

APUNTES PARA EL DISEÑO DE UN NUEVO SISTEMA TRIBUTARIO CAPAZ DE ENFRENTAR LA AMENAZA DE LA CORRUPCIÓN

Edmóstines Montoya Jara

A MODO DE INTRODUCCIÓN

Existen muchas razones que podrían explicar el por qué Latinoamérica se encuentra notoriamente rezagada en la carrera mundial por el desarrollo. La mayor parte del siglo pasado la pobreza extrema y la carencia de recursos suficientes, ya no solo para solventar un proyecto de desarrollo sostenido sino, inclusive, para atender las necesidades mínimas de los ciudadanos, debilitaba y en muchos casos hacía colapsar a nuestros gobiernos y las instituciones del Estado. La miseria y escasez que han padecido por años las mayorías, determinó con el tiempo que los beneficios individuales, cualquiera sea la forma en que se obtengan, sean vistos casi como un privilegio. En la competencia por alcanzar el bienestar, se ha justificado en el inconciente colectivo la creencia que, para sacar ventaja sobre el resto, bien vale aprovecharse de todas las imperfecciones de un sistema político, económico y social, que no ofrece mejores alternativas. Se crearon así, al interior de nuestras sociedades, las condiciones naturales más propicias, donde habrían de cultivarse y germinar la mayor parte de los males sociales.

Esto es, en síntesis, lo que nosotros consideramos constituye el génesis de la corrupción, que al

comenzar el siglo XXI, alcanza en nuestros países niveles calificados como "endémicos", "estructurales" y hasta "sistémicos". Dicha idea nos permite también adelantar una de las premisas de nuestro trabajo. Para nosotros, la corrupción no es la causa; es más bien una de las muchas consecuencias de un problema mayor: la pobreza extrema que sufre la mayor parte del mundo, agravada por la incapacidad del Estado para revertir esta situación, cumpliendo con los fines que son la razón histórica de su existencia.

En esa misma línea de pensamiento, no podemos disimular nuestra preocupación cuando, a propósito de ejercicios académicos como el que nos ocupa, descubrimos que se viene insertando subliminalmente en el mundo una tendencia generalizada mas bien a invertir el razonamiento y descargar la mayor parte de la responsabilidad de los problemas económicos de los "países en desarrollo" en nuestra supuesta incapacidad para superar taras como la corrupción o para construir estados modernos y eficientes.

Encontramos dicha posición muy poco solidaria. Parece no haber voluntad de reconocer que la responsabilidad es incuestionablemente compartida y recae, también sobre

los llamados países "desarrollados", por razones que la historia no puede ocultar, tanto como descansa sobre nuestros hombros, de cara hacia el futuro.

Sirva pues, este breve espacio introductorio, para exponer una convicción fundamental del autor, que subyace tácitamente y complementa toda nuestra propuesta. Consideramos que, cualquier esfuerzo que se realice para frenar y vencer a la corrupción, tiene como condición previa la implementación de una Política General de Estado que sea capaz de mejorar sensiblemente las condiciones de vida de los ciudadanos, garantizándoles mejores oportunidades para alcanzar el bienestar. Y en esa empresa, bien valdría recordarle al "primer mundo" que sería de gran ayuda si de una vez por todas nos tienden una mano.

Abordando ya el tema de la corrupción de modo específico, podemos adelantar que hay cierto grado de consenso entre los investigadores en torno al diagnóstico del mal. Los estudios han identificado patrones uniformes que evidencian el grado de avance de la infección y hasta se ha llegado a medir, de diversas formas, cuán grave es el daño ocasionado por la corrupción en un país. Asimismo, la mayor parte rece-

tas sugeridas, tienen similares componentes, aunque talvez existan algunos matices, en función de la estrategia elegida para su aplicación.

Dentro de ese panorama, ¿cuál es la importancia de llevar a cabo una verdadera reforma del Estado? ¿Qué rol desempeña en ese proyecto la Administración Fiscal?. De seguro nos ocuparemos de ello, pero es lógico adelantarlo. Para nosotros, el ejercicio del Jus Imperium tiene como sustento la confianza depositada por el colectivo social en el Estado (parte de la cual se traduce en la tributación), para crear las condiciones de bienestar general que, finalmente, son su razón de ser.

Sin embargo, como ya se dijo, en nuestros países tal compromiso no ha sido debidamente cumplido, siendo por el contrario mayores los incentivos que nos llevan a contagiarnos de la corrupción y defraudar-

nos mutuamente. Por tanto, es impostergable y prioritario hacer realidad un sistema tributario ordenado, justo y eficiente, que restablezca la dinámica de éste "contrato social", de modo que el Estado recobre su legitimidad y los ciudadanos tengamos la convicción que, ser honestos para todos, que elegir el camino de la corrupción. En torno a esta reflexión hemos fijado objetivo central del presente trabajo. Incidiremos principalmente en aquellas propuestas que consideramos más viables y adecuadas para nuestro contexto.

Finalmente, conviene precisar que -en gran parte- esta breve iniciativa de investigación se inspira en los sucesos de la historia peruana más reciente y el modo como afectaron el resultado final de nuestra reforma tributaria, que tanta expectativa había despertado luego de sus éxitos iniciales.

Mi país, como es sabido, atravesó en el decenio pasado una de las peores crisis de su historia. Añadida a la coyuntura económica, la inestabilidad política y la amenaza terrorista, se produjo uno de los brotes de corrupción más escandalosos y vergonzantes que el mundo recuerde. Las consecuencias que de éste se derivan, todavía son incalculables e imprevisibles.

Sin embargo, puede que el caso peruano represente también uno de los mejores laboratorios para el estudio y análisis del fenómeno de la corrupción, vistos los niveles que alcanzó en todos los ámbitos del gobierno y la sociedad en general. Sea pues nuestro esfuerzo para que este trabajo constituya una pequeña muestra, todavía diminuta, de las enormes e invaluable conclusiones que, paradójicamente, tan nefasta experiencia nos puede ofrecer.

OBJETIVOS GENERALES

Bajo el título general "Herramientas Fiscales para combatir la Corrupción Organizada", la convocatoria nos invita a discernir sobre el concepto mismo de corrupción. A partir de estas bases teóricas, deberíamos abordar la incidencia que tiene en el ámbito fiscal y elaborar propuestas sobre la mejor forma de atacar el problema, utilizando para ello las fortalezas del sistema tributario. En ese orden de ideas, nuestro trabajo se propone iniciar recogiendo algunos puntos de vista que, desde diversas perspectivas, nos permiten comprender el fenómeno con mayor amplitud, más allá de profundizar en

una reflexión -que de por sí parece no agotarse en el plano académico- sobre la definición que mejor se le aproxime.

En la segunda parte, intentaremos desplegar la descripción de lo que consideramos debería constituir el marco general de una reforma integral de Estado, como condición sine qua non para enfrentar lo que, en nuestra opinión particular, son las verdaderas raíces del problema de la corrupción.

Seguidamente y también, tomando como evidencia, los resultados actuales del proceso de reforma

fiscal iniciada en Perú en 1991, analizaremos las gruesas distorsiones que la corrupción introdujo en el proceso de reforma tributaria. Finalmente aprovecharemos tal experiencia, para proponer algunas líneas matrices de lo que pensamos puede constituir un nuevo diseño del sistema tributario, consistente y coherente con el proyecto general de modernización del Estado, y por ende, plenamente capaz de prevenir, detectar y sancionar eficazmente cualquiera de las manifestaciones de corrupción.

Finalmente, nos permitiremos un espacio breve para esbozar algunas conclusiones y recomendaciones.

HIPÓTESIS DE TRABAJO

Sea cual fuere la concepción que adoptemos sobre el fenómeno, toda acción para combatir la corrupción, debe asumir como premisa que se trata de un germen latente y que en países como los nuestros tiene altísimas probabilidades de desarrollarse y evolucionar, en la medida que se dan aquí las condiciones más propicias. Frente a ello, la respuesta de la sociedad no debe limitarse únicamente a reacciones coyunturales y pasajeras.

Por tal razón, la reforma del

Estado se impone y debe materializarse en el rediseño integral de sus instituciones y en especial de la Administración Pública, con el norte de hacer realidad un nuevo modelo de organización estatal, moderna y con capacidades suficientes para ofrecer a los ciudadanos mayores oportunidades de alcanzar el bienestar.

Dentro de esa visión, la reforma integral del sistema tributario, no solo es indispensable, para el mejor aprovechamiento de las herramientas fiscales adecuadas en el combate

contra la corrupción, sino que además, le corresponde asumir una posición de avanzada en la tarea de modernización del Estado, aprovechando las fortalezas adquiridas durante los procesos de reforma tributaria impulsados en la región en los años 80 y 90, que le otorgan notorias ventajas comparativas respecto de otros sectores de la propia administración pública e inclusive de la administración de justicia, generando un efecto expansivo y contagiante en toda la sociedad.

1. ATACANDO LA ENFERMEDAD EN SU ORIGEN: LA REFORMA DE ESTADO

- El modelo a superar

Para nadie es un misterio que las dimensiones alcanzadas por la corrupción en esta parte del mundo, no son recientes. El germen incubado durante el proceso de formativo y de crecimiento de nuestras sociedades, encontró las condiciones ideales y finalmente se desarrolló, desbordando todas las previsiones y mostrándonos los graves trastornos y perversiones que es capaz de provocar. Al respecto, podemos identificar de modo muy sucinto algunos patrones uniformes que explican de modo general lo sucedido:

- o La inestabilidad y precariedad de nuestras economías, originó que en décadas pasadas el Estado se incline en una tendencia intervencionista, caracterizada por la implementación excesivos controles y reglamentos. Estos a su vez tuvieron el efecto de dotar con injustificadas atribuciones discrecionales a los funcionarios en su relación con los particulares, creando infinitas oportunidades y espacios para la realización de actos de corrupción.
- o Pero la referida inestabilidad en el plano económico tuvo inevitables consecuencias en la estructura político institucional. Salvo casos muy aislados, los procesos de consolidación del sistema democrático se frustraron una y otra vez. Los regímenes dictatoriales que se instalaron en el poder, nos acostumbraron a la inexpugnable reserva en el manejo de la cosa pública, levantando una suerte de coraza alrededor del aparato estatal, en cuyo interior se gestaba toda una cultura del secreto y el silencio cómplice, que ha sido heredada en gran medida por los posteriores gobiernos nacidos del voto popular.
- o La administración ineficiente, trastornó la formulación de las políticas de Estado y la asignación equilibrada de los factores claves de la producción, lo que a su vez retrasó el crecimiento del ingreso y el bienestar, aumentan-

do los niveles de pobreza hasta llegar a extremos alarmantes.

Pero frente a este panorama, ya es evidente una gran corriente mundial que promueve el cambio. El norte es claro. La visión de un nuevo modelo de Estado que, por el sólo efecto de su funcionalidad y eficiencia, reduzca la amenaza de potenciales brotes de corrupción en su interior, parece tener enormes puntos de coincidencia, en todos los sectores de opinión, claro está, con algunos matices, en función de las particularidades de cada realidad. Al reflejar las fortalezas y oportunidades de cada país, el plan de acción puede fijar diferentes secuencias y prioridades. Pero es tangible una creciente voluntad de transformación estructural y, en particular de la organización estatal que se debe desatacar.

No es propósito de este trabajo intentar definir cuál es finalmente el modelo ideal de Estado que deberían implementar países en desarrollo como los de la región latinoamericana. Pero sí resulta muy útil, considerar aquellos puntos de convergencia que sin lugar a dudas podemos identificar en un breve repaso por cada una de las tendencias más actuales. Sobre todo porque habrán de orientar en cualquier escenario el relanzamiento de un nuevo y equilibrado sistema tributario, que funcione también como una eficaz protección frente a la corrupción

- El nuevo Estado.

La empresa de construir un Estado moderno y eficiente, tiene diversos enfoques teóricos, que quizás valga revisar brevemente, en la medida que orientan el impulso hacia objetivos comunes.

ENFOQUE NEOINSTITUCIONALISTA ("El Estado Moderado")

Para esta teoría las instituciones desempeñan un papel protagónico, positivo o negativo, en la dinámica del funcionamiento de la economía, pues crean incentivos para los agentes económicos y los grupos sociales, generando certidumbre y estabilidad.

El Estado aparece como la institución central para la sociedad, dado que produce reglas para todos los sectores. En ese marco es indispensable un sector público bien desarrollado, y un grupo gobernante con gran capacidad para impulsar la gestión. A su vez, para el desarrollo del sector público es esencial la implantación de modernas tecnologías en informática, simplificación de los procedimientos administrativos y la especialización de alto nivel para las múltiples tareas que desarrolla.

ENFOQUE NEOLIBERAL ("El Estado mínimo")

La globalización impone cambios en el papel del Estado. La intervención gubernamental se restringe a la privatización y la mayor desregulación posible, medidas que redundan en el fortalecimiento de las finanzas públicas y la apertura comercial. La propuesta neoliberal sólo se concibe con un aparato gubernamental muy bien organizado, eficiente y eficaz para generar, coordinar y promover las mejores condiciones en los mercados. Quizás a este ámbito, se reserve el papel regulador y político del Estado. Se suprime las funciones de intervención directa en la economía y reduce sustancialmente las redistributivas.

El enfoque neoliberal considera que la intervención estatal obstaculiza el desempeño del mercado, por lo que su propuesta de reforma del Estado se centra en fuertes reducciones del tamaño y en cambios sustanciales en sus funciones.

