

UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GALLO

ESCUELA DE POSGRADO

Maestría en Ciencias – Tributación y Asesoría Fiscal



Tesis

**Los acuerdos conclusivos como forma alternativa de solución de conflictos
tributarios: propuesta para el Perú**

para obtener el grado académico de:

Maestra en Ciencias – Tributación y Asesoría Fiscal

Autora:

Abg. Limbannia Liuvenka Geraldine Joo Túllume

Asesor:

Dr. Mariano Larrea Chucas

https://orcid.org/0000_0003_0699_2859

Lambayeque, Perú

2025

**Los acuerdos conclusivos como forma alternativa de solución de conflictos
tributarios: propuesta para el Perú**



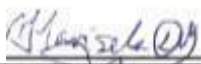
Bach. Limbannia Liuwenka Geraldine Joo Tullume
Autora



Dr. Mariano Larrea Chucas
Asesor

Tesis presentada para optar el grado académico de:
Maestra en Ciencias – Tributación y Asesoría Fiscal

Aprobado por:



Dra. Yris Mariselá Deza Navarrete
Presidenta del jurado



Dr. Néstor Alfonso Guillermo Gastulo
Secretario del jurado



Mg. Adán Pablo Cieza Pérez
Vocal del jurado

Lambayeque, Perú
2025

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

024

Siendo las 3:30 pm horas del día Diciembre de Diciembre del año Dos Mil Veinticinco, en la Sala de Sustentación de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo de Lambayeque, se reunieron los miembros del Jurado, designados mediante Resolución N° 309-2023 EPG de fecha 31-03-2023, conformado por:

- Dra. Yris Marisela Liza Norante PRESIDENTE (A)
- D. Néstor Alfonso Guillermo Costello SECRETARIO (A)
- Mg. Adam Pablo Ciza Puy VOCAL
- D. Mariano Juan Echea ASESOR (A)

Con la finalidad de evaluar la tesis titulada

"Lo Acuerdos concluidos como forma alternativa de solución de conflictos tributarios propuesta por el Peru" presentado por el (la) Tesista Jimbarria Juvenka Geroldina For Tullume sustentación que es autorizada mediante Resolución N° 543-2025 EPG de fecha 10 de diciembre de 2025

El Presidente del jurado autorizó del acto académico y después de la sustentación, los señores miembros del jurado formularon las observaciones y preguntas correspondientes, las mismas que fueron absueltas por el (la) sustentante, quien obtuvo 1.8 puntos que equivale al calificativo de muy bueno

En consecuencia el (la) sustentante queda apto (a) para obtener el Grado Académico de: Maestría en Ciencias en Mercadería Tributaria y Arrencia Fiscal

Siendo las 4:45 p.m. horas del mismo día, se da por concluido el acto académico, firmando la presente acta.

[Signature]
PRESIDENTE
Dra. Yris Marisela Liza Norante

VOCAL
Mg. Adam Pablo Ciza Puy

[Signature]
SECRETARIO
D. Néstor Alfonso Guillermo Costello

ASESOR
D. Mariano Juan Echea

ANEXO 1.**Constancia de verificación de originalidad.**

Yo, MARIANO LARREA CHUCAS, usuario revisor del documento titulado: **LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO FORMA ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS: PROPUESTA PARA EL PERÚ**, Cuyo autor es, **Limbannia Liuvenka Geraldine Joo Túllume**,

Me identifico con documento DNI 16483760; declaro que la evaluación realizada por el programa informático, ha arrojado un porcentaje de similitud de ...20%... Verificable en el resumen de reporte automático de similitudes que se acompaña.

El suscrito analizó dicho reporte y concluyó que cada una de las coincidencias detectadas dentro del porcentaje de similitud permitido no constituyen plagio y que el documento cumple con la integridad científica y con las normas para el uso de citas y referencias establecidas en los protocolos respectivos.

Se cumple con adjuntar el recibo digital, a efectos de la trazabilidad respectiva del proceso.



Lambayeque, 24 de noviembre del 2025

.....
Nombre y apellidos: MARIANO LARREA CHUCAS

DNI N.º 16483760

Usuario: Revisor

(Precisar si es docente, asesor, docente investigador, administrativo u otro)

Se adjunta:
Registro automatizado del reporte de similitudes
Recibo digital

LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO FORMA ALTERNATIVA
DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS: PROPUESTA
PARA EL PERÚ

ORIGINALITY REPORT

20%	19%	11%	7%
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	hdl.handle.net Internet Source		2%
2	www.ciat.org Internet Source	Mariano Larrea Chucas DNI 16483760 Asesor	1%
3	qdoc.tips Internet Source		1%
4	issuu.com Internet Source		1%
5	idoc.pub Internet Source		1%
6	eprints.uanl.mx Internet Source		1%
7	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Student Paper		1%
8	pdfcoffee.com Internet Source		<1%
9	bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083 Internet Source		<1%
10	dspace.unitru.edu.pe Internet Source		<1%
11	dspace.uazuay.edu.ec Internet Source		<1%
12	www.scribd.com Internet Source		<1%
13	revistas.juridicas.unam.mx Internet Source		<1%
14	doczz.es Internet Source		<1%



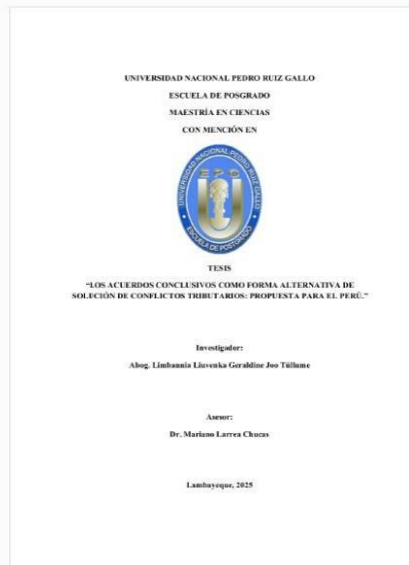
Digital Receipt

This receipt acknowledges that Turnitin received your paper. Below you will find the receipt information regarding your submission.

The first page of your submissions is displayed below.

Submission author: Limbannia Liuvenka Geraldine Joo Túllume
Assignment title: Quick Submit
Submission title: LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO FORMA ALTERNATIVA D...
File name: a_Tesis_Acuerdos_Conclusivos_Formato_APA_Final_24.11.20...
File size: 821.59K
Page count: 225
Word count: 60,221
Character count: 358,532
Submission date: 24-Nov-2025 08:48AM (UTC-0500)
Submission ID: 2826227486

Mariano Larrea Chucas
DNI 16483760
Asesor



DEDICATORIA

A mis padres Juan e Hilda por su apoyo y paciencia en cada etapa de mi formación y por creer en mí incluso en los momentos más difíciles.

AGRADECIMIENTO

*Al Dr. Mariano Larrea Chucas, por su guía y orientación
en el desarrollo del presente trabajo, cuyo
acompañamiento académico fue valioso para su
culminación.*

ÍNDICE GENERAL

INFORMACIÓN GENERAL.....	xiv
1.1. Título.....	xiv
1.2. Autor	xiv
1.3. Asesor	xiv
1.4. Línea de Investigación.....	xiv
1.5. Lugar de Ejecución de la Investigación.....	xiv
1.6. Duración Estimada del Proyecto.....	xiv
RESUMEN	xv
ABSTRACT.....	xvii
INTRODUCCIÓN	18
1.1. Problema de investigación.....	20
1.1.1. Problema General.....	20
1.1.2 Problemas Específicos	20
1.2. Hipótesis	20
1.2.1. Hipótesis General.....	20
1.2.2. Hipótesis Específicas	20
1.3. Objetivos de la Investigación.....	21
1.3.1. Objetivo General.....	21
1.3.2. Objetivos Específicos.....	21
DISEÑO TEÓRICO.....	22
2.1. Antecedentes de la Investigación.....	22
2.2. Bases Epistemológicas.....	24
2.2.1. Recomendaciones y Directrices de Organismos Internacionales	24
2.2.1.1. Modelo de Código Tributario para América Latina (Programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos - OEA/Banco Interamericano de Desarrollo - BID).	24
2.2.1.2. Modelos de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).....	26

2.2.1.3. VII Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, Pamplona-España-1976.	29
2.2.1.4. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Montevideo – Uruguay- 1996.	30
2.2.1.5. XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito – Ecuador – 2004.....	30
2.2.1.6. XXXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ciudad de Guatemala – Guatemala – 2022.....	31
2.2.1.7. XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - Instituto Peruano de Derecho Tributario – Perú – 2023.....	32
2.2.1.8. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) frente a los Métodos Alternativos de Solución de Controversias Tributarias.	34
2.3. Estado del Arte: Experiencias comparadas en América Latina	40
2.3.1 Panamá.....	40
2.3.2 Argentina.....	44
2.3.3 Ecuador	50
2.3.4 Chile.....	56
2.3.5 México	61
2.4. Bases Teóricas	75
2.4.1. Los Mecanismos alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria	75
2.4.1.1. Los Acuerdos Conclusivos.....	79
2.4.2. Sistema Tributario Peruano.....	83
2.4.2.1. Relación jurídica tributaria.	84
2.4.2.2. La determinación de la Obligación Tributaria.	89
2.4.2.3. Mecanismos de solución de controversias tributarias vigentes.	93
2.4.2.3.1. El proceso contencioso tributario en la etapa administrativa.....	95
2.4.2.3.2. El proceso contencioso administrativo en la etapa judicial	98
2.4.2.4. Principios del Derecho Tributario.....	101
2.4.2.4.1. Principio de legalidad	102
2.4.2.4.2. Principio de indisponibilidad del crédito tributario	105
2.4.2.5. La Defensoría del Contribuyente como entidad de protección de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros.....	112

2.4.2.5.1 Funciones y atribuciones de la Defensoría del Contribuyente.....	118
2.4.2.6. Litigiosidad de Tributos Internos en el Perú	128
2.4.2.6.1. Panorama general de la litigiosidad tributaria.	128
2.4.2.6.2. Procedimiento de fiscalización de tributos internos y su incidencia en la litigiosidad tributaria.	138
2.4.2.6.3. Limitaciones de los mecanismos tradicionales de solución de controversias tributarias.	149
2.4.2.6.4. Complejidad normativa y dificultades en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.	159
2.4.2.6.5. Falta de predictibilidad jurisprudencial en materia tributaria.	161
2.5. Categorización de Variables	166
DISEÑO METODOLÓGICO.....	168
3.1. Tipo de Investigación.....	168
3.2. Diseño de Contrastación de Hipótesis	168
3.3. Población y Muestra	169
3.3.1 Población.....	169
3.3.2 Muestra	170
3.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información.....	170
3.4.1. Entrevista Semiestructurada.....	170
3.5. Aspectos Éticos de la Investigación.....	171
RESULTADOS.....	173
4.1. Resultados de las Entrevistas	173
4.1.1 Bloque I.....	173
4.1.1.1 Interpretación de resultados	175
4.1.1.2 Síntesis interpretativa.....	176
4.1.2 Bloque II	177
4.1.2.1. Interpretación de resultados.	180
4.1.2.2. Síntesis interpretativa.....	181
4.1.3 Bloque III.....	182
4.1.3.1 Interpretación de resultados	184
4.1.3.2 Síntesis interpretativa.....	185
DISCUSIÓN DE RESULTADOS	188

5.1. Análisis y discusión de los resultados para la implementación de los Acuerdos Conclusivos.....	188
5.1.1. Factores de viabilidad para su implementación	191
5.1.1.1. Modificación del Código Tributario.	191
5.1.1.2. Modificación de las funciones y competencias de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.	194
5.2.1. Efectos de los acuerdos conclusivos en la litigiosidad tributaria.....	198
5.2.1.1 Optimización de los procedimientos de fiscalización y recaudación tributaria.....	198
5.2.1.2 Prevención y resolución temprana de controversias.	200
5.2.1.3. Disminución de la litigiosidad tributaria.....	202
PROPUESTA.....	204
CONCLUSIONES	210
RECOMENDACIONES.....	212
REFRERENCIAS	214
ANEXOS	214

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Principales presupuestos habilitantes y los límites para empleo de mecanismos	108
Tabla 2. Criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal peruano sobre la facultad discrecional en fiscalización	144
Tabla 3. Matriz de categorización de variables.....	166
Tabla 4. Nivel de conocimiento y percepción sobre mecanismos alternativos en América Latina	174
Tabla 5. Principales causas de la litigiosidad de tributos internos según grupo de entrevistados	179
Tabla 6. Percepciones sobre la incorporación de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano según grupo de entrevistados.	184
Tabla 7. Niveles comparativos de percepción sobre la incorporación de los Acuerdos Conclusivos.....	186

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Distribución de la deuda tributaria por etapa procesal	133
Figura 2. Distribución de la deuda tributaria según tipo de resolución o valor.....	133
Figura 3. Tribunal Fiscal Expedientes ingresados vs. Expedientes sesionados.....	137
Figura 4. Tribunal Fiscal Evolución de los Expedientes pendientes de sesión	138
Figura 5. Acciones de fiscalización: 2022–2024.	147
Figura 6. Acciones preventivas 2022 y 2024.....	148

INFORMACIÓN GENERAL

1.1. Título

Los Acuerdos Conclusivos como forma alternativa de solución de conflictos tributarios: Propuesta para el Perú.

1.2. Autor

Limbannia Liuwenka Geraldine Joo Túllume

1.3. Asesor

Dr. Mariano Larrea Chucas

1.4. Línea de Investigación

Línea de Investigación en Ciencias Sociales y Humanidades

1.5. Lugar de Ejecución de la Investigación

Lambayeque / Lambayeque

1.6. Duración Estimada del Proyecto

Fecha de inicio: marzo 2023

Fecha de término: noviembre 2025

RESUMEN

Actualmente en el Perú, nos encontramos atravesando una crisis de la carga litigiosa en materia tributaria, debido a que el sistema de justicia tributario tradicional, ha devenido en obsoleto y engorroso. En este contexto, el presente trabajo propone la reflexión sobre la incorporación de métodos alternativos de solución de conflictos, como medida conducente a coadyuvar a que dicha problemática encuentre los canales de solución adecuados que permita alcanzar una justicia más célere y eficiente.

Siendo ello así, el objetivo principal de la investigación consistirá en analizar la posibilidad de incorporar la figura jurídica de los Acuerdos Conclusivos como medida alternativa de solución de conflictos en nuestro ordenamiento jurídico tributario, a fin de que sirvan de apoyo a los mecanismos jurisdiccionales ordinarios que actualmente existen en nuestro sistema normativo. Para estos fines, se tomará como punto de partida la revisión de los sistemas tributarios en el derecho comparado, analizando los medios alternativos de solución de controversias tributarias que se vienen aplicando en América Latina, realizándose una exploración de las figuras jurídicas más significativas.

A continuación, se tratará de establecer las causas de la litigiosidad de tributos internos en el Perú, que en su mayoría surgen de las diferencias de posiciones o criterios originadas dentro de los procedimientos de fiscalización, para lograr determinar de qué manera esta figura jurídica ayudaría a resolver dichas controversias.

Analizados dichos aspectos, finalmente se buscará plantear una propuesta legislativa que establezca la forma y condiciones para la aplicación de los Acuerdos Conclusivos en el Perú, proponiéndose que estos sean conducidos por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas como organismo autónomo, independiente e imparcial que supervise, garantice y facilite la solución de conflictos entre la Administración Tributaria y el Contribuyente.

Palabras claves:

Litigiosidad tributaria, Procedimiento de fiscalización, Justicia tributaria, Resolución temprana de controversias, Métodos alternativos de solución de conflictos, Acuerdos conclusivos, Derecho comparado, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria.

ABSTRACT

Currently, Peru is facing a crisis regarding the excessive tax litigation workload, as the traditional system of tax justice has become obsolete and cumbersome. In this context, the present research reflects on the incorporation of alternative dispute resolution mechanisms as a means to address this problem, aiming to achieve a more expeditious and efficient tax justice. The main objective of this study is to analyze the feasibility of introducing the legal figure of Conclusive Agreements as an alternative mechanism for resolving tax disputes within the Peruvian legal system. Such agreements would serve as a complementary tool to the existing jurisdictional mechanisms currently in force in the national framework.

To this end, the research begins with a comparative review of tax systems in Latin America, identifying and examining the main alternative mechanisms applied in the region. Subsequently, the study explores the causes of tax litigation in Peru, particularly those arising from differences in interpretation or criteria during tax audit procedures, in order to determine how the implementation of Conclusive Agreements could contribute to resolving such controversies.

Finally, a legislative proposal is developed, establishing the form and conditions for implementing Conclusive Agreements in Peru. It is proposed that these agreements be administered by the Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (Taxpayer and Customs User Ombudsman) of the Ministry of Economy and Finance, as an autonomous, independent, and impartial body responsible for supervising, guaranteeing, and facilitating the resolution of conflicts between the Tax Administration and taxpayers.

Keywords:

Conclusive agreements, Tax litigation, Tax audit procedure, Alternative dispute resolution (ADR), Tax justice, Comparative law, Taxpayer Ombudsman (DEFCON), Tax administration, Early dispute resolution

INTRODUCCIÓN

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) es el organismo estatal encargado de recaudar los tributos necesarios para cubrir los gastos públicos, siendo su facultad de fiscalización fundamental para garantizar el cumplimiento y pago adecuado de las obligaciones tributarias, dicha facultad se ejerce discrecionalmente, con el objetivo de ser una herramienta eficiente en la política fiscal.

No obstante, es importante destacar que los procedimientos de fiscalización suelen ser una de las principales fuentes de controversias tributarias en el país, así pues diversos estudios y análisis realizados en el ámbito tributario que serán mencionados de manera referencial a lo largo de la presente investigación, coinciden en que las diferencias de interpretación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, tanto en la aplicación de las normas como en la valoración de los hechos, generan una considerable carga de litigios y resultan en una deuda tributaria en mora que supera inclusive a aquella derivada de la autodeterminación de los contribuyentes.

Esto nos lleva a reconocer que la mayoría de los conflictos tributarios podrían y deberían resolverse durante el proceso de fiscalización, antes de llegar a instancias más formales, como la fase del recurso administrativo, debido a que estos conflictos representan un problema tanto para el deudor tributario, dado que un litigio puede prolongarse entre 5 y 8 años en el mejor de los casos, como para la recaudación tributaria en general, esta situación se agrava aún más por el hecho de que nuestro marco legal en materia de impugnación de determinación de deuda es engorroso, complejo y dilatorio.

Para abordar esta problemática en el Perú, este trabajo propone analizar la implementación de los Acuerdos Conclusivos como una alternativa de solución de conflictos tributarios; de ahí que, en principio se presenta la necesidad de identificar los factores legales que permitan su incorporación legislativa.

El enfoque de investigación básica nos permite profundizar en el conocimiento teórico sobre los acuerdos conclusivos y su aplicación en los procedimientos de

fiscalización de tributos internos; asimismo, al no estar limitados por aplicaciones prácticas inmediatas, podemos explorar todas las facetas de estos acuerdos, incluyendo su viabilidad jurídica, su eficacia en la reducción de conflictos y los posibles efectos en la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales; de ahí que, se espera que los resultados obtenidos proporcionen una base para futuros estudios aplicados y mejoras en la administración tributaria, ofreciendo información que aporte a la discusión en el campo tributario.

Para alcanzar lo anterior, este estudio se enfoca en analizar los medios alternativos de solución de controversias tributarias aplicados en países de América Latina, así como en identificar las causas de la alta litigiosidad de los tributos internos en Perú, para finalmente determinar cómo la implementación de estos mecanismos puede contribuir a resolver las controversias surgidas durante los procedimientos de fiscalización de los tributos internos en el país.

1.1. Problema de investigación

1.1.1. Problema General

¿Es posible la incorporación legislativa de los acuerdos conclusivos en nuestro ordenamiento jurídico tributario?

1.1.2 Problemas Específicos

- a. ¿De qué manera los medios alternativos de solución de controversias tributarias se vienen aplicando en América Latina?
- b. ¿Cuáles son las razones de la litigiosidad de tributos internos en el Perú?
- c. ¿De qué manera los acuerdos conclusivos ayudarían a disminuir la carga litigiosa originadas en el marco de los procedimientos de fiscalización de los tributos internos en el país?

1.2. Hipótesis

1.2.1. Hipótesis General

Es posible la incorporación legislativa de los Acuerdos Conclusivos en nuestro Código Tributario.

1.2.2. Hipótesis Específicas

- a. Los medios alternativos de solución de controversias tributarias que se vienen aplicando de manera eficaz en América Latina.
- b. Las principales causas de la litigiosidad de tributos internos en el Perú, surgen en su mayoría de las diferencias de posiciones o criterios originadas dentro de los procedimientos de fiscalización.

- c. Los acuerdos conclusivos ayudarían a resolver las controversias originadas en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización de tributos internos del país.

1.3. Objetivos de la Investigación

1.3.1. Objetivo General

Identificar los factores legales que posibilitan la incorporación legislativa de los acuerdos conclusivos en nuestro ordenamiento jurídico tributario

1.3.2. Objetivos Específicos

- a. Analizar los medios alternativos de solución de controversias tributarias que se vienen aplicando en América Latina.
- b. Establecer las causas de la litigiosidad de tributos internos en el Perú.
- c. Determinar de qué manera los acuerdos conclusivos ayudarían a resolver las controversias originadas en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización de tributos internos del país.

DISEÑO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de la Investigación

El artículo titulado “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios: un análisis de la normativa argentina vigente” de autoría de Salassa (2020) toca el tema de los medios alternativos de solución de conflictos tributarios en virtud de 3 ejes. El primero de ellos es que los conflictos en materia tributaria se han vuelto más frecuentes conforme avanza la sociedad, y que su inconclusa solución o salida trae consigo resultados poco deseados; el siguiente punto es que los mecanismos considerados tradicionales no están siendo idóneos para evitar o solucionar los conflictos tributarios, y por último se analiza el principio denominado “de indisponibilidad del crédito fiscal”, el cual representa un gran impedimento jurídico para utilizar los medios alternativos. Es en razón de los tres puntos antes mencionados que, se planteó determinar si es factible emplearlos y analizar su incorporación en la legislación tributaria argentina.

El investigador mexicano Garza (2017) en su tesis denominada “Los acuerdos conclusivos como forma alternativa de solución de conflictos hacendarios en México” desarrolla bajo un modelo teórico práctico, a lo que se denomina justicia alternativa, la cual es tratada como el medio más efectivo para establecer una valoración de las obligaciones tributarias de acuerdo a Derecho, respetando los derechos y las garantías que da el debido proceso. El modelo que fue propuesto por el mencionado trabajo se centra en dos ejes fundamentales, los cuales son la voluntariedad y la comunicación, siendo el primero de ellos el elemento que concretaría la adopción del acuerdo conclusivo, mientras que el segundo garantizaría un seguimiento constante y directo. Uno de los aportes más significativos que tiene esta investigación, es el del análisis de legislación comparada, para lo cual el investigador tomó diversos modelos de cómo se resuelven los conflictos tributarios en México, Italia y España, naciones que han implementado exitosamente mecanismos alternativos en el ámbito fiscal.

En el trabajo de investigación de autoría de Maeder (2015) “Acuerdos Conclusivos en materia fiscal” se analiza la figura del acuerdo conclusivo como procedimiento para solucionar los conflictos tributarios, además de analizar el funcionamiento de estos acuerdos, se aborda la descripción de su naturaleza jurídica y se examina la calificación otorgada por el Senado y la Cámara de Diputados de México. Por último, se detallan los pasos necesarios para alcanzar un acuerdo conclusivo, el cual busca establecer una solución consensuada entre el contribuyente y la autoridad fiscal.

Por su parte, los autores Bernal y Santos (2015) en su investigación “Acuerdos conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria” examina la figura, que, por aquel 2014 era nueva para la legislación mexicana, por lo que recién fue implementada durante la reforma hacendaria en el 2014. En dicha reforma se implementa la figura materia de estudio. Asimismo, se le da a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente un papel facilitador y mediador entre la autoridad fiscal y los contribuyentes. Así pues, este trabajo sirve como un antecedente valido para los intereses de este trabajo, que es la introducción de esta figura en nuestra legislación, tal y como se hizo en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en sus artículos 69-C y 69-H.

El autor Aguilera (2017) en su investigación “Importancia de las normas de información financiera en la solución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través de los acuerdos conclusivos de la PRODECON”, presenta un estudio sobre el primer medio alternativo de solución de conflictos fiscales en México, el cual son los Acuerdos Conclusivos que serán interpuestos ante la PRODECON. Lo resaltante de esta investigación es que se concluye mostrando la influencia que tienen dichos acuerdos que van más allá de su carácter normativo contable y muestra que su inobservancia traería consecuencias negativas, lo cual permite el ingreso del acuerdo conclusivo.

2.2. Bases Epistemológicas

2.2.1. Recomendaciones y Directrices de Organismos Internacionales

2.2.1.1. Modelo de Código Tributario para América Latina (Programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos - OEA/Banco Interamericano de Desarrollo - BID).

En 1961 se creó el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo; de ahí que, se convocara a una comisión integrada por destacados tributaristas de distintos países, encomendándoseles la redacción del primer Modelo de Código Tributario de dimensión regional para América Latina, con el fin de plasmar principios generales y normas de procedimiento para contribuir al fortalecimiento de sus sistemas tributarios.

En virtud de estos objetivos, en 1967 se presentó el Modelo de Código Tributario para América Latina, la Comisión Redactora fue integrada por Rubens Gomes de Sousa (Brasil), Ramón Valdés Costa (Uruguay) y Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), junto con otros notables especialistas en la materia.

Entre las propuestas planteadas, se analizó la incorporación de mecanismos alternos de solución de conflictos tributarios que -a pesar de algunas opiniones contradictorias- se decantó finalmente por incluirse a la transacción en el Capítulo dedicado a las formas de extinción de la obligación tributaria.

En el modelo propuesto, las formas de extinción de la obligación tributaria serían: el pago, la compensación, la transacción, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción, desarrollándose en los siguientes artículos:

Art. 41º: "La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: Pago; Compensación; Transacción; Confusión; Condonación o remisión y Prescripción.

Art. 51: "La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable."

Art. 52: "El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía." (Modelo de Código Tributario para América Latina, Programa conjunto de tributación OEA/BID, 1967).

Como es de advertirse de la lectura de los referidos artículos, la inclusión de la transacción como forma de extinción de la obligación tributaria fue limitada solo a la determinación de los hechos mas no al derecho aplicable; lo que significa en este supuesto que, de existir controversia sobre la interpretación de una norma, no sería posible someterlo a consideración como forma alternativa de solución de conflictos.

Además, el artículo 52° de dicho Modelo propone como requisito para que una transacción sea válida, que esta cuente con el consentimiento del funcionario de mayor jerarquía de las administraciones tributarias.

Para una mejor comprensión de esta postura, conviene traer a colación los comentarios expuestos por la Dra. Valdés de Blengio (2000), que en su informe dado para las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se expusieron sobre las distintas opiniones debatidas por los miembros de la comisión redactora para la incorporación de esta figura, señalando que si bien Giuliani se opuso a su incorporación. Siguiendo la tendencia del Código Tributario Nacional de Brasil, el tributarista Gomes de Sousa admitió los acuerdos entre la administración y el contribuyente, considerando que resultarían convenientes para dar por terminados los procesos donde existiría el peligro de perderlos frente al contribuyente. Por su parte, Valdés Costa también se mostró en contra de la transacción desde el punto de vista civilista, pero consideró posible la existencia de acuerdos sobre hechos si estos servirían solo para esclarecerlos.

