría traer más problemas que soluciones.
- b) El arbitraje, en todos los casos, sería **consensual**. No pretendemos obligar a los contribuyentes a acudir obligatoriamente a la vía arbitral, solo deseamos otorgarles una vía adicional.
- c) ¿Arbitraje *ad hoc* o institucional? Estimamos que podrían operar cualquiera de los dos tipos, a elección del deudor tributario.

⁵ En los puntos anteriores se han detallado los inconvenientes identificados en el proceso contencioso administrativo (etapa judicial), pero consideramos que el arbitraje también es una alternativa válida para la apelación ante el Tribunal Fiscal, porque este presenta una excesiva carga procesal. Mensualmente ingresan un promedio de 1500 expedientes, lo cual para las once salas con las que cuenta, es demasiado.

⁶ En ambos casos el plazo para solicitar arbitraje se ha equiparado al plazo contemplado en el Código Tributario para los recursos ordinarios que suplirían las solicitudes.

- d) En cuanto al número de árbitros, lo ideal sería un tribunal colegiado conformado por tres árbitros, salvo que las partes acuerden algo distinto; y, para controversias menores a 50 UITs proponemos la posibilidad de que un árbitro único resuelva la controversia, por razones de economía y celeridad.
- e) El arbitraje deberá iniciarse a solicitud del administrado, mediante un escrito en el que deberá señalar el acto administrativo que recurre y exponer su posición sucintamente.

8.3 El convenio arbitral

Luego de presentada la solicitud, deberá suscribirse un convenio arbitral. Proponemos que el plazo para la suscripción sea de quince días y que contenga los siguientes requisitos: que sea por escrito, en castellano, identificar a las partes, señalar la voluntad expresa de someter la controversia a arbitraje, indicar la resolución recurrida, precisar el estado de la deuda, exponer la posición de las partes, indicar el tipo de tribunal, finalmente consignar la fecha y firmas.

8.4 Los árbitros

Los árbitros podrán ser designados directamente por las partes o por una institución arbitral. Para ser árbitro, consideramos que deben cumplirse los siguientes requisitos: encontrarse en pleno ejercicio de sus derechos, ser abogado, tener especialización en tributación, contar con diez años de experiencia profesional, contar con reconocida solvencia moral e inscribirse en el registro de árbitros que estará a cargo del Ministerio de Justicia, luego de haber aprobado una evaluación técnica.

8.5 Actuaciones arbitrales

En el ínterin del arbitraje deben considerarse los siguientes aspectos:

- a) Los árbitros deben velar por el cumplimiento de los siguientes principios: imparcialidad, celeridad, independencia, transparencia, igualdad, economía procesal, libertad de actuaciones, celeridad, impulso de oficio, confidencialidad.
- b) En cuanto a la exigibilidad de la deuda, regirán las siguientes reglas: en el arbitraje que suople a la apelación y se suspende la cobranza si se interpuso dentro de los quince días de notificada la resolución que se pronuncia sobre el fondo. En el caso del arbitraje que suople el proceso judicial no se suspende la cobranza.⁷

⁷ En ambos casos se está equiparando las reglas vigentes del Código Tributario para el caso de la apelación y de la demanda contenciosa.

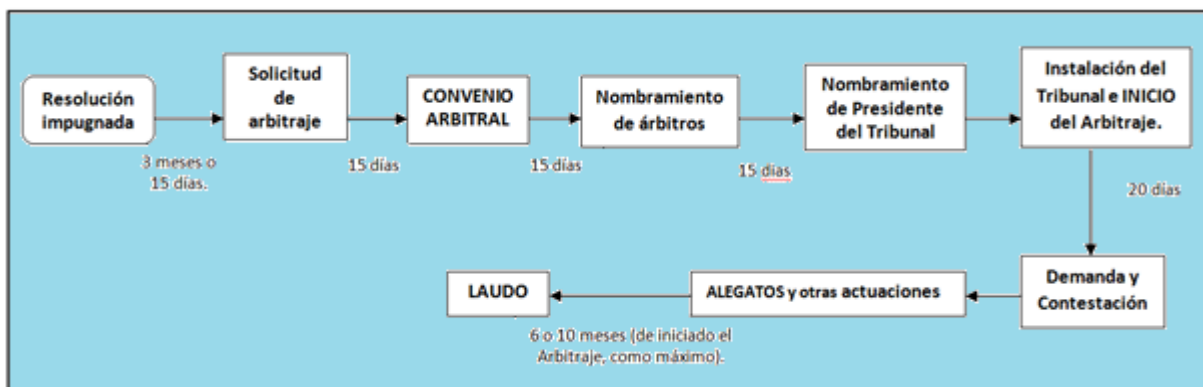
- c) Respecto a los plazos, debe primar lo que acuerden las partes libremente, pero a falta de acuerdo proponemos como plazo máximo para resolver las controversias, seis meses y cuatro meses adicionales para casos complejos.
- d) Es posible que el Tribunal dicte medidas cautelares, pero tendrá que observar lo dispuesto en el artículo 159° del Código Tributario.