ENFOQUE NEOINTERVENCIONISTA ("El estado dinámico")

Este enfoque persigue conciliar los extremos anteriormente referidos. La reforma del Estado no es vista como la mera reducción de dimensiones de las entidades, del personal y/o de sus funciones. Se preocupa por que estas medidas se justifiquen por la reestructuración y asignación eficiente de los recursos. Defienden la privatización selectiva de empresas públicas para que el Estado con-

centre recursos en áreas estratégicas. La liberalización comercial debe ser regulada y gradual conforme al comportamiento de la economía nacional y de los socios comerciales. Dado que la apertura comercial y el mercado son insuficientes para lograr la reestructuración económica, su propuesta apunta a fortalecer la capacidad productiva interna. La elite burocrática coordina ese esfuerzo, corrigiendo fallas tanto del excesivo intervencionismo como de la apertura indiscriminada y la acelerada desregulación.

Dentro de esta gama de particularidades podemos sintetizar que, las mayores diferencias se marcan al definir el grado de intervención en la economía que le corresponde al Estado en nuestros tiempos. No obstante, también identificamos una saludable coincidencia: todos los enfoques confluyen en la necesidad de contar con una eficiente administración pública.

Además, el consenso parece descansar en la idea que no es posible concebir la reforma del Estado sin una profunda reforma administrativa. Y en ese objetivo específico, también encontramos diferentes orientaciones.

- Lo que se entiende por "Reforma Administrativa"

La mayoría de los programas de reforma, o de sus principales componentes, pueden ser clasificados analíticamente como reformas weberianas, de responsabilización (accountability) o gerenciales. Cada tipo de reforma procura solventar un problema diferente de la burocracia, y cada uno de ellos le otorga prioridad a un conjunto particular de medidas administrativas e institucionales.

- o Las reformas weberianas, también denominadas "reformas del servicio civil", procuran reducir el clientelismo, la corrupción y la politización, imponiendo normas generalizadas para regir el comportamiento burocrático, aprobando procedimientos basados en el mérito para el reclutamiento, la promoción, la estabilidad del empleo, y por lo general aislando la burocracia de la política.
- o Los reformadores de la responsabilización, por su parte, reintro-

ducen el control político de la burocracia, pero lo hacen a través de los canales institucionalizados del control legislativo sobre el comportamiento del ejecutivo, implementando comités de vigilancia, la confirmación por parte del Congreso de los altos funcionarios designados, y exigencias de informes exhaustivos.

- o La reforma gerencial es el más nuevo y controversial enfoque. Procura terminar con las ineficiencias y rigidez de la burocracia mediante la desestimación de una cantidad de reglas, especialmente las concernientes al personal, y garantizando a los administradores o gerentes públicos la discrecionalidad para gerenciar sus departamentos, con la obligación de asumir la responsabilidad por su desempeño. Es el traslado de la filosofía empresarial hacia el manejo de la cosa pública.

Cada una de estas fórmulas tiene, en la discusión adherentes y detractores y lo más seguro es que en la ejecución del proyecto de reforma del Estado, cada país se vea en la disyuntiva de asumir con mayor énfasis los patrones característicos de alguna de ellas. Nosotros, de alguna manera fijaremos posiciones cuando aborremos el tema específico del rediseño institucional, como parte de nuestra propuesta de "reforma integral del sistema tributario". Por el momento nos detendremos brevemente en aquellos factores que atraviesan las distintas corrientes y, de alguna manera, las enlazan, sobre todo por la incidencia que, de acuerdo con la evidencia empírica, tienen sobre la corrupción.

• Ideas en las que todos parecen estar de acuerdo.

Políticas Económicas

El levantamiento de algunos controles gubernamentales tiene el efecto de reducir sustancialmente las oportunidades para la corrupción. Eliminar las tarifas, cuotas, restricciones a la tasa de cambio, el control de precios y los requisitos para los permisos puede despojar a los funcionarios públicos del poder de obtener o aceptar sobornos, además de bajar sensiblemente los costos de transacción, eliminando los embote-

llamientos y fomentando la competencia.

La privatización, en el grado que sea, permite limitar la autoridad del gobierno y por consiguiente eliminar las oportunidades para los manejos corruptos recurrentes en las ventas, empleos, adquisiciones y contratos financieros. Sin embargo, para asegurar la integridad del proceso, se requiere de medidas especiales de transparencia y adecuados marcos legales regulatorios y comerciales para proteger al consumidor y al inversionista. Sin la presencia de estos marcos legales, la privatización podría únicamente desplazar la búsqueda de beneficios del sector público al privado.

Las políticas de competencia son un elemento concomitante a la desregulación y privatización. La concentración del poder económico en monopolios puede ejercer una influencia política sobre el gobierno en vistas a beneficios privados. El problema se puede agudizar y conducir a diferentes formas de corrupción - evasión de impuestos, adquisición corrupta de licencias y permisos, y compras de votos y decretos que restringen la competencia.

Transparencia y participación ciudadana.

La atención y participación de la sociedad civil en las tomas de decisiones y en el funcionamiento del sector público es -en nuestra opinión- en componente básico de la gran reforma. Ya casi nadie discute la necesidad de hacer el Estado transparente al público y otorgar poder a la ciudadanía para jugar un rol más activo. En esa idea se promueve garantizar el acceso público a la mayor información gubernamental posible.

Asimismo, los líderes políticos necesitan demostrar su compromiso para combatir la corrupción a través de la divulgación pública y transparencia de sus propias finanzas, ingresos y bienes y de sus subalternos claves. En varias democracias industrializadas, miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, esto ha implicado, la divulgación pública de los votos en el parlamento, e inclusive hasta revisar la conveniencia de mantener la

inmunidad parlamentaria.

También se consolida cada vez con mayor adhesión la divulgación pública del origen y montos del financiamiento de los partidos políticos y la regulación de conflictos de intereses de los funcionarios públicos.

Proteger la seguridad laboral y personal de los funcionarios públicos que revelen actos de corrupción de otros funcionarios dentro de sus organizaciones (leyes del informante) es otra de las coincidencias. Existe una variedad de arreglos institucionales que permiten hacerle seguimiento a estas divulgaciones y permanecer vigilantes de otra manera de la conducta del funcionario público. Estos incluyen oficinas de auditoría, oficinas de ética, inspectores generales y agencias anticorrupción. Al respecto, es prioritaria la coordinación entre las instituciones relevantes para una efectiva la lucha contra la corrupción.

La Administración Pública

La experiencia demuestra que la contratación y la promoción de los funcionarios públicos basadas en méritos, por oposición al patrocinio político o a la afiliación ideológica, se asocian positivamente con el control de la corrupción. Dado que toma tiempo lograr los cambios, las reformas efectivas en ésta área han puesto en práctica un sistema integral de gerencia por desempeño, que vincula la remuneración y la promoción con el rendimiento. Para lograr los resultados deseados, los niveles de remuneración para la gerencia y el personal profesional clave necesitan ser ampliamente competitivos respecto del sector privado y las asignaciones y beneficios no monetarios necesitan ser simplificados, calculados en dinero y transparentes.

También se ha verificado que al exponer a las administraciones públicas a las presiones y exigencias de

los ciudadanos logran un mayor impacto en el mejoramiento del cumplimiento de sus funciones. Las medidas de reformas en ésta área podrían incluir el establecimiento y publicación de los estándares de servicio; aplicación y publicación de las encuestas para evaluar el desempeño de la agencia con relación a estos estándares; creación de grupos de usuarios y cuerpos consultivos de amplio margen; y desarrollo de métodos basados en Internet para el suministro de servicios.

Administración Financiera

Asociado a la idea de transparentar la gestión estatal la rendición de cuentas en la adjudicación y uso del gasto público constituyen un pilar fundamental para un gobierno bueno y honesto. Esto se traduce en la rendición de cuentas de la administración del gasto público, para lo cual se requiere lo siguiente:

- i) un presupuesto integral (comprensivo) en el que todas las áreas importantes del presupuesto de gastos pasen por el sistema del Tesoro Público (o una Cuenta Pública de Hacienda) y que no se recurra de manera sustantiva a fondos fuera del presupuesto;
- ii) transparencia en el uso de las erogaciones públicas utilizando medios tales como la publicación de la información disponible en el Internet;
- iii) adquisición pública competitiva mediante mecanismos de licitación transparentes y monitoreo externo, y
- iv) una auditoría externa independiente, publicada y presentada a la legislatura.

Estado de Derecho

El Estado de Derecho puede ser definido por contraposición al Estado en el que rigen los más poderosos.

Esto ayuda a comprender el reto de muchos países, donde quienes concentran los intereses económicos predominantes a menudo influyen a través de los políticos en la operación práctica de las instituciones encargadas de hacer cumplir la ley y la justicia. El objetivo primordial en este contexto es el de promover la independencia del poder judicial respecto del ejecutivo mediante la revisión de los procedimientos de nombramientos, designaciones, remuneraciones y remociones de jueces y fiscales para aislarlos de la influencia política. Es igualmente importante fortalecer la capacidad institucional del poder judicial para facilitar procedimientos expeditivos e imparciales. Esto se puede realizar incrementando y mejorando la calidad del personal, mejorando el entrenamiento legal, revisando las leyes y fortaleciendo la capacidad de investigación. Sin embargo, allí donde la corrupción es endémica al poder judicial, se necesitarán métodos innovadores, tales como mecanismos alternativos para la resolución de conflictos, e inclusive una participación más sistemática de monitoreo por parte de las ONG.

Hemos querido hasta aquí, delinear las matrices que orientan el esfuerzo por modernizar el Estado. Como conclusión preliminar podemos señalar que parece haber consenso en el sentido que dicha tarea implica no solo redefinir el papel del estado, sea como promotor, director o ejecutor de las políticas y programas necesarios para alcanzar el desarrollo de los pueblos. Además, es indispensable reformar el soporte de la organización estatal, rediseñando la Administración Pública, para hacerla funcionar de modo acorde con la visión y la misión del Estado. Qué toca en todo ello al sistema tributario y a la Administración Fiscal? Lo veremos en lo que sigue de este trabajo.

2. LAS IMPERFECCIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA CORRUPCIÓN.

Ya se ha dicho que, en nuestra opinión, la corrupción es el claro síntoma de una sociedad que sufre, tanto por efecto de las profundas brechas en su interior, como por la incapacidad de su organización político-institucional para equilibrar las desigualdades y propiciar el desarrollo. Añadiremos ahora una segunda idea central de nuestro trabajo: la mayor parte de esa incapacidad de respuesta por parte del Estado encuentra explicación en el deficiente manejo de las finanzas públicas y especialmente en el ineficiente diseño de su sistema de captación de ingresos tributarios.

Creemos que la mayoría de países hoy llamados "pobres" lo son porque, además de no haber logrado armonizar en una misma dinámica a todas las fuerzas que intervienen en la economía, comprometiéndolas de modo coherente en un proyecto de crecimiento sostenido, tampoco han sido eficientes en la recaudación y administración de los escasos recursos que por efecto de la imposición tributaria podrían haber obtenido.

Diversos estudios demuestran que la imagen de ineficiencia y baja calidad proyectada en la política de gasto del gobierno tiene fuerte influencia sobre los niveles de corrupción. Dado que el propósito del establecimiento de tributos es financiar los gastos del gobierno, en la medida en que los contribuyentes desapruében la magnitud o la prioridad asignada a determinados gastos, éstos tratarán de reducir por distintos medios, incluyendo acciones de corrupción, sus pagos de impuestos. Por ende la creación de una conciencia de cumplimiento voluntario de sus obligaciones por parte de los ciudadanos, será un objetivo cada vez más lejano. Muchos países son conscientes de esta situación y tienen como medida preventiva priorizar la difusión de información sobre el destino de los fondos recaudados. En Francia por ejemplo, el modelo de declaración del impuesto a la renta incluye una hoja informativa sobre la utilización de los ingresos tributarios.

Quizás cabe aquí mencionar que, por el contrario, Latinoamérica no se ha caracterizado por un eficien-

te manejo de las Finanzas Públicas. Simplemente a modo de ejemplo, mencionaremos el caso del Perú, que de acuerdo a datos del Banco Central de Reserva, para el año 2002, destinó poco menos del 24.6 % de su presupuesto a inversiones de capital y amortización de intereses por endeudamiento, mientras que el 75.4% constituyó gasto corriente, en cuya composición el 40% estuvo directamente comprometido con la planilla pública (el más alto porcentaje de la región), lo que constituye el índice de calidad de gasto público más bajo de los últimos 30 años. Este dato quizás nos ayude a comprender el por qué, según fuentes de CEPAL, la presión tributaria con relación al PBI se haya estancada en poco menos de 12%, en los últimos dos años (dato que no considera los ingresos por contribuciones sociales).

Por otro lado, toda tributación medianamente justa se estructura sobre los principios de capacidad contributiva y neutralidad. De ello se desprende que, en la pretensión de obtener los recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines, el Estado debe preocuparse previamente por crear las condiciones adecuadas para que la sociedad genere cada vez mayor riqueza, de modo que la obligación tributaria se determine sobre una base económica real. Pero también es cierto que no se puede mantener la dinámica de esta relación (que por su propia naturaleza coloca en desigual posición a los deudores frente a un acreedor investido de amplios poderes de coerción) cuando se quiebra por una presión tributaria que no es proporcional a la capacidad contributiva, o porque el deudor encuentra mayores incentivos y beneficios comparativos para optar por el incumplimiento.

Se ha observado, por ejemplo, que los agentes de economías marcadas por la inestabilidad en el nivel de precios, por elevados niveles de desempleo, y por bajos niveles salariales, indudablemente carecerán de incentivos para cumplir con la normatividad vigente, y por el contrario encontrarán motivación para, reducir (irregularmente si es necesario) sus pagos al fisco. Por su parte los fun-

cionarios de la administración tributaria, se verán en la necesidad y oportunidad de obtener ingresos adicionales, quebrantando sus obligaciones o ejerciéndolas de modo abusivo.