Asimismo, en los considerandos del Modelo se aclara que, si bien es una institución que tiene sus riesgos, puede ser de gran ayuda en la rápida aplicación de la ley evitando las controversias jurisdiccionales que puedan surgir; por lo que, se sugirió que su

adopción debiera restringirse a cuestiones de hecho, a veces muy difíciles de verificar, y nunca a cuestiones de interpretación de la norma.

Como resultado de ello, los autores encontraron una solución al considerar la transacción como un medio de extinguir la obligación (artículo 41), por una parte, y regularla como parte del procedimiento de determinación (artículos 51 y 52), por otra.

Finalmente, se aclara en el artículo 41° que estos elementos se dan a título de ejemplo y deben vincularse a las legislaciones de cada país.

2.2.1.2. Modelos de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).

El CIAT desarrolló su primer Modelo de Código Tributario en 1997, con el objetivo de proporcionar una guía u orientación general a los sistemas tributarios iberoamericanos.

Este primer Modelo, limita las formas de extinción de la obligación tributaria a tres instituciones -el pago, la compensación y la condonación de la deuda- y no incorpora mecanismos alternativos de resolución de litigios fiscales.

Así pues, en esta primera versión se eliminó cualquier referencia a la transacción, institución que se contemplaba en la redacción de uno de sus predecesores; vale decir, el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Tributario Conjunto OEA/BID de 1967, comentado en el apartado anterior.

Con el paso del tiempo, y dado el nuevo contexto en el que evolucionó el derecho tributario casi veinte años después de la primera publicación del Modelo, el CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, consideró necesario adaptar la normativa; por lo que, en el 2015 se presentó una nueva versión del modelo de derecho tributario bajo el lema "Un enfoque basado en la experiencia Latinoamericana".

A diferencia de la versión del año 1997, esta versión actualizada examina, entre otros tópicos, la aparición de nuevas propuestas de resolución de litigios fiscales, como la transacción, la conciliación o el arbitraje, que se venían adoptando en el Derecho internacional.

Bajo esta perspectiva, el documento recoge en su artículo 133° y bajo el título “Procedimiento de Fiscalización”, la figura del Acuerdo Conclusivo como un mecanismo alternativo a la solución de conflictos, debido principalmente a la necesidad de establecer una relación más equitativa entre el ente recaudador y el contribuyente.

Cabe resaltar que, en contraste del Modelo OEA/BID de 1967, en el que la aplicación del mecanismo alternativo sólo se contemplaba en relación con cuestiones de hecho, el mecanismo incluido en el modelo CIAT de 2015 prevé su aplicación tanto en relación con cuestiones de hecho como de derecho. Del mismo modo, este último modelo propone el uso de instrumentos alternativos en la fase de fiscalización, con carácter previo a la determinación de la deuda tributaria, mientras que el modelo AEO/IBR lo prevé como forma de extinción de la obligación tributaria.

Otra peculiaridad para destacar del modelo CIAT 2015, es que reconoce la posible intervención de un mediador a cargo de un órgano institucional público, distinto de la administración tributaria, que podría ser un órgano con competencias específicas en la defensa de los contribuyentes (como el Defensor del Obligado Tributario o Contribuyente, etc.), o bien, en general, como puede ser el Defensor del pueblo (Ombudsman).

Así, la propuesta recomienda el Acuerdo Conclusivo cuando una operación suponga la aplicación de conceptos jurídicos inciertos, así como cuando se evalúen hechos que determinan la aplicación de una norma, o cuando se realicen estimaciones, exámenes o mediciones de datos, elementos o características de una obligación tributaria que no puedan determinarse con certeza. En algunos de estos casos sería posible que, mediante un acuerdo entre el acreedor y el deudor, se puedan definir los hechos, las bases imponibles y la aplicación de la ley, reconociendo el CIAT la indisponibilidad del del crédito fiscal.

Dicho Modelo plantea que, la solicitud de resolución de un litigio mediante acuerdo podrá presentarse de oficio o a instancia de parte.

Así que, si tras examinar las circunstancias que justifican la posibilidad de un acuerdo, la administración tributaria puede emitir una notificación explicando e informando al contribuyente para que – de estimarlo conveniente - presente una propuesta de acuerdo. Además, pueden establecerse espacios de diálogo en los que se examinen los datos, pruebas y argumentos de ambas partes con el objetivo de llegar a un acuerdo.

Por su parte, el contribuyente también puede solicitar el acuerdo en cualquier fase de la auditoría, si considera que existen las causales antes señaladas. En este caso, la Administración debe reunirse con el contribuyente para estudiar la opción de aplicar el Acuerdo Conclusivo. Si la administración se niega a concertar una cita, el contribuyente puede recurrir a un mediador. No obstante, si la administración decidiera no iniciar el procedimiento de acuerdo, esta decisión no puede recurrirse.

El Acuerdo Conclusivo, deberá ser firmado por un órgano colegiado de la administración tributaria y por el contribuyente; una vez firmado, surte los mismos efectos que el acto de determinación de la deuda tributaria. Además, se estipula que deben aportarse garantías suficientes antes de la firma del acuerdo para asegurar la recuperación de cualquier cantidad que pueda derivarse del mismo y se incluye la obligación de publicar estos acuerdos a fin de garantizar la transparencia.

Por último, el Modelo de Código Tributario 2015 del CIAT menciona en su artículo 57° los tipos de extinción de la obligación tributaria, pago, compensación, condonación o renuncia y prescripción; sin embargo, en ningún momento se considera el acuerdo conclusivo como un medio de extinción de la obligación tributaria.

2.2.1.3. VII Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, Pamplona-España-1976.

El segundo tema de dichas Jornadas se tituló "La impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional", destacando la posibilidad de incluir mecanismos alternativos para la resolución de litigios fiscales.

En sus considerandos se estipula la necesidad de proteger los intereses legítimos tanto de las Administraciones Tributarias, así como de los contribuyentes a fin de garantizar la equidad de la actuación administrativa, y se sugiere se implementen procedimientos en la fase previa a la contenciosa que – sin poner en peligro la eficacia de la recaudación - permitan esclarecer los hechos y examinar las normas que les son aplicables para evitar un posible conflicto de intereses o resolverlos en plazos razonablemente breves sin recurrir a la vía judicial.

En la misma línea, el documento precisa sobre el acto de determinación que es recomendable que los contribuyentes tengan una adecuada intervención ya sea proponiendo, aportando o presentando pruebas. Por lo tanto, podría ser una solución aceptable permitir acuerdos o convenios entre las partes sobre cuestiones de hecho si no pueden probarse, preservando al mismo tiempo las facultades de la autoridad que dicta el acto de determinación.

Atendiendo a estas consideraciones, a su vez concluyen que los recursos establecidos en cualquier legislación deben presentarse y resolverse de forma breve y rápida; para ello, recomiendan reducir al máximo el número de recursos. Objetivo que, en armonía con los criterios desarrollados en las referidas jornadas podría alcanzarse con la implementación de mecanismos alternativos a los jurisdiccionales.

**2.2.1.4. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,
Montevideo – Uruguay- 1996.**

Vinculado al tema materia de la presente investigación, entre las recomendaciones de la citada conferencia se contempló que la ley puede definir límites objetivos dentro de los cuales las autoridades administrativas y contribuyentes puedan celebrar acuerdos sobre determinados aspectos de hecho que son difíciles de medir o probar y que constituyen elementos para la determinación de la deuda tributaria.

**2.2.1.5. XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito –
Ecuador – 2004.**

En la búsqueda de un mejor acceso a la justicia, los académicos intervinientes en dichas Jornadas analizaron en detalle la necesidad de adoptar métodos alternativos de solución de controversias tributarias en los sistemas jurídicos latinoamericanos.

Entre los temas que se debatieron fue la utilidad de determinar la finalidad y la relevancia de los distintos métodos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito fiscal, en particular los regímenes de acuerdos y del arbitraje; bajo la perspectiva de plantear soluciones que permitan superar las limitaciones de los mecanismos judiciales tradicionales.

Dentro de este marco, se recomendó que los Estados miembros promulguen normas para establecer medios alternativos de resolución de litigios fiscales, y se propone al arbitraje como principal institución para coadyuvar a superar la carga litigiosa tanto a nivel nacional como internacional.

La postura dogmática mayoritaria se decantaría por afirmar que, la aplicación de los métodos alternativos para conflictos tributarios dentro de las legislaciones latinoamericanas no resulta incompatible con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal.

Vinculado a dicho criterio, el informe parte de la premisa que los convenios fiscales deben buscar la correcta aplicación de la legislación a la situación de que se trate, con el fin de eliminar incertidumbres fácticas y jurídicas; por lo tanto, proclaman que la adopción de medios alternativos no está relacionada con la potestad tributaria normativa sino solamente a la de aplicación de los tributos.

Asimismo, se sugiere que los convenios fiscales deban prever la intervención de órganos administrativos funcionalmente independientes de los funcionarios fiscales que intervengan previamente en los procedimientos de auditoría, con el fin de alcanzar la verdad sustantiva y la correcta interpretación de la ley en un proceso de cooperación entre la administración y los contribuyentes.

2.2.1.6. XXXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ciudad de Guatemala – Guatemala – 2022.

En una reciente edición de las Jornadas Latinoamericanas organizadas por la ILADT, la comisión de notables tributaristas que se encargaron de la redacción del informe, reiteró en su análisis la posibilidad de incluir mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias.

Así, en los considerandos sostuvieron que, no puede ignorarse la posibilidad de encontrar a través de procedimientos arbitrales un medio que asegure los derechos de los contribuyentes a ejercer sus pretensiones frente al Estado y que, al mismo tiempo, contribuyan a fortalecer la tutela judicial efectiva.

Sobre esta base, revisten especial interés a efectos del presente estudio las recomendaciones décimo quinta y décimo sexta. En ellas se sugiere a los Estados miembros de la ILADT que procedan al reconocimiento del arbitraje institucional como medio alternativo de resolución de conflictos entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, constituyéndose en garantía idónea para asegurar la celeridad de los procedimientos y la igualdad de armas entre las partes. Afirman que esta propuesta es

necesaria para para contribuir además a materializar el deber y funcionalidad de la tutela judicial efectiva.

Asimismo, se precisa que la expedición de normas en las que se establezca la figura del arbitraje institucional, no debe estar sujeta al ejercicio previo del recurso contencioso tributario. Los árbitros además deben estar provistos de las mismas potestades que los jueces en los litigios fiscales.

2.2.1.7. XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - Instituto Peruano de Derecho Tributario – Perú – 2023.

En el marco de las recomendaciones y directrices internacionales, cabe también destacar a un antecedente nacional que converge con dichas tendencias; esto es a las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) en marzo de 2023, bajo el tema “Justicia tributaria: problemática y propuestas para evitar la indefensión y reducir la conflictividad” (IPDT, 2023).

En el desarrollo del referido foro académico, se puso de relieve la necesidad de replantear los métodos tradicionales de gestión de controversias tributarias, evidenciando una postura favorable a la adopción de mecanismos alternativos de carácter preventivo y cooperativo.

Durante el desarrollo de las jornadas se presentaron diversas experiencias extranjeras; de ahí que, entre las figuras más destacadas se analizaron los acuerdos conclusivos, inspirados en el Modelo de Código Tributario del CIAT e implementados en México con resultados positivos, y la denominada relación cooperativa o relación mejorada entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, aplicada especialmente respecto de los grandes contribuyentes debido a su relevancia en la recaudación fiscal. (IPDT, 2023).

Los mecanismos indicados previamente, fueron reconocidas como herramientas que fortalecen la previsibilidad de la actuación administrativa y reducen los espacios de fricción, al permitir una recaudación más ágil y minimizar los costos financieros asociados a litigios prolongados (IPDT, 2023).

Con relación a las conclusiones arribadas en dichas jornadas académicas, de acuerdo a las discusiones planteadas en el Bloque Temático I, denominado “Análisis de medios convencionales y alternativos de solución de conflictos o de reducción de litigios”, se sostuvo que la eventual incorporación del acuerdo conclusivo en el sistema tributario peruano resultaría conveniente y funcional, en tanto posibilitaría la resolución temprana de las discrepancias surgidas durante la fiscalización, dotando al procedimiento de mayor celeridad, eficiencia y economía, y se propuso que, en caso de implementarse este mecanismo, su aplicación sea de carácter voluntario, que se aseguren las garantías propias del debido procedimiento, así como se precisen las competencias del funcionario actuante y del tercero facilitador (IPDT, 2023).

En particular, para los fines de la presente investigación, merece especial mención la ponencia de Yacolca (2023) titulada “Acuerdo conclusivo y arbitraje tributario como mecanismos de resolución alternativa de conflictos” (IPDT, 2023), en la que el autor argumenta que el debido proceso, como principio constitucional y garantía del Estado de Derecho, debe orientar cualquier mecanismo alternativo de solución de controversias en el ámbito fiscal, en su ponencia propone que, a solicitud del contribuyente, se habilite una instancia de mediación dirigida por un tercero imparcial, encargada de facilitar el diálogo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, asegurando la transparencia del procedimiento y el respeto a los derechos del administrado.

Siguiendo la misma línea, Yacolca (2023) sostiene que la incorporación del arbitraje tributario y de los acuerdos conclusivos al marco normativo peruano representa una oportunidad para reducir la carga procesal y la litigiosidad persistente, permitiendo una determinación más rápida y consensuada de las obligaciones tributarias, sin menoscabar los principios de tutela efectiva ni de legalidad tributaria, desde su perspectiva, ambos mecanismos se configuran como alternativas viables y complementarias dentro del sistema

tributario, orientadas a promover una justicia fiscal más eficiente, equitativa y respetuosa del debido proceso.

Como se puede apreciar, las conclusiones del IPDT (2023) constituyen un referente doctrinal relevante para el contexto peruano, por cuanto coinciden con los postulados promovidos por organismos internacionales respecto de la incorporación de mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias como instrumentos idóneos para reducir la conflictividad, mejorar la cooperación entre la Administración y los contribuyentes y fortalecer la eficacia del sistema tributario.

2.2.1.8. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) frente a los Métodos Alternativos de Solución de Controversias Tributarias.

En cuanto a la posición y contribución de la OCDE, en relación a los MASC en materia tributaria, podemos destacar el informe presentado en el marco de la “Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria” del año 2008. El documento describe los tipos ampliamente reconocidos en el derecho comparado de mecanismos alternativos de resolución de litigios fiscales, los mismos que como se apreciará en nuestro desarrollo posterior no son aplicados de manera unilateral; sino más bien, se amalgaman a fin de encajar en las necesidades y características de cada legislación, de acuerdo a ello pueden clasificarse bajo los siguientes conceptos según la OCDE:

Mediación: Según esta fórmula, interviene un tercero imparcial comúnmente denominado mediador, quien actúa únicamente como facilitador o intermediario entre las partes y cuyo papel es conducir las a una solución mutuamente aceptable, pero que no tiene autoridad para determinar o proponer opciones de solución.

Conciliación: Bajo esta figura, el tercero adquiere un papel más activo que en la mediación, pues debe proponer una fórmula conciliatoria delimitando los puntos en

conflicto y estableciendo las bases del acuerdo, sin llegar a imponer una decisión, pues la solución se encontrará sujeta a la voluntad de las partes, siendo el conciliador un apoyo para encaminar la comunicación en el intercambio de posiciones de los involucrados.

Evaluación Neutral Temprana: Este instituto - igual que los dos anteriores - también contempla la intervención de un tercero, quien además deber ser especialista en materia tributaria, a fin de que proporcione a las partes un análisis previo más no determinante del asunto en conflicto, y como consecuencia de dicha evaluación, establezca las bases de las negociaciones para evitar así que la controversia escale a niveles más complejos del litigio. (Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración tributaria - FAT, 2008).

Asimismo, resulta pertinente resaltar además que la OCDE viene impulsando un nuevo modelo de política tributaria, denominado de “Colaboración Cooperativa”, que pretende cambiar el paradigma de la relación administración tributaria-contribuyente basándose en la cooperación y la confianza mutua, orientada a la prevención más que a la represión o confrontación.

Este enfoque promueve una nueva fórmula basada en la transparencia para ambas partes de la obligación fiscal. Se trata de sustituir el control a posteriori por una relación permanente, en la que se evalúen los riesgos fiscales mediante la elaboración de perfiles; de tal manera que, los esfuerzos de las autoridades se concentren en los contribuyentes que adoptan un comportamiento tributario agresivo, al tiempo que se fomenta la seguridad jurídica de los contribuyentes que demuestran la transparencia y la buena fe necesarias.

Dentro de este marco, se impulsa además que las legislaciones tributarias establezcan mecanismos que sean capaces de estimular la cooperación dialogada, mediante procedimientos de resolución temprana del conflicto, o mediante la resolución del litigio fiscal a través de la conciliación amistosa dentro de la vía de revisión administrativa o judicial; evitándose o resolviéndose potenciales conflictos inherentes a la tributación, y así conseguir la efectividad de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buen gobierno.

De hecho, en algunos países de Latinoamérica está empezando a implantarse esta cultura de relación cooperativa promovida por la OCDE, evidenciándose resultados positivos, tal como lo demuestra el informe emitido por dicho órgano internacional en el año 2013, donde evalúan la aplicación del concepto “Cumplimiento cooperativo”, concluyéndose que “La experiencia muestra que en muchos casos es posible alcanzar mayores niveles de transparencia y comunicación por parte del contribuyente por la vía de las relaciones que por la vía de la coacción” (OCDE, 2013).

De ahí que, este cambio de paradigma sea especialmente importante para los países como el nuestro que se encuentran en desarrollo, dados sus limitados recursos y capacidades, contribuyendo a mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales con un impacto directo en la recaudación, así como a optimizar la gestión de los recursos de las administraciones tributarias, permitiéndoles centrarse en los contribuyentes con un perfil negativo. Del mismo modo, desde el punto de vista de los contribuyentes, el principal beneficio es que su riesgo fiscal se reduce significativamente cuando tienen un perfil de cumplimiento óptimo.

Cabe señalar que, el Perú tiene como Objetivo lograr una incorporación a la OCDE y convertirse en miembro de esta organización internacional, lo cual implica un proceso de adecuación normativa e institucional que exige el desarrollo de mecanismos preventivos de gestión tributaria orientados a evitar la litigiosidad y fortalecer la cultura del cumplimiento; por tanto, los mecanismos alternativos de solución de controversias resultan plenamente compatibles con el paradigma de cooperación fiscal promovido por la OCDE, al fomentar el diálogo y la resolución temprana de desacuerdos antes de que estos escalen a etapas contenciosas.

Cabe indicar que, recientemente y en coherencia con estos lineamientos, la SUNAT ha incorporado en su Plan Estratégico Institucional 2024-2027¹ el objetivo de

¹ Aprobado el 28 de marzo de 2024, mediante Resolución de Superintendencia N.º 068-2024/SUNAT, establece que, para servir al país a través de la administración justa, íntegra, eficaz y eficiente del sistema tributario y aduanero, necesaria para el desarrollo económico y social de los peruanos, la SUNAT atenderá cinco (05) objetivos estratégicos.

mejorar el cumplimiento tributario y aduanero mediante la aplicación de un modelo de gestión de riesgos de cumplimiento, inspirado en las mejores prácticas internacionales (SUNAT, 2024).

Este modelo propone incentivar la responsabilidad voluntaria del contribuyente, reducir las oportunidades de incumplimiento y emplear estrategias diferenciadas según el comportamiento fiscal de cada administrado, según la acción estratégica denominada “Implementación del cumplimiento colaborativo en el país” se busca aplicar un enfoque basado en la confianza mutua y la transparencia, donde las administraciones tributarias optimicen sus recursos en función del perfil de riesgo y, paralelamente, los contribuyentes comprometidos con el cumplimiento obtengan facilidades en la atención y simplificación de sus obligaciones. (SUNAT, 2024)

Cabe precisar que, conforme a la experiencia internacional recopilada por el BID, este tipo de programas se ha orientado principalmente a los grandes contribuyentes, debido a que su participación resulta decisiva en la recaudación y en la generación de un entorno fiscal predecible.

De lo precedente se tiene que, tanto las recomendaciones de la OCDE como las directrices adoptadas actualmente por la SUNAT evidencian una convergencia hacia un modelo de administración tributaria preventivo, transparente y cooperativo, que reconoce el valor del diálogo como herramienta de gestión fiscal y de reducción de la conflictividad, desde nuestra perspectiva dicho enfoque coincide con el espíritu de la presente investigación, que plantea la incorporación de mecanismos alternativos como los acuerdos conclusivos, no solo como instrumentos de resolución de controversias, sino también como herramientas de fortalecimiento de la confianza y de legitimación del sistema tributario nacional.

Como se ha expuesto en los párrafos precedentes, desde el año 1967 ya se analizaba la posibilidad de realizar transacciones entre el Fisco y los contribuyentes; de ahí que, dicho concepto se incorporó en el Modelo de Código Tributario desarrollado dentro

del marco del Programa Conjunto de Tributación de la OEA y el BID, y a lo largo de los años los organismos internacionales ocupados de la materia impositiva, han trabajado intensamente sobre la temática que analizamos, con una tendencia cada vez más consolidada a favor de la aplicación de los medios alternativos de resolución de controversias en materia tributaria.

2.3. Estado del Arte: Experiencias comparadas en América Latina

En el ámbito latinoamericano, la búsqueda de mecanismos que permitan resolver de manera más eficiente los conflictos tributarios ha impulsado la implementación de medios alternativos de solución de controversias, los cuales han sido incorporados en distintos ordenamientos con resultados heterogéneos, tanto en su adecuación normativa como en su aplicación práctica.

En este estudio consideramos que, el análisis teórico de estas experiencias regionales permite examinar los modelos más representativos y valorar su pertinencia para el contexto jurídico peruano, para complementar dicho análisis se consideran además las recomendaciones y directrices formuladas por organismos internacionales, en tanto proporcionan criterios orientadores para apreciar su viabilidad jurídica y práctica.

En ese mismo sentido, el análisis realizado busca identificar los elementos susceptibles de incorporarse al sistema tributario nacional, así como reconocer sus aciertos y las oportunidades de mejora que puedan orientar una eventual adecuación normativa.

2.3.1 Panamá

El modelo de Código Tributario CIAT 2015 sirvió como referencia para la creación del nuevo Código de Procedimiento Tributario de Panamá y reconoce el arbitraje tributario como una tendencia adoptada por diversos países, tanto a nivel internacional como local, con el fin de cumplir con los principios de celeridad, economía procesal y garantizar la efectividad del Sistema de Administración Tributaria.

Así pues, con la aprobación de la Ley N.º 76 de 2019, se incorporaron en los artículos 357º al 375º esta figura; ello, a pesar de no estar contemplado inicialmente en el proyecto original del nuevo código. Sin embargo, esta inclusión se dio gracias a las consideraciones surgidas durante el debate y discusión del proyecto, donde se reconoció la

importancia de esta modalidad como método de resolución de conflictos en materia tributaria. (Asamblea Nacional de Panamá, 2019)

En ese contexto, el título “Medios Alternativos de Resolución de Conflictos” establecía que determinadas controversias tributarias, especialmente aquellas vinculadas a determinaciones adicionales de naturaleza administrativa, operaciones de precios de transferencia o tributación internacional, pudieran resolverse fuera de la vía contencioso-administrativa tradicional, siendo aplicable ello a casos cuya cuantía superara los B/. 100 000, incluyendo recargos e intereses, y permitiendo que dichas disputas fueran canalizadas mediante la transacción o el arbitraje tributario, pero con exclusión expresa de los procedimientos sancionadores (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, art. 357).

Sobre dichos mecanismos, debe precisar que el código concebía la transacción tributaria como un acuerdo negociado entre la Dirección General de Ingresos (DGI) y el contribuyente, destinado a resolver el conflicto sobre la determinación o cuantía de la deuda fiscal, asimismo este acuerdo debía celebrarse antes de la emisión de la resolución que pusiera fin al procedimiento y podía modificarse o denunciarse por mutuo acuerdo dentro de un plazo máximo de tres años, de ahí que, una vez concluida la transacción adquiría carácter definitivo y no era susceptible de impugnación posterior (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, arts. 358–359).

Por su parte, en cuanto al arbitraje tributario, la normativa habilitaba tanto a la DGI como a los contribuyentes a someter voluntariamente sus controversias a un procedimiento arbitral independiente de derecho, cuya decisión, denominada como laudo arbitral tributario, tendría efectos de cosa juzgada, además se prohibía que funcionarios de la DGI participaran como árbitros, a fin de preservar la imparcialidad del proceso (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, art. 360).

Cabe indicar, para los fines ilustrativos de la presente investigación que el código distinguía dos modalidades i) Arbitraje ad hoc, basado en reglas específicas acordadas por las partes sin un reglamento preestablecido; y ii) Arbitraje institucionalizado, administrado

por una institución de arbitraje autorizada conforme a la legislación panameña, la cual debía acreditar solvencia técnica, capacidad organizativa y competencia estatutaria para administrar arbitrajes tributarios (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, art. 361°).

Ahora bien, sobre su tramitación, se establecía que el procedimiento solo podía iniciarse una vez agotada la vía gubernativa, mediante la suscripción de un convenio arbitral, entendido como el instrumento jurídico por el cual ambas partes aceptaban someterse al arbitraje, precisándose que en los casos promovidos por el contribuyente, dicho convenio podía configurarse como una declaración unilateral suya, seguida de la adhesión posterior de la Administración (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, arts. 365–366).

Un aspecto que merece destacarse es que el Tribunal Arbitral podía estar integrado por uno o tres árbitros, dependiendo de la cuantía del litigio; así pues, si el monto en controversia excedía los B/. 250 000, debía conformarse un tribunal tripartito, vale decir, un árbitro designado por el contribuyente, otro por la DGI y un tercero, con condición de independiente, que actuaría como presidente, disponiéndose además que todos los árbitros debían poseer experiencia y especialización en materia tributaria (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, arts. 367–369).

De acuerdo al diseño normativo previsto y posteriormente derogado, se disponía que el procedimiento arbitral debía desarrollarse conforme a los principios de contradicción, igualdad de las partes y leal colaboración, ajustándose al reglamento aplicable o, en su defecto, a lo dispuesto por el propio tribunal arbitral tributario, el cual contaba con amplias facultades para admitir pruebas, adoptar medidas cautelares e incluso solicitar la cooperación de la Corte Suprema de Justicia para su ejecución (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, arts. 370–373).

Una vez desarrolladas las actuaciones probatorias, correspondía al tribunal arbitral dictar el laudo arbitral tributario, el mismo que debía emitirse dentro del plazo máximo de dos meses, debidamente motivado e identificando a las partes, la controversia, los

fundamentos legales y la decisión adoptada, contemplándose que dicho laudo podía ser impugnado únicamente mediante el recurso de anulación, interpuesto ante la Sala Cuarta de Negocios Generales de la Corte Suprema de Justicia, por causales expresamente previstas, tales como la violación del orden público o la falta de arbitrabilidad del asunto (Código de Procedimiento Tributario de Panamá, 2019, arts. 374–375).

Como se ha venido advirtiendo, a raíz de la promulgación de la modificación normativa, fueron promovidas diversas acciones de inconstitucionalidad contra las disposiciones que regulaban el arbitraje tributario doméstico; de ahí que, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, mediante sentencia de 8 de agosto de 2022, publicada en la Gaceta Oficial Digital N.º 29636 el 4 de octubre de 2022, declaró inconstitucionales los artículos 357, 360, 361, 363 a 375 de la Ley N.º 76 de 2019, es decir, prácticamente la totalidad del régimen de arbitraje tributario previsto en el CPT (Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2022).

Esta decisión se fundamentaría en varios argumentos que cuestionan la adecuación del arbitraje tributario dentro del marco jurídico y constitucional de Panamá, principalmente debido a que esta figura no tuvo en cuenta la integración orgánica y la armonía del marco normativo nacional, creando conflictos con elementos esenciales de la Constitución Política, como la potestad de imperio del Estado y la supremacía de la Administración Estatal.

