
Análisis y Reflexiones en Torno a la Adecuación de los Instrumentos Legislativos a la Potestad Tributaria y a la Administración Tributaria

*Dialogando con Humberto Medrano Cornejo**

Entrevista a:

Humberto Medrano Cornejo

Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia

Universidad Católica del Perú

Socio del Estudio Rodrigo, Elías & Medrano

Por:

Juana Rosa Terrazos Poves

En tanto que, para alcanzar el desarrollo de un Estado Moderno es necesaria la creación de Instituciones estatales que faciliten la obtención de los recursos económicos posibles para hacer frente al gasto público y satisfacer el interés común, resulta fundamental el desarrollo de la Potestad Tributaria. Y es también importante, que su regulación y tratamiento esten en armonía con los principios recogidos por nuestra Constitución y el ordenamiento jurídico en general.

En ese sentido, la presente entrevista está orientada a reflexionar sobre temas tales como el desarrollo de las facultades de la Administración Tributaria, el posible carácter confiscatorio de algunos tributos, los procedimientos para su determinación, la divergencia entre normas tributarias y disposiciones constitucionales, así como, la situación del contribuyente dentro del actual marco legislativo, entre otros.

Es así que, en esta oportunidad el Doctor Humberto Medrano Cornejo, destacado abogado especialista en Derecho Tributario, con una amplia trayectoria académica y profesional nos brinda un análisis y reflexiones acerca de las deficiencias e incoherencias de nuestro sistema, así como, los puntos en los que se debería incidir en futuras modificaciones a la legislación tributaria vigente.

1. **¿Considera usted que nuestra Constitución Política actual contiene adecuados preceptos constitucionales que marquen el límite entre los derechos fundamentales de propiedad y libertad de los contribuyentes y la función de la Administración Fiscal? De no ser así ¿Qué se debería tener en cuenta para lograr dicha consonancia?**

H. MEDRANO: El principio de no confiscatoriedad es aplicado al Derecho Tributario

desde la perspectiva de la protección a la propiedad privada. La Constitución del Perú de 1979 es pionera en la inclusión expresa de ese principio en el ámbito tributario, que se mantiene en el texto vigente.

Sin embargo, los jueces deberían tener una percepción más adecuada del principio y los contribuyentes deberían saber que pueden invocar tal garantía constitucional. La difusión tendría que ser canalizada a través de las Universidades, Colegios Profesionales y la doctrina nacional.

* Entrevista realizada en el mes de abril de 2005.

Es importante destacar que la Constitución vigente no se limita a señalar que «no hay impuesto confiscatorio», sino que «ningún tributo puede tener efecto confiscatorio». Considero que el propósito del constituyente ha sido dejar en claro que la confiscatoriedad no deriva sólo de la alícuota, sino que también puede producirse debido a la estructura del impuesto. Ello ocurriría si, por ejemplo, en el tributo sobre la renta no se permitiera deducir los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, pues en tal hipótesis se estaría aplicando sobre una renta inexistente. También si se exigen intereses al declararse infundada una reclamación cuya resolución se ha expedido después de vencido el plazo que la ley otorga a la Administración para pronunciarse. Tales intereses sólo deberían computarse dentro de dicho plazo pues a partir de allí es la autoridad la que está en mora.

2. **Se afirma que es necesario dotar a la Administración Tributaria de un haz de facultades y medios para lograr su función inspectora de modo efectivo, sin embargo, ello debería estar en consonancia con los derechos y garantías de los contribuyentes que podría incluso constituir los límites a dicha función inspectora. En ese sentido, ¿Sería conveniente crear un Estatuto del contribuyente, similar al existente en España?**

H. MEDRANO: La facultad de fiscalización que se otorga a la Administración Tributaria es sumamente amplia, conforme aparece del artículo 62º del Código Tributario y ella incluye no solamente la atribución de pedir que se exhiban los libros, registros y documentos sino también la de «exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas...»

Al amparo de esta norma la Administración suele obligar a la presentación de trabajos y pericias sobre determinados aspectos, los que deben ser preparados y entregados en un cierto plazo. Para cumplir con lo solicitado el contribuyente muchas veces se ve obligado a contratar los servicios de terceros que, suelen ser con frecuencia, son muy onerosos. Frente a ello cabría preguntarse ¿quién debe asumir ese gasto?. No existe ninguna norma que regule este extremo y debería seguirse el principio general de que el costo de la prueba debe ser asumido por quien la solicita.