Resulta conveniente entonces abordar el tema desde la perspectiva de ambos extremos de la relación jurídico-tributaria para identificar cuáles son los factores condicionantes de la corrupción que pueden ocurrir en el ámbito de la fiscalidad. La primera tiene que ver directamente con el deudor y se refleja principalmente en actividades de evasión, ya sea con o sin la complicidad directa de los funcionarios de la administración. La segunda tiene lugar como parte del funcionamiento de la propia administración e involucra tanto su diseño institucional como el desempeño de sus funcionarios y servidores, aunque la mayoría de veces también en su relación con los particulares.

• La corrupción en el ámbito de los privados: La evasión tributaria.

En la primera parte de este trabajo hemos tomado como base de análisis un concepto general de corrupción que alude a la relación establecida entre un agente público y uno privado que genera un beneficio no permitido para ambas partes. Y es que, existe una marcada tendencia a pensar que la definición comprende únicamente situaciones en las que interactúan servidores públicos y distintos grupos o individuos de la sociedad. Pareciera, que con ello se niega la posibilidad que la corrupción tenga un faz en el ámbito de lo estrictamente privado.

Nosotros pensamos que ello no es así. Es cierto que existe una gama de acciones corruptas que ocurren exclusivamente entre particulares y no causan una externalidad a la sociedad; por ejemplo, cuando pagamos una "propina" al encargado de un local de espectáculos para obtener los mejores asientos, situación en la que no se justifica la acción punitiva del Estado. Pero muy distinto es el caso del abuso de las formas jurídicas en las operaciones entre empre-

sas vinculadas o la concertación de precios en el mercado, sea para elevarlos o para reducirlos, según convenga. Si bien, en tales supuestos, las utilidades generadas o pérdidas económicas que sufre alguna de las partes son de carácter privado, de suyo, todas las transacciones comerciales tienen consecuencias en la esfera de la fiscalidad, por lo que consideramos que también afectan de modo directo el interés público.

Coincidimos en parte con Rains y Febres cuando opinan que el análisis de los determinantes de la corrupción, que desde la perspectiva de los particulares se traduce en el incumplimiento tributario, debe partir del hecho de estamos frente a un problema esencialmente económico, aunque sin negar sus connotaciones sociales (educación de la población) e inclusive políticas (percepción de la gestión del gobierno). Los estudios indican -por ejemplo- que la probabilidad de detección, las penalidades e inclusive la magnitud de la tasa impositiva son factores que influyen positiva o negativamente en los índices cumplimiento.

El agente privado -llamémosle a partir de aquí contribuyente- asume por mandato de la ley la posición de deudor en una relación jurídica que lo obligará a cumplir con una prestación pecuniaria (tributo) a favor de la sociedad, la cual será proporcional al beneficio económico obtenido. Pero este contribuyente es en esencia un agente económico racional que toma decisiones, relativas a un hecho no permitido pero factible (evadir), bajo ciertas condiciones de incertidumbre, supuestos de probabilidades de detección y penalidades; esto es, en función de una "estructura de costos".

Los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias se definen en la literatura económica, como aquellos en los que se incurren los contribuyentes para la observancia de la ley o durante los procesos contenciosos con la administración tributaria (sin considerar a los pagos de impuestos, en cuanto tales). Uno de ellos resulta siendo, sin lugar a dudas la complejidad del sistema tributario. Todos los estudios coinciden en que es un factor que influye muy fuertemente en el nivel de corrupción existente en el plano de los contribuyen-

tes. La necesidad de interactuar, a veces en demasía, con el personal de la administración tributaria, es otro componente importante de los costos de cumplimiento, el cual es medido generalmente en términos de tiempo, e incluye los períodos de espera en las oficinas de la administración y los de desplazamiento hasta las mismas.

En la medida de que el cumplimiento de la normatividad tributaria establecida sea costosa, ya sea por la complejidad de la legislación y de los procedimientos, o en general porque la interrelación de los contribuyentes con la administración tributaria resulta poco amigable e innecesariamente larga y tediosa, las prácticas de corrupción iniciadas por los contribuyentes se potenciarán.

Por otro lado, la excesiva complejidad y la escasa oferta de asistencia de la Administración Tributaria promueve la aparición de gestores tributarios, que pueden ser calificados o no, pero cuya propuesta no es precisamente "cómo tributar correctamente" sino mas bien "cómo tributar menos". Dejando a salvo lo que en el buen sentido debe entenderse como planificación tributaria, puede ser ésta una fuente común de acciones de corrupción.

Asimismo, desde la misma perspectiva económica, hay quienes identifican el cumplimiento tributario como "elemento de intercambio" en la relación de los contribuyentes con el gobierno. El pago de tributos puede definirse como un intercambio de parte del poder de compra de los contribuyentes en el mercado, por servicios proporcionados por el gobierno. De esta forma, las acciones de corrupción de los contribuyentes, en cierta medida pueden verse como el intento de éstos por ajustar sus términos de intercambio con el gobierno, cuando perciben que no son equitativos. Consecuentemente, su disconformidad incrementará la utilidad marginal que éste obtiene por cada dólar extra que deje de pagar, lo que inducirá inevitablemente a mayores formas de corrupción.

Finalmente, se pueden mencionar otros factores, difíciles de afectar en el corto plazo: el nivel de educación y la escala de valores de la población. Mientras la población esté mejor educada (o cuando menos

mejor informada) acerca no sólo de la necesidad de pagar impuestos sino también de las formas de reducir legalmente sus obligaciones tributarias (por ejemplo, mediante la deducción de créditos o la posibilidad de acceder a regímenes especiales de tributación, etc) el nivel de corrupción será menor. De la misma forma, el respeto y el fortalecimiento de los valores éticos y morales incidirán significativamente el nivel de corrupción existente.

Concluimos en síntesis que, desde nuestra óptica, el concepto de corrupción abarca también la esfera de lo estrictamente privado y su expresión más acabada es la evasión tributaria. Asimismo, siendo un problema por naturaleza económico, está condicionado a una serie de factores micro económicos cuantificables (probabilidades de detección, tasas impositivas y penalidades) pero también puede ser explicado por los elevados costos de cumplimiento de sus obligaciones tributarias - derivados de la complejidad del sistema - como en la desaprobación de éstos sobre la equidad del sistema tributario y la política de gasto del gobierno.

El riesgo implícito en el surgimiento y fortalecimiento de estos determinantes, radica en que la evasión en particular y la corrupción en general pueden llegar a convertirse en prácticas socialmente aceptables.

• Corrupción al interior de la Administración Tributaria

Paralelamente a los factores señalados, se deben identificar otros determinantes de la corrupción que ocurren ya específicamente en el plano de la gestión interna de la administración de tributos. En este ámbito, el factor más importante es el recurso humano, tanto a nivel de gerencia pública como de funcionarios operativos.

La falta de continuidad en los cargos gerenciales de la administración tributaria, no sólo puede inducir a la irregular utilización de las facultades del cargo, sino también termina por frustrar cualquier esfuerzo por consolidar un proyecto de consolidación institucional sostenido en el tiempo, debido a la exigencia de presentar resultados en el más corto

plazo, aunque ellos no garanticen frutos permanentes.

A nivel de los funcionarios operativos el factor más común y fuerte en la generación de prácticas de corrupción parece constituirse la mayoría de veces en regímenes laborales deficientes y poco satisfactorios para los funcionarios de la administración tributaria. Ya nadie discute que la honestidad y la identificación de los funcionarios tributarios con su institución es mermada cuando los salarios y los incentivos ofrecidos por los sistemas laborales son muy limitados y no guardan relación directa con la productividad de los trabajadores. Lo que resulta más grave, muchas veces las administraciones de tributos no reciben la prioridad que deberían por parte del gobierno, lo cual se refleja en sistemas de carrera prácticamente inexistentes y en una carencia total de mecanismos de incentivo, promoción o de compensación para los trabajadores.

En administraciones en las que no se prioriza la formación y el desarrollo personal y profesional de los funcionarios, la corrupción encuentra indudablemente mayor soporte. Diversas administraciones institucionalmente disponen de las herramientas para preparar a los futuros administradores y para fortalecer periódicamente esta formación, en el caso de los trabajadores más experimenta-

dos. Otras en tanto, imparten esta formación externamente, con similar grado de efectividad a través de convenios con instituciones académicas u organizaciones de profesionales. El aprovechamiento de experiencias exitosas mediante el intercambio de conocimientos, por ejemplo, constituye un medio igualmente difundido.

En años recientes muchas administraciones han tomado conciencia de la importancia de fortalecer la formación personal de los funcionarios y con este propósito han diseñado e impartido cursos de ética profesional, los cuales inclusive, aunque con limitaciones, permiten también identificar potenciales debilidades en determinados funcionarios. Estos cursos, impartidos mayormente bajo la forma de talleres, revisten particular importancia dado que facilitan el reforzamiento de valores morales y también cívicos los cuales constituyen soportes fundamentales de toda estrategia de combate a la corrupción.

La falta de un efectivo y eficiente control interno, principalmente de las actividades operativas de la administración, facilita a su vez el surgimiento de actividades de corrupción. La carencia de unidades organizacionales formalmente establecidas para desempeñar las tareas de control y auditoría interna representa sin duda una puerta abierta a toda forma de corrupción.

Otro de los factores determinantes está vinculado con el desarrollo tecnológico. En administraciones de tributos con elevado número de procedimientos manuales, las oportunidades para cometer actos de corrupción son mayores. Sin embargo, la carencia de procedimientos automatizados es sólo un aspecto del problema. La falta de seguridad en la ejecución de los procesos informáticos y en el acceso y utilización de la información generada es igualmente un condicionante para el surgimiento de corrupción. Cabe en este punto destacar los avances notorios en la mayoría de las Administraciones Tributarias de la Región, que se han preocupado por la modernización de sus sistemas de información, con gran respaldo de la cooperación técnica internacional.

En gran medida, como parte de la estrategia implementada en los procesos de reforma emprendidos a lo largo de los años 80 y 90, las administraciones fiscales se enfilaron a mejorar sus estructuras institucionales para erradicar y prevenir los brotes de corrupción, que habían hecho colapsar su funcionamiento en el pasado, sobre la base del diagnóstico antes descrito. Una de estas experiencias sucedió en el Perú y como señalamos en la introducción de este trabajo, será nuestro caso de estudio, a partir del cual intentaremos extraer una propuesta integral de renovación del sistema tributario.

3. EL CASO PERUANO: LA SUNAT Y EL PROCESO DE REFORMA DE LOS 90'

• Antecedentes.

En las elecciones generales de Abril de 1990 resultó inesperadamente elegido como presidente del Perú Alberto Fujimori Fujimori, un ingeniero agrónomo completamente ajeno al sistema de partidos peruano. Éste había prometido no realizar el drástico ajuste económico que Mario Vargas Llosa -candidato opositor- había pregonado como única solución a la gravísima situación económica en que se encontraba el país al concluir el gobierno de Alan García (1985-1990). Sin embargo, el escalamiento de la hiperinflación en los meses previos e inmediatamente pos-

teriores a la asunción al mando de Fujimori en julio de 1990, lo obligó a ejecutar las medidas originalmente propuestas por Vargas Llosa.

El gobierno elaboró y puso en práctica un Programa de Estabilización destinado a frenar la hiperinflación y posibilitar una recuperación de las cuentas públicas aminorando el déficit público. Dicho programa se convirtió en su prioridad central. Para hacer viable la estabilización y financiar la reactivación de la economía era indispensable contar con apoyo financiero de los organismos multilaterales de cooperación. Sin embargo, el país estaba excluido de

la ayuda internacional desde que el gobierno anterior había declarado unilateralmente la reducción del servicio de la deuda externa, limitándola unilateralmente a un monto equivalente 10% del total de exportaciones. Reinsertar el país en los circuitos financieros internacionales era así una medida complementaria de gran importancia.

El nuevo equipo de conducción económica se abocó inmediatamente a diseñar el Programa de Estabilización. Pero, simultáneamente debió enfrentar los urgentes problemas de la caja fiscal, pues ésta no podía seguir afrontando el costo de la pla-

nilla pública. La recaudación tributaria, que en 1985 representaba el 13% del Producto Interno Bruto, había caído dramáticamente hasta un nivel del 4.9 % en el primer semestre de 1990. En cambio, el número de empleados públicos había crecido de 614,837 hasta aproximadamente 730,000 en el mismo lapso de tiempo. Los gastos básicos relativos a la operatividad de las oficinas públicas (agua, luz, seguridad) eran también difíciles de afrontar. En consecuencia, reducir la planilla del Estado y los otros gastos vinculados a ella se imponía como una medida indispensable e inevitable.

El gobierno emprendió una campaña pública destinada a sensibilizar a la sociedad respecto la excesiva dimensión del aparato estatal, calificándolo como burocratizado, grande, pobre e ineficaz. A la vez, consideraba que la excesiva intervención del poder público en la vida económica ahogaba y obstruía la iniciativa privada. Los planes del gobierno implicaban por un lado liberalizar la economía reduciendo la presencia e intervención del Estado y, por el otro, reformar la estructura del mismo.

En relación a lo primero, se propuso iniciar un agresivo programa de privatizaciones de las empresas públicas. Seguidamente, se pidieron facultades legislativas para reformar el Estado y así quebrar el andamiaje burocrático, exuberante y pesado que lo caracterizaba. El Congreso sin embargo, negó tales facultades.