Al examinar sus argumentos podemos advertir que, la Corte sostuvo, que el arbitraje tributario doméstico resultaba incompatible con el diseño constitucional panameño por varias razones: i) la materia tributaria fue calificada como asunto de orden público, cuya regulación y control jurisdiccional no puede ser sustraído de los órganos jurisdiccionales establecidos en la Constitución; ii) las obligaciones tributarias derivan directamente de la ley y no de la autonomía de la voluntad, por lo que no constituyen materia libremente disponible susceptible de someterse a cláusulas compromisorias; iii) la introducción de un mecanismo que permitía al contribuyente optar entre la jurisdicción contencioso-administrativa y un tribunal arbitral implicaba una afectación a la competencia exclusiva de la Sala Tercera y a la estructura de control de la actuación administrativa; y

iv) se desconocían las exigencias constitucionales para someter al Estado a arbitraje, previstas solo para supuestos contractuales o específicamente autorizados (Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2022; Cortés, 2023).

Por otro lado, en relación con las críticas planteadas hacia la privatización de la justicia en el contexto de los arbitrajes tributarios en Panamá, una de las preocupaciones principales se centró en la desigualdad en el acceso a la justicia, ello bajo el temor de que las empresas o individuos con mayores recursos económicos tengan la capacidad de contratar a los mejores abogados y expertos, lo cual podría sesgar el resultado del arbitraje a favor de aquellos que poseen un mayor poder adquisitivo, lo que podría devenir en que los contribuyentes con menos recursos podrían encontrarse en una posición desventajosa al tratar de defender sus derechos frente a entidades gubernamentales o grandes empresas, disparidad en el acceso a la justicia que hubiera erosionado los principios de equidad y igualdad ante la ley que deben prevalecer en el sistema tributario (Cortés, 2023)

Al cuestionamiento anterior, se agregó la preocupación por la imparcialidad en la administración de justicia en el contexto de los arbitrajes tributarios, debido a la posibilidad de que las partes involucradas en el arbitraje tengan influencia sobre los árbitros o el proceso en general, además considerando la naturaleza confidencial de estos arbitrajes, las decisiones adoptadas no suelen ser públicas y, por lo tanto, se limita la rendición de cuentas y la posibilidad de revisión por parte de la sociedad, afectándose con ello la objetividad del sistema de justicia tributaria (Cortés, 2023).

Luego de esta evaluación de constitucionalidad, el arbitraje tributario doméstico en Panamá no llegó a entrar en vigencia efectiva, quedando sin aplicación práctica el modelo previsto en la Ley N.º76, mencionada en nuestras líneas previas.

En virtud de las circunstancias antes descritas, se evidencia las tensiones que emergen cuando se pretende trasladar al ámbito tributario mecanismos típicos de justicia arbitral, sin una adecuada armonización con los principios de legalidad, supremacía del interés público, indisponibilidad de los ingresos fiscales y la reserva de jurisdicción para el control de la actividad administrativa.

En tal sentido, para los fines de la presente investigación, la experiencia panameña se configura como un referente crítico, donde se advierte que la adopción de mecanismos alternativos en materia tributaria requiere un diseño normativo cuidadoso, respetuoso del marco constitucional interno, y difiere del simple traslado mecánico de instituciones del derecho privado.

2.3.2 Argentina

La Ley de Reforma Tributaria, aprobada por el Congreso de la Nación Argentina a finales del año 2017 bajo el número 274301, representa un hito significativo en la evolución del sistema tributario argentino. Esta legislación introduce una serie de modificaciones a la Ley de Procedimiento Tributario regulado en la Ley N.º11.683 destinadas a mejorar y optimizar el marco tributario del país.

En lo que interesa a esta investigación, podemos resaltar que en dicha modificatoria se incorpora cuatro métodos alternativos de resolución de conflictos. Estos métodos son los siguientes:

- Acuerdo Conclusivo Voluntario: Se aplica dentro del Procedimiento de Determinación de Oficio. Este método permite llegar a un acuerdo voluntario entre el contribuyente y la autoridad fiscal para resolver el conflicto.
- Procedimiento de Acuerdo Mutuo: Se utiliza cuando el contribuyente se ve afectado por decisiones diferentes a las acordadas en convenios entre el país en cuestión y otro país. Este método busca solucionar controversias a través de acuerdos mutuos entre las autoridades fiscales de ambos países.
- Determinación Conjunta de Precios de Transferencia: Se emplea para establecer acuerdos anticipados de precios de transferencia entre el contribuyente y la autoridad fiscal. Este método busca evitar conflictos relacionados con la fijación de precios en transacciones entre empresas relacionadas, garantizando que los precios sean consistentes con los precios de mercado.

- Audiencia Preliminar de Prueba en el Tribunal Fiscal: Este método se lleva a cabo en el Tribunal Fiscal y tiene como objetivo determinar los hechos relevantes del caso y evaluar la viabilidad de las pruebas presentadas. La finalidad es llegar a una solución razonable del conflicto a través de la presentación y evaluación de pruebas por ambas partes.

Merece especial mención para nuestro análisis, la figura de El Acuerdo Conclusivo Voluntario (ACV), su incorporación en la legislación argentina tiene como objetivo propiciar la participación activa del administrado en la construcción de actos administrativos que, en la práctica tradicional, habían sido definidos de forma unilateral por la autoridad fiscal, especialmente en situaciones que generan incertidumbre jurídica (López, 2021).

De acuerdo con la normativa revisada, se advierte que, esta figura ha sido incorporada en el marco del procedimiento de determinación de oficio, antes de la emisión de la resolución determinativa, permitiendo incluso la suspensión del trámite de determinación cuando el contribuyente manifiesta su voluntad de participar en dicho mecanismo, de tal manera que, en caso de alcanzarse una solución consensuada, el acuerdo adquiere eficacia de título ejecutivo, dotándolo de fuerza legal para su ejecución, pero si la propuesta no prospera, la Administración reanuda el procedimiento ordinario y dicta la resolución correspondiente (Ley N.º 11.683, art. 16, modificada por Ley N.º 27.430, 2017; Resolución General AFIP N.º 4503/2019, arts. 2, 3, 5 y 11).

Por su parte, en cuanto a su alcance material, debemos señalar que para la aplicación de los acuerdos conclusivos voluntarios se exige que exista dudas sobre el origen de la obligación tributaria, ya sea por circunstancias de hecho o por cuestiones de interpretación jurídica en el ámbito de la actividad determinativa, cuando se requiere verificar los hechos imponderables o precisar el alcance normativo aplicable, además se contempla que este procedimiento pueda emplearse en supuestos que involucren la interpretación o aplicación de normas fiscales a casos concretos, la estimación o valoración de elementos determinantes para la obligación tributaria, o situaciones que, por su

complejidad o novedad, revistan especial relevancia (Resolución General AFIP N.º 4503/2019, art. 3).

En relación con la apertura del procedimiento, la normativa argentina atribuye a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) la competencia para habilitar formalmente su tramitación, incluso cuando la iniciativa proviene del propio contribuyente o responsable, lo cual implica que el procedimiento requiere de una decisión previa de la autoridad fiscal, la misma que evalúa la procedencia del acuerdo conforme a las circunstancias del caso (Resolución General AFIP N.º 4503/2019, art. 2).

Sin embargo, es relevante destacar que en la doctrina tributaria nacional argentina se ha generado un debate en torno a si el Fisco puede limitar en exceso la participación del contribuyente en la solicitud del mecanismo, o si, por el contrario, la norma debe interpretarse como una manifestación del principio de colaboración y buena fe en la gestión tributaria (López, 2021; Abadi, 2020).

En esa línea, Folco (2018) sostiene que, aun cuando la habilitación del Acuerdo Conclusivo Voluntario depende formalmente de la decisión de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), los contribuyentes no se encuentran impedidos de solicitar su apertura, encontrando su fundamento en el derecho constitucional de petición reconocido por el artículo 14 de la Constitución Nacional Argentina. Así pues, el autor interpreta que, aunque la normativa tributaria no contemple de manera explícita esta iniciativa por parte del contribuyente, la aplicación de dicho principio constitucional legitima su actuación, sin desnaturalizar la potestad discrecional de la Administración para decidir sobre su procedencia.

Por su parte, según Yedro (2018), la norma omite precisar si la habilitación de esta instancia podrá ser solicitada por el contribuyente inspeccionado, por lo que propone que se trata de una facultad unilateral del Fisco ante la ocurrencia de alguno de los supuestos.

Según el análisis de Etman (2018), el uso del ACV se presenta como una facultad discrecional de la Administración tributaria; por lo que, el Fisco tiene la opción de habilitar

una instancia de conciliación, pero no está obligado a hacerlo, resaltando su preocupación ante una normativa que no establece criterios claros y objetivos que determinen cuándo se debe activar este procedimiento, lo cual deja a discreción del Fisco decidir cuándo considera adecuado aplicar el acuerdo.

Como puede advertirse, esta falta de parámetros definidos genera incertidumbre y otorga a la Administración tributaria un amplio margen de discrecionalidad para decidir si utilizar o no el acuerdo conclusivo voluntario en cada caso específico; de ahí que, su aplicación dependerá de la apreciación subjetiva de las autoridades fiscales.

En una etapa posterior del procedimiento previsto para el Acuerdo Conclusivo Voluntario dentro del ordenamiento argentino, debe señalarse que el organismo de conciliación designado conforme a la normativa comienza a ejercer sus funciones, desarrollando las actuaciones correspondientes y emitiendo el informe técnico que da cuenta de las gestiones realizadas y de los puntos de consenso o discrepancia entre las partes. (Resolución General AFIP N.º 4503/2019, arts. 10–11)

Cabe indicar que, según el modelo argentino, el órgano de conciliación en cuestión estará conformado por funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, seleccionados por su idoneidad técnica y jurídica, entre ellos algunos que intervinieron en el procedimiento que dio origen a la controversia y otros designados para ejercer funciones de control y supervisión interna. (Resolución General AFIP N.º 4503/2019, arts. 10–12).

No obstante, debe resaltarse ciertas restricciones inherentes a este órgano de conciliación, pues la normativa no contempla la participación directa de los contribuyentes ni de sus representantes dentro del órgano de conciliación, lo que ha suscitado observaciones doctrinales respecto a la falta de pluralidad y a la posible afectación de la imparcialidad en la evaluación de los casos

Otro aspecto de especial interés para los fines ilustrativos de la presente investigación se refiere a la naturaleza jurídica del informe emitido por el órgano de conciliación, constituyéndose dicho documento en un acto interno de carácter preparatorio,

destinado a orientar la decisión del juez administrativo competente, pero que carece de efectos vinculantes para las partes y no puede ser objeto de impugnación por el contribuyente, pues no modifica de manera directa su situación jurídica ni determina la cuantía del tributo; siendo que, en la práctica, este informe representa una etapa intermedia dentro del procedimiento, previa a la emisión del acto administrativo definitivo, cuya competencia recae en la autoridad determinadora de la obligación tributaria (Resolución General AFIP N.º 4503/2019, art. 11; Ley 11.683, art. 16).

A pesar de las restricciones mencionadas, diversos autores coinciden en que el propósito del órgano de conciliación es lograr la unificación de criterios entre los jueces administrativos en casos de naturaleza similar, y establecer precedentes en materia tributaria, asegurando la coherencia y consistencia en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, y evitando disparidades en las decisiones judiciales.

Sobre este aspecto, durante el análisis realizado hemos podido advertir que, los expertos en materia tributaria en Argentina se han planteado diversas críticas relacionadas con la falta de participación directa de los contribuyentes o sus representantes en el proceso de conciliación. Esta ausencia de participación es un aspecto relevante que merece ser considerado en profundidad. Así pues, es fundamental reflexionar acerca de posibles mejoras en el sistema actual argentino, con el objetivo de asegurar un proceso de conciliación más transparente y equitativo.

Según lo mencionado, la inclusión de mecanismos que permitan la participación directa de los contribuyentes o sus representantes en el órgano de conciliación puede contribuir a fortalecer la imparcialidad y la neutralidad del proceso, pues al brindarles la oportunidad de presentar sus argumentos y defender sus intereses de manera activa, se promueve un ambiente más equilibrado y justo para la resolución de las controversias tributarias.

Como se abordará más adelante del presente trabajo, en otros ordenamientos tributarios, se otorga mayor independencia a los cuerpos colegiados encargados de la resolución de controversias fiscales. Por ejemplo, la Procuraduría de la Defensa del

Contribuyente (Prodecon) en México cuenta con mecanismos que garantizan la intervención directa de organismos representantes de los intereses de los contribuyentes, siendo que estas instancias procuran equilibrar los derechos y las perspectivas de ambas partes, asegurando una mayor imparcialidad en el proceso de conciliación.

No obstante, como hemos constatado en el caso de Argentina tendremos la única intervención del contribuyente cuando se llegue a la última etapa del ACV, ya sea para la adhesión o no a la solución conciliadora propuesta por el organismo conciliador.

Conviene precisar, antes de concluir con el desarrollo de este punto, que si bien en teoría este procedimiento aportaría ventajas en el plano de la recaudación y litigiosidad tributaria (Zimmermann, 2021; Pierri y Goyeneche, 2018), en la práctica evidencia un uso muy limitado y diversos especialistas lo critican porque su diseño operativamente genera obstáculos.

Como se ha advertido previamente, entre los factores señalados figuran la facultad discrecional de la AFIP para habilitar el ACV, lo que genera incertidumbre para el contribuyente; el órgano de conciliación exclusivo de funcionarios de la AFIP, lo cual debilita la percepción de imparcialidad; y el hecho de que el informe emitido por dicho órgano tenga carácter de acto interno preliminar sin efectos vinculantes independientes, de modo que la decisión clave sigue siendo la resolución administrativa tradicional (Gutiérrez, 2018; Zimmermann, 2021).

En suma, la combinación de estos factores, sumados al limitado alcance de los supuestos que admite el ACV y la ausencia de incentivos relevantes para el contribuyente, explican por qué la herramienta aún no se ha convertido en un recurso consolidado de resolución alternativa de conflictos tributarios en Argentina.

2.3.3 Ecuador

En noviembre de 2021, se llevó a cabo en Ecuador la promulgación de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, implementándose reformas sustanciales al artículo 37° del Código Tributario ecuatoriano, que introdujeron la transacción como un novedoso mecanismo para la extinción de obligaciones fiscales, la incorporación de esta figura representó un cambio significativo en el enfoque convencional establecido hasta entonces.

Además, la Ley en cuestión agregó a continuación del artículo 56° del Código Tributario ecuatoriano la Sección 6ta incorporando con ello una serie de normas que reconocen la transacción como un mecanismo válido para prevenir disputas legales en el ámbito tributario.

La justificación subyacente a esta reforma se fundamentó en la imperante necesidad de hacer frente a la sobrecarga que los tribunales de justicia han experimentado en dicho país, debido a la elevada cantidad de litigios y los largos plazos para obtener decisiones finales.

De tal manera que, se incluyó la transacción como un medio para extinguir la obligación tributaria y a su vez como una forma de resolver conflictos, tanto en el ámbito judicial como extrajudicial, ello con el propósito primordial de brindar una alternativa eficiente para la solución de disputas de naturaleza tributaria.

En ese contexto, con el fin de facilitar la aplicación y comprensión de este mecanismo, el Servicio de Rentas Internas (SRI) emitió en junio de 2022, a través de la Resolución No. NACDGERCGC22-00000036, un Instructivo para la aplicación de la Transacción en Materia Tributaria (Versión 1.0). Dicho instructivo se ha concebido con la finalidad de proporcionar normas, clarificaciones y explicaciones exhaustivas acerca del funcionamiento de la transacción en el ámbito de la mediación.

El objetivo principal del documento se centra en abordar diversos aspectos vinculados a la transacción, como la determinación de los elementos susceptibles de ser

objeto de transacción, el procedimiento para la aplicación de la remisión y reducción de intereses, la suspensión de plazos, la clasificación de los diferentes tipos de transacciones y los efectos derivados de los acuerdos transaccionales, entre otros temas relevantes en el campo tributario.

Al considerar las características de la transacción en materia tributaria reguladas en Ecuador por las normas antes señaladas, resulta relevante destacar su amplio alcance para acordar diversos elementos entre la administración tributaria y el sujeto pasivo. En este sentido, se contempla la posibilidad de que abarque la determinación y recaudación de la obligación tributaria, lo cual incluye tanto los intereses, recargos y multas asociados a dicha obligación (Resolución No. NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022).

En relación a las implicaciones de la transacción en materia tributaria, es relevante destacar que abarca también los aspectos concernientes a los plazos y facilidades de pago de la obligación tributaria, otorgándose a las partes involucradas la facultad de establecer condiciones y términos específicos para la cancelación de la deuda tributaria (Resolución No. NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022).

Otro aspecto relevante es la posibilidad de que esta transacción involucre el levantamiento total o parcial de las medidas cautelares que hayan sido impuestas contra el sujeto pasivo; de ahí que, en el marco del acuerdo transaccional, se pueden establecer condiciones que permitan liberar al contribuyente de las restricciones o garantías que hayan sido impuestas como resultado de procesos administrativos o judiciales en curso, lo cual le brinda la oportunidad de aliviar la carga y las limitaciones impuestas sobre el contribuyente, favoreciendo su capacidad de cumplir con sus obligaciones tributarias de manera más efectiva y sin obstáculos adicionales (Resolución No. NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022).

Asimismo, la transacción en el ámbito tributario brinda la posibilidad de que tanto la administración tributaria como el sujeto pasivo realicen concesiones en relación a aspectos fácticos que presentan incertidumbre y son objeto de controversia durante la etapa de determinación de la base imponible o en el contexto de procesos contenciosos, lo cual

implica que ambas partes pueden llegar a acuerdos en términos y condiciones para resolver disputas o discrepancias en la valoración de los elementos imponibles.

Cabe precisar que la ejecución de esta transacción, sólo se realizará a través del proceso de mediación como vía o medio exclusivo, dicho proceso se lleva a cabo bajo la supervisión y participación de un mediador debidamente registrado ante la autoridad competente en la materia, la presencia de este mediador capacitado y formalmente registrado proporciona imparcialidad y asegura el cumplimiento de los requisitos legales y procedimentales correspondientes (Resolución No. NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022).

Durante el desarrollo del proceso de mediación, se persigue alcanzar un acuerdo entre las partes que se encuentran inmersas en la controversia tributaria, y en caso de que se logre un consenso mutuo, se procede a formalizar dicho acuerdo mediante la suscripción de un acta transaccional, dicha acta constituye un instrumento que detalla los términos y condiciones acordados por las partes involucradas, con el objetivo de resolver la situación en cuestión.

El acta transaccional representa un documento de relevancia en la transacción tributaria, ya que en él se plasman los acuerdos alcanzados durante el proceso de mediación, estableciéndose en este documento manera precisa y clara las obligaciones y compromisos asumidos por cada una de las partes, permitiendo así la ejecución y cumplimiento efectivo de lo acordado.

La suscripción del acta transaccional marca el cierre exitoso de las negociaciones y refleja la voluntad de las partes de resolver la controversia de manera consensuada. De esta forma, se promueve la búsqueda de soluciones amigables en el ámbito tributario, evitando así la prolongación de disputas y la necesidad de recurrir a instancias judiciales o procedimientos más adversos.

Además, la naturaleza del acta transaccional suscrita entre el contribuyente y la autoridad competente es definitiva, vinculante e inimpugnabile, lo que implica que tiene un carácter resolutivo y obligatorio para ambas partes tanto en el ámbito administrativo como

judicial, fundamentándose ello en la autonomía de la voluntad del sujeto pasivo, quien posee la capacidad de acordar y asumir compromisos de forma voluntaria (Código Tributario de Ecuador, 2022).

No obstante, es necesario considerar que en determinadas situaciones puede que las partes no logren llegar a un acuerdo mutuo. En tales casos, se lleva a cabo la suscripción de un acta de imposibilidad de acuerdo, la cual es rubricada por el mediador y tiene como finalidad certificar que no fue posible alcanzar un consenso entre las partes involucradas (Resolución No. NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022).

A pesar de ello, debemos entender que la suscripción del acta de imposibilidad de acuerdo no implica un fracaso en sí mismo, sino que constituye un reconocimiento de las limitaciones existentes para llegar a una solución consensuada. Asimismo, este documento puede servir como base para futuras acciones o consideraciones por parte de las partes involucradas, como la búsqueda de alternativas de resolución o la evaluación de otros mecanismos para abordar la controversia tributaria de manera satisfactoria.

Por otra parte, el Artículo 56.3 del Código Tributario de Ecuador, aborda la cuestión de los actores involucrados en el proceso de transacción; así pues, según esta disposición, la transacción únicamente puede ser llevada a cabo entre la máxima autoridad del ente acreedor del tributo o su representante designado, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (Código Tributario de Ecuador, 2022).

No obstante, se establece una condición previa que el sujeto pasivo debe cumplir para poder participar en la transacción; requiriéndose de tal manera que este haya presentado de manera consistente la declaración tributaria correspondiente y haya realizado algún pago asociado a la obligación tributaria (Código Tributario de Ecuador, 2022).

Esta condición busca garantizar que los sujetos pasivos que participan en el proceso de transacción hayan cumplido con sus deberes tributarios de manera previa y continua; por lo que, la presentación de la declaración y el cumplimiento de los pagos reflejan el compromiso y la responsabilidad del contribuyente en relación a sus obligaciones fiscales.

Como se había indicado, desde una perspectiva tributaria, la Ley contempla dos modalidades de transacción; vale decir, la extraprocésal y la intraprocésal, cada una con sus particularidades y ámbitos de aplicación.

Según ello, se contempla la posibilidad de realizar una transacción extraprocésal para las obligaciones tributarias y los actos administrativos emanados de las facultades de la administración tributaria, siempre que no estén sujetos a un proceso de impugnación judicial pendiente, en esta opción se permite llegar a acuerdos fuera del ámbito judicial, siempre y cuando se cumplan los requisitos estipulados en el marco normativo antes indicado (Código Tributario de Ecuador, 2022).

La transacción extraprocésal, es además una alternativa válida y útil en el ámbito tributario para resolver ciertas obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados, siempre que no hayan sido objeto de impugnación judicial; pero restringiéndose su aplicación a aspectos específicos, como facilidades y plazos para el pago, así como asuntos relacionados con medidas cautelares (Código Tributario de Ecuador, 2022).

Además, se establece que puede aplicarse incluso si la obligación tributaria se encuentra en la fase de ejecución coactiva, siempre y cuando el pago total de la deuda no se haya verificado aún. En esta situación, la suspensión de plazos y términos no será aplicable, lo que implica que el proceso de cobro continuará su curso normal (Código Tributario de Ecuador, 2022).

Asimismo, cuando el contribuyente desea acceder a una transacción durante la etapa de ejecución coactiva, deberá presentar una solicitud que incluya una declaración de compromiso de no enajenar o distraer los activos que puedan ser objeto del procedimiento coactivo, esta declaración de compromiso de no enajenación o distracción de activos es necesaria para asegurar que los bienes susceptibles de ser objeto de coactiva no sean transferidos de manera que afecte el cumplimiento de la obligación tributaria pendiente.

Tras la presentación de la solicitud de mediación, se producirá la suspensión de los plazos para impugnar el acto administrativo, tanto en el ámbito judicial como

administrativo. Esta suspensión permanecerá vigente hasta que la autoridad competente se pronuncie sobre la aceptación del ingreso al proceso de mediación o, en su defecto, se emita el acta de mediación o de imposibilidad, dependiendo de las circunstancias del caso. (Resolución No. NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022)

Es relevante señalar que, durante el lapso de suspensión mencionado, el contribuyente cuenta con la oportunidad de participar activamente en el proceso de mediación, el cual persigue alcanzar un acuerdo consensuado entre las partes. Sin embargo, en el evento de que no se logre llegar a un acuerdo satisfactorio o la solicitud de mediación sea denegada, el sujeto pasivo tendrá la opción de recurrir a las vías legales que se encuentran previstas en la legislación para llevar a cabo la discusión y eventual impugnación del acto administrativo correspondiente (Resolución N°NAC-DGERCGC2200000036 del SRI, 2022).

Además, se establece que puede aplicarse incluso si la obligación tributaria se encuentra en la fase de ejecución coactiva, siempre y cuando el pago total de la deuda no se haya verificado aún. En esta situación, la suspensión de plazos y términos no será aplicable, lo que implica que el proceso de cobro continuará su curso normal (Código Tributario de Ecuador, 2022).

Asimismo, cuando el contribuyente desea acceder a una transacción durante la etapa de ejecución coactiva, deberá presentar una solicitud que incluya una declaración de compromiso de no enajenar o distraer los activos que puedan ser objeto del procedimiento coactivo.

Por su parte, también las obligaciones tributarias sujetas a impugnación judicial pueden ser objeto de una transacción intraprocesal, posibilidad que abarca diversas situaciones, incluyendo impugnaciones a actos administrativos tributarios, así como acciones especiales como excepciones a la coactiva o acciones dirigidas a la declaración de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas. Además, estas transacciones intraprocesales también son aplicables a cualquier otra acción judicial que esté dentro de

la competencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (Código Tributario de Ecuador, 2022).

La opción de transar en el ámbito judicial tributario presenta una interesante oportunidad para las partes involucradas, permitiéndoles negociar acuerdos que satisfagan sus intereses de manera consensuada y eficiente.

Al optar por una transacción, se puede evitar la prolongación de procesos judiciales y los costos asociados, facilitando la resolución de disputas de manera más ágil y beneficiosa para ambas partes.

De la base normativa expuesta, podemos señalar que la regulación de la transacción tributaria en Ecuador confirma la existencia de un mecanismo alternativo formalmente reconocido para la gestión y resolución de controversias en materia fiscal.

Como se ha advertido, su incorporación en el Código Tributario Ecuatoriano y el desarrollo procedimental efectuado por el Servicio de Rentas Internas mediante instructivo oficial demuestran la intención del ordenamiento ecuatoriano de habilitar espacios de entendimiento previo entre la Administración y los contribuyentes, con efectos vinculantes y orientados a evitar la prolongación innecesaria de conflictos.

Finalmente, estamos frente a un marco normativo de reciente implementación y todavía en proceso de consolidación, por lo que aún no existen reportes públicos sobre su grado de aplicación práctica, pero podemos indicar que la transacción tributaria en Ecuador constituye un referente para el análisis comparado de mecanismos alternativos de solución de controversias.

2.3.4 Chile

Chile por su parte, en octubre de 2017, con el objetivo de buscar perfeccionar la justicia tributaria y aduanera, implementó mediante la emisión de la Ley N.º21039, la

figura de la conciliación tributaria como un método de solución alternativa de controversias en los procedimientos tributarios.

Al respecto, la referida Ley establece que el Tribunal Tributario y Aduanero tiene la facultad de convocar a una audiencia oral de conciliación de oficio o a solicitud de las partes involucradas. Durante esta audiencia, las partes podrán exponer sus argumentos y buscar una resolución acordada en un ambiente de colaboración (Ley N.º21039, 2017).

Sobre el desarrollo de estas audiencias de conciliación, el Juez Tributario y Aduanero desempeñará un papel activo al proponer las bases de arreglo para resolver la controversia, sin que esta intervención lo descalifique de seguir conociendo del caso en cuestión.

Es importante destacar que no se involucra un tercero independiente en este proceso, ya que la vía de conciliación es propuesta y conducida por el mismo Juez encargado del caso, quien juega un rol activo en la búsqueda de un acuerdo entre las partes involucradas en el caso (Ley N.º21039, 2017).