Los límites a la función inspectora aparecen en la Constitución en términos generales, incluyendo lo

relativo al secreto e inviolabilidad de los documentos privados, pero en cuanto a los libros y registros contables señala que están sujetos a fiscalización por la autoridad competente «de conformidad con la ley». Por lo tanto es ésta la que debe contener los límites a dicha facultad.

Al fiscalizar a un contribuyente debería indicarse cuando empieza el proceso y fijarse un plazo determinado para su culminación. Asimismo, la emisión de una resolución de determinación debería ser obligatoria, aún en los casos en los cuales la intervención no conduzca a reparos. Y sería deseable establecer que toda fiscalización debe iniciarse por el último ejercicio y que si éste no da lugar a reparos tiene que suspenderse por los ejercicios anteriores no prescritos. Desde luego, estimo que sería conveniente crear un estatuto del contribuyente en que se consignen todas las garantías que lo amparan.

3. **Respecto al punto anterior ¿considera que la aplicación irrestricta de ficciones y presunciones en materia tributaria podría vulnerar principios constitucionales? Respecto a ello ¿qué opinión le merece la determinación sobre base presunta y cuáles deberían ser los límites?**

H. MEDRANO: Si ellas conducen a gravar cuando no existe capacidad contributiva, la exigencia tributaria resultaría confiscatoria y, por tanto, inconstitucional. Asimismo, es indispensable que el Fisco pruebe que se encuentra legalmente habilitado para aplicar presunciones y ficciones, a fin de evitar la arbitrariedad. Por lo tanto, la regulación legal debe ser estricta pues lo deseable es que la determinación del tributo se efectúe sobre base cierta y «sólo cuando esto no sea posible» resulte válido (para el legislador primero y la Administración después) recurrir a estas alternativas. La lucha contra la evasión (razón primigenia de las presunciones y ficciones) no debe conducir a la inequidad.

4. **¿Considera usted que el Código Tributario regula en forma adecuada la Reserva Tributaria o en algunos supuestos podría violentar lo establecido por la Constitución? En ese sentido, ¿Qué opinión le merece la incorporación de reglas de intercambio de información entre diferentes administraciones tributarias?**

H. MEDRANO: Tal violación se produciría si, en razón de los procedimientos adoptados por la Administración, resultara que detalles sobre los ingresos, gastos, inversión o cualquier otro extremo referido a la situación tributaria de un contribuyente



un tercero. Si la actuación de la entidad fiscal pudiera acarrear tal consecuencia, el contribuyente afectado podría invocar la garantía constitucional de reserva tributaria. En concreto, el intercambio de información entre las administraciones tributarias de distintos países podría entrar en conflicto con esa garantía. No obstante, cabe señalar que se trata de una estipulación habitual en los convenios internacionales para evitar la doble tributación.

5. ¿Cuáles son los alcances más importantes del nuevo Código Procesal Constitucional en materia Tributaria?

H. MEDRANO: El Código contempla en forma ordenada los procedimientos susceptibles de seguirse ante el Tribunal Constitucional. Desde luego, recoge el derecho de los contribuyentes a impugnar las normas que suponen violación de los principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad, que son sustanciales en el ámbito de la tributación. En resumen, se establecen allí los lineamientos a los que deben ceñirse los contribuyentes para hacer valer su derecho, en caso de producirse violación de las garantías que, en este campo, están básicamente contenidas en el artículo 74° de la Constitución.

“La regulación de la subcapitalización constituye una medida antielusiva en muchos países pero, en (...) Perú podría prescindirse de esta limitación.”

6. ¿Considera usted pertinente que siendo el Perú un país en vías de desarrollo, contemple en su legislación reglas de subcapitalización? Por otro lado, ¿Qué parámetros deberían tenerse en cuenta en este tema para una regulación eficiente?

H. MEDRANO: Sobre esta materia nuestra legislación ha sido oscilante. La norma vigente sólo comprende el caso de los intereses provenientes de endeudamiento con partes vinculadas pero no con terceros. El monto máximo se determina aplicando un coeficiente de (tres) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior.

La regulación de la subcapitalización constituye una medida antielusiva en muchos países pero, efectivamente, en el caso concreto del Perú -tan necesitado de recursos- podría prescindirse de esta limitación.

7. ¿Considera que el Derecho Tributario es una rama autónoma en el sentido de que goza de autonomía científica, de métodos y criterios de interpretación propios? Al respecto, puede afirmar que el principio de interpretación económica está recogido en la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y ello qué opinión le merece?