La urgencia por afrontar el problema se incrementó por los magros resultados que en términos de recaudación venía obteniendo el gobierno que habían complicado las negociaciones con el FMI, pues limitaba la disponibilidad de recursos para pagar la deuda con los organismos multilaterales y así acceder al crédito internacional. La necesidad de reducir el gasto público - dada la incapacidad de elevar la recaudación luego de varios meses de gobierno - presionaba a favor de una reducción inmediata de la planilla del Estado. En consecuencia, tanto desde el punto de vista de la estabilización de la economía como desde la óptica de la reinserción financiera - las dos prioridades económicas del gobierno - el tema de la planilla del Estado aparecía como un problema central que

era urgente enfrentar.

El régimen laboral de los servidores públicos otorgaba a estos la estabilidad en sus puestos. No era en consecuencia fácil reducir la planilla de manera rápida. Se decidió así aplicar un programa de "compra" de renuncias - ya utilizado en otros países - según el cual los empleados se avenían a renunciar voluntariamente a cambio de una compensación extraordinaria. Para reforzar el incentivo a la renuncia se decidió que una vez concluido el plazo para las renuncias voluntarias cada entidad sería declarada en reorganización, estando entonces obligada a evaluar a su personal y declarar como excedentes a quienes no aprobaran dicha evaluación. El personal excedente sería despedido sin contar con el incentivo que se otorgaba a la renuncia voluntaria. La idea era que el riesgo a ser despedido sin el incentivo motivara a los empleados a renunciar "voluntariamente."

A partir del mes de abril de 1991 - pese a que la etapa de renuncias voluntarias aún no concluía - las entidades públicas quedaron habilitadas para iniciar su "reorganización" mediante la evaluación de personal y la declaración de excedentes. Pero, apartándose en cierta medida de los propósitos exclusivamente fiscales del proceso, se intentó desarrollar una visión amplia de dicha reorganización, buscando que no se limitara a la reducción de personal y se orientara a la redefinición de objetivos, funciones y estructuras organizativas.

· SUNAT 1990 : La nueva Administración Tributaria del Perú

En los años 80 la Dirección General de Contribuciones - órgano de línea del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y responsable de la administración de los impuestos internos- era considerada como una de las áreas más ineficientes y corruptas del sector público peruano. Buscando enfrentar el problema, el gobierno de Alan García dispuso en 1989 la creación de la SUNAT como un organismo con autonomía técnica y financiera respecto al MEF. Para hacer viable dicha autonomía, se asignaba a la nueva entidad el 2% de todos los ingresos tributarios que recolectara y se disponía un proceso de evaluación y

selección del personal.

Pero los cambios incluidos en la norma no fueron implementados y la administración tributaria siguió funcionando como antes. La entidad continuó compartiendo las instalaciones del MEF, sus recursos continuaron siendo administrados por su Oficina General de Administración y no se realizó la evaluación del personal. Si bien la ley asignaba a la SUNAT recursos propios, las normas presupuestarias de gasto limitaban su gestión de manera que la entidad sólo gastó un tercio de los recursos asignados. Tampoco gozó efectivamente de autonomía para el diseño y aplicación de una política salarial distinta. En el marco de la recesión e hiperinflación generada en los últimos años de la gestión del presidente García, la recaudación cayó hasta representar en el primer semestre de 1990 sólo el 4.9% del Producto Bruto Interno.

En Julio de 1990, Fujimori invitó directamente a Manuel Estela a hacerse cargo de la entidad. Estela era un funcionario del Banco Central de Reserva (BCR), entidad que gozaba de autonomía constitucional y era una de las pocas instituciones públicas que tenían un sistema de carrera vigente, buen nivel salarial y personal altamente calificado. Durante el gobierno de García, Estela había estado a cargo de la Gerencia de Estudios Económicos del BCR y junto a otros funcionarios de carrera había enfrentado la gestión del Directorio nombrado por García, que promovía un control político de la entidad.

El propio Manuel Estela ha referido, que aceptó la invitación asegurando previamente el apoyo presidencial a sus ideas fundamentales: lograr la efectiva autonomía técnica y financiera de la SUNAT frente al MEF y efectuar una profunda reorganización del personal. Habiendo acordado estos puntos generales con el presidente Fujimori, asumió el cargo en los primeros días de la gestión de Carlos Boloña al frente del MEF.

La prioridad del Ministerio de Economía era por aquel entonces controlar definitivamente el problema inflacionario para iniciar el conjunto de reformas liberalizadoras que eran el eje de su propuesta. Para hallar una solución al problema de los ingresos fiscales era vital promo-

ver un fino nivel de coordinación con la SUNAT, pese a que ésta continuaba en buena medida fuera de su control inmediato al estar directamente vinculada al entorno del Presidente.

Para dirigir la SUNAT Manuel Estela conformó un equipo cuyo núcleo básico estaba constituido por funcionarios de carrera del BCR, con amplia experiencia en la gestión del Estado y la defensa de la autonomía institucional de dicha entidad durante el gobierno de García. Éstos diseñaron una estrategia en dos planos: por un lado, relativo al sistema tributario y de otro referido a la administración tributaria. En relación a lo primero, se optó por proponer una simplificación radical del sistema tributario, que incluía aproximadamente 80 tributos, reduciéndolo hasta 5 principales, que son los que se encuentran vigentes hasta hoy. Así también se eliminó un vasto conjunto de complicadas exoneraciones.

En relación a la Administración Tributaria, se evaluaron dos alternativas de reforma institucional: la creación de una entidad que trabajara en paralelo a la vieja SUNAT o la reforma de la misma desde adentro. Considerando que una entidad paralela sería muy vulnerable a la resistencia burocrática de los empleados de la SUNAT, se optó por lo segundo. El menú de opciones desarrollado para la reforma desde adentro incluía:

- a) La renovación del personal para combatir el problema de corrupción e ineficiencia,
- b) El uso directo y autónomo de los recursos propios de la SUNAT (2% de la recaudación),
- c) El establecimiento de una escala salarial que permitiera atraer profesionales calificados; y,
- d) La autonomía operativa respecto al MEF, tanto en términos físicos (saliendo de las instalaciones del MEF) como informáticos (desarrollando una base tecnológica propia).

El equipo también diseñó para el corto plazo un conjunto de acciones rápidas y visibles de fiscalización, que dieran a los contribuyentes incumplidos un mensaje claro de riesgo. El plan combinaba así una simplificación severa del sistema tributario, una reforma institucional profunda y la búsqueda de resultados concretos e inmediatos. Para ello se

demandaba una mayor autonomía que permitiera la gestión eficaz y rápida de los cambios propuestos.

Para el equipo de Estela era indispensable ampliar el espacio de maniobra gerencial con que contaban, tanto en relación al MEF como a los sistemas administrativos públicos. A cambio, la propuesta prometía mejorar el desempeño de la SUNAT y lograr el ansiado objetivo de elevar la recaudación fiscal. No obstante, exceptuar a la SUNAT de los sistemas administrativos del Estado y modificar el sistema tributario exigían necesariamente negociar con el Congreso, hasta que finalmente concedieron las facultades legislativas solicitadas para reformar el sistema y la administración tributaria.

El equipo reformador implementó la racionalización del personal aplicando una versión ad-hoc del mecanismo de compra de renuncias, evaluación y declaración de excedencias que se estaba aplicando en el resto del sector público. Aunque hubo seria oposición sindical, la planta de personal fue efectivamente reducida de 3089 personas a 800. La posterior aprobación por parte del Congreso de una norma que modificaba el régimen laboral de la SUNAT (que hasta entonces era el de los servidores públicos) autorizando la aplicación del régimen del sector privado, permitió establecer una escala salarial muy superior a la de la mayor parte de entidades de la administración pública. Luego se inició el proceso de selección y contratación de un importante contingente de jóvenes profesionales provenientes de universidades prestigiosas.

Por otra parte, la SUNAT se mudó a un edificio propio y adquirió y desarrolló un sistema informático independiente del MEF y merced a ello, creó el moderno sistema llamado Registro Único de Contribuyentes, anulándose la antigua libreta tributaria, que había sido fuente para grandes corruptelas. El padrón de inscritos se redujo de 5 a 1 millón de contribuyentes. Paralelamente se implementó la modernización de los sistemas de recaudación, de modo que se fue controlando en forma progresiva los sistemas tributarios.

En relación a la gestión administrativa, la SUNAT salió del ámbito de los sistemas de gestión de la administración pública supervisados

por el INAP y fue autorizada a aplicar los sistemas aplicados a las empresas del Estado. Estos sistemas eran más flexibles, especialmente en temas como gestión financiera y adquisiciones, siendo su aplicación supervisada por la Corporación Nacional de Desarrollo (CONADE).

Finalmente, la aprobación del Estatuto de la SUNAT en febrero de 1992 consolidó la autonomía institucional, administrativa y financiera de la entidad. Contando con estos resultados en la mano, en el Mensaje a la Nación de julio de 1992, el presidente de la república presentó a la SUNAT y a la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAD) - también en proceso de reforma- como "instituciones signadas por la honestidad y el profesionalismo". La renovada entidad gozó en los siguientes años del apoyo de la opinión pública, que reconocía año tras año en ella una entidad modelo. Donde hubo corrupción se puso honestidad, donde hubo escepticismo se sembró credibilidad. El propio Manuel Estela señala, con justa razón, que la SUNAT ayudó -en 1991 y 1992- a reemplazar la frustración por la esperanza en el Perú.

• Los éxitos iniciales: Hasta dónde habíamos avanzado.

He aquí un detalle muy sucinto de los objetivos específicos primarios logrados en la primera etapa de la reforma tributaria en el Perú:

- a) La racionalización y simplificación del régimen tributario del Gobierno Central.
- b) Una sustancial modificación del Código Tributario. El criterio básico radicó en establecer un balance entre los derechos del contribuyente y las facultades necesarias para que la SUNAT pueda combatir eficazmente el elevado nivel de incumplimiento.
- c) Un procedimiento secuencial, ya que todo no podía hacerse al mismo tiempo. Se priorizó en todos los frentes el impuesto al valor agregado, y se puso las bases para encarar en una segunda etapa el tema del impuesto a la renta.
- d) La implantación de un nuevo sistema de contratación, capacitación y remuneración del personal, es decir, una gestión de recursos

humanos basada en el principio de productividad y en el principio de responsabilidad en base a resultados, cuya viabilidad supone autonomía financiera y administrativa.

- e) El establecimiento de una estructura institucional que respondía a las específicas funciones de la administración tributaria: recaudación, fiscalización, cobranza y sancionatoria.
- f) El desarrollo del procesamiento automático de datos, sustentado en la recepción, digitación de declaraciones y pagos de impuestos a través de la red bancaria, y la provisión de datos por parte de terceros -en medios magnéticos- para cruces de información.
- g) La instauración de una relación Estado-contribuyente basada en una nueva filosofía:
- o Férrea en cuanto al cumplimiento "de aquí en adelante".
 - o Intransigente en lo que concierne a prórrogas y amnistías.
 - o Incuestionable en lo que atañe a la autonomía técnica, garantía del secreto tributario.
 - o Inflexible para viabilizar el deber del Estado de exigir el pago impositivo.
 - o Prudente ante el incumplimiento histórico del período previo a la reforma.
 - o Respetuosa de la persona y derechos del contribuyente.
 - o Solidaria en función a una comunicación veraz; y, de servicio conjunto al bien del país.
- h) Un respaldo de la opinión pública que estuvo permanentemente informada de la reforma gracias a la difusión que efectuaron los medios de comunicación en torno a las acciones concretas de SUNAT para combatir la evasión. Este reconocimiento de la comunidad nacional se constituyó en un poderoso impulso para "la autoestima" de todo el personal de la naciente institución.

Asimismo, la ejecución de la estrategia significó compatibilizar los propósitos de mediano término con las urgencias de corto plazo; y el surgimiento de una particular mística institucional. Ésta incluyó algunas acciones de impacto frente a la opi-

nión pública tales como la campaña de control de facturación; los operativos "Primavera" que enfrentaron drásticamente el contrabando. Un hecho lamentable e imprevisible fue el atentado terrorista a la entonces nueva sede de la SUNAT que sin embargo motivó la solidaridad de la ciudadanía con la entidad.

Al término de la etapa fundacional de la SUNAT, la presión tributaria alcanzó 10.3% del PIB y con clara tendencia a subir en los siguientes años. La recaudación dejó de depender de combustibles y de medidas de emergencia. Pero había todavía quedaban pendientes la formalización de determinados puntos cruciales del proyecto de la reforma del sistema tributario, aunque las bases ya estaban puestas. Durante el año y medio siguiente al período fundacional se vivió una situación excepcional, y parecía que se avanzaba hacia la consolidación de un pacto tributario entre el Estado y la sociedad.

En ese período la SUNAT continuó interviniendo activamente en la discusión de políticas públicas al ser consultada frecuentemente en asuntos de interés tributario, emitiendo informes tanto al Congreso como al Poder Ejecutivo. Del mismo modo, continuó una campaña inteligente de opinión pública que ayudó a posicionar a SUNAT en base a informes regulares sobre las tendencias de la recaudación. Estos informes eran dirigidos en forma abierta a la nación y con una frecuencia mensual.

• La reforma inconclusa: Los grandes temas pendientes.

Toda institución sigue un proceso continuo y lento de maduración y tecnificación. Sin embargo, hay que reconocer que el experimento -que tantas esperanzas despertó- ha demostrado algunos serios desajustes: la principal muestra de ello es la tendencia decreciente que registra la recaudación y el cambio en la percepción institucional por parte de la comunidad nacional. Pero además, lo vulnerable que se mostró su estructura frente a las presiones políticas y las prácticas corruptas al más alto nivel.