En relación a los aspectos que pueden ser objeto de esta figura, Chile limita dicha materia al litigio presentado ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Esto implica que la conciliación abarca elementos como el hecho gravado, la cuantía del impuesto, intereses y multas, calificación jurídica de hechos, valoración de pruebas y errores de legalidad, siempre y cuando el contribuyente haya presentado de manera explícita estos puntos en su reclamo (Ley N.º 21039, 2017).

Además, normativa en cuestión establece ciertos límites y exclusiones para el proceso de conciliación. Específicamente, se prohíbe que la conciliación se limite únicamente a la reducción del monto de los impuestos adeudados, aunque con ciertas excepciones que deben tenerse en cuenta. Asimismo, queda excluida la posibilidad de recurrir a este mecanismo en los casos relacionados con la aplicación de la norma general anti-elusiva, así como en aquellos casos en que el Servicio de Impuestos Internos (SII) haya ejercido acciones penales (Ley N.º21039, 2017).

Es importante destacar que cualquier acuerdo o propuesta de conciliación que surja deberá ser evaluado y aprobado por el juez, quien se asegurará de que cumpla con los requisitos y restricciones que se han establecido para los asuntos que no admiten la conciliación. Por otra parte, la decisión final sobre las bases del arreglo recaerá en el director nacional del SII, y dicho pronunciamiento deberá incluir fundamentos sólidos en términos de hechos y derecho, así como las condiciones bajo las cuales se aceptan dichas bases (Ley N.º21039, 2017).

Por otro lado, ya en febrero del 2020, se promulgó en Chile la Ley N.º21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria. Una de las medidas notables establecidas por esta ley fue la creación de la Defensoría del Contribuyente, comúnmente referida como DEDECON.

La misión principal de la Defensoría del Contribuyente radica en ofrecer orientación y asesoramiento a los contribuyentes en las etapas previas a la eventualidad de un proceso judicial. Su enfoque se centra en facilitar acuerdos mutuamente benéficos entre las partes involucradas, con el objetivo de evitar las complejidades y los costos asociados a litigios judiciales formales. La DEDECON actúa como un puente entre los contribuyentes y el SII, trabajando para mediar y negociar acuerdos que puedan ser aceptados por ambas partes, brindando una alternativa viable y menos adversarial para la resolución de disputas tributarias.

Los alcances de esta Ley y la creación de la Defensoría del Contribuyente repercuten significativamente en el panorama tributario chileno. Proporciona a los contribuyentes un recurso valioso para buscar soluciones amigables a sus problemas fiscales antes de recurrir a procesos judiciales más extensos. Al mismo tiempo, al promover la colaboración y la resolución temprana de conflictos, esta medida refuerza la eficiencia y modernización del sistema tributario chileno, reduciendo la congestión judicial y otorgando un enfoque más equitativo y accesible para todas las partes involucradas.

De ahí que, la Ley N.º21.210 introduce una serie de modificaciones significativas en el Código Tributario Chileno, entre ellas la incorporación del Párrafo IV referido a la

Mediación, como parte del Título V Servicios Prestados por la Defensoría, donde se establecen un conjunto de fases en el proceso de resolver conflictos de naturaleza tributaria a través del empleo de la mediación y la transacción (Código Tributario Chileno, 1974):

- Este servicio puede ser requerido por personas naturales o jurídicas en casos de desacuerdo con diversos aspectos, tales como:
- La interpretación legal realizada por el Servicio de Impuestos Internos (SII) sobre acciones sujetas a fiscalización.
- La evaluación realizada por el SII en relación con ciertos eventos.
- La totalidad o una porción de los componentes de una liquidación, giro o resolución que impactan en la obligación tributaria.
- Los elementos que fundamentan el cálculo de los impuestos a pagar, los cuales están contenidos en una liquidación, giro o resolución emitida por el SII.

En este contexto, la Defensoría del Contribuyente, en cumplimiento de su rol como facilitador para alcanzar una resolución de conflicto amigable y consensuada, está encargada de elaborar un proyecto de mediación. Esta transacción propuesta es presentada a las partes para su revisión y aprobación.

Seguidamente, se desencadena un procedimiento que involucra la recopilación de comentarios y observaciones en relación al proyecto inicial de transacción. El propósito central de esta etapa es afinar la propuesta de acuerdo, otorgando la oportunidad a todas las partes para expresar sus inquietudes y contribuir en la configuración del acuerdo definitivo. La Defensoría del Contribuyente, tomando como base estos aportes, confecciona un proyecto de transacción definitivo, asegurando que las partes involucradas tengan la oportunidad de influir en el acuerdo final (Código Tributario Chileno, 1974).

Una vez que el proyecto de transacción ha recibido la aprobación definitiva, se procede a convocar a las partes involucradas para llevar a cabo la transacción en presencia del Defensor. En este contexto, el Defensor asume el rol de un ministro de fe, otorgando validez y autenticidad al proceso de transacción (Código Tributario Chileno, 1974).

Además la normativa, señala la naturaleza reservada y confidencial de la transacción, esto significa que los detalles del acuerdo no se divulgan y se mantiene en secreto, lo que puede ser ventajoso para ambas partes al permitir un ambiente propicio para la discusión abierta y franca.

Sin embargo, la transacción a pesar de ser confidencial, posee la calidad de instrumento público. Esta característica aporta cierta formalidad al acuerdo, estableciéndolo como legalmente reconocido. También es relevante el hecho de que la transacción solo se aplica caso específico en el que se materializa. Esta delimitación enfatiza su naturaleza circunscrita, garantizando que no sienta precedentes para casos futuros. Además, se le concede el efecto de cosa juzgada, lo que sugiere que una vez que se ha completado la transacción, su resolución es definitiva y vinculante (Código Tributario Chileno, 1974).

Antes de finalizar el análisis de los MASC tributarios aplicables en la legislación chilena, resulta fundamental destacar que la transacción no es expresamente reconocida como un mecanismo de extinción de la obligación tributaria. Este vacío en la regulación ha suscitado interrogantes y cuestionamientos respecto a la validez y el impacto de la transacción en términos de las obligaciones tributarias.

De lo expuesto, se puede advertir que, en el caso de Chile, a partir del 2017 se implementó la figura de la Conciliación en los juicios tributarios, en que el Juez Tributario y Aduanero propone bases de acuerdos a las partes pudiendo poner término al juicio por esta vía, antes de dictar sentencia.

No obstante, la norma consideró que ese acuerdo debe previamente ser aprobado por el director nacional del SII, lo que ha limitado su aplicación práctica, siendo escasamente utilizada (Pohlhammer, 2019).

Posteriormente, en el 2020 se incorporó la mediación tributaria dentro del Código Tributario chileno, como un servicio a cargo de la Defensoría del Contribuyente.

En virtud de este mecanismo, se busca resolver desacuerdos en materia de fiscalización o determinación de impuestos, por ejemplo, sobre la calificación jurídica de los hechos, la valoración de pruebas o los elementos contenidos en liquidaciones o giros.

En este procedimiento, la Defensoría actúa como instancia facilitadora que analiza la información, formula una propuesta de acuerdo entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, coordina audiencias y, de alcanzarse consenso, se suscribe una transacción final.

En tal sentido, ambos mecanismos reflejan los esfuerzos del sistema chileno por incorporar vías alternativas que favorezcan soluciones consensuadas y disminuyan la judicialización de los conflictos tributarios.

2.3.5 México

En el contexto latinoamericano, el caso de México constituye la experiencia más consolidada en materia de mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias, encontrando su fundamento en el proceso de fortalecimiento constitucional de los derechos humanos y del acceso a la justicia, el cual sentó las bases para el desarrollo de mecanismos de justicia alternativa en todas las áreas del derecho mexicano (Cuevas & Dorantes, 2017; Salas et al., 2023).

De esta manera, la reforma constitucional promulgada el 10 de junio de 2011 instauró un nuevo enfoque de protección integral de los derechos fundamentales, así pues a partir de esta modificación, el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias, deben promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2011, art. 1).

En desarrollo de dicha premisa, el artículo 17° del párrafo cuarto de la misma Carta Magna dispone que las leyes deberán prever mecanismos alternativos de solución de controversias, principio que sirvió de fundamento para la posterior incorporación de herramientas como la mediación, la conciliación, el arbitraje y la transacción en diversas ramas del Derecho, entre ellas la materia fiscal. (Cuevas y Dorantes, 2017).

Sobre esta base, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) supo interpretar el nuevo marco constitucional como una oportunidad para transformar la relación entre el fisco y los contribuyentes, históricamente caracterizada por la confrontación, así pues, su actuación se centró en poner de relieve la importancia de los derechos del contribuyente, entendiendo que el acceso efectivo a la justicia tributaria también implica la existencia de procedimientos oportunos, imparciales y accesibles que garanticen una resolución pronta de sus conflictos.

En coherencia con dicho enfoque, la PRODECON comenzó a desarrollar propuestas institucionales orientadas a incorporar mecanismos alternativos en materia tributaria, de tal manera que con su impulso, el Ejecutivo Federal presentó el 8 de septiembre de 2013 un proyecto de Reforma Hacendaria, mediante el cual se propusieron diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, así pues, para fines de la presente investigación conviene destacar la incorporación del Capítulo II “De los Acuerdos Conclusivos” dentro del Título III “De las facultades de las autoridades fiscales”, comprendiendo los artículos 69-C al 69-H, de dicho código.

Por su parte, de acuerdo con el Boletín N.º 052/2013 emitido por la PRODECON el 9 de septiembre de 2013, dicha reforma representó un avance decisivo en el reconocimiento de los derechos del contribuyente, al institucionalizar por primera vez un procedimiento alternativo para resolver las controversias derivadas del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal (citado en Cuevas y Dorantes, 2017).

Ahora bien, antes de profundizar en el análisis de la figura del acuerdo conclusivo implementado en México, resulta pertinente abordar en primer término el origen y

naturaleza del Ombudsman fiscal mexicano, representado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Para comprender adecuadamente su papel dentro del sistema fiscal mexicano, es necesario señalar que su creación formal se remonta al año 2005, con la incorporación del artículo 18-B al CFF, disposición que estableció la base normativa para su existencia, y posteriormente su estructura y funcionamiento fueron desarrollados mediante la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 4 de setiembre de 2006, cuyo artículo tercero transitorio determinó que el primer Procurador sería designado dentro de los treinta días naturales siguientes a la entrada en vigor de la norma (DOF, 2006).

Sin embargo, la Procuraduría no inició operaciones de inmediato, fue recién el 1 de septiembre de 2011 cuando se nombró a la primera procuradora, con lo cual la institución comenzó a operar efectivamente (Senado de la República Mexicana, 2011). Este intervalo respondió a la necesidad de contar con la estructura administrativa, presupuestal y reglamentaria que permitiera el funcionamiento pleno de la nueva entidad, la cual tuvo que establecer su marco normativo, su estructura orgánica y la asignación de recursos antes de iniciar labores efectivas (PRODECON, 2012).

En ese contexto, la PRODECON se constituyó como una institución pública autónoma y descentralizada del Estado mexicano, que actúa como ombudsman fiscal, sin estar subordinada a la Secretaría de Hacienda ni al Servicio de Administración Tributaria (SAT) (Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2006).

Una vez en funcionamiento, la Procuraduría asumió el rol para el cual había sido concebida, orientando sus acciones hacia protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes frente a eventuales actos de vulneración de las autoridades fiscales federales, a partir de lo cual su misión inicial consistió en promover una actuación administrativa respetuosa de dichos derechos y en propiciar su restitución efectiva cuando resultaran vulnerados (CIAT y Agencia Alemana de Cooperación Internacional [GIZ], 2019).

Es así que, con el transcurso del tiempo, y como resultado de la implementación progresiva de sus funciones la PRODECON se consolidó como una institución orientada a fortalecer la relación entre el fisco y los contribuyentes, bajo principios de neutralidad, diálogo y confianza recíproca, teniendo como función esencial la tutela de los derechos y garantías de los contribuyentes, a quienes ofrece asesoría gratuita y canaliza las consultas para la interposición de quejas o reclamaciones, además de emitir recomendaciones cuando se acreditan irregularidades en las actuaciones fiscales, y promover el uso de mecanismos de justicia alternativa, como los acuerdos conclusivos, con el objetivo de resolver de manera más rápida las controversias surgidas durante los procesos de fiscalización (Salas et al., 2023).

En particular, conviene destacar que la función de representación legal atribuida a la Procuraduría implica la posibilidad de intervenir en nombre de los contribuyentes, defendiendo sus derechos ante las autoridades fiscales federales o los órganos jurisdiccionales competentes, especialmente cuando aquellos carecen de los recursos para contar con asesoría privada, dicha atribución se encuentra reconocida en el artículo 5, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2006), la cual establece que la institución tiene la potestad de representar y defender gratuitamente los derechos e intereses de los contribuyentes en procedimientos administrativos y juicios de materia fiscal federal (Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2006).

Ahora bien, retomando el análisis previo, debemos resaltar que entre las funciones esenciales que ejerce la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra la tramitación de quejas, concebida como un mecanismo de control no jurisdiccional mediante el cual los contribuyentes pueden denunciar actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que consideren lesivos a sus derechos, a partir de lo cual se encuentra facultada de emitir recomendaciones públicas no vinculantes dirigidas a las autoridades fiscales, con el propósito de propiciar la corrección de irregularidades y la restitución de los derechos vulnerados (Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 2006; arts. 5, fraccs. II y III, y 19).

Según el diseño de tramitación de las referidas quejas, el procedimiento destaca por su adaptabilidad y la posibilidad de tramitar las quejas de manera sumaria, permitiéndose a los contribuyentes presentar sus inconformidades de forma escrita, verbal o mediante plataformas electrónicas (Reglamento Interno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2011, art. 24).

No obstante, dichas recomendaciones emitidas por la PRODECON carecen de carácter obligatorio para la autoridad fiscal; sin embargo, esta debe informar si las acoge o no, señalando las razones en caso de rechazo (Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 2006, arts. 19 y 25);

Es así que, teniendo en cuenta la experiencia acumulada en la tramitación de estas quejas, la institución advirtió que, si bien las queja constituían un canal eficaz de comunicación y mediación entre el contribuyente y la autoridad fiscal, su alcance resultaba limitado, al no tener carácter vinculante ni incidir directamente en los procedimientos de fiscalización en curso (Uribe, 2014; CIAT y GIZ, 2019).

Ante las limitaciones advertidas, la PRODECON consideró necesario impulsar el diseño de un mecanismo más efectivo de solución de controversias, que permitiera generar acuerdos durante la etapa de auditoría y evitar litigios posteriores; ello se inició con la elaboración de un anteproyecto de ley para incorporar al sistema tributario federal los acuerdos conclusivos, concebidos como un procedimiento alternativo, consensuado y con efectos vinculantes entre las partes (Bernal, 2017).

Cabe indicar que, de conformidad con la exposición de motivos que dio origen a la adopción de los Acuerdos Conclusivos, estos tienen como finalidad ofrecer facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, considerando que la legislación vigente ya reconocía el derecho de los contribuyentes a corregir su situación mediante la presentación de declaraciones complementarias en el marco del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales (CIAT y GIZ, 2019).

En este contexto, y con la finalidad de brindar alternativas que permitieran la regularización de manera consensuada durante una auditoría, se propuso la figura de los

Acuerdos Conclusivos como un mecanismo opcional en el cual la PRODECON interviene en como facilitadora y testigo, asegurando la correcta adopción de los acuerdos entre las partes involucradas, asimismo a efectos de brindar seguridad jurídica y certeza tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal se estableció que son definitivos, por lo que no admiten medios de impugnación ni pueden modificarse mediante procedimientos amistosos, surtiendo efectos únicamente para quienes los celebren y sin generar precedentes jurídicos (citado por el CIAT y GIZ, 2019, de la Gaceta Parlamentaria, n. 3857 C, 8 de septiembre de 2013, pp. CX–CXI).

Ahora bien, una vez abordados los puntos anteriores y establecido un marco de conocimiento sobre las funciones de la PRODECON, así como el contexto de implementación de los Acuerdos Conclusivos en México, resulta pertinente exponer cómo se desarrollan estos procedimientos; por lo que continuación, se describen sus etapas principales, la participación de las partes involucradas y el papel de la PRODECON como facilitadora y garante de la correcta adopción de dichos acuerdos.

Según la PRODECON (2014), el procedimiento de Acuerdos Conclusivos se desarrolla en tres fases claramente identificadas: inicio, desarrollo y conclusión.

a) Inicio:

El procedimiento de Acuerdo Conclusivo se da inicio cuando un contribuyente que se encuentre sujeto a auditoría, ya sea de escritorio o de campo considera que la autoridad fiscal ha efectuado una calificación incorrecta de ciertos hechos u omisiones, de encontrarse en la referida situación puede presentar su solicitud de Acuerdo Conclusivo a través de un escrito dirigido a la PRODECON, desde el momento que toma conocimiento de la calificación de los hechos u omisiones que podrían implicar incumplimiento de las disposiciones fiscales, hasta antes de que le sea notificada la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas (CFF, art. 42, frs. II, III o IX; art. 69-C).

Según los lineamientos de la PRODECON, el escrito de solicitud debe incluir la calificación que el contribuyente considera correcta, los argumentos de fondo y las razones jurídicas que la sustenten, así como la documentación que respalde su posición, adjuntando

para ello además los documentos pertinentes para su evaluación, tales como actas levantadas durante el procedimiento de visita domiciliaria, el oficio de observaciones o, en caso de revisión electrónica, la resolución provisional correspondiente (PRODECON, 2013, arts. 5 y 6).

Asimismo, el escrito debe contener la información del contribuyente, incluyendo nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes y en caso que sea presentado mediante representante legal, se debe adjuntar el poder correspondiente, ya sea general para actos de administración o dominio, o especial para suscribir el Acuerdo Conclusivo, así como se deben precisar los datos de los autorizados para oír y recibir notificaciones, junto con el domicilio designado para tal efecto (PRODECON, 2013, arts. 5-6).

b) Desarrollo

Para comprender el desarrollo del procedimiento de los Acuerdos Conclusivos en el marco jurídico mexicano, es necesario considerar, por un lado, lo dispuesto en el artículo 69-E del CFF y, por otro, los Lineamientos emitidos por la PRODECON, especialmente los artículos 8 a 10, ambos instrumentos conforman un sistema procedimental coordinado, cuyo propósito es brindar claridad, orden y garantías en la interacción entre la autoridad fiscal y el contribuyente.

Antes de abordar el marco normativo, es importante señalar que el procedimiento de Acuerdo Conclusivo implica un acercamiento entre el contribuyente y la autoridad fiscal, durante el cual se suspenden los plazos de caducidad de la auditoría, es así que, durante su desarrollo, la PRODECON actúa como mediadora, facilitando la comunicación y promoviendo mesas de trabajo donde ambas partes pueden discutir los puntos en controversia y alcanzar un consenso, asimismo se asegura de que tanto el procedimiento como los acuerdos resultantes se ajusten a la normativa fiscal vigente y respeten los derechos del contribuyente (Bernal Ladrón de Guevara et al., 2017).

Siguiendo este marco general, la normativa establece los pasos formales que deben cumplirse una vez presentada la solicitud, de ahí que, conformidad con los Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos ante

la PRODECON (2013), una vez admitida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá, en un plazo máximo de tres días hábiles, a emitir el acuerdo de admisión correspondiente, este acuerdo previo se identificarán los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora respecto de los cuales el contribuyente solicita la adopción del Acuerdo Conclusivo, y se requerirá a la autoridad para que, en un plazo máximo de veinte días hábiles, contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento, produzca su contestación acompañada de la documentación que considere pertinente (arts. 5 y 6).

Cabe precisar que, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente incorpora un mecanismo de presión institucional dirigido a garantizar la eficacia de sus actuaciones; si bien la norma no establece expresamente una multa automática por no responder un requerimiento en el contexto del Acuerdo Conclusivo, la falta de entrega de la información solicitada en el procedimiento podría ser considerada como incumplimiento susceptible de sanción, así pues en su artículo 28 prevé que los servidores públicos de las autoridades fiscales federales que omitan responder oportunamente los requerimientos de información formulados por PRODECON, o que no remitan los documentos o datos solicitados, podrán ser sancionados con una multa equivalente a entre cinco y diez salarios mínimos mensuales, esta sanción está dirigida a los funcionarios a título personal (Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2006, art. 28, fracc. I, num. 1).

Sobre dicha sanción, debemos resaltar que no solo tiene un carácter punitivo, sino que también cumple una función preventiva y contribuye a garantizar la eficacia del procedimiento de Acuerdos Conclusivos, ya que, al aplicarse directamente a los servidores públicos responsables, se genera una presión institucional para responder de manera oportuna y completa a los requerimientos de la Procuraduría, promoviendo la colaboración interinstitucional, fortaleciéndose así la confianza en los contribuyentes al acudir a esta vía alternativa.

Ahora bien, en cuanto a la respuesta de la autoridad tributaria, ésta puede manifestarse de las siguientes formas, ya sea aceptando los términos establecidos en la

solicitud del contribuyente o proponiendo términos distintos, debidamente fundados y motivados. Asimismo, el marco normativo reconoce la posibilidad de que la autoridad revisora rechace la adopción del acuerdo, siempre que la negativa sea jurídicamente razonada y se comunique dentro de los plazos establecidos (CFF, art. 69-E; Lineamientos, 2013, art. 10).

En el primer caso, cuando la autoridad acepta los términos del Acuerdo Conclusivo, el expediente se remite al área correspondiente de PRODECON para la elaboración del proyecto de acuerdo, que debe completarse en un plazo máximo de siete días hábiles, cuando se concluye con dicho proyecto, la Procuraduría notifica a las partes para que, de considerarlo pertinente, presenten observaciones en un plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación del proyecto, posteriormente y absueltas las observaciones, la PRODECON convoca al contribuyente y autoridad tributaria a la suscripción del acuerdo, el cual se formaliza en tres ejemplares, uno destinado al contribuyente, otro para la autoridad revisora y un tercero que permanece en los archivos institucionales de la Procuraduría (Lineamientos, 2013, arts. 8–10).

En el segundo caso, en el supuesto de que la autoridad revisora proponga términos distintos a los planteados inicialmente por el contribuyente, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe comunicarle dicha respuesta, verificando que los nuevos términos no modifiquen los hechos u omisiones en su perjuicio y que se ajusten a las disposiciones fiscales aplicables. Posteriormente, la Procuraduría emite un acuerdo que se comunica a ambas partes, otorgando al contribuyente un plazo de cinco días hábiles para manifestar su aceptación o rechazo respecto de los términos propuestos (PRODECON, 2013, art. 10).

En este punto, resulta pertinente destacar que la intervención de la Procuraduría no se limita a la mera comunicación de los documentos o requerimientos entre las partes, sino que también comprende una función activa de mediación y promoción del diálogo constructivo.

En ese sentido, una vez emitido el acuerdo de admisión, la PRODECON está facultada para convocar a reuniones de trabajo en las que contribuyente y autoridad

revisora puedan intercambiar posiciones y revisar conjuntamente la calificación de los hechos u omisiones identificados durante la auditoría, ello con el propósito de facilitar un acercamiento que permita explorar puntos de coincidencia sin afectar los derechos del contribuyente y garantizando que cualquier propuesta se ajuste al cumplimiento correcto de la obligación fiscal (PRODECON, 2013, arts. 8–10).

En este contexto, advertimos del análisis del diseño procedimental que dichas mesas de trabajo operan como un mecanismo de mediación administrativa, en el que la Procuraduría asume el rol de tercero imparcial, encargada de conducir el proceso y garantizar que las partes dialoguen en condiciones de equilibrio.

Finalmente, cuando como resultado de este proceso de diálogo supervisado, se alcanza una coincidencia respecto de la valoración jurídica o fáctica de los hechos materia de la revisión, la Procuraduría procede a fijar fecha y hora para la formalización del Acuerdo Conclusivo, ello mediante un documento que materializa los consensos logrados y pone fin a la controversia en sede administrativa. (CFF, 2014, art. 69-E).

Por otro lado, en el tercer supuesto, cuando la autoridad fiscal decide no adherirse a un Acuerdo Conclusivo, la normativa mexicana no deja ese rechazo librado a una simple manifestación de voluntad; pues si bien es cierto que el contribuyente no cuenta con un recurso impugnatorio para exigir que la autoridad acepte el acuerdo, tampoco es jurídicamente admisible que ésta se limite a negarlo sin más, se necesita que la autoridad exponga, de manera clara, fundada y motivada, las razones que justifican la eventual negativa.

De ser el caso, y luego del sustento de la Administración sobre su negativa, si la PRODECON identifica insuficiencias en esa fundamentación o advierte que se ha vulnerado algún derecho del contribuyente, lo hace constar expresamente en el acuerdo de cierre, dejando evidencia documentada de la afectación y fijando un precedente institucional (PRODECON, 2013, arts. 8–10).

Cabe recordar además que, si la autoridad no respondiera dentro de los plazos legales o se negara a proporcionar la información necesaria, entonces sí podría ser objeto

de una sanción administrativa conforme al artículo 28 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; sin embargo, debe precisarse que esta sanción no se aplica por rechazar el Acuerdo Conclusivo, sino únicamente por no atender los requerimientos que la propia PRODECON realiza durante el procedimiento (Ley Orgánica de la PRODECON, 2006, art. 28).

c) Conclusión

Desde la revisión del marco normativo, puede observarse que el procedimiento de Acuerdos Conclusivos concluye formalmente mediante la emisión de un acto final por parte de PRODECON, cuya naturaleza depende del grado de consenso alcanzado entre la autoridad fiscal y el contribuyente.

En primer término, la forma ordinaria de cierre es la suscripción del Acuerdo Conclusivo, momento en el cual las partes formalizan el consenso logrado respecto de los hechos u omisiones revisados, suscribiendo el documento en presencia de la PRODECON, vinculando a las partes respecto a sus efectos, los mismos que tienen carácter definitivo, debiendo la autoridad considerar el contenido del acuerdo al emitir la resolución correspondiente (CFF, art. 69-G).

Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 69-H del Código Fiscal de la Federación, una vez que el contribuyente y la autoridad suscriben este instrumento, no es posible interponer medio de impugnación alguno en su contra y las cuestiones de hecho u omisión que hayan sido materia del consenso se tornan incontrovertibles cuando sirvan de fundamento a posteriores actos de la autoridad fiscal (CFF, art. 69-H).

Otro aspecto interesante a resaltar, es que la norma suspende el cómputo de los plazos con los que cuenta la autoridad fiscal para concluir las facultades de comprobación, manteniéndose esta suspensión durante todo el tiempo en que el procedimiento se encuentra bajo la conducción de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y cesa únicamente con la notificación mediante la cual se declara concluido el acuerdo, ya sea por consenso, rechazo, desistimiento o cualquier otra modalidad de cierre, lo que evita que la autoridad emita una resolución mientras se encuentra en negociación, preservándose

simultáneamente la facultad de la administración tributaria para reanudar el procedimiento una vez concluido el mecanismo alternativo (CFF, art. 69-F).

Adicionalmente, uno de los principales incentivos para el contribuyente en la aplicación de este mecanismo radica en que, conforme a lo dispuesto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, la suscripción de un Acuerdo Conclusivo por primera vez le otorga la condonación total de las multas vinculadas con la revisión fiscal, a pesar de ello la norma precisa también que esta condonación no genera, en ningún caso, derechos de devolución o compensación (CFF, art. 69-G).

En otro contexto, si la autoridad fiscal decide no adherirse a la propuesta, el procedimiento también finaliza, pero mediante un Acuerdo de Cierre emitido por PRODECON, en el que se deja constancia de la negativa y de la evaluación técnica realizada para verificar la congruencia y legalidad de la respuesta, pero sin efectos vinculantes, permitiéndose luego que el procedimiento de comprobación continúe por la vía ordinaria.