H. MEDRANO: La respuesta es afirmativa, pues desde hace mucho tiempo la doctrina en la materia ha establecido tal autonomía y si bien es cierto que diversos tratadistas aluden a criterios de interpretación propios, es indispensable anotar que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sólo apunta a establecer que los actos, contratos y relaciones económicas deben analizarse atendiendo a su esencia jurídica más que a la forma adoptada por el contribuyente. Así, si formalmente un contrato se denomina de compraventa pero no se pacta precio alguno, es forzoso concluir que estamos frente a una donación y que, por ello, el régimen tributario aplicable será el que corresponda a ésta y no al inexistente contrato de compraventa.

Nuestro Código Tributario no permite interpretación analógica ni recoge tampoco el denominado «fraude de ley», toda vez que según el último párrafo de la citada Norma VIII, en vía de interpretación no pueden «extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Es claro que el legislador ha optado por el camino de la seguridad jurídica y el respeto al principio de legalidad, de tal manera que en nuestro ordenamiento no resulta posible a la Administración sostener que debe aplicarse uno u otro régimen tributario en razón de la intención, que hubiera guiado al contribuyente.

8. ¿La prohibición de la deducción como gasto de los actos de liberalidad que efectúen las empresas tiene efecto confiscatorio? ¿Por qué?

H. MEDRANO: Está permitida la deducción de las donaciones a entidades sin fines de lucro, de

beneficencia, asistencia social, educación, culturales y similares. Respecto de otro tipo de donaciones puede considerarse que se ha producido un exceso en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se considera que las recibidas por una empresa constituyen renta gravable para ésta. Sin embargo, para quien las otorga está prohibido deducirlas como gasto, lo que resulta claramente asimétrico, extremo en el cual podría percibirse el efecto confiscatorio a que se refiere la pregunta.

9. En su opinión ¿Cuáles son las ventajas y desventajas del nuevo sistema de arrastre de perdidas?

H. MEDRANO: La primera ventaja es la posibilidad de optar por un sistema que no tiene limitación en el tiempo. Debe recordarse, que en el régimen anterior si no se producía la recuperación en el plazo establecido se perdía el derecho de compensar el saldo.

Con la alternativa del «arrastre» ilimitado tal problema desaparece, aún cuando siempre puede producirse un efecto confiscatorio (dependiendo de la magnitud de las pérdidas) si se obliga a pagar el impuesto sobre el 50% de la renta neta de un ejercicio, a pesar de mantenerse pérdidas cuantiosas. No obstante, es claro que existiendo la alternativa nos encontramos en una mejor posición que la que existía cuando el único régimen tenía plazo de caducidad.

10. En el Perú el Impuesto a la Renta se rige por el criterio de renta de fuente mundial ¿Considera usted adecuado dicho régimen? ¿Por qué?

H. MEDRANO: Se trata de la tendencia moderna. El criterio de fuente nacional ahora se encuentra prácticamente restringido sólo a los denominados «paraísos fiscales» lo que genera la crítica de los demás países, especialmente los vinculados por procesos de integración. Por lo tanto, establecer como criterio de vinculación sólo la fuente nacional podría llevar a ser calificado como «país de baja o nula imposición» con el consiguiente recorte de derechos a quienes realicen operaciones con el Perú.

Tal posibilidad hubiera sido deseable hace algunos años, pero con la evolución producida me parece que más serían las desventajas que los beneficios. No puede olvidarse que tenemos obligaciones internacionales en especial con la Comunidad Andina. Asimismo, debe tenerse en cuenta

que hemos celebrado convenios para evitar la doble imposición con Canadá y Chile y que el país está empeñado en suscribir tratados similares con la Comunidad Europea y otras naciones. Probablemente éste es el camino más apropiado.

11. El criterio del devengo como sistema de imputación de rentas que se aplica al Impuesto a la Renta no tiene desarrollo legislativo, lo que lleva a la necesidad de tener que dilucidar su contenido a partir de otras fuentes. En ese sentido ¿Qué alcances debemos atribuir al criterio de lo devengado incorporado en el inciso a) artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta?

H. MEDRANO: Tradicionalmente se ha considerado que un ingreso se ha devengado cuando surge el derecho a percibirlo, aún cuando no se hubiera materializado. Similar criterio se aplica para determinar los gastos deducibles. Sin embargo, existen ya algunas corrientes que consideran que ello debe modificarse a fin de reconocer los ingresos únicamente cuando sea probable que fluirán a la empresa. Podría ser deseable una definición normativa para despejar cualquier duda sobre este importante aspecto.

12. ¿Qué medidas antielusivas se deben implementar en el Perú?