Desde 1995 y hasta el 2000 la SUNAT vivió un período de oscurecimiento. La filosofía inicial reforma

prácticamente se abandonó. Se excluyó a la SUNAT de la formulación del régimen tributario que desde ese entonces registra medidas que contravienen los principios básicos de la ortodoxia tributaria. Para poder transitar con éxito hacia el crecimiento sostenido se requiere un exhaustivo análisis de todo lo desandado desde 1995 en materia tributaria y restituirle a la SUNAT su autonomía técnica, financiera y administrativa.

Pensamos que el error primigenio fue creer que por los éxitos iniciales de la SUNAT frente a la corrupción y el incumplimiento tributario en el IVA, la reforma estaba concluida, cuando en realidad sólo se había hecho progresos sustantivos en el impuesto al valor agregado y en el régimen de facturación, postergando indefinidamente el desarrollo de las capacidades institucionales y el fortalecimiento del sistema respecto de la imposición sobre la riqueza adquirida o patrimonial, que todos entendemos como los mejores indicadores de la capacidad contributiva.

Lo que aconteció en la SUNAT, en aquellos años fue una paulatina crisis y desorientación institucional. Una evolución regresiva hacia el burocratismo imperante en su predecesora Dirección General de Contribuciones; interferencias y manipulación del MEF y otras instancias gubernamentales. Estas circunstancias implican una ruptura con la tradición fundacional y la pérdida de la mística institucional. Se cuestionó y avasalló abiertamente la autonomía de la autoridad tributaria.

La coyuntura fiscal presente, lamentablemente revela que el equilibrio alcanzado en la última década no pasó de ser un equilibrio precario. El fantasma del déficit -como tantas veces en el pasado- nuevamente acechaba. La agudización de la tendencia decreciente de la recaudación -que no era un fenómeno reciente- respondía en lo fundamental a marchas y contramarchas de una política tributaria, en cuya formulación la SUNAT no participó, además de las crisis externas y la consiguiente desaceleración de la actividad productiva.

La explicación "oficial" para la caída de la recaudación -aparentemente aceptada por las multilaterales- consistió en predicar el axioma

de que la recaudación sigue "paripassu" a la producción, no obstante que está demostrado que éste se cumple siempre y cuando exista un nivel de cumplimiento tributario alto. O dicho de otro modo, la evasión sea baja. Este supuesto jamás se ha dado en el caso peruano.

En 1990, el índice de evasión en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a la renta superaba el 90%. La reforma tributaria emprendida durante la instauración de la SUNAT fue exitosa porque redujo la evasión en el IVA a un nivel del orden del 45%. De ello se desprende que el "know how" de la SUNAT en los distintos campos de la administración está circunscrito principalmente al Impuesto General a las Ventas. La reforma y los avances correspondientes al Impuesto a la Renta son todavía parte de la agenda pendiente. Aunque no existen mayores indicadores oficiales conocidos, se percibe que el nivel de evasión en este impuesto en la actualidad sigue siendo bastante alto.

• Montesinos y el RUC sensible

De acuerdo con el Informe Parcial evacuado por la Comisión Investigadora del Congreso Peruano sobre los delitos económicos y financieros ocurridos en el Perú entre los años 1990 y 2001, durante la gestión de Adrián Revilla, tercer Superintendente de la SUNAT, comenzó a hacerse más evidente la intromisión del Ministerio de Economía en los asuntos técnicos de la gestión de la Administración Tributaria. Ya desde la época de Sandro Fuentes, sucesor de Manuel Estela, había comenzado la presión del MEF por ganar el protagonismo en la conducción de la política tributaria.

La aprobación de una serie de normas de exención y sucesivos fraccionamientos de la deuda tributaria otorgados por el gobierno con carácter general, afectó negativamente la recaudación. La sensación de quiebre del principio de equidad tributaria generó consecuencias inimaginables, dado que se hizo imposible mantener los niveles de crecimiento de la presión tributaria y por otro, la imagen

ante la opinión pública se deterioró rápidamente. A tal grado llegó la intromisión política que, el Estado se comprometió en contratos de estabilidad tributaria sin participación alguna ni conocimiento de la SUNAT.

Pero la crisis alcanzó su punto máximo de gravedad cuando en abril de 1997 un medio de prensa publicó la declaración jurada de Impuesto a la Renta de Vladimiro Montesinos Torres, Asesor del Servicio de Inteligencia Nacional, brazo derecho del Presidente Fujimori. Ya por aquel entonces se sospechaba de la existencia de una extensa red de conexiones que había establecido el SIN en todo el aparato del Estado. La SUNAT no sería la excepción.

El incidente fue el pretexto final para que terminara por consolidarse un poder extraño a la Administración en su interior, a través de la creación del llamado Sistema de RUC SENSIBLE. Según sus creadores, su finalidad era elevar los niveles de confidencialidad de la información tributaria de las más importantes autoridades públicas, para evitar futuras filtraciones como las ocurridas con las declaraciones del señor Montesinos. Sin embargo, este mecanismo degeneró finalmente en una suerte de filtro que eliminaba la posibilidad de control y fiscalización de un grupo selecto y privilegiado de personas, sin ningún criterio técnico tributario.

Peor aún, en una muestra de servilismo y abandono total de la ética y el profesionalismo por parte de algunos servidores de la Institución, por primera y única vez en la historia de la SUNAT se programó una fiscalización "a pedido". Atendiendo a la solicitudes presentadas por Montesinos, se realizaron burdos procedimientos de verificación, que concluyeron con dictámenes de conformidad por parte de la única auditora que fue designada para realizar la tarea, cada vez que fue "requerido" por el referido contribuyente.

Un sondeo de opinión publicado en 1994, señalaba que la Reforma de la SUNAT era considerada como el tercer aspecto más positivo del gobierno de los noventa; los dos pri-

meros puestos eran la lucha contra el terrorismo y derrota de la hiperinflación. Incluso el opositor diario "La República" del 2 de Marzo de 1995, menciona que solo el 1,3% de los entrevistados consideraba que la SUNAT era corrupta. Sin embargo, para el año 2000 se había convertido en una institución temida por el público y reputada por su manejo politizado de los casos sometidos a su consideración. De este modo, el público buscaba mantener el mínimo contacto necesario con la institución.

En setiembre de ese año, la sociedad peruana se vio conmocionada por la aparición en los medios de comunicación de un video en el que se observaba a Vladimiro Montesinos negociando la adhesión de un congresista electo a las filas del partido de gobierno a cambio de una retribución en dinero. Este fue el punto de quiebre y significó el fin de una década, colmada de contradicciones. Por un lado, notables mejoras en cuanto a la estabilización económica y social del país en contraposición a una crisis política y moral que había infestado de corrupción hasta los más altos niveles de gobierno, en un escándalo pocas veces visto en el mundo.

A partir de ese momento, como es lógico suponer, el país entró en un proceso de recomposición de su institucionalidad. La SUNAT se hallaba también dentro de esa vorágine, pero de alguna forma, las sólidas bases fijadas en su fundación le permitieron sobrellevar con relativo éxito un proceso de reestructuración.

Sin embargo, no podemos dejarnos ganar por la idea que hemos saneado la casa y somos ya -nuevamente- el modelo de institución que proyectaron los gestores originales de la reforma. Por el contrario, en nuestra opinión, las debilidades estructurales de nuestro sistema subsisten, por tanto, seguimos siendo tan vulnerables como al principio a sufrir la embestida de la corrupción. Hay mucho por hacer y en lo que resta de esta reflexión, intentaremos trazar algunas líneas sobre el camino que tenemos por delante.

4. LA REFORMA INTEGRAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO. Hacia un nuevo modelo

Hemos tratado hasta aquí de caracterizar las manifestaciones de la corrupción en el ámbito de la fiscalidad, abordado de modo especial la experiencia peruana. Esta parte del trabajo será dedicada a proponer formulas alternativas a las implementadas, que nos permitan superar las debilidades detectadas y explotar al máximo las fortalezas adquiridas en el pasado reciente, para ser capaces de enfrentar el problema con mayores probabilidades de éxito.

Para el autor, si la evasión del lado del contribuyente y la corrupción al interior de la Administración Tributaria del Perú llegaron a niveles tan alarmantes, sólo es el reflejo de las deficiencias en la implementación del sistema tributario. Estas a su vez se explican como veremos más adelante, porque la reforma emprendida en 1991, no fue completada, sino que, por el contrario, en la segunda parte de la década pasada, iniciamos firmemente el camino de retroceso. Para identificar puntualmente cuáles fueron las falencias que hicieron posible aquel brote de corrupción generalizado y esbozar sugerencias para superarlas, es conveniente detenernos previamente en la definición de lo que nosotros creemos debe entenderse como "sistema tributario".

• El sistema tributario

Acaso se trate de una mera cuestión de semántica, pues en la búsqueda de nociones básicas para construir nuestra definición, hemos hallado frecuentes coincidencias con los especialistas cuya opinión tendrá de seguro muchísimo mayor mérito, en vista que se apoyan en investigaciones bastante más ambiciosas y profundas. Notamos que usualmente se han referido al mismo concepto como "Administración Fiscal" o "Administración Tributaria". Por nuestra parte, optamos por no utilizar dichas expresiones, toda vez que podría llevarnos a comprenderlo de manera restringida, en vista que es común designar de ese modo a la entidad nacional responsable de ejercer, en nombre del Estado, las facultades que posibiliten la recaudación de tributos.

Cuando hablamos de "Sistema Tributario" estamos caracterizando a toda la estructura política, institucional y normativa a través de la cual, el Estado materializa el ejercicio del *Ius Imperium*. No está referido solamente a un conjunto de principios y normas que regulan la relación jurídica entre acreedor y deudor tributario. Comprende también la etapa previa de formulación de la llamada política tributaria que (como parte de una política económica general de gobierno) establecerá metas cuantitativas y cualitativas a lograrse en el ámbito de la fiscalidad, y en función de las cuales habrá de desplegarse todo el ordenamiento jurídico tributario. Pero también, incluye -como no podría ser de otra manera- el diseño orgánico y funcional de una entidad que ejecute los planes manera eficiente, con criterio técnico y sin obviar el respecto absoluto de la ley y los derechos del contribuyente.

Desde esta perspectiva, el funcionamiento del sistema tributario parece involucrar en una dinámica indisoluble tres componentes: política tributaria, orden jurídico y administración tributaria. Para nosotros, el funcionamiento ideal del sistema en su conjunto, depende del grado de coherencia y armonía con el que se relacionen e interactúen.

Concluimos por tanto que se justifica considerar la conveniencia de consolidarlos, de tal manera que el "sistema tributario" así entendido, tenga el soporte de un solo organismo, autónomo y de rango constitucional, que impida cualquier intromisión de agentes externos, motivados por intereses particulares o políticos, en su quehacer estrictamente técnico, y por ende, minimice hasta niveles de insignificancia la posibilidad de ser afectada por brotes de corrupción. En lo que sigue, específicamente referido al nuevo diseño institucional de la Administración Tributaria, retomaremos esta idea que nos parece fundamental.

Debemos reconocer asimismo, que diversos y prestigiosos especialistas ya se han adelantado a plantear una reforma de esta envergadura. Así por ejemplo, encontramos sumamen-

te interesante la propuesta del profesor argentino Dr. Raúl Roa, quien además de sostener la necesidad de diseñar una nueva Administración Fiscal como ente autárquico del Estado, lo concibe como una institución que centralice la gestión de los ingresos y el gasto público, implementando mecanismos de control social. Sobre los alcances de este novedoso planteamiento nos detendremos también más adelante.

• Componentes del Sistema Tributario.

Política Tributaria

Casi uniformemente, la orientación de la política tributaria que impulsó los procesos de reforma a partir de la década del 80, se definía en dos opciones claramente diferenciadas, que como veremos arrojaría resultados muy disímiles, sobre todo en lo relativo a los niveles de evasión tributaria. Por un lado, algunos países asumieron una posición sumamente rígida de maximización de la recaudación mientras que otros decidieron, en distintas magnitudes, privilegiar más bien, la fiscalización, a la par que el servicio y la atención al contribuyente, con miras a fomentar mayores niveles de cumplimiento voluntario.

En algunos casos, el afán por maximizar los ingresos, puede llevar a las Administraciones a concentrar un control casi asfixiante sobre sus grandes contribuyentes ocasionando rechazo e inclusive creando situaciones de inequidad. En el otro extremo, al relajar significativamente sus acciones de control y de fiscalización, paralelamente a una estrategia de énfasis en el servicio, puede desincentivar peligrosamente, en lugar de promover, el cumplimiento tributario y generar problemas de liquidez.

Creemos que ambas posturas pueden ser esencialmente correctas en un principio, dependiendo de la particular realidad de cada país, pero la tendencia final debería propender a ubicarnos finalmente en un punto equidistante con relación a dichos extremos.

Sin embargo, es notoria en la mayor parte de Latinoamérica, la tendencia a privilegiar los resultados inmediatos en términos de recaudación y en función de ese objetivo específico es que se estructura el sistema de tributación. Todo esto a raíz de la severa crisis presupuestal y financiera que, con carácter casi permanente, enfrenta esta parte del mundo, y considerando que, en algunos países como Perú, la participación de la recaudación tributaria respecto al PBI descendió incluso hasta niveles inferiores al 5%. Por ello, las administraciones tributarias latinoamericanas se han constituido en pilares fundamentales para la relativa estabilización económica de los países de la región.