En otro supuesto diferente, el trámite también puede concluir por desistimiento del contribuyente o por desaparición de la materia del acuerdo, supuesto en el cual PRODECON igualmente formaliza la terminación mediante un acuerdo de cierre.

De este modo, el análisis efectuado permite sostener que, a la luz de la experiencia mexicana descrita, puede apreciarse que los Acuerdos Conclusivos han logrado posicionarse como un instrumento eficaz para encauzar de manera temprana las discrepancias surgidas durante las facultades de comprobación.

Como señalan Salas et al. (2023), este mecanismo ha permitido que muchas controversias se solucionen sin necesidad de avanzar hacia etapas contenciosas, lo que se traduce en una mayor seguridad jurídica para el contribuyente y una reducción significativa de la litigiosidad fiscal.

Además, las autoras destacan, que esta vía alternativa genera beneficios concretos tanto para la Administración como para el contribuyente, pues, por un lado, facilita que la

autoridad fiscal recupere de manera más ágil los tributos efectivamente adeudados; y por otro, otorga incentivos relevantes al contribuyente, como la condonación total de multas en la primera ocasión (Salas et al., 2023).

Otro elemento subrayado por las citadas autoras es el rol de la PRODECON en la conducción del procedimiento, entidad que cuenta con las competencias necesaria y puede inclusive convocar a mesas de trabajo para facilitar el consenso; advirtiéndose que su intervención no resulta automática ni obligatoria; más bien, responde a criterios de oportunidad, razonabilidad y eficiencia, con el fin de no dilatar indebidamente un trámite que, por su propia naturaleza, requiere celeridad (Salas et al., 2023).

Finalmente, desde una perspectiva práctica, según los datos oficiales dados a conocer por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, citados en los reportes periodísticos consultados, los Acuerdos Conclusivos han mostrado en los últimos años un impacto significativo tanto en términos de recaudación como en la resolución temprana de controversias fiscales; así por ejemplo, para 2022² se informó que estos mecanismos alcanzaron niveles históricos de regularización y recuperación de recursos, mientras que durante el primer bimestre de 2023³ se registró una recaudación superior a 2,288 millones de pesos, reflejando su consolidación como una herramienta eficaz en la relación fisco–contribuyente (El Economista, 2023).

En tal sentido, desde su implementación este instrumento ha mostrado resultados positivos contribuyendo a disminuir la litigiosidad fiscal, mejorar la recaudación efectiva y fortalecer la confianza en la administración tributaria, al promover un modelo cooperativo de cumplimiento basado en la transparencia y el respeto de los derechos del contribuyente (Cuevas y Dorantes, 2017; Salas et al., 2023).

² Información sobre recaudación histórica y acumulada de Acuerdos Conclusivos en 2022: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-2023-pinta-para-ser-otro-ano-historico-en-acuerdos-conclusivos-20230206-0076.html>

³ Datos sobre los montos recaudados durante el primer bimestre de 2023: <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Acuerdos-conclusivos-recaudaron-2288-millones-de-pesos-en-el-primer-bimestre-Prodecon-20230302-0048.html>

En el marco de la presente investigación, estos resultados ofrecen una referencia útil para valorar la viabilidad de incorporar en el Perú un mecanismo similar, adaptado a la estructura institucional nacional y al rol que la Defensoría del contribuyente y Usuario Aduanero podría asumir como facilitador imparcial de la comunicación y garante de los derechos del contribuyente.

2.4. Bases Teóricas

2.4.1. Los Mecanismos alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria

Dentro de los actos e interacciones suscitadas en el ámbito tributario, se pueden originar conflictos; los mismos que se definen como “la disidencia, desacuerdo o disparidad de criterios y/o interpretación de la materia tributaria, existente entre las distintas partes intervinientes en un proceso de determinación tributaria” (Zimmermann, 2021, p. 4). Según Martinoli (2017), las causas de los conflictos tributarios son variados, pero por su incidencia a nivel mundial, se podrían agrupar de la siguiente manera: a) Complejidad y oscuridad en la normativa tributaria; b) Generalización de las autoliquidaciones de impuestos; c) Deficiencia de recursos materiales y humanos para la gestión de conflictos tributarios; d) Ausencia de un criterio común para conflictos tributarios similares en la entidad administrativa y de justicia; e) Interposición excesiva de recursos por parte de los administrados.

Estos conflictos tributarios tienden a suscitarse con mayor frecuencia en el proceso de determinación de la materia tributaria, por cuanto en ella se suscitan diferentes situaciones susceptibles de interpretación, la cual posibilita el desacuerdo de las partes.

En ese escenario, los MASC en materia tributaria son procedimientos consensuales regulados y ejecutados fuera del procedimiento tributario tradicional para la solución de disputas, siendo que, la cuestión controvertida, entre la Administración Tributaria y el administrado, se encuentra relacionada a la determinación de la obligación tributaria (Martinoli, 2017).

Lamentablemente, su uso ha sido objeto de algunas críticas, basadas fundamentalmente en la premisa de que la recaudación de impuestos es una obligación y no debe estar sujeta a la negociación con el contribuyente. Sin embargo, esta premisa resulta ser una falacia; así, para Martínez (2008) estas fórmulas que introducen elementos dentro del procedimiento son vinculantes y no involucran la renuencia al ejercicio de

competencias indisponibles, por cuanto no se pacta sobre los elementos estructurales del tributo, sino que se discute sobre la apreciación o calificación contable y jurídica de los hechos u omisiones de la fiscalización tributaria.

Por el contrario, los beneficios obtenidos a través de la aplicación de los MASC a los conflictos tributarios son variados e importantes. En primer lugar, otorgan una percepción de equidad y justicia en el sistema tributario, con lo que se incentiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias; además, permite la participación de todas las partes no solo en el conflicto sino también en la posible solución, ello provoca que la solución esté más acorde a las necesidades, intereses o circunstancias de ambas partes, mejorando a su vez la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Por otro lado, reduce los costos económicos y temporales de los procedimientos, con un mayor nivel de eficiencia, evitándose así las controversias administrativas y judiciales posteriores. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México, 2014).

Como se indicaba anteriormente, en el Perú no existen MASC de aplicación en conflictos tributarios, por lo que, para analizar su pertinencia en nuestro ordenamiento jurídico, resulta imprescindible analizar la forma en que éstos funcionan en otros países.

Así, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México (2014) ha indicado que, dentro de los sistemas jurídicos europeos que utilizan MASC en materia tributaria están Italia, España y Francia. En Italia, se implementó mediante el Decreto Legislativo N° 218 el *accertamento con adesione*, como procedimiento autocompositivo aplicable a todo el sistema impositivo, donde la Administración Tributaria y el contribuyente definen el razonamiento que fundamenta el monto de la deuda tributaria, situación que se puede realizar antes o después de la expedición del *accertamento* (orden de determinación). Este acuerdo es inimpugnable salvo existencia de nuevos elementos y con el requisito del pago previo de la obligación acordada.

Para el sistema jurídico italiano este procedimiento es una especie de transacción que puede ser iniciada de oficio o a instancia de parte; en el primer caso, cuando ya se realizaron las comprobaciones, la Administración Tributaria, con discrecionalidad y antes

del acto de liquidación, invita al administrado para comparecer y definir su situación. Éste tiene la posibilidad de aceptar, rechazar o ignorar la invitación; en el primer caso comienzan las conversaciones para el *accertamento con adesione*, mientras que, en el segundo y tercero, la Administración continúa el procedimiento y emite la liquidación.

Por su parte, si es iniciado por el administrado, el plazo para solicitarla es entre la realización del procedimiento de inspección o comprobación y antes de la notificación de la determinación; una vez presentada, la Administración tiene 15 días para invitar a comparecer al administrado y así realizar el *accertamento con adesione*. Posteriormente, ingresan a la fase del *contraddittorio*, que implica una serie de encuentros entre el contribuyente y el funcionario para valorar o modificar la pretensión tributaria; esta fase acaba cuando se redacta el escrito de *atto di accertamento* y su perfeccionamiento a través del pago de la deuda. En caso que el acuerdo no fuera posible, el contribuyente puede recurrir el contribuyente puede interponer recurso ante las Cortes de Justicia Tributaria (*Corti di giustizia tributaria*), órganos especializados encargados de la resolución de controversias fiscales en Italia.

Gracias a la experiencia italiana, España recogió los MASC en la Ley 58/2003 – Ley General Tributaria emitida el 17 de diciembre del 2013, regulando la tasación pericial contradictoria (artículo 135), actas con acuerdo (artículo 155) y actas con conformidad (artículo 156). La primera corresponde a un pseudo arbitraje, por cuanto procede cuando el contribuyente discrepa con los valores comprobados por la Autoridad Tributaria, por lo que, designa un perito para que realice la valoración. Así, si la diferencia en los valores absolutos es igual o inferior a 120 000 euros y al 10% de la tasación, ésta servirá de base para la liquidación; mientras que, si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero, cuyo criterio será el dirimente. Las segundas, tienen naturaleza negocial y proceden, previa liquidación de la deuda, solo cuando para la elaboración de la propuesta de regularización se necesite dilucidar sobre los conceptos jurídicos indeterminados, o deban aclarar los hechos determinantes o cuando la cuantificación no puede hacerse de forma cierta (y por lo tanto necesitará estimaciones, valoraciones o mediciones). Finalmente, en las terceras, se requiere que el contribuyente manifieste su conformidad a la propuesta de regularización realizada por la Administración Tributaria; lo cual implica

el reconocimiento de los hechos contenidos en el acta, es un mecanismo de adhesión autocompositivo, cuya consecuencia es la imposibilidad de impugnar el acto de liquidación.

Por su parte, Francia reconoce tres MASC utilizables en conflictos tributarios, la transacción, mediación y conciliación; las mismas que funcionan como sus homólogas en otras materias. Sólo la primera inicia a solicitud del contribuyente en cualquier momento del procedimiento, mientras que los otros dos son realizadas por las Comisiones Departamentales Mixtas, quienes están conformadas por representantes de la Administración Tributaria y del contribuyente. Respecto al trámite, en la transacción, la Administración analiza y valora discrecionalmente la solicitud y las cantidades, notificando al contribuyente con la propuesta y concediéndole un plazo de 30 días para su aceptación o rechazo. Para la mediación y conciliación, el organismo dependerá de la materia a dilucidarse; la Comisión Departamental de Impuestos Directos y de Impuestos sobre la cifra de negocios⁴ se encargará de realizar las valoraciones para determinar la base imponible en cuanto la Administración Tributaria inicie el procedimiento de investigación; mientras que, la Comisión Departamental de Conciliación⁵ estimará la base imponible de los derechos de registro (*droits d'enregistrement*). En ambos casos, las Comisiones convocan al contribuyente, dicha reunión se realizará como mínimo 30 días después de la notificación, en dicho plazo, el administrado puede presentar observaciones por escrito, consultar el informe de la Administración Tributaria y la documentación que sea pertinente.

En el ámbito latinoamericano, distintas organizaciones e instituciones especializadas en materia tributaria han abordado el tema referido a la inclusión de los mecanismos alternativos de solución de conflictos en los ordenamientos tributarios en diversas reuniones, asambleas o conversatorios con la participación de destacados tributaristas, plantándose interesantes posturas que resultan pertinentes mencionar para los fines de la presente investigación.

⁴ Commission Départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, en su nombre original.

⁵ Commission Départementale des Conciliation, en su nombre original.

2.4.1.1. Los Acuerdos Conclusivos

En este apartado se examinan las aproximaciones doctrinales desarrolladas en torno a los acuerdos conclusivos, con el propósito de identificar los criterios conceptuales y las perspectivas teóricas que han contribuido a delinear su configuración jurídica en el ámbito tributario.

Bajo esa premisa, debemos iniciar señalando que desde la perspectiva doctrinaria, los acuerdos conclusivos se configuran como un mecanismo alternativo de solución de controversias que opera antes de que la Administración determine formalmente la deuda tributaria.

En tal sentido, como se ha expuesto previamente en el presente trabajo según la propuesta incorporada en el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), este instrumento permite que la Administración tributaria y el contribuyente, mediante un proceso de diálogo estructurado, alcancen un entendimiento común respecto de los hechos relevantes de la fiscalización y de los elementos que integran la base imponible.

A partir de esta concepción inicial, el propio Modelo del CIAT también contempla además la posible participación de una entidad pública con funciones de mediación, como un defensor del contribuyente u órgano equivalente, que busque equilibrar la posición de las partes, promover la transparencia del proceso y facilitar soluciones que eviten que el conflicto escale a instancias mayores. (CIAT; 2015)

El diseño propuesto por el CIAT parte del reconocimiento de que la determinación tributaria, especialmente en contextos de elevada complejidad económica o interpretativa, no siempre puede resolverse mediante una aplicación estricta y unilateral de la norma, existiendo zonas de incertidumbre razonable derivadas tanto de la valoración de hechos económicos como de la interpretación de disposiciones fiscales; por lo que, en estos supuestos, el acuerdo directo entre la Administración y el contribuyente se configura como una herramienta idónea para reducir la controversia y proporcionar certeza sobre la estimación de valores o la delimitación de hechos imposables, ello sin comprometer el

principio de indisponibilidad del crédito tributario, que constituye un límite esencial del sistema, el cual no se ve vulnerado bajo este mecanismo. (CIAT;2015)

Por su parte, desde la perspectiva expuesta por Sainz Orantes (2014), los acuerdos conclusivos pueden concebirse como un instrumento de resolución autocompositiva de disputas, cuya lógica se vincula a la figura de la transacción, debido a que el resultado final del procedimiento, refleja el producto de un proceso de diálogo estructurado, sea este conciliatorio o mediado, en el cual se busca canalizar las discrepancias generadas durante la revisión fiscal hacia una solución acordada, formalizándose mediante el referido acuerdo la concertación alcanzada por las partes para poner fin a las diferencias detectadas en el marco de la fiscalización. (Sainz Orantes, 2014).

En la misma línea doctrinal, Bernal y Santos (2015) sostienen que los acuerdos conclusivos constituyen un mecanismo extrajudicial de naturaleza alternativa, destinado a encauzar las discrepancias entre la Administración Tributaria y el contribuyente mediante un proceso de diálogo estructurado, donde mediante un espacio de mediación ambas partes pueden exponer y negociar sus posiciones, con el fin de alcanzar un entendimiento consensual, de carácter convencional o transaccional, que permita resolver el conflicto sin requerir la intervención decisoria de una autoridad jurisdiccional.

Cabe agregar que, la figura de los acuerdos conclusivos puede entenderse como parte de un conjunto más amplio de mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias que distintos países han incorporado bajo diversas denominaciones, pero que comparten la lógica de facilitar entendimientos anticipados entre la Administración y los contribuyentes.

De esta manera, conforme lo señalan Salas et al. (2023), en su investigación identificaron que países como Francia cuenta con herramientas como la transacción y el arbitraje, insertas en los denominados Modes Alternatifs de Règlement des Conflits, orientados a resolver discrepancias fiscales mediante procesos conciliatorios que evitan el cauce jurisdiccional.

Asimismo, destacan el caso de Italia, donde el procedimiento de accertamento con adesione permite abrir un espacio de negociación previo a la determinación formal de la obligación tributaria, ya sea por iniciativa de la autoridad o a solicitud del contribuyente, con el fin de arribar a una valoración común de los hechos y de la base imponible (Salas Chávez et al., 2023).

Por su parte, España reconoce las Actas de Acuerdo reguladas en el art. 155 de la Ley General Tributaria, mediante las cuales se fijan consensos sobre valoraciones, estimaciones y datos relevantes antes de la liquidación (Salas et al., 2023).

A su vez, en Estados Unidos, programas como el Pre-Filing Agreement (PFA), los Taxpayer-Specific Rulings y el Compliance Assurance Process (CAP) operan como vías para identificar y resolver de manera anticipada cuestiones técnicas o controversias potenciales a través de un diálogo cooperativo y transparente con el IRS (Salas et al., 2023).

En conjunto, estas experiencias demuestran, de acuerdo con la interpretación de las autoras, que si bien cada país adopta formas y procedimientos particulares, todos estos instrumentos comparten la esencia de promover soluciones tempranas, colaborativas y menos litigiosas en el ámbito tributario (Salas et al., 2023).

Un elemento adicional que ha sido destacado por la doctrina es el rol del tercero mediador. En esta línea, Yacolca (2023), en su exposición ante las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario del Instituto Peruano de Derecho Tributario, subraya que uno de los rasgos característicos de los acuerdos conclusivos, o de sus equivalentes funcionales en los sistemas comparados, es precisamente la intervención de una instancia imparcial, usualmente un ombudsman fiscal, tercero que interviene comúnmente a solicitud del contribuyente, y cumple la función de conducir el proceso de mediación entre la Administración y el administrado, velando por que el diálogo se desarrolle con transparencia y que los derechos del contribuyente se mantengan incólumes.

Esta observación doctrinaria resulta consistente con las experiencias internacionales descritas por Salas et al. (2023), pues en todos estos modelos la presencia

de una entidad especializada o de una autoridad neutral contribuye a equilibrar las posiciones de las partes y a facilitar soluciones tempranas, colaborativas y menos litigiosas.

En el contexto nacional, según el IPDT (2023), el Acuerdo Conclusivo puede entenderse como un procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria y el contribuyente que se encuentra sujeto a fiscalización buscan llegar a una comprensión común respecto de las diferencias detectadas, contando con la intervención de un tercero imparcial que facilita el diálogo, ello con la finalidad que el contribuyente pueda regularizar su situación y, al mismo tiempo, evitar la generación de controversias posteriores a la emisión de la determinación tributaria.

En esa misma línea, la reflexión del IPDT (2023) destaca que uno de los principales aportes de este mecanismo radica en su capacidad para mitigar la asimetría existente entre la Administración y el contribuyente durante la fiscalización, etapa en la que la autoridad ejerce potestades amplias frente a las limitadas posibilidades de defensa inmediata del administrado, equilibrándose esta relación con los acuerdos conclusivos, al habilitar un espacio formal de diálogo previo a la emisión del acto de determinación, lo que permite contrastar criterios, discutir observaciones con mayor transparencia y encauzar las discrepancias de manera colaborativa.

Agrega en su análisis el IPDT, que este mecanismo es favorable para contextos donde la elevada conflictividad propia de la fiscalización suele deteriorar la relación entre ambas partes y torna ineficaz cualquier intercambio directo de diálogo; por lo que la intervención de un tercero independiente favorece que las posiciones puedan ser reconsideradas, reduce la tensión derivada del proceso y habilita un diálogo constructivo orientado al entendimiento común.

En consecuencia, el procedimiento no solo equilibra la relación entre las partes al permitir la discusión transparente de las observaciones antes del acto de determinación, sino que también disminuye la probabilidad de que el conflicto escale hacia etapas contenciosas posteriores, contribuyendo así a una resolución temprana y menos confrontacional (IPDT, 2023).

Siguiendo con dicho razonamiento, el IPDT incorpora la reflexión de Sideris (2023) quien sostiene que la introducción de mecanismos como los Acuerdos Conclusivos responde a una tendencia contemporánea de la Administración Tributaria orientada a ampliar la participación del contribuyente en la construcción de actos que tradicionalmente se han caracterizado por su marcada unilateralidad.

Según este autor, dicha participación permite que, en contextos de incertidumbre fáctica o jurídica, las partes puedan aproximarse para precisar con mayor exactitud los elementos del hecho imponible y su cuantificación, contribuyendo así a una determinación más rigurosa del crédito fiscal. (Sideris, 2023).

Como es de advertir, la postura recogida por el IPDT en el marco de sus XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (2023), se articula plenamente con la necesidad, ya mencionada, de generar espacios institucionalizados que reduzcan la tensión propia de la fiscalización y reestablezcan canales de comunicación que suelen verse erosionados por la dinámica confrontacional del procedimiento.

En conjunto, las distintas posturas doctrinales revisadas permiten comprender que los acuerdos conclusivos, aunque adoptan formas diversas en los sistemas comparados, comparten la finalidad de generar espacios de diálogo temprano y reducir la conflictividad en la fiscalización tributaria.

En tal sentido, estas aproximaciones conceptuales resultan relevantes para la presente investigación, pues ofrecen un marco de referencia que permitirá, en los apartados siguientes, analizar la pertinencia, viabilidad y posibles efectos de incorporar un mecanismo similar en el contexto peruano.

2.4.2. Sistema Tributario Peruano

La presente sección buscará estudiar el sistema tributario peruano, con el propósito de comprender sus fundamentos conceptuales, partiendo de la revisión de la

dinámica de la relación jurídico-tributaria, así como las tensiones que emergen en su aplicación práctica, poniendo especial atención en la determinación de la obligación tributaria, etapa en la que se configuran buena parte de los conflictos que posteriormente escalan hacia mecanismos impugnatorios o procesos contenciosos.

Asimismo, se revisarán los mecanismos de defensa con los que actualmente cuenta el contribuyente, tanto en sede administrativa como la judicial, a fin de identificar las fortalezas y limitaciones del modelo vigente para la tutela de los derechos frente a actuaciones de la Administración.

Además, con el fin de ofrecer una comprensión sistemática del marco tributario, se describirán conceptualmente aquellos principios constitucionales del Derecho Tributario que resultan especialmente relevantes para el análisis y aplicación de mecanismos alternativos de solución de controversias.

Finalmente, se examinará el papel de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero (DEFCON) como entidad técnico-especializada en la protección de los derechos de los administrados, destacando sus funciones, atribuciones y su contribución en la prevención y atención de la conflictividad tributaria.

En virtud de los objetivos de la investigación, esta revisión permitirá no solo comprender el funcionamiento interno del sistema tributario peruano, sino también valorar de manera crítica la eventual incorporación de mecanismos alternativos de solución de controversias; de modo que, los apartados posteriores podrán desarrollarse sobre el sustento conceptual necesario y en coherencia con el marco del sistema tributario nacional vigente.

2.4.2.1. Relación jurídica tributaria.

En el ámbito del derecho tributario peruano, la relación jurídico-tributaria es un concepto importante que define el vínculo jurídico entre el Estado, como acreedor, y el contribuyente, como deudor, en el contexto de la obligación tributaria.

Esta relación jurídico-tributaria se encuentra estructurada y orientada por un conjunto de principios que guían la actuación tanto de la Administración como de los contribuyentes; entre ellos destaca el principio de legalidad, que exige que los elementos esenciales del tributo sean definidos mediante una ley formal; a su vez, esta relación debe desarrollarse conforme a principios como la igualdad y la capacidad contributiva, los cuales garantizan que los contribuyentes reciban un trato equitativo y que la carga fiscal se distribuya de manera proporcional a la capacidad económica de cada persona.

Es importante destacar que la relación jurídico-tributaria no solo involucra aspectos económicos, sino que también abarca aspectos formales y procedimentales, como la determinación de la deuda tributaria, la liquidación de tributos, la presentación de declaraciones juradas y la resolución de controversias, los cuales son algunos de los aspectos formales y procedimentales que forman parte de esta relación.

En efecto, en esta relación el Estado ejerce su poder tributario para crear y recaudar tributos, mientras que el contribuyente tiene el deber de cumplir con sus obligaciones tributarias, como pagar los tributos correspondientes y cumplir con las obligaciones formales establecidas por la ley.

Al respecto, resulta pertinente traer a colación que, hasta el comienzo del siglo pasado, la doctrina tributaria estaba dominada por una perspectiva positivista, que concebía a la relación tributaria como una relación de poder, donde solo se reconocían límites de naturaleza formal (Torres, 2010); en virtud de esta concepción, se sostenía que el poder tributario se fundamentaba exclusivamente en la soberanía estatal, es decir, en el poder supremo del Estado, y en la necesidad de recaudar recursos financieros.

Sin embargo, con la convergencia entre la ética y el derecho, esta visión comenzó a ser cuestionada y emergió la idea de que el poder tributario no se basa en una relación de supremacía del Estado sobre los individuos, ya que el Estado no es un fin en sí mismo, sino un medio al servicio de la sociedad.

En tal sentido, aunque la potestad tributaria representa una manifestación del poder otorgado al Estado por los ciudadanos en el pacto social, esta facultad no tiene su

causa o fundamento en el poder estatal en sí mismo, sino que se configura como un poder-deber inherente al Estado, pero que tiene su origen en el espacio de libertad otorgado o autorizado por la sociedad, y, por lo tanto, se encuentra limitado por ese espacio de libertad.

Según Valdez (2001), en su obra "Curso de derecho tributario", la doctrina en el Estado de derecho contemporáneo se muestra unánime al aceptar que la relación entre el Estado y el contribuyente se establece como una relación jurídica y no como una relación de poder.

Bajo esa perspectiva, recientemente se ha adoptado un enfoque de cumplimiento cooperativo en el relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, que se basa en un marco general de derechos y obligaciones y busca garantizar la confianza justificada de la administración tributaria en las buenas intenciones de los contribuyentes.

Este concepto se originó en Países Bajos en 2005, donde la administración tributaria implementó una modalidad de relación con las grandes empresas conocida como "monitoreo horizontal".

De acuerdo con el objetivo de esta modalidad, se busca fomentar el cumplimiento tributario al otorgar confianza a las empresas, así pues, cuando usan el término "horizontal" se refiere a una nueva cultura de relación entre pares que se opone al principio vertical del enfoque clásico; asimismo, el término "monitoreo" se refiere a una forma de seguimiento sutil que difiere de la persecución del fraude bajo el modelo clásico. Esta estrategia demostró ser efectiva en el fomento del cumplimiento tributario en Países Bajos y ha sido implementada con éxito en otros países de todo el mundo (BID, 2021).

Posteriormente, en el 2008 la OCDE adoptó este enfoque y desarrolló el concepto que denominó como "relación mejorada" incorporándolo en su estudio sobre "El rol de los intermediarios fiscales". Sin embargo, este término resultó poco afortunado debido a que daba la idea de que los contribuyentes que ingresaban en un programa cooperativo tenían una relación privilegiada con la Hacienda, lo que generaba desigualdades en el trato fiscal,

pero a pesar de esta dificultad, el enfoque de "relación mejorada" sentó las bases para el posterior desarrollo del concepto de "cumplimiento cooperativo"⁶ (BID, 2021)

Ahora bien, aún con la existencia de foros y documentos técnicos sobre el tema, aún no hay consenso en la definición de los conceptos de "cumplimiento cooperativo" o "relación cooperativa", siendo importante distinguir entre una iniciativa de "cumplimiento cooperativo" o "relación cooperativa" y un servicio tributario tradicional; por lo que, la definición de "cumplimiento cooperativo" se considera más adecuada porque denota no solo el proceso de cooperación, sino también su finalidad como componente integral de la estrategia general de gestión de riesgos de las administraciones tributarias (CIAT, 2015).

En esa línea de ideas, en el documento de trabajo titulado "Relación cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia", el CIAT (2015) define el concepto de cumplimiento cooperativo como aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, y a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico – tributaria.

Como es de advertirse, este enfoque ha demostrado ser una herramienta para fomentar el cumplimiento tributario y mejorar la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales; por lo que, en la actualidad, diversas administraciones en todo el mundo están adoptando el enfoque del cumplimiento cooperativo, aunque en Latinoamérica este enfoque aún no está muy difundido. De ahí que, Brasil se destaca como el país de la región que ha implementado un programa fiscal de cumplimiento colaborativo llamado CONFIA, mientras que Perú y Ecuador están dando sus primeros pasos para construir programas similares.

⁶ En 2013, la OCDE publicó un informe fundamental sobre la evolución del concepto, cambiando la modalidad de "relación mejorada" a "cumplimiento cooperativo". En 2016, la OCDE publicó otro informe, dedicado a resolver el problema de garantizar que la confianza de la administración tributaria en las buenas intenciones de los contribuyentes sea justificada, a través de la implementación de un Marco de Control Fiscal (MCF) sólidos. Este informe abordó cómo crear mejores MCF para el cumplimiento cooperativo.