H. MEDRANO: Debe perfeccionarse el sistema de percepciones y detracciones. Los resultados han sido muy favorables, pero debería tenerse mucho cuidado en señalar las operaciones o sujetos en los cuales se aplica. Llevar a la práctica estas medidas tiene para los obligados un determinado costo que las normas vigentes no compensan en forma alguna, a pesar del riesgo de la aplicación de sanciones en caso de eventuales errores.

Para incentivar a los obligados, podría estudiarse la conveniencia de remunerar a quienes lleven a cabo esta labor recaudatoria, con un porcentaje -por pequeño que sea- de las sumas que entreguen a la Administración.

13. Respecto al tema de las regalías mineras al cual se le ha desconocido su carácter de tributo ¿Considera adecuado dicho desconocimiento?

H. MEDRANO: Constitucionalmente era factible que una «Regalía» fuese creada como tributo



o como una contraprestación administrativa. En el primer caso habría sido aplicable incluso a las concesiones ya otorgadas, con excepción de aquellas que contaran con convenios de estabilidad tributaria. En el segundo caso debería aplicarse exclusivamente a las concesiones que se otorguen a partir de la vigencia de la Ley. Lo que resulta cuestionable, es que tanto el Congreso como el Tribunal Constitucional, hayan privilegiado una visión política antes que jurídica y por esa vía se pretenda consagrar la Regalía como una contraprestación administrativa aplicable a todas las concesiones (incluso las otorgadas antes de la vigencia de la Ley). Peor aún, se ha querido evitar que los convenios de estabilidad que incluyen la invariabilidad del régimen administrativo no impidan la aplicación de las regalías, que es una exigencia creada con posterioridad. De lo expuesto fluye que lo único que se persigue es un propósito recaudatorio.

Lo más adecuado habría sido plantear una suerte de tributo a las sobre utilidades, de manera que resulte exigible sólo cuando las empresas mineras obtienen ganancias excepcionales en razón de altas cotizaciones. Este mecanismo las protegería de las exacciones cuando se encuentren en mala situación debido a la baja en los precios internacionales.

14. ¿En qué medida es pertinente que el Perú celebre Convenios de Estabilidad Tributaria? ¿Cuáles serían las repercusiones en materia de recaudación y de seguridad jurídica de las inversiones extranjeras?

H. MEDRANO: Estoy absolutamente de acuerdo con la posibilidad de celebrar convenios de estabilidad tributaria. Lamentablemente nuestro país no se ha caracterizado por la permanencia de las disposiciones sobre impuestos. Ha ocurrido con frecuencia que una Ley determinada ha establecido un cierto régimen impositivo por un período determinado, pero antes de su vencimiento otra ley reduce el plazo original generando una verdadera defraudación para las empresas que invirtieron, confiando en que el régimen se mantendría por todo el tiempo previsto en la norma.

En vista de ello la suscripción de convenios de estabilidad tributaria otorga al inversionista una mayor seguridad, pudiendo señalarse con la experiencia vivida que, en términos generales, tales convenios han sido respetados por los diversos gobiernos. Sin embargo, en no pocos casos ha sido necesario recurrir a la reclamación administrativa o al Poder Judicial para hacer prevalecer los derechos del contribuyente.

Es importante desvirtuar la creencia de que tales convenios conceden exoneraciones. Como se sabe, ellos sólo garantizan el mantenimiento del régimen tributario vigente en el momento de su suscripción, en armonía con lo previsto en el artículo 62° de la Constitución, según el cual mediante contratos-ley el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. Tales contratos no pueden ser modificados legislativamente.

15. Finalmente, teniendo en cuenta que la nueva era de la globalización nos enfrenta a nuevos retos para poder alcanzar mayores grados de desarrollo y competitividad como país. En ese sentido ¿Considera usted que la Ley del Impuesto a la Renta debería tener modificaciones sustanciales y de qué tipo serían?

H. MEDRANO: En cuanto al ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, deberían introducirse precisiones en el último párrafo del artículo 3° de la ley que parecería considerar una suerte de «*teoría del flujo de riqueza*». Sería deseable que la norma quedara limitada a los ingresos empresariales.

Debe permitirse la deducción de todos los gastos necesarios para producir renta o mantener su fuente, eliminando las restricciones o limitaciones que existen en algunos casos para atenderse únicamente al principio de causalidad y a la realidad de los gastos.

Resulta sumamente complejo el régimen de precios de transferencia. Deben autorizarse deducciones personales y la escala aplicable iniciarse con una alícuota menor y progresar de manera menos abrupta