Debido a los avances relativos en cuanto a incremento de los ingresos fiscales, salvo algunas excepciones, como en el caso chileno, parece haberse postergado la meta de crear una cultura tributaria que tenga como filosofía el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Por tanto, la respuesta frente a la evasión se ha hecho débil y casi intrascendente. Todo esto nos lleva a una nueva premisa básica para nuestro análisis: los desequilibrios presupuestales y urgencias recaudatorias han sido determinantes para la consolidación de políticas fiscales de corto plazo, que miden la eficacia del sistema principalmente en función de los ingresos y no precisamente en relación con los niveles de cumplimiento.

En esa línea de ideas, resulta comprensible la diferencia comparativa entre grado de desarrollo y especialización de los sistemas de recaudación, respecto de los implementados para la fiscalización. Si bien cada área tiene objetivos y atribuciones específicas, existe una tensión en la asignación interna de recursos y prioridades entre ellas. Las áreas de recaudación han sido obviamente favorecidas, ya que sus resultados son determinantes para cumplir con los objetivos fiscales. Por ejemplo, si bien la equidad horizontal en la carga tributaria y la competencia legítima son claramente objetivos de las reformas, la solución de los apremios fiscales han resultado ser siempre prioritarios. Por lo tanto, la lucha contra la evasión impositiva fue relegada a un segundo plano, y las energías fue-

ron puestas en la rápida recaudación para aliviar las presiones presupuestarias.

Refiere Marcelo Bergman, que en la gran mayoría de los países latinoamericanos no existen aún criterios para evaluar la capacidad disuasiva de las Administraciones Tributarias. Por ejemplo, no existe, a excepción de Chile y Argentina, un seguimiento permanente de los niveles de evasión impositiva. Ahora bien, si las evaluaciones giran en función de los logros en materia de recaudación, es lógico que los esquemas de incentivos hacia dentro de la organización primen las áreas recaudatorias. Es por ello que la modernización de las Administraciones (México, Perú, Argentina, Bolivia, Paraguay etc) han reformado los sistemas de recaudación (facturación, medios de transacción, registros, legislación para el cobro rápido, y fundamentalmente el equipamiento informático) mientras que las áreas de fiscalización se han rezagado considerablemente.

Dentro de este esquema, la presión tributaria es considerada como el indicador más efectivo para medir la capacidad extractiva del Estado. Es decir, la suma total o parcial de la recaudación de tributos es comparada respecto a un parámetro de la economía (generalmente el PBI, o PBI per capita). Sin embargo, no es un buen indicador de cumplimiento tributario. Sólo denota la recaudación de cada impuesto, y el esquema tributario de cada país.

La medición del cumplimiento ha sido un tema espinoso. Por lo general, las distintas técnicas hacen hincapié en impuestos y realidades específicas de cada país. Sin embargo el método más difundido para la medición de los niveles de evasión tributaria es el coeficiente de cumplimiento. Este se basa en una estimación del potencial recaudatorio de un impuesto el cual se compara con la recaudación efectiva del mismo. En principio, cada impuesto tiene su coeficiente de cumplimiento. La principal dificultad metodológica de este indicador es la estimación del potencial recaudatorio. En la mayoría de los países, se realizan de modo poco preciso a través del uso de sistemas de cuentas nacionales, que no alcanza a recoger el enorme porcentaje que corresponde a la economía informal. No obstante, en algunos

países ha sido posible obtener mediciones medianamente significativas. Por ejemplo, se observa que Chile ha tenido buenos niveles de cumplimiento. En cambio, México y Argentina tienen niveles de cumplimiento poco exitosos.

Cuando no se cuenta con otros parámetros para evaluar la eficiencia recaudatoria, es común observar que la solución más frecuente en circunstancias de estancamiento o caída de la presión tributaria es apelar al rendimiento de los impuestos al consumo, implementando mecanismos de retención y detracción. Si bien, éstas se muestran altamente eficientes, son duramente criticados pues incrementan los costos del cumplimiento, para quienes son designados como "agentes retenedores".

También existe la alternativa - en situaciones de crisis extrema- de los impuestos de carácter extraordinario, que como todos sabemos son mucho más fáciles de recaudar, pero afectan seriamente la neutralidad del sistema impositivo. Por el contrario, la preocupación por desarrollar mecanismos para elevar el rendimiento de la imposición sobre la riqueza, es comparativamente diminuta, no obstante que, en nuestra opinión, es el impuesto más próximo a la equidad en materia tributaria y que de lograr implementarse en toda su dimensión, contaría con los mejores atributos para detectar y frenar el fraude fiscal. Pero sobre ello incidiremos más adelante.

La fragilidad tributaria de la mayoría de los países latinoamericanos emana también de su pobre performance en la detección y sanción de ilícitos impositivos. El cumplimiento voluntario es en gran medida el resultado de la percepción subjetiva de los contribuyentes acerca de la efectividad de la Administración Tributaria en detectar la violación de las leyes impositivas.

Como ya hemos señalado, la certeza de la detección, la celeridad del castigo y la severidad del mismo son los componentes que más afectan "la estructura de costos" de la corrupción en general. Así, en el ámbito tributario, un contribuyente evadirá impuestos si percibe que la probabilidad que sea detectado es baja, o si es que, luego de la detección, la imposición de la sanción es muy lejana, y/o si la severidad del castigo (desde las

multas hasta la acción penal) es percibida como muy baja respecto a los beneficios de la recompensa.

La gran mayoría de los estudios acerca de los incumplimientos tributarios indican que la percepción de la detección es significativamente más determinante en la disuasión del incumplimiento que la severidad o la celeridad del castigo. Esto significa que, la creación de nuevos tipos penales y agravantes, o la elevación de las penas juegan un rol marginal, y sólo inciden en la disuasión cuando el contribuyente percibe la detección como plausible.

Pero también juegan un rol muy importante los incentivos para motivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Consideramos muy positiva por ejemplo, como iniciativa peruana, la creación del Régimen de "Buenos Contribuyentes", en virtud del cual, se concedía cierta tolerancia a los sujetos calificados como tales, para el cumplimiento de sus obligaciones formales, tanto como algunas facilidades en los procedimientos de devolución de tributos o solicitudes de fraccionamiento de la deuda tributaria. Sin embargo, también tendríamos que observar que en su implementación no se percibe mayor énfasis ni difusión de los resultados obtenidos, por lo que se desconoce cuál ha sido su impacto sobre las brechas de cumplimiento.

En síntesis, es incuestionable la necesidad de reorientar la política tributaria de manera que privilegie como objetivos específicos, elevar los indicadores de cumplimiento voluntario, sin perjuicio de mantener sostenidamente, con tendencia a incrementar, la recaudación efectiva. Para ello se requiere potenciar los métodos y técnicas de fiscalización, tanto como brindar servicios de altísima calidad a los contribuyentes.

De la misma forma, sería aconsejable que, sin prescindir de indicadores como la presión tributaria respecto del PBI, se adquieran las capacidades para elaborar y aprovechar otros como los coeficientes de cumplimiento, que resultan siendo mucho más útiles para la mejor formulación de políticas contra la evasión. Finalmente, atendiendo a un criterio costo-beneficio, deberíamos preocuparnos por elevar los costos de la evasión, traducidos en la posibilidad de detección, así como de la imposi-

ción estricta y efectiva de sanciones muy severas. De la misma forma es muy conveniente crear mayores incentivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Ordenamiento Jurídico Tributario • Vigencia de los Principios Constitucionales

Como todas las áreas del derecho, el ordenamiento jurídico tributario comprende en realidad mucho más que normas legales. Existen además principios generales que las inspiran, de manera que la actividad impositiva del Estado guarde coherencia dentro del modelo económico adoptado por la sociedad y equilibrio respecto de los derechos de los ciudadanos. Es así que, por ejemplo, en el caso peruano, el artículo 79° de la Constitución Política, consagra los llamados "principios del Derecho Tributario", a saber: legalidad -que incluye la reserva de ley-, no confiscatoriedad, igualdad, y respeto por los derechos fundamentales de las personas.

Los constitucionalistas niegan que se trate de una lista cerrada, vale decir, que deba interpretarse la Constitución en el sentido que éstos son los únicos principios que rigen en el derecho tributario. Por el contrario, sin estar mencionados en la carta magna, se admite que tienen plena vigencia otros como, economía en la recaudación, presunción de veracidad y capacidad contributiva.

Un caso digno de mencionar es el llamado principio de certeza concebido para garantizar a los contribuyentes de claridad en las normas tributarias, en oposición a la oscuridad y ambigüedad de las mismas, como un elemento esencial de su legitimidad. Éste aparecía consignado junto a otros en la constitución peruana de 1979. Sin embargo, fue suprimido en la constitución actual aprobada por el Congreso Constituyente Democrático de 1993 lo cual podría llevarnos a concluir que ya no es de aplicación en el derecho tributario peruano.

Sin embargo, esto no es exacto. Por el contrario, entendemos que la norma contenida en el artículo 170° del Código Tributario, tiene clarísima vocación a la aplicación concreta del principio de certeza (aunque todavía en dimensión restringida),

dado que exceptúa de la aplicación de intereses moratorios y sanciones, cuando el incumplimiento se deriva de una incertidumbre jurídica respecto del contenido y alcances de la ley -posteriormente aclarada con carácter general- o, ante a una eventual duplicidad de criterio por parte de la Administración Tributaria sobre una misma materia.

Conocidos los nocivos efectos que la complejidad de las normas tributarias, creemos firmemente que, rescatar y ampliar los alcances del principio de certeza podría ser un factor decisivo en cuanto a reducir los costos, tanto como elevar los incentivos para cumplimiento tributario.

• Normativa y procedimientos

Ya se ha dicho que la excesiva frondosidad y complejidad de la legislación no solo eleva los costos de cumplir con la ley, sino además contribuye a crear las condiciones para que la corrupción prospere. Y ha quedado demostrado que este postulado es igualmente aplicable en el ámbito tributario. De ello que, la tendencia observada en las reformas tributarias latinoamericanas haya sido la de adoptar legislaciones más simples, que incluyan un reducido número de impuestos de alto rendimiento, en algunos casos reducción en las alícuotas y la implementación de procedimientos cada vez más sencillos, uniformes y transparentes.

Se tiene evidencia de las enormes ventajas comparativas de la despersonalización y automatización de los procedimientos, en la medida que limita la discrecionalidad de los funcionarios de la Administración y minimiza las oportunidades y espacios para prácticas corruptas.

Así, las mejoras en la normativa de carácter sustantivo en el caso peruano son notorias. Más allá de las naturales y habituales discrepancias del sector privado, en cuanto a la determinación de las materias imponibles, sujetos obligados o tasas (al fin y al cabo esto es parte de la búsqueda de una relación equilibrada entre el acreedor y deudor tributario) no se puede negar que la estructura impositiva se concentró en pocos impuestos generales que han simplificado enormemente la maraña de existente hasta antes de 1994.

• **La importancia de perfeccionar la aplicación del Impuesto sobre la Renta.**

En la doctrina tributaria siempre se ha destacado las especiales cualidades de la imposición directa sobre la riqueza, atendiendo a que es la mejor expresión del principio de capacidad contributiva. Asimismo se ha destacado su importante carácter estabilizador de la economía y como gran instrumento de inducción a determinado comportamiento de los agentes económicos, según convenga a los intereses del modelo.

Sin perjuicio de ello, nuestra intención aquí es poner de relieve el destacado rol que puede cumplir también dentro de un esquema general de prevención y detención de la corrupción en general y particularmente de la evasión tributaria. Y es que, siempre en la concepción de la corrupción como un problema de naturaleza principalmente económica, los beneficios que de ella se derivan pueden ser fácilmente detectados y sometidos a imposición, en cuanto corresponda, dependiendo de lo adecuado del diseño del impuesto en cada país.

En el mundo, los esquemas impositivos sobre la renta tienden a definirla, sea como la riqueza nueva que proviene de una fuente durable (teoría de la fuente) o bien como cualquier ganancia o beneficio originada en la relación con terceros, independientemente de la fuente generadora (flujos de riqueza). La amplitud en cuanto a la extensión de la materia imponible, dependerá del mayor énfasis puesto en uno u otro sentido. También es común que, en procura de salvar algunos vacíos o limitaciones para conocer la totalidad de la renta sujeta a imposición, se introduzcan disposiciones muy próximas a lo que se denomina "teoría del incremento patrimonial", que amplía el concepto de renta hasta comprender todo enriquecimiento registrado en determinado ciclo fiscal, sin importar la naturaleza de su origen, como por ejemplo el aumento en el valor de los bienes por fluctuaciones en el mercado.

Esta última teoría, ha sido desarrollada hasta considerar, por ejemplo, que los consumos también son la evidencia de una capacidad contributiva que amerita soportar un gravamen a título de incremento en el

patrimonio, que no se expresa necesariamente en la comparación entre los balances patrimoniales de inicio y fin del ejercicio, sino más bien que se traduce en el total de satisfacciones experimentadas a lo largo del mismo. Asimismo ha dado fundamento a la aplicación de algunas presunciones (rentas fictas).

Cuando los Estados estructuran su modelo impositivo sobre la renta, además de asumir alguna de las definiciones antes descritas, señalan a los sujetos obligados y establecen los criterios para el nexo de vinculación que determinará la jurisdicción aplicable. Algunos países optan por criterios de nacionalidad, domicilio o ubicación de la fuente generadora. Vista la diversidad de posturas, surge el problema de la doble imposición internacional, lo que ha llevado también a la saludable práctica de celebrar convenios para evitarla.

Dicho todo esto, es menester destacar que el caso peruano, es para nosotros una clara muestra de cuán valiosa puede ser esta herramienta dentro de una estrategia anticorrupción insertada en el sistema tributario, aunque todavía en la práctica muestra ciertas limitaciones.