Cabe señalar que, para el periodo 2023 en Perú se llevó a cabo un taller organizado por la SUNAT en colaboración con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), con el objetivo de presentar el "Programa de Cumplimiento Tributario Colaborativo" de la SUNAT, para establecer una relación de confianza mutua entre la SUNAT y los contribuyentes, promoviendo la transparencia y reduciendo los costos del cumplimiento tributario.

El programa se basa en un modelo de cooperación desarrollado con el apoyo del BID y la Universidad de Economía y Empresas de Viena, que busca sustituir progresivamente el modelo tradicional de control posterior por uno de colaboración, cambio que implica ajustes importantes en la cultura institucional de la Administración Tributaria.

Se hace necesario resaltar, para los fines de esta investigación que uno de los objetivos principales del programa es reducir en un 50% los litigios y controversias que se generan con los contribuyentes, mejorando así la relación entre ambos; de ahí que, a partir de la implementación de este programa se busca que SUNAT promueva la cooperación permanente con los contribuyentes, impulsando una relación transparente y de confianza, que brindará mayor seguridad jurídica y reducción de la litigiosidad y de los costos de cumplimiento.

Así pues, que, en busca de materializar este enfoque, la SUNAT (2024) ha incorporado en su Plan Estratégico Institucional 2024-20277 el objetivo de mejorar el cumplimiento tributario y aduanero mediante la aplicación de un modelo de gestión de riesgos de cumplimiento, inspirado en las mejores prácticas internacionales.

En ese sentido, la propuesta del "Programa de Cumplimiento Tributario Colaborativo" de la SUNAT representa un paso significativo hacia la evolución de la

⁷ Aprobado el 28 de marzo de 2024, mediante Resolución de Superintendencia N.º 068-2024/SUNAT, establece que, para servir al país a través de la administración justa, íntegra, eficaz y eficiente del sistema tributario y aduanero, necesaria para el desarrollo económico y social de los peruanos, la SUNAT atenderá cinco (05) objetivos estratégicos.

relación jurídico-tributaria en el Perú, con un enfoque innovador, alineado con estándares internacionales respaldados por la OCDE, se fundamenta en la experiencia exitosa de otros países miembros.

En este contexto de cambio de paradigma, resulta pertinente abrir un diálogo sobre la adopción de mecanismos alternativos de solución de conflictos en el Perú, en particular, la consideración de acuerdos conclusivos, que ofrecen una vía más eficiente y menos onerosa para resolver diferencias, proporcionando a ambas partes una plataforma para llegar a acuerdos mutuos de manera colaborativa.

En última instancia, la combinación de un enfoque colaborativo en el cumplimiento tributario y la implementación de mecanismos alternativos de solución de conflictos puede redefinir la dinámica de la relación jurídico-tributaria, promoviendo un ambiente más favorable y eficiente para todas las partes involucradas.

2.4.2.2. La determinación de la Obligación Tributaria.

Para iniciar este punto, debe tomarse en consideración que la determinación de la obligación tributaria ha sido regulada normativamente a través del artículo 59° del Código Tributario. De acuerdo con esta disposición, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emitidos por la administración, los particulares o ambos en colaboración, para determinar en cada caso concreto, la configuración del supuesto de hecho, la base imponible y el alcance de la obligación.

En ese sentido, Robles et al. (2014) expresan que en virtud de: La determinación de la obligación tributaria, el deudor tributario certifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, es decir; señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, conforme a las disposiciones del Código Tributario, una vez que el deudor tributario ha llevado a cabo la autodeterminación de su obligación, Administración

Tributaria procede a examinar dicha determinación y tiene la facultad de modificarla en caso de identificar discrepancias con los datos proporcionados. Este proceso conlleva la emisión de una resolución y/o documentación conforme a lo establecido por la normativa vigente.

De ahí que, sobre los responsables de determinar la obligación tributaria, en primer lugar, tenemos al propio deudor tributario (sujeto pasivo), a través de la autodeterminación, y luego está la Administración Tributaria, a través de las distintas acciones de fiscalización (verificar, identificar y cuantificar).

Por su parte, según Huamaní (2015) señala que, existen tres formas de percibir la determinación de la obligación tributaria: (i) determinación realizada por el contribuyente, a través de la declaración de impuestos, también conocida como autodeterminación; (ii) determinación realizada por la administración tributaria, también conocida como determinación de oficio o heterodeterminación; y se destaca que ésta puede realizarse sobre base cierta o presunta; y (iii) determinación realizada por la administración tributaria en colaboración con el contribuyente

Sobre lo anterior, debemos indicar que los especialistas en materia tributaria han proporcionado diversas definiciones del concepto de autodeterminación en el ámbito tributario, aunque en líneas generales coinciden en que se trata de un acto ejecutado por el contribuyente, reflejado en la declaración fiscal, que posibilita a la autoridad verificar la precisión en el cálculo de la obligación tributaria del contribuyente, esta autodeterminación se considera importante al simplificar el proceso de verificación por parte de la autoridad tributaria, lo cual resulta esencial en los sistemas tributarios contemporáneos, especialmente en respuesta al incremento del número de contribuyentes y declaraciones tributarias.

Asimismo, en la legislación peruana se reconocen dos categorías de declaraciones tributarias: (i) una "declaración determinativa," en la cual el contribuyente establece la base imponible y calcula el impuesto a pagar; y (ii) una "declaración informativa," en la cual el contribuyente informa sobre operaciones que no generan una obligación tributaria y en las

cuales no se determina ninguna deuda, son importantes para la Administración Tributaria ya que le permiten verificar la información de los contribuyentes y detectar posibles fraudes.

Además, como se indicó anteriormente, la determinación de la obligación tributaria también constituye una prerrogativa de la Administración Tributaria que puede iniciar de oficio según el artículo 60° del Código Tributario, ya sea por iniciativa propia o por denuncia de terceros. En la determinación por iniciativa propia, se abordan casos establecidos por ley que no requieren la declaración del deudor tributario, mientras que, en la determinación por denuncia de terceros, se investigan denuncias sobre hechos generadores de obligaciones tributarias. La determinación de oficio busca corregir autodeterminaciones incorrectas u omisiones (Huamaní, 2015).

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación de oficio, se considera un acto administrativo según la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), y cuando no determina una obligación tributaria, el acto expresa el juicio de la Administración Tributaria sobre la situación jurídica del sujeto; por su parte, cuando declara la existencia y cuantía de la obligación, puede ir acompañado de una exigencia de pago (Talledo, 1999).

Cabe indicar que, la determinación se materializa en actos administrativos como la Resolución Determinativa (RD) y la Orden de Pago (OP), estos actos, que cierran el ejercicio de la facultad de determinación de la Administración Tributaria, ofrecen certeza sobre la obligación tributaria preexistente.

En su análisis, Villanueva (2019) destaca que la Administración Tributaria dispone actualmente de una amplia base de datos, alimentada por comprobantes electrónicos, libros electrónicos y declaraciones juradas; entre otras fuentes, que le permite iniciar procedimientos de fiscalización sobre la base de hipótesis previamente construidas respecto de determinados contribuyentes.

Desde esta perspectiva, el autor enfatiza que la determinación de la obligación tributaria es una potestad discrecional regulada en el Capítulo II del Título II del Libro

Segundo del Código Tributario, facultad que habilita a la Administración a verificar la existencia del hecho generador, establecer la base imponible y calcular la cuantía del tributo, prevaleciendo esta determinación administrativa incluso sobre la declaración efectuada por el propio contribuyente, lo que refleja el carácter tuitivo y correctivo de la fiscalización como mecanismo para asegurar la correcta cuantificación de la obligación tributaria (Villanueva, 2019).

Añade que, en el Perú, el modelo de fiscalización vigente se estructura sobre un procedimiento sujeto a plazos y etapas definidas, dentro del cual la Administración Tributaria puede solicitar información o documentación al contribuyente y, además, emitir el denominado resultado de requerimiento del artículo 75 (Villanueva, 2019).

Este documento previo a la determinación, cumple la función de comunicar al administrado, de manera anticipada, las observaciones preliminares identificadas durante la verificación, permitiendo que el contribuyente conozca con antelación los posibles reparos que podrían formalizarse más adelante.

De esta manera, el resultado de requerimiento opera como un mecanismo de advertencia temprana que ofrece al contribuyente la oportunidad de aclarar hechos, presentar sustento adicional o corregir inconsistencias antes de que la Administración adopte una posición definitiva (Villanueva, 2019).

De esta última reflexión, podemos inferir que, en conjunto, estas características evidencian que la fiscalización no solo cumple una función verificadora, sino también preventiva, orientada también a permitir que el contribuyente responda antes de que se formalicen los reparos, de ahí que, según su diseño el procedimiento abre espacios que pueden reducir la generación de controversias y, en consecuencia, disminuir la necesidad de acudir a etapas contencioso-tributarias posteriores.

Sin embargo, y como se analizará más adelante, en la práctica no existe aún una cultura consolidada de diálogo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, primando en muchos casos una lógica predominantemente recaudatoria que limita el aprovechamiento pleno de estos espacios de interacción temprana.

2.4.2.3. Mecanismos de solución de controversias tributarias vigentes.

Con la finalidad de complementar el contenido del presente trabajo de investigación, en este apartado se expondrán, de manera breve y referencial los mecanismos de defensa tributarios actualmente vigentes en el ordenamiento jurídico peruano, y a través de los cuales los contribuyentes pueden cuestionar los actos de la Administración Tributaria o plantear la revisión de sus determinaciones.

Conviene precisar además que, el propósito de este desarrollo no es agotar el análisis detallado de cada procedimiento, sino identificar los principales elementos estructurales de los mecanismos tradicionales de impugnación que resultan relevantes para el objeto de la investigación, y a partir de este enfoque, se busca establecer un punto de contraste que permita, en los apartados posteriores, evaluar la pertinencia de los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias, en particular de los acuerdos conclusivos.

En principio, debemos señalar como advierte Morón (2015), que la Administración Pública ha sido dotada de potestades que le permiten controlar la legalidad y validez de sus propios actos, lo que constituye una manifestación de la potestad de autotutela revisora, en virtud de dicha potestad las entidades públicas pueden evaluar, corregir o anular sus decisiones en resguardo del interés público, pero debiendo actuar dentro de los límites de la legalidad y bajo criterios de razonabilidad, por lo que, además esta potestad otorgada a la Administración Pública se constituye como uno de los pilares del derecho administrativo moderno.

Dicho lo anterior, recordemos que la Constitución Política del Perú (CPP) consagra un modelo de Estado democrático y social de derecho, en el cual los derechos fundamentales de los ciudadanos deben ser protegidos frente al ejercicio del poder por parte de las entidades estatales; así pues, bajo este modelo el Derecho Administrativo se configura como una garantía esencial del administrado frente a los poderes públicos, Ejecutivo, Legislativo, Judicial y órganos constitucionales autónomos, para regular el

adecuado funcionamiento de la Administración Pública y los procedimientos a través de los cuales esta emite sus decisiones (Napurí, 2013, citado por Guevara, 2023).

Ahora bien, sobre el procedimiento administrativo, debemos indicar que este comprende el conjunto de actuaciones tramitadas ante las entidades del Estado con el propósito de emitir un acto administrativo, este procedimiento administrativo se regula, en primer orden por la LPAG - Ley N.º 27444, y, en los casos especiales, por las normas específicas de cada materia, de tal manera que en el caso de los procedimientos tributarios se rigen principalmente por el Código Tributario, aplicándose la LPAG de manera supletoria, conforme a lo indicado en el Título Preliminar de la referida norma especial.

Por eso, según Guevara Chávez (2023), citando a Napurí (2013), destacan que el control administrativo puede ejercerse de oficio, mediante la autotutela revisora, o a instancia de parte, a través de los recursos administrativos que permiten al administrado solicitar la revisión de los actos de la Administración, por lo que, este sistema, además en el ámbito tributario debería constituir una garantía de protección efectiva de los derechos del contribuyente, al permitir la revisión técnica y jurídica de las decisiones y dotar al sistema tributario de un mecanismo interno de corrección antes de acudir a la vía jurisdiccional.

Finalmente cabe señalar que, según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2020), el derecho de los contribuyentes a impugnar las decisiones de la Administración Tributaria es una garantía inherente al Estado de Derecho en el ámbito tributario, porque impide la arbitrariedad y asegura la tutela efectiva del contribuyente, enfatizando que la existencia de un sistema recursivo equilibrado, transparente y dinámico coadyuva a fortalecer la aceptación social de los tributos y a promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Una vez delimitado el marco general del procedimiento administrativo y el principio de autotutela, resulta pertinente examinar los mecanismos específicos de defensa disponibles en materia tributaria

2.4.2.3.1. El proceso contencioso tributario en la etapa administrativa

El procedimiento contencioso tributario constituye un procedimiento administrativo especial, regulado por el Código Tributario, pero complementado por normas supletorias y por los principios generales del Derecho Administrativo. Como se ha advertido en nuestras líneas previas, este procedimiento se inicia a partir de una controversia o contienda jurídica entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria (deudor o tercero) y la Administración, ello cuando el deudor tributario manifiesta su voluntad de contradecir un acto reclamable mediante la interposición de los recursos impugnativos previstos en el ordenamiento, ya sea se trate de razones de hecho o de derecho.

Ahora bien, en nuestro sistema nacional, la Administración Tributaria ejerce sus competencias en la vía administrativa conforme a lo dispuesto por las normas legales, actuando en tres niveles, vale decir, de alcance nacional, a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT); regional, mediante los gobiernos regionales; y local, a cargo de las municipalidades (Yacolca, 2007, como se citó en Guevara, 2023), pero además en materia tributaria, el Tribunal Fiscal constituye la máxima instancia administrativa, encargado llevar a cabo el control de legalidad sobre las actuaciones de las Administraciones Tributarias y de los demás entes titulares del tributo.

Por su parte, de acuerdo con el Código Tributario (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF), se establece que el procedimiento de resolución de controversias comprende dos etapas: la reclamación, en primera instancia, y la apelación, en segunda instancia ante el Tribunal Fiscal.

Cabe indicar que dichas etapas se encuentran reguladas en el Libro Tercero del Código Tributario, el cual establece los procedimientos tributarios en la vía administrativa y dispone, además, las reglas aplicables al inicio del proceso contencioso administrativo, una vez agotada dicha vía, conforme a lo previsto en el Título Cuarto del mismo cuerpo normativo. Cabe destacar que, además de lo dispuesto por el Código Tributario, resulta aplicable supletoriamente la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444), la cual establece los lineamientos que debe observar la Administración Pública

para la emisión de un acto administrativo legítimo (Gamba, 2007, como se citó en Guevara Chávez, 2023).

a) El recurso de reclamación

De acuerdo con lo dispuesto en el Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario se inicia con la interposición del recurso de reclamación, mediante el cual el deudor tributario o un tercero con legítimo interés solicita la revisión de un acto emitido por la Administración Tributaria que considera contrario a derecho, este recurso constituye la primera instancia dentro del procedimiento contencioso tributario y tiene como finalidad que la propia Administración revise la legalidad y validez de sus actuaciones.

Asimismo, el propio Código Tributario en su artículo 135° establece que los actos reclamables comprenden, entre otros, la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa; de ahí que, tratándose de reclamaciones contra resoluciones de determinación o de multa, a diferencia de las órdenes de pago, no se exige el pago previo de la deuda tributaria impugnada, lo que constituye una garantía procedimental orientada a facilitar el acceso del contribuyente a la revisión administrativa, pero debe tenerse en cuenta que también se dispone que vencido el plazo legal para interponer la reclamación, el pago de la deuda o la presentación de carta fianza se tornan requisitos indispensables para la admisión del recurso, además en cualquier caso, la deuda correspondiente a los aspectos no impugnados debe ser cancelada para que la reclamación sea admitida a trámite.

En cuanto a los plazos de tramitación y resolución, el mismo cuerpo normativo prevé que la Administración Tributaria cuenta con un plazo máximo de nueve (9) meses para resolver los recursos de reclamaciones, el cual incluye el periodo probatorio, asimismo se establece que cuando se trate de recursos de reclamación vinculadas a resoluciones emitidas por aplicación de normas de precios de transferencia, dicho plazo se amplía a doce (12) meses, también comprendiendo el plazo probatorio.

En relación con el órgano resolutor, la Administración Tributaria mantiene la competencia para resolver los recursos de reclamación a través de sus unidades

especializadas, cabe indicar que en la actualidad, la SUNAT mediante la Resolución de Superintendencia N.º 000133-2022/SUNAT (SUNAT, 2022), creó la Intendencia Nacional de Impugnaciones, encargada de conducir las acciones vinculadas a la tramitación y resolución de los recursos de reclamación en materia tributaria y aduanera, esta reorganización interna busca fortalecer la imparcialidad y especialización técnica del proceso, al asignar la resolución de los recursos a órganos distintos de aquellos que emitieron el acto administrativo cuestionado.

Como podemos observar, más allá de su regulación procedimental, el procedimiento de reclamación constituye una etapa de revisión interna dentro de la propia Administración, en la cual la autoridad competente debe efectuar un nuevo examen integral del acto impugnado, incluso respecto de aspectos no alegados expresamente por el contribuyente, pudiendo realizar nuevas comprobaciones o actuaciones probatorias cuando lo considere necesario, consideramos que esta característica refleja el principio de autotutela revisora, conforme al cual la Administración conserva la potestad de enmendar sus propias decisiones en resguardo de la legalidad y del interés público.

Por último, en caso de que el resultado de la reclamación no satisfaga la pretensión del contribuyente, este podrá interponer un nuevo recurso en vía de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cual constituye la segunda y última instancia administrativa, agotándose con su decisión la vía administrativa; así pues, solo a partir de ese momento, el contribuyente podrá acudir a la vía judicial, mediante la demanda contencioso-administrativa, conforme a lo establecido en el Libro Tercero del Código Tributario.

b) El recurso de apelación

El recurso de apelación constituye la segunda instancia del procedimiento contencioso tributario y se encuentra regulado en los artículos 143º y siguientes del Código Tributario, en relación a esta instancia Huamaní (2015), precisa que este recurso representa el medio jerárquico o de alzada al que recurre el deudor tributario para que el superior jerárquico del órgano que dictó la resolución impugnada revise la legalidad de dicho acto.

En esta etapa, la competencia para resolver las apelaciones recae en el Tribunal Fiscal, órgano colegiado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas que actúa con independencia técnica en el ejercicio de la función resolutoria, constituyéndose en la última instancia administrativa en materia tributaria, y su decisión agota la vía administrativa, habilitando al contribuyente para acudir al proceso contencioso-administrativo ante el Poder Judicial.

Conviene destacar que, conforme al artículo 147° del Código Tributario, el recurso de apelación solo puede versar sobre los aspectos expresamente impugnados en la etapa de reclamación; en consecuencia, no pueden apelarse reparos o fundamentos no cuestionados oportunamente, delimitándose así el ámbito de revisión del Tribunal Fiscal.

Por su parte, en relación con los plazos de interposición del recurso de apelación, se establece que los contribuyentes cuentan con un plazo de quince (15) días hábiles para presentarlo cuando no media pago previo; caso contrario, el plazo se amplía a seis (6) meses, siempre que la deuda materia de controversia haya sido pagada o afianzada.

Además se dispone que, el Tribunal Fiscal debe resolver las apelaciones en un plazo máximo de doce (12) meses, contados desde la fecha de recepción del expediente, y cuando se trate de controversias relacionadas con la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo se amplía a dieciocho (18) meses, con lo cual, si bien este marco temporal pretende garantizar celeridad del procedimiento, en la práctica, la acumulación de expedientes y la complejidad técnica de los casos suelen generar demoras, lo que ha motivado cuestionamientos sobre la eficacia del sistema resolutorio administrativo.

2.4.2.3.2. El proceso contencioso administrativo en la etapa judicial

La Demanda Contencioso Administrativa se configura como un mecanismo ordinario previsto en el ordenamiento constitucional peruano con el fin de facilitar el control jurisdiccional de los actos llevados a cabo por los entes administrativos.

La Constitución Política, en particular en su artículo 148°, dispone que las resoluciones administrativas que adquieren estado son impugnables a través de la acción contencioso administrativa.

Se evidencia de esta manera el control judicial sobre las acciones de la Administración Pública. En consecuencia, la Demanda Contencioso Administrativa se configura como un proceso judicial, es decir, de índole jurisdiccional y no administrativa, que se lleva a cabo ante el Poder Judicial. Este procedimiento tiene como objetivo cuestionar omisiones o excesos en los que la Administración Pública pueda haber incurrido.

En cumplimiento de esta disposición constitucional, se ha establecido el proceso contencioso administrativo, normado por el Texto Único Ordenado de la Ley 27854, aprobado mediante el Decreto Supremo 013-2008-JUS. El propósito de este proceso es, como ya se mencionó, que el Poder Judicial ejerza el control jurídico sobre las acciones de la administración pública que están bajo la jurisdicción del derecho administrativo. Este proceso solo procede una vez que se han completado las instancias o etapas de revisión administrativa. En el ámbito tributario, específicamente, se aplica contra las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Es importante destacar que, el proceso contencioso administrativo, en materia tributaria, presenta algunas características propias. En primer lugar, el marco normativo es distinto, dado que, el Código Tributario regula también dicho proceso. El Título IV “Procesos ante el Poder Judicial”, del Libro Tercero del referido código tributario, contiene normas relativas al proceso contencioso administrativo, que, atendiendo al principio de especialidad, primarán sobre las normas generales de la Ley 27854.

Dentro de las disposiciones destacadas del Código Tributario, se establece que la Resolución del Tribunal Fiscal constituye el agotamiento de la vía administrativa y puede impugnarse en un plazo de tres meses.

Es crucial destacar que la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos de la Administración Tributaria, permitiendo la continuidad de la cobranza

coactiva de la deuda. La peculiaridad de la Administración Tributaria radica en su carencia de legitimidad para obrar activa, salvo en situaciones excepcionales donde pueda impugnar la resolución del Tribunal Fiscal. Esto solo ocurre cuando la Resolución del Tribunal Fiscal incurra en causales de nulidad estipuladas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

El órgano jurisdiccional, al admitir la demanda, solicita al Tribunal Fiscal o a la Administración Tributaria, en su caso, el expediente administrativo en un plazo de treinta (30) días hábiles. En relación con las medidas cautelares que buscan suspender o anular actuaciones del Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, el Código Tributario establece requisitos especiales, como la imposibilidad de otorgar caución juratoria como contracautela.

En caso de ofrecer contracautela de naturaleza personal, esta debe consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe iguale al monto concedido en la medida cautelar. Si se opta por contracautela real, esta debe ser de primer rango y cubrir la totalidad del monto concedido.

La Administración Tributaria tiene la facultad de solicitar a la autoridad judicial que se modifique la contracautela si resulta insuficiente con respecto al monto concedido, considerando la generación de intereses. En situaciones donde, mediante resolución firme, se declara infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con una medida cautelar, el juez encargado del proceso ordenará la ejecución de la contracautela presentada, destinando lo ejecutado al pago de la deuda tributaria objeto del proceso.

Por su parte, debe indicarse que, en casos relacionados con asuntos tributarios, la Sala Contenciosa Administrativa de la Corte superior correspondiente tiene competencia en primera instancia. En la fase de apelación, la resolución recae en la Sala Civil de la Corte Suprema, y en casos de casación, la Sala Constitucional y Social asume la competencia, si fuera necesario.

De lo anteriormente expuesto, puede colegirse, tal como lo destaca Guevara (2023), que el ordenamiento jurídico tributario peruano ha incorporado los principios de

tutela administrativa efectiva y debido proceso dentro de su estructura procedimental, procurando que el contribuyente tenga la posibilidad de cuestionar los actos de la Administración Tributaria a través de mecanismos jerarquizados de revisión; por lo que, el procedimiento contencioso tributario previsto en el Código Tributario contempla dos instancias la primera, a cargo del órgano que resuelve el recurso de reclamación, y la segunda, ante el Tribunal Fiscal, que constituye la última instancia administrativa. Asimismo, cuando el órgano encargado de resolver el recurso de reclamación se encuentra sometido a jerarquía, procede también la apelación ante el superior jerárquico, cuya resolución definitiva agota la vía administrativa.

Por otro lado, en la vía judicial, el control de legalidad se materializa mediante el proceso contencioso-administrativo, que también se desarrolla en dos instancias, la primera ante el Juzgado Contencioso Administrativo y la segunda ante la Sala Contencioso Administrativa Tributaria de la Corte Superior, frente a la resolución emitida por esta última, el contribuyente puede interponer recurso de casación, con lo cual se agota la vía judicial y se cierra el ciclo de revisión de los actos administrativos tributarios (Guevara, 2023).

2.4.2.4. Principios del Derecho Tributario.

Todas las ramas del derecho encuentran su fundamento en la norma suprema, el Derecho Tributario no escapa a esta realidad, de ahí que la Constitución cobra mayor vigor, ya que es en donde confluye y converge toda la realidad jurídica del sistema; determina a más de la organización de las funciones estatales, los principios fundamentales de todos los individuos y las garantías que les asisten.

Consideramos como principio a todos aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales, es decir, los principios son las directrices que las leyes deben seguir para alcanzarlos.

Con relación a la adopción de tributos, estos se deben ajustar a los denominados principios constitucionales tributarios, tanto en su configuración como en su gestión, toda

vez que estos constituyen normas que reportan gran importancia dentro del sistema tributario estableciendo la herramienta idónea que permite la conformación de un régimen justo.

La Constitución vigente de 1993, en su artículo 74°, establece los principios fundamentales relacionados con la creación y modificación de tributos, así como la potestad tributaria de los gobiernos regionales y locales. Se especifica que los tributos deben ser creados, modificados o derogados exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, exceptuando aranceles y tasas que se regulan mediante decreto supremo. Además, se menciona que los gobiernos regionales y locales pueden establecer, modificar o suprimir contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción, respetando los límites establecidos por la ley.

El artículo también establece que, al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Asimismo, se prohíbe que los tributos tengan un efecto confiscatorio.

2.4.2.4.1. Principio de legalidad

De acuerdo con el análisis de Bravo (2006), el principio de legalidad demanda que la Administración Tributaria ajuste su accionar a lo estipulado por la ley, evitando cualquier conducta arbitraria. Este principio no solo salvaguarda a los contribuyentes de actos arbitrarios estatales, sino que también limita el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo y Legislativo, sujetándolos tanto a las leyes pertinentes como, principalmente, a la Constitución.

Es importante destacar que, aunque puedan parecer similares en su nomenclatura, el principio de legalidad no debe confundirse con el principio de reserva de ley, sobre esta diferencia continúa exponiendo Bravo (2006) que, el primero implica la subordinación de los poderes públicos a las leyes generales, que deben ser sometidas a un control de legitimidad por los operadores del derecho, mientras que el segundo se refiere a las regulaciones e imposiciones en materias tributarias, especialmente en la definición de los

elementos fundamentales del tributo, como la hipótesis de incidencia tributaria y la consecuencia normativa.

Con relación a ello, Landa (2005) explica que el Principio de Legalidad actúa como una salvaguarda, asegurando que la Potestad Tributaria de los Poderes Legislativo y Ejecutivo esté sujeta a la constitución y a las leyes, así pues, destaca la postura del Tribunal Constitucional del Perú, que emplea el aforismo "nullum tributum sine lege" para limitar la exigibilidad de un tributo si no está respaldado por una norma de rango legal o equivalente. Además, señala que el Principio de Reserva de la Ley garantiza que la creación, modificación, derogación, exoneración y otros aspectos de los tributos sean exclusivamente competencia del Legislativo, sin intervención del Ejecutivo según lo dispone la constitución.