8.6 Laudo arbitral

El laudo arbitral debe estar fundamentado en hecho y derecho. Respecto a la ejecución del mismo, no existe ningún inconveniente en materia tributaria, dado que la Administración tributaria tiene facultades coercitivas que le permitirán ejecutar directamente lo resuelto en el laudo en caso le sea favorable; y en caso que no, simplemente deberá abstenerse de cobrar la deuda.

Con las propuestas mencionadas, el esquema del proceso arbitral sería el siguiente:

Gráfico 3 Esquema del proceso arbitral



Elaboración propia

IX. Modificaciones normativas e implementación

Una ley emanada del Congreso o un Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades serían los instrumentos para implementar el arbitraje tributario en el Perú, dado que implicaría la modificación del Código Tributario (norma con rango de ley).

Proponemos que se incluya un título en el libro tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario donde se señalen los aspectos generales del arbitraje y, asimismo, se promulgue un reglamento con todos los detalles.

X. Conclusiones

1. Contar con medios rápidos de solución de controversias tributarias es necesario para agilizar la recaudación, sin embargo, los actuales medios no lo son. Las principales causas de su lentitud son la excesiva carga procesal que soportan, tanto el Tribunal Fiscal cuanto el Poder Judicial y la falta de especialización de los jueces.
2. Es necesario contar con nuevas alternativas de solución de conflictos tributarios. El arbitraje es un medio privado de solución de controversias que se caracteriza por su celeridad, libertad de actuaciones, especialización de los árbitros, confiabilidad, entre otros aspectos que lo hacen conveniente para resolver conflictos en materia tributaria.
3. Luego del análisis doctrinario, constitucional y legal, se concluye que las pretensiones ventiladas en los conflictos tributarios son perfectamente arbitrables.
- 4.** El arbitraje tributario en el Perú permitirá dar una solución rápida a los conflictos en esta materia, coadyuvando a dinamizar la recaudación tributaria y con ello beneficiando a todos los ciudadanos.

Referencias

- Banco Interamericano de Desarrollo. (2012). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*. Washington D.C.: BID.
- Banco Interamericano de Desarrollo (2013). *Estado de la Administración Tributaria en América Latina, 2006-2010*. Recuperado de http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=8117
- Consejo Ejecutivo del Poder Judicial. (2012). Resolución Administrativa N° 206-2012-CE-PJ.
- Constitución Política del Perú. (1993).
- De Lorenzo, C. (2009). "Arbitraje y fiscalidad. Un compromiso ineludible (I): Hacia una racionalización en España del arbitraje en materia tributaria". *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 3(14): 3-12.
- El Comercio. (2013, 27 de marzo). Sunat apelará fallo a favor de Telefónica por deuda tributaria. *El Comercio*. Recuperado de <http://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-apelara-fallo-favor-telefonica-deuda-tributaria-noticia-1555834>.
- El Peruano. (2014, 16 de enero). Presión tributaria alcanzó el 16% del PBI durante 2013. *El Peruano*. Recuperado de <http://www.elperuano.pe/Edicion/noticia-presion-tributaria-alcanzo-16-del-pbi-durante-2013-14476.aspx#.VGszfzSUfFk>.
- Ertel, D. & Fisher, R. (2011). *Alternativas para la resolución de disputas: una guía crítica*. Material de curso no publicado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú.
- Heritage Foundation. (2014). *Peru: 2014 Index of Economic Freedom*. Recuperado de <http://www.heritage.org/index/country/peru>.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2004). *Tema 2: El Arbitraje en Materia Tributaria, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Recuperado de <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>
- Kelsen, H. (2011). *Teoría pura del derecho: introducción a los problemas de la ciencia jurídica*. Madrid: Trotta.
- Manrique Cervantes, J. A. (2014). El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú. *Sinergia e Innovación*, 2(2), 30-54.

Ley de Contrataciones del Estado. Decreto Legislativo N° 1017 del Perú. (2008).

Ley que Implementa Mecanismos para la Delimitación Territorial. Ley N° 29533 del Perú. (2010).

Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2013. Ley N° 29951 del Perú. (2013).

Ley de Procedimiento Administrativo General. Ley N° 27444 del Perú. (2001).

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2013). *Novedades Inversión Pública 29 de abril 2013*. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_publica/docs/novedades/2013/abril/6-ENVERGADURA_2013-29-04.pdf.

Nueva Ley de Arbitraje. Decreto Legislativo N° 1071 del Perú. (2008).

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2012). Carta N° 24-2012-SUNAT/1L0000 de fecha 17 de agosto de 2012, Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014). *¿Quiénes somos? Sistema tributario nacional*. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario.html>.

Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo N° 133-2013-EF. (2013).

Tribunal Constitucional del Perú. (2005). Expediente 6167-2005-PHC/TC.