Luego del cambio de gobierno en noviembre del año 2000, a raíz de la renuncia del presidente Fujimori a su cargo, todas las instituciones nacionales iniciaron un proceso interno de revisión y reestructuración, con la finalidad de desarticular toda la gama de conexiones que se atribuye haber implementado al régimen anterior para montar un aparato alterno y centralizado de poder no institucionalizado. La SUNAT, como ya se ha mencionado, no estuvo al margen, sino por el contrario, las características especiales de su soporte organizacional, le permitieron adaptarse rápidamente a la nueva coyuntura.

Todo el aparato estatal se avocó al propósito de detectar y sancionar las escandalosas prácticas corruptas protagonizadas por personajes públicos y del sector privado. Se implementó con relativa celeridad toda una estrategia que involucraba a diversos sectores del Estado (Congreso, Poder judicial, Ministerio Público, Contraloría, etc) para enfrentar rápidamente la grave crisis que se había genera-

do luego de hacerse de conocimiento público la magnitud del problema.

En este contexto, sea por denuncia proveniente de terceros o en su actuar de oficio, la Administración Tributaria del Perú se avocó a fiscalizar al sector de contribuyentes involucrados en las denuncias por presunto enriquecimiento ilícito o aquellos respecto de los cuales se habían hecho notorios importantes signos exteriores de riqueza, que sin mayor discusión motivan un especial interés fiscal. El resultado de las referidas fiscalizaciones fue la determinación de "incrementos patrimoniales no justificados" que conforme a la norma contenida en el artículo 52° de nuestra Ley del Impuesto a la Renta, hace presumir de pleno derecho que constituyen renta neta no declarada por el contribuyente. Similar es el tratamiento que reciben los gastos comprobados de las personas naturales que superan la renta neta declarada, salvo prueba en contrario.

Pero más aún. Atendiendo a que en el curso de las fiscalizaciones quedaron al descubierto diversas modalidades de fraudulentas de ocultamiento de bienes, ingresos y rentas, que encuadraban en el tipo penal de defraudación tributaria previsto en el artículo 2° inciso a) de la Ley Penal Tributaria, la institución procedió, en ejercicio de su facultad discrecional, a formular las respectivas denuncias ante el Ministerio Público. Las causas actualmente se encuentran en pleno desarrollo y, hasta donde percibimos, con visibles probabilidades de éxito.

Sin embargo, no podemos soslayar las dificultades del proceso de fiscalización, que de alguna forma condicionaron la eficacia del resultado. El tiempo invertido (que en algunos casos superó un año) fue bastante extenso, debido a la poca experiencia de los cuadros operativos en fiscalizaciones de este tipo. Además, no existían mayores antecedentes o lineamientos generales para una auditoría dirigida a determinar incrementos patrimoniales no justificados. También quedó en evidencia, que el soporte informativo necesario para realizar este trabajo, casi no se había desarrollado. En líneas generales, se podría afirmar que -en un principio- la SUNAT no estaba preparada para esta tarea.

Pero los problemas no solo estaba al interior. También se debe destacar que hubo serias dificultades al tratar de obtener la información de parte de otras instituciones. Salvo algunas excepciones, las solicitudes motivaron lentos y engorrosos trámites para permitir el acceso de los auditores a las fuentes de información, debido a un excesivo celo de otras autoridades involucradas en procesos de investigación paralelos. Esta desconfianza, talvez sea comprensible como uno de los efectos más notorios que las redes de corrupción instaladas en la administración estatal peruana habían dejado.

Otro de los factores que no permitían una respuesta más rápida de la Administración Tributaria fueron los institutos del secreto bancario y reserva bursátil. Ciertamente es que constituyen garantías de los ciudadanos, pero en nuestra opinión quizás amerite reformularlos en el sentido de hacer más flexible el acceso a la información para efectos de interés tributario, sobre todo teniendo en cuenta que las modernas formas de criminalidad organizada hoy trascienden las fronteras para alojarse y operar desde los llamados paraísos fiscales, utilizando como canal el sistema financiero, nacional e internacional, como es por todos conocido. Creemos que es perfectamente posible compatibilizar el derecho de las personas a que se respete de su privacidad, con el legítimo interés de la sociedad por evitar que el abuso de ese derecho facilite la operatividad de organizaciones criminales.

• El tratamiento tributario de las ganancias vinculadas a actividades ilícitas.

Finalmente, no podemos ignorar que esta propuesta pasa seguramente por asumir una posición en la discusión referida a la imposición sobre los ingresos vinculados a actividades ilícitas. En la búsqueda de fuentes para formarnos una opinión, contrariamente a lo que puede creerse, hemos encontrado que no existe un consenso respecto del tema, quizás por el hecho que son pocos los estudios que se han dedicado a discernir sobre esta materia.

Acaso resulte útil para el análisis referirnos a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las comunida-

des Europeas referida a la pretensión de algunos miembros de la unión (Holanda, Alemania y Francia) de aplicar el IVA sobre las entregas ilegales de estupefacientes. Cabe precisar que ninguno de estos países tenía previsto una norma específica sobre la materia. Éstos argumentaban que se trata de un impuesto general que no permite tratamientos diferenciados entre entregas legales o ilegales, pues ello vulneraría el principio de igualdad que prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete. Finalmente, el Tribunal se basó en el principio de neutralidad fiscal para resolver que no es posible admitir este tipo de imposición, pues deber excluirse toda posibilidad de competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito. Adicionalmente señalaron que de la entrega de estupefacientes fuera de control, no nace ninguna obligación tributaria, toda vez que estos productos estaban fuera de la cadena de comercialización, al margen de su licitud o ilicitud.

Si asumimos este razonamiento, paradójicamente podríamos llegar a una conclusión totalmente diferente en el caso del Impuesto a la Renta. Ello por la naturaleza de este impuesto que incide sobre las ganancias como resultado al final de un periodo de tiempo y no en función de operaciones en específico, como es el caso del IVA. No existe, al menos en el caso peruano, precepto alguno que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origine sea legal o ilegal. Nosotros creemos por tanto, que debe desconectarse el beneficio percibido de la naturaleza ilegal de la actividad que lo genera. Además, estos beneficios devienen en propiedad de quién los obtiene y sirven para financiar su forma de vida, por lo que la no tributación de quien los genera de modo ilegal, lo privilegia, a la par que discrimina a quién mantiene fuentes generadoras calificadas como lícitas.

Somos concientes que existe una fuerte corriente que niega esta postura. Podemos citar como ejemplo la jurisprudencia argentina, que sin embargo también encuentra algunas voces discordantes, como la que se plasma en el interesante trabajo de Fernanda Fernández. También es de destacar la Jurisprudencia de la Corte

Suprema de Justicia de Chile, recaída en la causa seguida por el Servicio de Impuestos Internos contra Juan Pablo Dávila Silva, por delito tributario. En su resolución el tribunal consideró que no obstante los incrementos patrimoniales atribuidos a dicho contribuyente habían sido obtenidos como resultado de actividades ilícitas ejercidas en su condición de funcionario público, estas no estaban excluidas de la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta en la legislación chilena, por lo que confirmó la condena.

Este importante precedente debe ser comprendido en el contexto de una legislación como la chilena que, expresamente señala que se entiende por renta "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o se devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación". (Artículo 2 inciso 1° del D. Leg 824 de 1974). Para la Corte, esta norma evidencia la adhesión de su legislación a la "Teoría del Incremento Patrimonial". Nosotros creemos que el legislador peruano empleó una fórmula de redacción diferente, pero estamos convencidos también que el espíritu de la norma es el mismo, aunque no podemos negar que no hay consenso sobre esta idea. En todo caso, es la oportunidad de los tribunales peruanos para fijar un criterio definido sobre esta materia.

A manera de conclusión sobre este tema específico, podemos afirmar que mientras más próxima se encuentre la legislación del impuesto a la renta de un país a la teoría del incremento patrimonial, existirán mayores argumentos para admitir el gravamen de las rentas provenientes de actividades ilícitas.

Administración Tributaria: Nuevo Diseño Institucional

• Fundamentos de una Autonomía Constitucional.

No es aventurado señalar que, por lo general, son los niveles directivos de cualquier entidad quienes resultan más expuestos a las presiones externas, y si a eso le añadimos que la estructura institucional no les brinda mecanismos de protección, pueden inclusive ser muy vulnera-

bles frente a prácticas corruptas. Lo sucedido con la Administración Tributaria del Perú en la segunda parte de la década pasada es una muestra de ello, que obliga a extraer conclusiones para que estos hechos no vuelvan a repetirse.

Exoneraciones y regímenes tributarios regionales de carácter especial, fraccionamientos con carácter general, convenios de estabilidad tributaria y otras decisiones gubernamentales se instrumentaron con o sin la opinión técnica de la SUNAT, sin importar lo lesivos que podían resultar para la neutralidad del sistema o los niveles de recaudación. Asimismo, la injerencia en la creación del sistema de RUC Sensible para proteger y ocultar al control fiscalizador a determinadas personas, demuestran cómo ésta sucumbió ante la influencia de un poder político corrupto, porque su diseño institucional se fue transformado en algo muy distinto de lo que originalmente habían concebido los ideólogos de la reforma. Sumado a ello, debe tenerse en cuenta que nunca fue posible llevar a la práctica un plan de desarrollo sostenido en el tiempo, quizás debido a que tuvimos diez Superintendentes al mando de la organización en un mismo número de años.

Sin perjuicio de lo anterior, habría que decir también que la corrupción no alcanzó al grueso de la institución compuesto por sus mandos medios y cuadros técnicos y operativos. Por el contrario, vemos allí una de las grandes fortalezas que nos permitieron superar con relativo éxito la crisis. Pero también creemos que hay necesidad de replantear el modelo institucional, porque los determinantes del problema aún siguen presentes.

Recordemos que este trabajo se estructura sobre una idea central: el objetivo de luchar contra la corrupción obliga necesariamente a reducir los niveles de pobreza y promover mayores oportunidades para alcanzar el bienestar para los ciudadanos, siendo para ello indispensable llevar a cabo una reforma integral del Estado, dentro de la cual, el rediseño del sistema tributario desempeña un papel protagónico.

Pero una propuesta sería de la forma que debe adquirir el sistema tributario pasa por definir cuál debe ser el rol del Estado en los tiempos

modernos y la orientación de su reforma administrativa. Comenzaremos entonces por confesar, muy brevemente, nuestra posición contraria al liberalismo extremo, porque toda la experiencia ha demostrado, aún en las economías que se presentan como expresión pura de ese modelo, que la dinámica del libre mercado, por sí sola, no tiene el efecto deseado de acortar las brechas sociales. Por el contrario, llevado a la ortodoxia extrema, este modelo tendrá el efecto totalmente opuesto.

Nosotros creemos más bien que el Estado tiene reservado un rol directivo y orientador de las fuerzas que confluyen en el mercado, libre al fin y al cabo, pero no modo anárquico o al servicio de intereses que lo distorsionen a su conveniencia, sino comprometido con la idea del bien común. Para este fin, no es conveniente restarle al Estado capacidad de acción o restringir su intervención a fines asistenciales o de seguridad. Por el contrario, se requiere del soporte de instituciones sólidas, pero signadas principalmente por criterios técnicos dejando -claro está- de lado cualquier forma de autoritarismo. Entramos entonces en materia de la reforma de la Administrativa y directamente de la Administración Tributaria.

Al respecto habría que señalar que son muy diversas las críticas que soporta el modelo predominante, denominado Weberiano o de "civil service", en el que las administraciones tributarias son organizaciones técnico-profesionales encargadas de la ejecución de las leyes tributarias. Es decir, las son el prototipo de la burocracia Weberiana en el sentido que promueven la eficacia y la administración racional y se mantienen aisladas de presiones políticas y sujetas a rendir cuentas frente a un órgano de control político sólo en los aspectos concernientes a implantación y ejecución de los códigos y la legislación impositiva. Asimismo, las administraciones tributarias deben ser órganos independientes de las políticas tributarias. En este prototipo ideal, solo actúan como órganos consultivos en los aspectos de implementación para su formulación.

Como hemos visto, en Latinoamérica y particularmente en el Perú, la Administración Tributaria han estado muy lejos del modelo ideal

weberiano, pues ha carecido por lo general de una real autonomía, y a su vez ha convalidado, en muchas ocasiones, influencias externas determinantes en el diseño de la política tributaria. Si bien es cierto que, en teoría, es responsable de la aplicación y no de la preparación de la legislación, también lo es que en muchos países la administración participa activamente en la elaboración de los cuerpos legales. Específicamente, y haciendo la salvedad de que esta afirmación no tiene carácter general, se observa en muchas realidades una distribución sutil en las responsabilidades de legislar, por la cual la administración de tributos tiene el papel preponderante en la elaboración de los reglamentos que acompañan a las leyes de los distintos impuestos y en la preparación de los códigos tributarios, los cuales incluyen por ejemplo todos los aspectos relativos a la determinación y a la graduación de las sanciones.

Cuáles han sido los resultados de este modelo. La injerencia en materia de legislación ha buscado por lo general dar consistencia y simplificar los sistemas impositivos mediante la preparación de códigos tributarios, la eliminación de tributos de reducida capacidad contributiva y la simplificación de los reglamentos y procedimientos. De la misma forma se han buscado eliminar los vacíos que facilitan las prácticas de elusión de los contribuyentes. Se puede decir que, de alguna forma ha funcionado satisfactoriamente.

Pero volviendo la mirada al caso del Perú, nos damos cuenta que se trata de una estructura que no está preparada para resistir a las presiones externas y a la amenaza de la corrupción. Por tanto surge la necesidad de concebir una nueva organización, que aprovechando los aspectos positivos de la actual modelo -que no son pocos- se fortalezca y consolide.