Por su parte; existen opiniones que no encuentran diferencias entre los principios de reserva de ley y de legalidad, llegando a considerarlos sinónimos, por ejemplo, podemos advertir que, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, utiliza ambas denominaciones indistintamente al desarrollar este principio. Sin embargo, desde nuestra perspectiva, el principio de legalidad no ha desaparecido y no es idéntico al principio de reserva de ley; son dos principios distintos y complementarios, por lo que resulta difícil concebir el principio de legalidad sin la reserva de ley.

En la misma línea de ideas, el Tribunal Constitucional ha afirmado la distinción entre ambos principios, indicando que mientras que el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos a leyes generales y abstractas, el principio de reserva de ley establece la regulación exclusiva por ley de ciertas materias ⁸ (Tribunal Constitucional, Expediente N.º2689-2004-PA/TC).

⁸ Al respecto, la sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N.º2689-2004-PA/TC corrobora lo afirmado al mencionar lo siguiente: "A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias

En ese sentido, el principio de legalidad, en términos generales, implica la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que regulan su ejercicio y están sujetas a un control de legitimidad por jueces independientes. Por otro lado, la reserva de ley es una determinación constitucional que requiere que la regulación de ciertas materias se realice exclusivamente mediante ley.

Por su parte, la reserva de ley limita al legislador la facultad de delegar a la Administración la regulación de materias específicas, e incluye todos los elementos básicos de la relación tributaria. Por ejemplo, la definición del hecho imponible, las exoneraciones, las reducciones, las infracciones y las sanciones solo pueden ser establecidas por ley.

En efecto, si bien la ley establece quién debe pagar impuestos, cuándo y cuánto; su aplicación práctica puede requerir interpretación, pues en la vida real, al aplicar la ley a casos específicos, pueden surgir situaciones que necesiten ser analizadas y comprendidas más allá de una lectura literal de la norma. En este proceso de interpretación, pueden surgir la incorporación de mecanismos alternativos o consensuados para resolver discrepancias o ambigüedades.

De ahí que, podemos señalar que la legalidad no solo impone límites a la actuación administrativa, sino que también se convierte en un referente esencial al evaluar la viabilidad de mecanismos alternativos, como los acuerdos conclusivos, en la resolución de controversias tributarias. La necesidad de que todo acto realizado por la Administración Tributaria esté taxativamente contemplado en una norma autorizante refuerza la importancia de la legalidad en la implementación de estos mecanismos.

Cabe señalar que la oportuna previsión normativa que habilite a celebrar tales acuerdos entre la administración tributaria y los contribuyentes, señalando con precisión su ámbito de aplicación, limitaciones en función de la materia, etc., cubriría las exigencias de legalidad de la actuación administrativa.

Es tal sentido, en el ámbito de esta investigación, se abordará la importancia de que la ley contemple expresamente la posibilidad de recurrir a los acuerdos conclusivos en

materia tributaria, considerando que la existencia de esta posibilidad dependerá de la aprobación expresa por parte del legislador.

Por lo tanto, bastaría con que la ley habilite esta opción para que la Administración la utilice en la determinación de hechos o la interpretación de normas; por lo que, los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria no supondrán la derogación de las normas tributarias sino por el contrario su concreción como consecuencia de la indeterminación normativa fruto de la técnica jurídica empleada.

2.4.2.4.2. Principio de indisponibilidad del crédito tributario

Podemos iniciar indicando que las principales características del poder tributario incluyen su carácter abstracto, permanente, indelegable e irrenunciable (Spisso, 2003). Según la doctrina, este poder se define como la facultad de crear tributos, y su ejercicio suele ser delegado a la rama legislativa del poder público, la cual asume la responsabilidad de ejercerlo. Esta facultad se manifiesta en la promulgación de leyes tributarias y está sujeta a las disposiciones constitucionales, como el principio de legalidad y reserva de ley (Plazas, 2003).

A su vez, este poder tributario se materializa en la creación de tributos, esta creación conlleva la delimitación precisa de los elementos constitutivos de cada tributo, como la base imponible, la alícuota y el sujeto pasivo, entre otros aspectos; también se refleja en la capacidad de las autoridades tributarias para cobrar las deudas tributarias de manera coercitiva. Esto implica que, en caso de incumplimiento, las autoridades pueden tomar medidas para garantizar el pago de los tributos adeudados. Siendo esta coerción crucial para asegurar la recaudación efectiva de tributos, en interés tanto del fisco como de los ciudadanos (Delgado, 2006).

Así pues, la realización del crédito tributario es la consecuencia del ejercicio de una de las manifestaciones de dicho poder tributario, de la que la Autoridad Tributaria no puede renunciar, debiendo cumplir el mandato de acuerdo con regulado en la Ley.

Por lo que, debido a que el derecho al crédito se origina a favor del órgano recaudador después de que se ha realizado el hecho imponible, se ha considerado generalmente que este derecho es indisponible para el acreedor, vale decir, el Estado representado por la Autoridad Tributaria; esto se debe a que no emana de la voluntad de las partes, sino que tiene su fundamento en la ley, reconociéndose en ello la naturaleza de la obligación tributaria como una obligación *ex lege* (Delgado, 2006).

De ahí que, la noción de la indisponibilidad del crédito tributario, aunque no suele estar explícitamente codificado en los sistemas legales, puede ser inferido, como ya se precisó en los párrafos previos, de la naturaleza inherente al poder tributario, así como de los principios fundamentales de legalidad tributaria y reserva de ley.

Por ello, a lo largo del tiempo, se ha invocado este principio como un argumento fundamental para cuestionar el uso de métodos alternativos o transaccionales en la resolución de disputas relacionadas con impuestos.

Según García (2007), el principio de indisponibilidad del crédito fiscal prohíbe que los organismos recaudadores no cobren el tributo legislativamente creado por razones de oportunidad o conveniencia.

Debe indicarse que, la histórica aplicación de este enfoque conservador en el ámbito tributario, ha destacado la importancia de preservar la integridad del crédito tributario y evitar comprometer la efectividad de la recaudación fiscal mediante acuerdos que puedan socavar su base legal y jurídica. A partir de esta premisa, se sostiene que las disposiciones tributarias no pueden ser reemplazadas por decisiones unilaterales de las autoridades tributarias ni por pactos celebrados entre estas y los contribuyentes (Salassa, 2020).

No obstante, lo anterior, como bien ha apuntado en su momento Berliri (1971), la indisponibilidad del poder tributario no lleva aparejada la indisponibilidad de las facultades liquidatorias, ni de la propia obligación tributaria.

Al respecto, se ha entendido que, la "indisponibilidad del crédito tributario" se refiere a la imposibilidad de renunciar o delegar la capacidad del Estado para imponer y recaudar tributos, lo cual significa que el Estado no puede renunciar a su derecho fundamental de imponer tributos a los ciudadanos. Por otro lado, las "facultades liquidatorias" se refieren a la capacidad de la Administración Tributaria para determinar la base imponible y calcular el monto de los tributos a cargo de los deudores tributarios.

En otras palabras, la limitación del Estado para renunciar a su derecho de imponer tributos no implica automáticamente que también renuncie a su capacidad de calcular y cobrar esos tributos mediante la aplicación de las normas tributarias; toda vez que, dicha indisponibilidad por vía administrativa no constituye un elemento característico y necesario del vínculo jurídico entre Administración Tributaria y contribuyente (Berliri, 1971).

En efecto, la indisponibilidad de la obligación tributaria no aborda su esencia ni su origen; en cambio, su significado se encuentra en la restricción impuesta por la ley que prohíbe a la administración pública disponer unilateralmente sobre los elementos esenciales de la obligación tributaria (Sainz de Bujanda, 1968).

Siguiendo la línea argumentativa, García (2023) plantea que, la obligación de la Administración de ceñirse al contenido de la ley como base del principio de legalidad y su vinculación con el ordenamiento jurídico; no significa que dicha ley deje de ser aplicable en situaciones de prevención del conflicto tributario, a través de mecanismos alternativos tales como conciliación, mediación, transacción o arbitraje.

De ahí que, otras corrientes doctrinarias abogan por una interpretación más flexible del principio de indisponibilidad del crédito tributario, según estas posturas permisivas consideran que este principio, aunque relevante, no debe ser interpretado como un obstáculo absoluto para la implementación de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria.

Al respecto, se ha entendido que, la flexibilización de este principio responde a la necesidad de adaptar el sistema tributario a las demandas y realidades del contexto actual.

En un entorno caracterizado por una elevada conflictividad en materia fiscal, la rigidez en la aplicación del principio de indisponibilidad del crédito tributario puede generar una mayor litigiosidad. Este exceso de litigiosidad no solo afecta negativamente a la administración tributaria, sino también a los contribuyentes y a la sociedad en su conjunto.

A pesar de la obviedad de esta afirmación, es importante destacar que estas posturas, no defienden un permiso ilimitado y sin condicionantes para la utilización de métodos alternativos de solución de controversias. Aunque no existe un consenso absoluto sobre cuáles deben ser estos condicionantes, se reconoce la necesidad de establecer límites claros que garanticen la equidad y la legalidad en el proceso.

Según el análisis efectuado por Salassa (2020), al considerar el principio de indisponibilidad del crédito tributario, los principales enfoques sobre los presupuestos habilitantes y los límites para la utilización de tales mecanismos pueden resumirse de la siguiente manera:

Tabla 1

Principales presupuestos habilitantes y los límites para empleo de mecanismos

POSTURAS PERMISIVAS	
CARACTERÍSTICAS	
ELEMENTOS NO ESENCIALES DEL TRIBUTO	I. Postura Atenuada del Principio de Legalidad: <ul style="list-style-type: none"> - Regulación exclusiva por ley de los elementos esenciales del tributo (objetivo, subjetivo, temporal y espacial). - Flexibilidad en la regulación de elementos cuantitativos (base imponible y alícuota) en actos normativos, incluso administrativos.
	II. Ampliación de la Discrecionalidad Administrativa: <ul style="list-style-type: none"> - Enfoque opuesto a la postura rígida del principio de legalidad. - La discrecionalidad se limita a aspectos no esenciales del tributo. - Permite la intervención de la administración en elementos no estructurales del tributo.

III. Intervención de la Voluntad de las Partes:

- Las partes pueden acordar en temas que no están regulados por el principio de legalidad, como la valoración de elementos de la base imponible.

IV. Aplicación de Métodos Alternativos en el Ámbito Tributario:

- Utilidad para prevenir y resolver controversias.
- Condiciones: no modificar elementos esenciales del tributo.

I. Interpretación del Principio de Indisponibilidad del Crédito Fiscal:

- El principio no prohíbe la disposición del crédito tributario, sino que exige una habilitación legal previa y precisa.
- La legitimación expresa de la ley es necesaria para disponer del crédito tributario

II. Requisito de Habilitación Legal:

- La habilitación legal debe ser precisa y clara, sin modificar los elementos del tributo.

III. Limitaciones de la Habilitación Legal:

- La habilitación legal para MASC debe evitar la modificación de los elementos esenciales del tributo.
- La administración no puede disponer libremente de las relaciones tributarias sin estar amparada por la ley.

IV. Aplicación de Métodos Alternativos en el Ámbito Tributario:

- Importancia de la habilitación legal para aplicar métodos alternativos en el ámbito tributario.
- La habilitación legal para los MASC permitiría a la administración tributaria prevenir o solucionar disputas sin infringir los principios tributarios.
- El principio de indisponibilidad del crédito fiscal no impide la celebración de acuerdos en materia tributaria, sino que exige una definición precisa por parte del legislador.

**HABILITACIÓN
LEGAL**

**CRÉDITO
INDETERMINADO**

I. Concepto de Crédito Indeterminado:

-
- El crédito solo puede concebirse en casos de deudas tributarias determinadas, líquidas y exigibles.

II. Interpretación del Principio de Indisponibilidad del Crédito Fiscal:

- La indisponibilidad del crédito fiscal no se ve afectada cuando no existe un crédito del cual disponer.
- La administración no puede, por razones de oportunidad o conveniencia, ceder a una deuda tributaria cierta, determinada y firme, ya que los tributos deben establecerse por ley mediante representantes del pueblo.

III. Aplicación de Mecanismos Alternativos en Controversias no Determinadas

- Los MAPRC solo podrían aplicarse en disputas que no se refieran a obligaciones tributarias determinadas, líquidas y exigibles, donde la administración no pueda definir unilateralmente la cuestión controvertida.

IV. Limitaciones Temporales en la Aplicación de MASC:

- Algunos autores sugieren que los MASC solo se aplican antes del dictado de una resolución administrativa, cuando aún existen dudas sobre los hechos o la norma.
- Los MASC se aplican cuando la administración no puede definir la controversia por sus propios medios de investigación.

**CUESTIONES
FÁCTICAS**

I. Interpretación del Principio de Indisponibilidad del Crédito Fiscal:

- Los mecanismos alternativos pueden vulnerar el principio de indisponibilidad del crédito fiscal al aplicarse en cuestiones jurídicas.
- No obstante, cuando se trata de resolver asuntos de naturaleza fáctica, los MAPRC no suponen una transgresión de este principio.

II. Aplicación de Mecanismos Alternativos:

- En el ámbito de las cuestiones fácticas, los MASC no conllevan modificaciones en la legislación tributaria establecida.
-

-
- Los acuerdos alcanzados se centran en la determinación de los hechos sin afectar la pretensión fiscal, preservando así la esencia de la obligación tributaria conforme a lo establecido por ley.
 - Los MASC son pertinentes para interpretar y aplicar la normativa tributaria en casos de complejidad y ambigüedad.
 - Se debe garantizar que cualquier acuerdo derivado de los MASC no altere ningún elemento esencial o no esencial de la normativa tributaria.
 - La interpretación de la ley en situaciones ambiguas debe mantener la integridad del tributo y su espíritu, sin desviarse de los lineamientos establecidos por el legislador.
-

Nota: Elaborado a partir de Salassa (2020).

Como se ha detallado anteriormente, en el ámbito de la tributación, se han delineado tres posturas relevantes respecto a la aplicación de métodos alternativos, las cuales convergen en un enfoque integral sobre el principio de indisponibilidad del crédito tributario.

La primera postura, denominada como "Elementos no esenciales del tributo", sugiere que los MASC podrían ser utilizados para resolver controversias tributarias siempre y cuando no alteren los elementos esenciales del tributo, como su naturaleza objetiva, subjetiva, temporal y espacial, perspectiva que flexibiliza la interpretación del principio de legalidad, amplía la discrecionalidad de la administración tributaria en la resolución de conflictos, manteniendo intacta la esencia del tributo.

La segunda postura, conocida como "Habilitación legal", argumenta que la aplicación de los MASC no vulnera el principio de indisponibilidad del crédito fiscal si existe una habilitación expresa en la legislación tributaria. En este sentido, la delegación legislativa hacia la administración tributaria para aplicar estos mecanismos resultaría necesaria, siempre y cuando no implique modificar los elementos del tributo sin una autorización legal previa.

La tercera postura, llamada "Crédito indeterminado", sostiene que el principio de indisponibilidad del crédito tributario solo se ve afectado cuando existe un crédito concreto

y determinado con el fisco. Según esta perspectiva, los MASC pueden aplicarse únicamente en situaciones donde la administración no puede determinar unilateralmente la controversia, evitando así la modificación de la causa formal del tributo.

En conjunto, estas posturas conciben los MASC como herramientas válidas para resolver conflictos tributarios, siempre y cuando se respeten los límites impuestos por el principio de indisponibilidad del crédito fiscal y se cuente con una habilitación legal adecuada.

2.4.2.5. La Defensoría del Contribuyente como entidad de protección de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros.

Las defensorías del contribuyente han surgido como una especialización dentro del ámbito más amplio de las defensorías de derechos humanos; de ahí que, a medida que los sistemas tributarios se han vuelto más complejos, ha surgido la necesidad de proteger estos derechos de manera más efectiva, lo que ha llevado al establecimiento de defensorías del contribuyente en diferentes partes del mundo.

Es así que, en las últimas décadas del siglo XX, las Defensorías del Contribuyente comenzaron a paulatinamente a establecerse, un ejemplo significativo de esta evolución es la creación del Taxpayer Advocate Service en los Estados Unidos en 1979, esta institución sentó un precedente al proporcionar un recurso especializado para garantizar los derechos de los contribuyentes, estableciendo un modelo que se ha replicado en otros países. (Banco Mundial, 2019)⁹.

Por su parte, el concepto de Defensor del Contribuyente ha ganado relevancia en los sistemas tributarios contemporáneos, derivando su esencia del modelo de

⁹ Banco Mundial. (2019). Organismos de defensoría del contribuyente en América Latina: Experiencias y oportunidades de mejora (Informe No. 134582). GLOBAL - Domestic Resource Mobil (GGOGT). <https://www.bancomundial.org/es/country/peru/publication/organismos-de-defensoria-del-contribuyente-en-america-latina-experiencias-y-oportunidades-de-mejora>

Ombudsman¹⁰, con un enfoque específico en proteger los derechos de los contribuyentes y mejorar la administración tributaria, asegurando equidad en las relaciones entre los ciudadanos y el Estado en materia tributaria.

En este sentido, el ombudsman tributario actúa como un intermediario independiente en la resolución de conflictos que, aunque no constituyen disputas formales, presentan algún grado de controversia en la aplicación de la normativa tributaria. Esta naturaleza no jurisdiccional permite al ombudsman actuar como un facilitador en la resolución de conflictos, evitando la rigidez y formalidad de los procesos judiciales (Banco Mundial, [BM],2019)

Además de resolver conflictos, el ombudsman tributario y las Defensorías del Contribuyente tienen un papel significativo en la mejora de la normativa tributaria, debido a que reciben quejas y sugerencias de los contribuyentes, lo que les permite canalizar iniciativas para la reforma y mejora de las normas tributarias.

Las iniciativas de mejora normativa derivadas de las intervenciones del ombudsman tributario pueden conducir a reformas que simplifiquen la normativa, reduzcan la carga administrativa y mejoren la equidad del sistema tributario.

En este contexto, es importante considerar el rol que juegan las Defensorías del Contribuyente en diferentes regiones. De ahí que, aunque podemos afirmar que su consolidación en América Latina es un proceso en desarrollo que refleja un avance hacia una mayor protección de los derechos tributarios, estas instituciones aún no alcanzan el grado de generalización observado en los países de la OCDE, donde se consideran fundamentales para establecer sistemas tributarios equitativos, especialmente para los pequeños contribuyentes y las MIPYMEs, quienes son los más vulnerables debido a su menor capacidad y recursos para obtener asesoramiento tributario (BM, 2019)

¹⁰ Delegado o mandatario en su acepción literal, pero entendido y de uso generalizado como “defensor del pueblo”. Este concepto tuvo sus inicios en Suecia a principios del siglo XIX, siendo regulado por primera vez mediante la Ley de 6 de junio de 1809.

De tal manera que, en la región de América Latina, a pesar de las ventajas intrínsecas que estas instituciones ofrecen, su presencia en el panorama tributario latinoamericano ha sido limitada, aunque en las últimas décadas se ha observado un avance notable para su creación.

Este fenómeno refleja un reconocimiento creciente de la necesidad de proteger los derechos de los contribuyentes y de fortalecer la administración tributaria en los países de la región.

Es así que, Argentina y Colombia establecieron sus Defensorías del Contribuyente en 1999 y 2001, respectivamente, esta temprana adopción de dichas instituciones en estos países señala un entendimiento anticipado de la importancia de contar con mecanismos independientes que sirvan como intermediarios entre la administración tributaria y los contribuyentes, garantizando la protección de derechos fundamentales en el contexto tributario (BM, 2019).

Siguiendo la senda trazada, otros países latinoamericanos comenzaron a implementar sus propias Defensorías del Contribuyente. En este sentido, Perú, nuestro país, adoptó esta iniciativa en el año 2005, consolidando así su compromiso con la protección de los derechos del contribuyente. De manera similar, entre 2003 y 2011, naciones como Venezuela, Ecuador y México también establecieron sus Defensorías (BM, 2019).

Chile, por su parte, ha dado un paso relevante con la creación de la Defensoría Nacional del Contribuyente en 2020, en el marco de la ley de Modernización Tributaria. No obstante, aún hay países como Uruguay y Paraguay que no han establecido estas instituciones.

Ahora bien, para abordar de manera específica la implementación y desarrollo de la Defensoría del Contribuyente en Perú, continuaremos explorando su rol y las implicancias que tiene en nuestro contexto nacional.

De ahí que, consideramos que su evolución en nuestro país resulta interesante para comprender cómo podrían integrarse mecanismos alternativos de conflictos en el ámbito tributario, dado que este es el tema que nos compete en la presente investigación.

Es así que, en los últimos años, la institucionalización de la figura del Defensor en el Perú ha experimentado un crecimiento significativo, respondiendo a la necesidad de especialización en la atención y defensa de los derechos de los administrados en distintos ámbitos de la gestión pública. Además, esta pauta también se ha manifestado en la creación de diversas Defensorías para el contribuyente dentro de entidades públicas, tales como la SUNAT Municipales y otras instituciones del sector público.

Sin embargo, la naturaleza y el grado de autonomía de estas defensorías presentan diferencias sustanciales, lo que impacta directamente en su capacidad para ejercer sus funciones de manera efectiva e imparcial, de tal manera que, mientras algunas defensorías operan con un alto nivel de independencia funcional y autonomía presupuestaria, permitiéndoles emitir recomendaciones y observaciones sin interferencias jerárquicas, otras se encuentran integradas dentro de la estructura organizativa de la entidad a la que supervisan, lo que puede comprometer su objetividad y limitar su margen de acción.

De ahí que, el diseño institucional de las Defensorías para el contribuyente, constituye un factor importante en su alcance y en la percepción de legitimidad que generan en los administrados, pues en aquellos casos donde el Defensor actúa con plena autonomía y cuenta con facultades vinculantes o de supervisión efectiva, se fortalece su rol como garante de los derechos administrado, pero cuando su estructura lo subordina a la misma entidad que supervisa, su capacidad de intervención se reduce, lo que puede afectar la confianza de los administrados en su labor.

En esa misma línea, la formalización de la Defensoría del Contribuyente en el sistema tributario peruano se llevó a cabo mediante la Duodécima Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004 en el Diario Oficial "El Peruano", como un organismo dedicado a la supervisión y defensa de los derechos de los administrados en sus interacciones con las Administraciones Tributarias.

Posteriormente, con la promulgación del Decreto Supremo N.º 050-2004-EF, se desarrollaron sus funciones y se definieron los procedimientos bajo los cuales operaría esta institución, estableciéndose entre sus atribuciones principales la recepción y gestión de quejas y sugerencias, la supervisión de la actuación de las Administraciones Tributarias y la formulación de propuestas normativas dirigidas a mejorar el marco regulatorio y la eficiencia en la gestión tributaria.

Para garantizar la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones, la norma que dio origen a la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero le otorgó independencia de todas las Administraciones Tributarias.

Esta característica en su implementación resulta importante, debido a que evita que la Defensoría forme parte de la estructura orgánica de las entidades que pueden ser objeto de quejas ante ella, asegurando así que no esté sometida a controles jerárquicos que pudieran afectar su autonomía, de ahí que, esta independencia organizacional le permite actuar con imparcialidad en la defensa de los derechos de los administrados, diferenciándola de otras oficinas de atención al usuario que funcionan dentro de las Administraciones Tributarias. (Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2020)

Asimismo, el artículo 44º del Texto Integrado del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado mediante Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41, refuerza esta independencia al señalar que la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero es un órgano especializado con autonomía funcional, encargado de velar por los derechos de los administrados en sus interacciones con las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal.

Cabe resaltar, que nos encontramos ante una institución especializada cuyo objetivo primordial es garantizar la protección y el respeto de los derechos de los administrados en sus relaciones con las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal.

Cabe precisar también que, a diferencia de otros órganos con potestades resolutorias, esta entidad no tiene la facultad de emitir resoluciones vinculantes ni de constituirse como una instancia dentro de los procedimientos tributarios o aduaneros,

debido a que su función principal radica en la mediación y el acompañamiento, actuando como un canal de comunicación entre los administrados y las administraciones tributarias, con el propósito de prevenir conflictos, promover soluciones equitativas y fomentar el cumplimiento normativo en un marco de legalidad y justicia tributaria (Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2020).

Este enfoque funcional la aproxima al modelo del Ombudsman, ya que su labor se basa en la persuasión y el diálogo institucional antes que en la imposición de decisiones. Para ello, se vale de argumentos técnicos y jurídicos sustentados en su especialización en materia tributaria y aduanera, lo que le permite identificar situaciones de posible vulneración de derechos y proponer recomendaciones orientadas a su corrección. En este sentido, su intervención no solo contribuye a la protección de los contribuyentes y usuarios aduaneros, sino que también fortalece la transparencia y eficiencia de la administración tributaria, promoviendo un equilibrio entre la potestad fiscal del Estado y los derechos de los administrados (Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2020).

Como hemos expuesto en los apartados anteriores, a nivel comparado, otros países han implementado mecanismos similares con facultades adicionales que permiten una gestión más eficiente de los conflictos tributarios, se ha destacado el caso de México, donde el defensor del contribuyente puede promover acuerdos conclusivos entre los administrados y las autoridades fiscales, lo que facilita la resolución anticipada y consensuada de las controversias; en virtud de este mecanismo, se busca el entendimiento entre las partes, incluyendo beneficios como la condonación de multas en la primera mediación exitosa.

En el caso peruano, si bien la Defensoría del Contribuyente ha logrado avances significativos en la protección de los derechos de los administrados, pero también resultaría conveniente que legislativamente se amplíen sus funciones, como por ejemplo, podría otorgársele competencia supervisar un sistema de mediación formal que facilite la resolución anticipada de conflictos entre la SUNAT y los contribuyentes, siguiendo modelos internacionales exitosos, de habilitarse normativamente esta ampliación de sus facultades, no solo coadyuvaría a fortalecer la confianza de los administrados en el sistema

tributario, sino que también contribuiría a una gestión más eficiente y menos litigiosa de los conflictos tributarios.

En este contexto, la incorporación de esta institución en el ordenamiento jurídico peruano ha significado un avance sustancial en la protección de los derechos de los contribuyentes frente al ejercicio del poder tributario del Estado, debido que, a través de su labor de supervisión, asesoramiento y propuesta de reformas normativas, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero contribuye al establecimiento de un sistema tributario más equitativo.

Asimismo, a través de su intervención en los casos en los que se adviertan posibles afectaciones a los derechos de los contribuyentes, la Defensoría del Contribuyente desempeña una labor de mediación para garantizar su protección, además de promover entorno de mayor seguridad jurídica y fortalecer la relación de confianza en las entidades encargadas de la recaudación y fiscalización de tributos.

Por ello, es importante conocer en detalle las funciones y atribuciones que le han sido otorgadas dentro del marco normativo peruano, así como el procedimiento que deben seguir los administrados para presentar quejas y reclamos. Estos aspectos sirven para comprender el rol de la Defensoría del Contribuyente en la protección de los derechos tributarios y su contribución a fortalecer la relación entre los contribuyentes y la administración fiscal.

2.4.2.5.1 Funciones y atribuciones de la Defensoría del Contribuyente

Las funciones y atribuciones conferidas a la Defensoría del Contribuyente evidencian su estructura jurídica como un órgano técnico especializado, de naturaleza no resolutoria, cuya finalidad no es sustituir a las autoridades tributarias competentes, sino complementar su labor mediante la vigilancia del adecuado ejercicio del poder tributario. Aunque sus actuaciones carecen de efectos coercitivos, pueden influir significativamente en la conducta administrativa y en la interpretación de las normas tributarias, al canalizar

las preocupaciones de los contribuyentes a través de mecanismos institucionales como la atención de quejas, sugerencias y solicitudes de asistencia.