Creemos por tanto que, no solo por el hecho de haber demostrado ser la gestora de las bases más importantes de la reforma, tanto el plano de política tributaria como en la simplificación del ordenamiento jurídico, sino también por su protagonismo en la estabilización de la economía y el equilibrio presupuestal, con la misma importancia quizás que la política monetaria, existe suficiente mérito para elevar la jerarquía de la Admi-

nistración Tributaria en la estructura del Estado. También se justifica tal decisión porque en la concepción del sistema tributario que proponemos, se hace necesario un soporte institucional fuerte y de rango constitucional, que concentre formalmente las funciones de formulación de políticas generales y su ejecución en base a un ordenamiento jurídico coherente y asuma la responsabilidad de garantizar su eficiencia, equidad y neutralidad.

En este esquema, la cabeza de la institución (sea unitaria o colegiada) tendría que ser necesariamente elegida en el Congreso por una mayoría calificada, es decir que no sea impuesta por determinado interés predominante, sino que surja de un consenso que evite cualquier compromiso político partidario. Asimismo, el periodo de permanencia en el cargo debería fijarse de tal forma que permita desplegar y ejecutar planes de largo plazo propicie la consolidación y uniformidad del sistema. Dada la brevedad y limitada extensión de este trabajo, no profundizaremos en la teoría constitucional, pero vale la pena mencionar que esta propuesta no parece estar reñida con los principios del derecho, más allá de diferenciarse de otros esquemas estructurales que tradicionalmente han adoptado los Estados.

• **Transparencia**

Pero como ya hemos señalado, la conveniencia de cambiar el modelo actual que casi uniformemente han adoptado las Administraciones Tributarias Latinoamericanas, es una idea que los más destacados especialistas están planteando. Las propuestas son muy novedosas y ciertamente dignas de un estudio más detenido. Entre ellas nos ha llamado la atención de modo particular la formulada por el profesor Raúl E. Roa. Él ha señalado con fundamentos bastante sólidos y extensos que para lograr una mejora sustentable en el cumpli-

miento tributario, se debería superar el actual concepto de "Administración Tributaria" e ingresar al modelo conceptual de "Administración Fiscal con control social", en el que se unifique la gestión del gasto e ingreso públicos en un sector estratégico del Estado, dotado de modernas herramientas de gerencia burocrática y en el cual funcionen nuevos mecanismos de participación social, cuyo efecto sería la legitimación del gasto público y compromisos sectoriales de cumplimiento voluntario. Esto llevaría a dejar de lado la teoría del "contribuyente - cliente" y pasar al concepto de "contribuyente - socio". Subyace en esta propuesta la necesidad de contar con la más plena autonomía.

En líneas generales, nosotros coincidimos con dicha propuesta, en cuanto también pone de relieve la necesidad de dotar de autonomía del mayor rango a la entidad responsable del sistema tributario. Asimismo, nos adherimos a la iniciativa de hacer totalmente transparente la gestión institucional frente a la ciudadanía, con los límites que la misma sociedad nos impone al confiarnos la responsabilidad de preservar la privacidad de los contribuyentes, garantizando la reserva tributaria.

La transparencia a todo nivel es una necesidad que ya nadie discute. No se concibe un Estado moderno en el que no se obligue a la rendición de cuentas y se permita el acceso de la sociedad civil a la información pública, como uno de las estrategias más eficaces para la prevenir la corrupción. En la mayoría de países de la región, existen leyes que han hecho realidad este derecho ciudadano y creemos que, ya empiezan a verse los frutos de esta pequeña reforma. Estamos igualmente convencidos que la Administración Tributaria debe incorporarse con todo vigor en esa tendencia y asumir como propia la filosofía del control ciudadano. En el Perú, por ejemplo, la SUNAT cuenta con una Intendencia Nacional

de Servicios al Contribuyente, dentro de la cual se haya la Gerencia de Defensoría del Contribuyente, responsable de recibir las sugerencias de los administrados, así como atender las quejas y denuncias que se formulen, lo cual es una muestra de un saludable interés institucional en ese aspecto. La idea es aprovechar la vocación probada de la sociedad civil de rechazo a la corrupción y mayor participación en el control de la gestión pública.

Por otro lado, sin negar las ventajas que podrían lograrse como resultado de variar el trato con el contribuyente, reconociéndolo como un socio en la gestión del tributo, preferimos todavía guardar algunas reservas sobre este particular. Nuestra opinión, muy preliminar, es que esta propuesta necesita compatibilizarse con la naturaleza misma de la relación jurídica tributaria que inevitablemente coloca en distinto nivel al acreedor tributario frente su deudor, a diferencia de aquella de tipo societario en la que, normalmente, se contraponen los intereses de modo equilibrado. Posicionar en el mismo plano al contribuyente y a la Administración Tributaria podría llevarnos al cuestionamiento mismo de la potestad tributaria, lo cual creemos no es el efecto deseado.

De igual forma, consideramos que la idea de fusionar la gestión de ingresos y gastos en un solo sector es una de las más ambiciosas y audaces propuestas. En teoría, pensamos que sería una gran herramienta para lograr un permanente equilibrio en los presupuestos nacionales. Sin embargo, dada la trascendencia y envergadura de una reforma de tal naturaleza, creemos que merece un estudio mucho más profundo que los limitados alcances de este trabajo nos permiten dedicarle, por lo que estaremos muy atentos al desarrollo que su autor haga de la propuesta, así como de los valiosos aportes de sus adherentes.

5. CONCLUSIONES

1. Cuando la corrupción alcanza niveles generalizados en la sociedad, deja de ser un problema en sí mismo y pasa a convertirse en una de las manifestaciones de otro de carácter estructural que subyace: la pobreza.
2. Este concepto determina que la corrupción sea una amenaza latente en los países en vías de desarrollo.
3. La incapacidad de respuesta del Estado para emprender un proyecto consistente de desarrollo, es el mayor condicionante, para que la corrupción alcance dimensiones alarmantes que pongan en peligro la viabilidad de un país.
4. La forma correcta de enfrentar la corrupción es haciendo realidad la reforma del Estado, que implica a su vez una reforma administrativa. En esa tarea, es de vital importancia el rediseño del sistema tributario.
5. El concepto de corrupción no debe excluir el ámbito de lo estrictamente privado. En esa esfera se traduce en incumplimiento y evasión tributaria. Esto involucra directamente al sistema tributario en el problema de la corrupción.
6. En ese sentido conviene analizar el problema en este ámbito desde una perspectiva económica, bajo el esquema costo-beneficio.
7. Las denominadas reformas tributarias de los años 80 y 90, sentaron bases para la modernización del sistema, pero quedaron inconclusas.
8. Las urgencias recaudatorias determinaron que la mayoría de administraciones pusieran mayor énfasis en la recaudación efectiva, postergando el desarrollo de los mecanismos de fiscalización y servicio al contribuyente. El resultado fue, escaso avance en la meta de crear conciencia tributaria y elevar los niveles de cumplimiento voluntario.
9. El abandono de una serie de premisas de la reforma original, distorsionó el sistema tributario, afectando su neutralidad, lo que significó la elevación de los costos de cumplimiento y mayores incentivos para la evasión.
10. El impuesto a la renta quedó rezagado en su desarrollo respecto del impulso que tuvo sobre los impuestos al consumo, debido al mayor rendimiento recaudatorio de éste último en el corto plazo.
11. En el caso peruano, se hicieron evidentes las graves distorsiones que produce en el sistema tributario, la intromisión política.
12. La Administración Tributaria peruana soportó un brote severo de corrupción en la década pasada, alcanzando a sus más altos niveles directivos. Pero este no afectó a toda la organización, debido a que aún se mantienen las sólidas bases que inspiraron la reforma original.

6. RECOMENDACIONES

1. Sin dejar de pensar en medidas concretas de prevención y represión de cualquier manifestación de corrupción, debe procurarse alcanzar sensibles mejoras en cuanto a los índices de pobreza. Paralelamente debe ponerse en marcha de una vez la reforma integral y modernización del Estado, de modo que se reestablezca la legitimidad de las instituciones y la corrupción pierda paulatinamente justificaciones e incentivos.
2. Le corresponde a la Administración Tributaria asumir un rol protagónico en ese esfuerzo, aprovechando sus ventajas comparativas y avances logrados gracias a las reformas tributarias, y actuando como motor generador que impulse el cambio en toda la estructura del Estado.
3. El sistema tributario debe ser entendido como la estructura política, institucional y normativa a través de la cual, el Estado materializa el ejercicio de su potestad tributaria. Comprende la política tributaria, el ordenamiento jurídico tributario y la Administración Tributaria.
4. El "sistema tributario" debe tener el soporte de un solo organismo, autónomo y de rango constitucional, que impida cualquier intromisión de agentes externos, motivados por intereses particulares o políticos, en su quehacer estrictamente técnico, y por ende, minimice los brotes de corrupción.
5. En esa nueva estructura la política tributaria debería tender a equilibrar los objetivos recaudatorios como aquellos que apuntan a elevar el cumplimiento voluntario y la mejora en los servicios al contribuyente, de tal manera que se alcance la meta de crear una conciencia tributaria. Hay necesidad de elevar los costos de la evasión (riesgos que sean plausibles y efectivos) así como los incentivos para el cumplimiento voluntario.
6. En el aspecto normativo, proponemos rescatar y poner de relieve el principio de certeza, concordante con la idea de bajar los costos del cumplimiento. En esa misma línea, se hace necesario continuar simplificando al máximo los procedimientos a efectos de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones.
7. Mención aparte merece la necesidad de reestructurar el Impuesto a la Renta, para aprovechar al máximo sus especiales cualidades que lo destacan como la mejor expresión del principio de capacidad contributiva, su carácter estabilizador de la economía y como gran instrumento de inducción a determinado comportamiento de los agentes económicos.
8. Es conveniente reformular el impuesto a la renta de tal manera

que recoja en lo fundamental el gravamen de los incrementos patrimoniales, como una de las herramientas fiscales más eficaces en la prevención, detección y sanción de la corrupción en lo

que afecta a la tributación.

9. Finalmente, se hace necesario un rediseño institucional de la Administración Tributaria, que se caracterice por su autonomía

constitucional y transparencia, de tal manera que tenga la capacidad de preservar la equidad, eficiencia y neutralidad del sistema tributario.

Bibliografía:

- Julian Laite. Primera Conferencia Nacional Anticorrupción. Lima, julio del 2001. Proética.
- Cheryl W. Grey & Daniel Kaufmann "Corrupción y Desarrollo". En "Finanzas y Desarrollo" Marzo de 1998.
- Luis F. Zegarra & Mario Caballero. "La corrupción: un análisis teórico empírico" Punto de Equilibrio, Año 9, N° 69. Diciembre 2000 - Enero 2001.
- Instituto del Banco Mundial. "Controlando la Corrupción: Hacia una estrategia integrada". 1998.
- Miguel Scholss. "Combatiendo la corrupción en aras del desarrollo". Primera Conferencia Nacional Anticorrupción. Lima, julio del 2001. Proética.
- Javier Etcheverry Celhay. "Experiencia del Servicio de Impuestos Internos de Chile en el tema de probidad funcionaria y lucha contra la corrupción" 8va. Conferencia Internacional Anticorrupción. Lima - Perú. 1997.
- Susan Rose-Ackerman. "Corrupción: Causas, Consecuencias y Remedios". Primera Conferencia Nacional Anticorrupción. Lima, julio del 2001
- Transparency International. Informe Global de la Corrupción. 2003.
- Daniel Kaufmann. "Corrupción y Reforma Institucional : el poder de la evidencia empírica" Revista Perspectivas. Vol. 3 N° 2, 2000. pp 367-387. Universidad de Chile.
- María de Lourdes Flores Alonso. "Reforma del Estado y Reforma Administrativa" Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. Cámara de Diputados de México. 2003
- Ben Ross Schneider. "La política de la reforma administrativa: dilemas insolubles y soluciones improbables" Revista del CLAD "Reforma y Democracia" N° 20. Junio 2001.
- Raimundo Soto. "La corrupción desde una perspectiva económica" Documento de Trabajo N° 234 Enero 2003. Instituto de Economía de la Pontificia Universidad Católica de Chile.
- Luisa C. Rains y Jorge Febres. "La Corrupción en Ámbito de la Administración Tributaria" Banco Mundial 1998.
- Yolanda Borrea Tejera & Jorge Carrillo Vértiz. "La formación ética del personal de la Administración Tributaria". Revista de Administración Tributaria. Panamá, octubre 1999 N° 18. pp. 99-107.
- Juan Carlos Cortazar Velarde. "La reforma de la Administración Pública Peruana (1990-1997)". Banco Interamericano de Desarrollo. Documento de Trabajo. Noviembre de 2002
- Manuel Estela Benavides. "Fortaleciendo la honestidad en la Administración de Impuestos. El caso de la SUNAT en el Perú". Octubre 2000.
- Congreso de la República del Perú. "Análisis de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT a lo largo de los años 90"
- Raúl E. Roa. "Hacia una nueva Administración Fiscal con control social". Cuadernos Tributarios - Sociedad y Estado. Banco Interamericano de Desarrollo. División Fiscal. "La experiencia del BID en programas de modernización de las Administraciones Tributarias de los países latinoamericanos" Washington DC. Abril 1998.
- Marcelo Bergman. "La administración tributaria en América Latina: una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México"
- Roque García Mullín. "Impuesto a la Renta. Teoría y Técnica del Impuesto". Santo Domingo. Octubre 1980.
- José Aparicio Pérez. "El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal" Crónica Tributaria. N° 75 / 1995
- Fernanda Fernández " Las actividades ilícitas y su gravabilidad"