En ese marco, el Decreto Supremo N.º 050-2004-EF, modificado por los Decretos Supremos N.º 167-2004-EF y N.º 136-2008-EF, establece las funciones y atribuciones específicas de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON), en concordancia con su naturaleza técnica. Estas disposiciones delimitan su ámbito de actuación dentro del sistema tributario y aduanero.

Con el fin de facilitar su análisis, las funciones conferidas a esta entidad se agrupan a continuación en categorías funcionales. Esta organización responde exclusivamente a fines didácticos, sin que ello implique una modificación del contenido normativo originalmente establecido.

1. Función de recepción y atención de quejas, sugerencias y solicitudes de asistencia de los administrados.

a) Recepción de quejas y sugerencias

La protección de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros exige la existencia de canales institucionales adecuados para la manifestación de disconformidades frente a eventuales actos u omisiones por parte de las Administraciones Tributarias.

En el ordenamiento jurídico peruano, esta función ha sido atribuida a la DEFCON, órgano técnico adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, cuya competencia se enmarca dentro de los principios de buena administración, transparencia y el respeto de los derechos de los contribuyentes.

De manera específica, el Decreto Supremo N.º 050-2004-EF regula esta facultad en su numeral 1.3.3, literal a), al disponer que el Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero está habilitado para:

“Recibir y atender las quejas y sugerencias formuladas por los administrados, relativas a la actuación de las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, distintas del Recurso de Queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario y que no sean relativas a las faltas administrativas tipificadas en el artículo 239 de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N.º 27444”

Como es de advertirse, este marco normativo delimita el ámbito de intervención de la Defensoría del Contribuyente, excluyendo aquellas materias que deben ser tramitadas mediante mecanismos formales de impugnación administrativa, así como los procedimientos sancionadores por faltas administrativas cometidas por funcionarios, cuya competencia corresponde a otras instancias, como la Oficina de Control Interno o el órgano instructor del procedimiento disciplinario.

En adición a lo anterior, el numeral 1.3.4, literal b), establece que la DEFCON podrá recabar información de los órganos jurisdiccionales tributarios con la finalidad de contar con elementos suficientes para el análisis de las quejas o sugerencias recibidas. Por su parte, se señala también que en aquellos casos en que la información se encuentre protegida por el principio de reserva tributaria, esta solo podrá ser proporcionada previa renuncia expresa del administrado, lo que constituye una excepción legítima al deber de confidencialidad regulado en el artículo 85 del Código Tributario.

En ese sentido, podemos resaltar si bien la DEFCON no ejerce funciones resolutivas ni sustituye a los procedimientos jurisdiccionales o administrativos ordinarios, sí cuenta con competencia para ejercer una supervisión técnica orientada a la mejora de la gestión tributaria y aduanera, a través de la atención directa de quejas y sugerencias que no se tramitan mediante los mecanismos formales de impugnación.

En la misma línea, la doctrina tributaria reconoce que las quejas constituyen un mecanismo relevante para garantizar la protección de los derechos de los contribuyentes frente a posibles irregularidades de la administración tributaria. En este sentido, García Novoa (2018) sostiene que los contribuyentes tienen derecho a presentar quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de la administración tributaria, las cuales deberían ser

atendidas preferentemente por un órgano independiente, con las características de una defensoría o procuraduría del contribuyente.

Por su parte, Martínoli (2017) destaca que las defensorías del contribuyente actúan como órganos que facilitan mecanismos alternativos de resolución de conflictos, al permitir que los administrados presenten quejas de manera directa ante un órgano independiente, refiere que estas instituciones actúan como garantes de los derechos de los contribuyentes, contribuyendo a la corrección de posibles irregularidades en la actuación de la administración tributaria y a la mejora de la relación entre los administrados y los órganos fiscales.

Rozas y Andrés (2004) señalan que, si bien las quejas presentadas ante el defensor del contribuyente no se consideran recursos administrativos y no afectan los plazos legales de los procedimientos en curso, cumplen una función complementaria a los recursos tradicionales, constituyendo un mecanismo paralelo de protección de los derechos de los administrados.

b) Solicitudes de asistencia de los administrados

En el marco del análisis de las funciones y competencias de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero en el Perú, resulta necesario precisar que, además de la recepción de quejas, esta institución desempeña un rol importante en la atención de solicitudes de asistencia, orientadas a informar, guiar y asesorar a los administrados en materia tributaria, solicitudes de asistencia que pueden estar referidas a dudas sobre procedimientos, requisitos de cumplimiento, o dificultades para realizar trámites ante las Administraciones Tributarias.

Dado que el sistema tributario es complejo, la facultad de asistencia que se otorga a la DEFCON permite a los contribuyentes conocer sus derechos y deberes, comprender mejor los procedimientos administrativos y prevenir errores que puedan derivar en sanciones o conflictos con la administración tributaria. En este sentido, la atención de solicitudes cumple una función preventiva y educativa, fortaleciendo la confianza de los

administrados en el sistema y promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En el ámbito operativo, la DEFCON establece canales accesibles para la recepción de estas solicitudes, incluyendo medios electrónicos, telefónicos y presenciales, garantizando que todos los contribuyentes puedan recibir asistencia oportuna, comprensible y adecuada a sus necesidades. La gestión de estas solicitudes incluye la verificación de competencia, el análisis de la situación planteada, propiciando que los administrados tengan claridad sobre sus derechos y obligaciones tributarias.

En definitiva, tanto las quejas como las solicitudes de asistencia constituyen mecanismos complementarios que fortalecen la protección de los derechos de los contribuyentes, pero también al orientar e informar a los administrados, contribuye a que comprendan la importancia de tributar, lo cual en muchos casos incentiva el cumplimiento voluntario.

Como resultado de lo expuesto, se evidencia cómo la institución coadyuva al cumplimiento tributario al conjugar funciones preventivas y de orientación con la atención de quejas, favoreciendo una relación más equilibrada entre la administración tributaria y los administrados, y estableciendo un marco de referencia para el estudio de otros instrumentos de cumplimiento y resolución de conflictos en el ámbito tributario.

2. Función de vigilancia

Otra de las funciones relevantes asignadas a la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero se encuentra recogida en el inciso d) del artículo 1° del Decreto Supremo N.° 050-2004-EF, que establece como mandato velar porque las actuaciones de los diversos órganos de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal se cumplan sin excesos y dentro del marco normativo vigente. Esta disposición confiere a la DEFCON un papel de vigilancia y control institucional, orientado a garantizar que las facultades de la Administración Tributaria se ejerzan respetando los límites legales y los principios de razonabilidad, proporcionalidad y legalidad.

El desarrollo de esta función resulta particularmente significativo en un contexto como el peruano, donde la complejidad del sistema tributario y la asimetría de información entre la Administración y los contribuyentes pueden generar situaciones de vulnerabilidad para estos últimos.

En tal sentido, la intervención de la DEFCON permite identificar actuaciones que, aun estando formalmente amparadas en la normativa, podrían derivar en excesos en el ejercicio de funciones o contrarias a los derechos fundamentales de los administrados.

Asimismo, esta vigilancia ejercida por la DEFCON, aunque no tiene carácter resolutorio ni sancionador, cumple un rol preventivo y correctivo, al poner en evidencia los posibles excesos de la Administración y al formular recomendaciones dirigidas a restablecer el equilibrio en la relación tributaria.

Como es de advertirse, la función de la Defensoría del Contribuyente no se circunscribe únicamente a la atención de quejas individuales, sino que, a partir de la información recogida en ellas, la institución puede identificar problemas de mayor alcance. De ahí que, cuando las quejas presentadas revelan situaciones reiteradas o evidencian vulneraciones de especial gravedad, la DEFCON se encuentra facultada para emitir recomendaciones dirigidas a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal.

Estas recomendaciones cumplen un rol preventivo y correctivo, debido a que su finalidad trasciende la resolución de un caso aislado, pues permiten advertir y corregir patrones de actuación administrativa que, de persistir, podrían generar una afectación sistemática de derechos.

La importancia de la función de vigilancia y prevención de la DEFCON encuentra respaldo en la experiencia comparada, debemos considera que en diversos países se observa que los órganos equivalentes han consolidado un rol relevante en la supervisión de la actuación de la Administración Tributaria.

Tal es el caso de España, donde el Consejo para la Defensa del Contribuyente, o de Estados Unidos, con el Taxpayer Advocate Service, han demostrado que la facultad de

supervisar y formular recomendaciones, aun cuando carezcan de carácter vinculante, produce un impacto positivo en la mejora de las prácticas administrativas.

En el ámbito latinoamericano también se advierten experiencias significativas, destaca el caso de México, donde la PRODECON ejerce la potestad de emitir “recomendaciones públicas” dirigidas a la Administración Tributaria, como ya hemos comentado en un análisis previo tales pronunciamientos carecen de efectos obligatorios, pero su difusión y autoridad técnica han incidido en la corrección de prácticas administrativas y en la creación de criterios uniformes que contribuyen a una mayor certeza jurídica para los contribuyentes.

En conjunto, estas experiencias internacionales ponen de relieve que la función de vigilancia y prevención ejercida por los defensores del contribuyente no se limita a un mecanismo de atención individual, sino que constituye un instrumento de control democrático sobre la actuación tributaria.

En ese sentido, la función de vigilancia y prevención fortalece la dimensión institucional de la DEFCON como un órgano técnico no resolutivo, pero con capacidad de incidir en la mejora de la gestión tributaria y en la reducción de situaciones de desprotección jurídica, con esta perspectiva, aun careciendo de potestad decisoria, dicha función permite que la DEFCON coadyuve de manera significativa a la mejora de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

A modo de referencia sobre las recomendaciones y casos atendidos por la DEFCON, se encuentra su publicación *La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero: su rol y principales experiencias en la defensa de los administrados* (Ministerio de Economía y Finanzas, 2020). En este libro se documentan las principales gestiones realizadas por la institución, incluyendo la emisión de recomendaciones derivadas de situaciones recurrentes o de especial relevancia, con el objetivo de mejorar procedimientos y prácticas administrativas en materia tributaria y aduanera. Aunque estas recomendaciones no tienen carácter vinculante, reflejan claramente el impacto de la

función de vigilancia y prevención en la protección de los derechos de los contribuyentes y en la promoción de un sistema tributario más eficiente y equitativo.

En dicho contexto, al identificar problemas recurrentes y trasladarlos en forma de recomendaciones, la DEFCON contribuye a disminuir focos de conflicto y prevenir la escalada de controversias hacia instancias contenciosas, generando condiciones de mayor confianza y cooperación entre las partes involucradas.

En consecuencia, la función de vigilancia y prevención no solo refleja el rol proactivo de la DEFCON en la protección de los derechos de los contribuyentes, sino que también muestra su perfil favorable para asumir un papel de dirección en el diseño y consolidación de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria, como el acuerdo conclusivo analizado en esta investigación.

3. Función propositiva y normativa

Los organismos internacionales como la OCDE, el FMI y el Banco Mundial resaltan que la función de las Defensorías del contribuyente, además debe implicar identificar problemas estructurales en la normativa y proponer ajustes legales o reglamentarios que fortalezcan la seguridad jurídica, reduzcan la litigiosidad y mejoren la confianza del contribuyente.

Según el BM (2019), las oficinas del defensor del contribuyente son particularmente valiosas cuando pueden identificar fallas recurrentes en los procedimientos y proponer ajustes legales o administrativos que optimicen el funcionamiento del sistema tributario. Esto evidencia que la función propositiva trasciende la atención individual de quejas y se orienta a la mejora estructural del sistema normativo tributario.

En el contexto latinoamericano, el CIAT (2015) también reconoce que las defensorías pueden actuar como observatorios de la normativa y los procedimientos, utilizando la información derivada de casos reales para sugerir modificaciones que simplifiquen procesos, reduzcan cargas administrativas y fortalezcan la seguridad jurídica. De esta manera, las defensorías no solo registran problemas, sino que generan insumos

técnicos que pueden ser considerados por la administración tributaria o los legisladores en la elaboración de nuevas normas o ajustes procesales.

Como se indicó en el Perú, el Decreto Supremo N.º 050-2004-EF establece las funciones de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, entre sus atribuciones se encuentran la de "proponer al Ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales materia de su competencia". Esta facultad permite a la Defensoría desempeñar un papel constructivo en la mejora del sistema tributario y aduanero, trascendiendo la atención de quejas individuales.

Además, su función no se limita únicamente a plantear recomendaciones sobre casos concretos, sino que incluye la observación y vigilancia del cumplimiento de las normas en general, identificando áreas susceptibles de reforma que favorezcan la eficiencia, la transparencia y la seguridad jurídica. En particular, el inciso c) del artículo 1º del Decreto Supremo N.º 050-2004-EF resalta que la Defensoría puede presentar propuestas de modificaciones normativas y procedimentales, confiriéndole un rol importante en la modernización y fortalecimiento de los procedimientos tributarios, siempre con el objetivo de beneficiar tanto a los contribuyentes como a la buena administración pública.

En este contexto, puede sostenerse que la experiencia y el conocimiento acumulado por la DEFCON en la observación del marco normativo y procedimental tributario le otorgan la capacidad de no solo identificar áreas de mejora, sino también podría participar de manera activa en la implementación, supervisión y seguimiento de mecanismos alternativos de resolución de conflictos, complementando los acuerdos conclusivos y potenciando su eficacia como instrumento preventivo.

De esta manera, la función propositiva de la Defensoría se integra de forma natural con su rol de vigilancia, consolidando su capacidad para contribuir tanto a la mejora normativa y procedimental como a la prevención y resolución eficiente de conflictos tributarios.

4. Función de informar al Ministro de Economía y Finanzas sobre los recursos de queja

Como se ha venido indicando, de acuerdo con el Decreto Supremo N.º050-2004-EF, modificado por los Decretos Supremos N.º167-2004-EF y N.º136-2008-EF, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero ejerce un conjunto de funciones destinadas a garantizar el respeto de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros. Entre dichas funciones, el inciso f) del artículo 2º dispone expresamente la de informar al Ministro de Economía y Finanzas sobre los recursos de queja previstos en el inciso b) del artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, previa evaluación de los descargos que debe presentar la entidad quejada.

Conforme a lo establecido en dicho artículo 155º, la queja procede cuando existan actuaciones o procedimientos que infrinjan lo dispuesto en el Código Tributario, la Ley General de Aduanas o sus reglamentos. En caso de que la queja se interponga contra el Tribunal Fiscal, la competencia para resolverla recae en el Ministro de Economía y Finanzas, quien debe emitir pronunciamiento previo informe de la DEFCON, según lo establecido en los numerales 2.1 y 2.3 del artículo 2º del Decreto Supremo N.º136-2008-EF. A su vez, el numeral 2.2 del mismo artículo señala que las quejas deben presentarse en la mesa de partes de la DEFCON, siendo esta la instancia encargada de recibirlas, requerir descargos e instruir el informe correspondiente.

Esta estructura normativa revela el papel de la DEFCON como órgano técnico intermediario entre los administrados y la autoridad resolutoria (MEF), lo que refuerza su naturaleza no resolutoria, pero de alta especialización técnica.

En la misma línea, su intervención permite verificar si la actuación cuestionada del Tribunal Fiscal o de otra entidad administrativa ha afectado los derechos del contribuyente, garantizando que el informe elevado al ministro contenga un análisis objetivo, basado en los principios de legalidad, debido procedimiento y razonabilidad.

En ese sentido, la norma confiere a la DEFCON un rol que trasciende la supervisión de las administraciones tributarias, al facultarla para intervenir en la etapa contenciosa tributaria, supervisando las actuaciones y plazos del propio Tribunal Fiscal.

Esta atribución refleja la relevancia de su participación como ente técnico garante del respeto de los derechos del contribuyente durante inclusive parte del procedimiento de resolución de controversias en sede administrativa.

2.4.2.6. Litigiosidad de Tributos Internos en el Perú

2.4.2.6.1. Panorama general de la litigiosidad tributaria.

En este apartado se presenta una visión general de la tendencia que sigue la litigiosidad tributaria en el país, tomando como referencias estadísticas provenientes de estudios e informes realizados en los últimos años.

Siguiendo el objetivo de la presente investigación, se buscará ofrecer un marco contextual que permita comprender la magnitud de los montos en controversia, la dinámica de las distintas instancias de resolución y las principales tendencias observadas en los últimos años, de modo que resulte posible entender por qué el sistema tributario mantiene elevados niveles de conflictividad y cómo ello sustenta la necesidad de analizar mecanismos alternativos de solución de controversias, como los acuerdos conclusivos.

En ese sentido, resulta pertinente traer a colación el reporte elaborado por la firma Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados (Z&A), presentado en el 2021 y basado en información obtenida de la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial mediante solicitudes de acceso a la información pública, ya que ofrece resultados interesantes para comprender la dimensión de la conflictividad tributaria en el país

De acuerdo con dicho estudio, el stock de expectativa de deuda administrado por la SUNAT a junio de 2021 ascendía a 110 mil millones de soles, cifra que equivale a aproximadamente un año de ingresos fiscales provenientes de recursos ordinarios (*Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados, 2021*)

El estudio reflejó que dentro de dicho stock, las controversias tramitadas en la vía administrativa, tanto en instancia de reclamación en SUNAT como en el Tribunal Fiscal,

representaban aproximadamente 31 mil millones de soles, monto que se había mantenido sin variaciones significativas en los años previos, mientras que en el ámbito judicial se observaba un crecimiento importante, pues las deudas que los contribuyentes judicializaban alcanzaban cerca de 20 mil millones y su participación en el total había pasado del 8% al 19% entre 2020 y 2021 (Z&A, 2021)

Por otro lado, la proporción de deuda judicializada mostraba un incremento en el periodo analizado, esto significa que cada vez más contribuyentes llevaban sus casos al Poder Judicial, y la deuda correspondiente en cobranza coactiva seguía la tendencia opuesta, ya que su participación dentro del stock total había descendido del 67% al 52% y alcanzaba alrededor de 57 mil millones de soles, lo que sugería cierta mejora en la gestión de estos procesos aun cuando los montos continuaban siendo considerablemente elevado.

A su vez, el estudio identificaba cambios relevantes en la composición de la controversia en sede administrativa, pues aunque el monto total discutido se había mantenido alrededor de los 30 mil millones de soles, la distribución entre instancias mostró tendencias notorias, de modo que para 2021 aproximadamente el 15 % del total se ubicaba en la etapa de reclamación y el 85 % en apelación, mientras que un año antes, en 2020, solo cerca del 6 % correspondía a reclamación y el 94 % a apelación. (Z&A, 2021)

En ese contexto, se añadía una tendencia vinculada al desarrollo del procedimiento, pues aunque los reclamos presentados ante la SUNAT solían resolverse con rapidez, en 2021 casi el 78 % del monto discutido terminó desestimado, lo que llevaba a que la mayoría de los contribuyentes tuviera que acudir al Tribunal Fiscal para continuar la defensa de sus posiciones. (Z&A, 2021)

En cuanto a la etapa judicial, el estudio señalaba que la Corte Suprema solía modificar los pronunciamientos del Tribunal Fiscal mayoritariamente en beneficio de la SUNAT, ya que alrededor del 75 % de esos cambios terminaba favoreciendo a la Administración y únicamente cerca del 25 % resultaba favorable para el contribuyente, lo que revelaba que, aunque en términos generales el Tribunal Fiscal aparecía como la instancia con mayor proporción de decisiones confirmadas, cuando la SUNAT optaba por llevar un caso al Poder Judicial sus posibilidades de obtener un resultado favorable

aumentaban de manera notable, lo que pone en evidencia un patrón de validación de criterios administrativos en la última instancia del sistema judicial y un funcionamiento asimétrico entre las distintas instancias de resolución de controversias tributarias. (Z&A, 2021)

Ahora bien, a continuación, se incorpora al análisis el estudio realizado por Enrique Vejarano Velásquez, titulado *Análisis de la deuda tributaria*, basado en la investigación de la consultora Macroconsult, elaborada a solicitud de la Cámara de Comercio de Lima (CCL) en febrero de 2021, el cual aporta información relevante sobre los orígenes de las controversias tributarias, complementando la visión ofrecida por el Reporte 2021 de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados.

Con base al referido estudio, el autor destaca que los intereses de la deuda tributaria constituían aproximadamente el 66 % del total, lo que resultaba particularmente alarmante al evidenciar que la mayor parte de la deuda no correspondía al tributo insoluto sino a los intereses generados por años de demora en la resolución de controversias, tanto en las instancias administrativas como judiciales, así como por la incapacidad de la SUNAT para recuperar efectivamente las obligaciones exigibles coactivamente, mientras que el tributo insoluto representaba solo el 34 % restante, equivalente a S/40 294 millones (Vejarano, 2022).

Lo anterior indica que la acumulación de intereses se había convertido en un elemento central del stock de deuda y que, más allá de ser un problema numérico, constituía un reflejo de las deficiencias estructurales del sistema tributario y de la congestión de los procesos judiciales y administrativos vinculada a esta litigiosidad (Vejarano, 2022).

Asimismo, Vejarano Velásquez explicaba que esta concentración de intereses no era resultado de la acción de los contribuyentes, sino la consecuencia de años de dilaciones procesales y de actuaciones vacilantes y dificultades operativas por parte de la Administración Tributaria, que no lograban resolver oportunamente las controversias ni recuperar la deuda exigible.

En este contexto, los contribuyentes terminaban cargando con el pago de montos desproporcionados en intereses, lo que evidencia cómo la interacción entre SUNAT, el

Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional genera un ciclo de retraso y acumulación de costos adicionales, subrayando la urgencia de explorar mecanismos que permitan un sinceramiento de la deuda y una resolución más eficiente de los litigios tributarios (Vejarano, 2022).

Por su parte, sobre la antigüedad de la deuda tributaria el estudio advertía que del análisis este constituía un factor crítico para entender su magnitud y las dificultades para cobrarla, pues mientras más antigua era la obligación, más complejos resultaban los procesos de recuperación, calculándose la deuda desde la fecha en que el contribuyente la declaraba o la SUNAT la determinaba.

Según el análisis realizado por Vejarano (2022) con base en el estudio de Macroconsult, la mayor parte de la deuda tenía un origen histórico muy antiguo: el 73,4 % del total, equivalente a S/86 993 millones, se había generado antes de 2010; el 15,3 %, es decir S/18 101 millones, se originó entre 2010 y 2015; y solo el 11,3 %, alrededor de S/13 400 millones, correspondía a deudas generadas entre 2015 y 2020 (Vejarano, 2022).

Además, el estudio mostraba que a mayor antigüedad de la deuda, mayor era el peso de los intereses, por ejemplo, la deuda anterior a 2010 estaba compuesta en un 76 % por intereses y solo en un 24 % por tributo insoluto, mientras que la deuda más reciente (después de 2015) tenía la proporción contraria con 26 % de intereses y 74 % de tributo insoluto

Por otro lado, en relación con la etapa o estado procesal en que se concentra la mayor parte de la deuda tributaria, el autor señala que la mayor parte de la deuda tributaria se concentraba en dos etapas principales, la cobranza coactiva y los procedimientos de impugnación ante el Tribunal Fiscal, en la cobranza coactiva, gestionada directamente por la SUNAT, se encontraba alrededor del 64 % de la deuda total, lo que equivalía a S/76 405 millones y afectaba a más de 517 mil contribuyentes con cerca de 3,5 millones de valores pendientes (Vejarano, 2022)

En cambio, la deuda que estaba siendo apelada ante el Tribunal Fiscal representaba solo el 22 % de la deuda total, unos S/25 751 millones, pero involucraba a un número

mucho menor de contribuyentes, apenas 1 611 personas, con 33 167 valores (Vejarano, 2022).

En sentido, más del 86 % de la deuda tributaria se concentraría en estas dos etapas, lo que indica que los principales problemas para cobrar y recuperar la deuda se encontraban en la gestión de la SUNAT y en los procesos de apelación ante el Tribunal Fiscal, lo que sugiere que los mecanismos alternativos de solución de controversias (MACs) podrían contribuir a agilizar estos procesos y reducir la acumulación de deuda

Es importante señalar que, al clasificar la deuda tributaria según el tipo de resolución o valor que la originaba, se podía observar cuáles eran las categorías que concentraban los mayores montos y los intereses acumulados, información que resulta relevante para nuestra investigación, ya que permite inferir la incidencia que tienen los procedimientos de fiscalización en la litigiosidad tributaria.

De ahí que, según el estudio, las Resoluciones de Determinación concentraban la mayor parte de la deuda, representando el 41,28 % del total, equivalente a S/48 913 millones, aunque involucraban solo a 11 722 contribuyentes (1,4 % del total) y 136 667 valores emitidos (2,9 % del total), con intereses que alcanzaban el 81,7 % de la deuda, es decir, S/32 951 millones, reflejando los efectos de años de litigio prolongado, mientras que las Resoluciones de Multa representaban el 30,43 % de la deuda, equivalente a S/36 057 millones y 170 527 contribuyentes, con intereses que sumaban el 67 % del total de esta categoría, es decir, S/24 165 millones, y las Ordenes de Pago y RI tenían una participación menor, con 20,13 % y 8,16 % de la deuda respectivamente (Vejarano, 2022).

De esta manera, el análisis confirmaría que el principal problema radicaba en la deuda originada por las resoluciones de determinación, producto de auditorías tributarias, que debido a la prolongación de los procesos de litigio permanecía pendiente de solución, concentrando la mayor parte de los intereses acumulados y generando un desafío estructural para la gestión eficiente de la deuda tributaria.

Figura 1

Distribución de la deuda tributaria por etapa procesal

CUADRO N° 2
DEUDA TRIBUTARIA SEGÚN EL ESTADO EN EL QUE SE ENCUENTRA (S/ MILLONES)

Etapas	Cantidad de RUC	Cantidad de Valores	Saldo de Tributo Insoluto	Saldo de Intereses	Part. % de Intereses	Saldo de Deuda Total	Part. %
Coactiva	517 739	3 591 259	22 578	53 825	70,4%	76 405	64,48
Apelado	1 611	33 167	10 423	15 329	59,5%	25 751	21,73
Proceso concursal	770	57 748	2 595	3 548	57,7%	6 142	5,18
Demanda Contencioso Administrativo	182	4 545	1 584	3 574	69,3%	5 158	4,35
Notificado	317 395	1 023 792	2 436	1 436	37,0%	3 872	3,27
Reclamado	1 979	6 281	586	404	40,8%	990	0,84
Amparo	11	280	56	69	55,2%	125	0,11
Emitido	1 935	4 937	36	15	28,8%	52	0,04
Total General	841 622	4 722 009	40 294	78,201	65,9%	118 494	100

Fuente: Estudio de Macroconsult.

Nota. Cuadro reproducido de (Vejarano, 2022, p. 14), elaborado con información de Macroconsult

Como se observa en la Figura 1, la mayor parte de la deuda tributaria se concentraba en la etapa de cobranza coactiva, mientras que una proporción menor estaba en impugnaciones ante el Tribunal Fiscal (Vejarano, 2022, p. 14).

Figura 2

Distribución de la deuda tributaria según tipo de resolución o valor

DEUDA TRIBUTARIA SEGÚN EL TIPO DE VALOR (S/. MILLONES)

Tipo de valor	Cantidad de RUC	Cantidad de Valores	Saldo de Tributo Insoluto	Saldo de Intereses	Part. % de Intereses	Saldo de Deuda Total	Part. %
Resolución de Determinación (RD)	11 722	136 667	15 962	32 951	81,7%	48 913	41,28
Resolución de Multa (RM)	170 527	631 139	11 893	24 165	67,0%	36 057	30,43
Orden de Pago	543 903	3 714 707	8 946	14 906	62,5%	23 852	20,13
Resolución de Intendencia (RI)	115 470	239 496	3 494	6 178	63,9%	9 672	8,16
Total Deuda	841 622	4 722 009	40 294	78 201	66,0%	118 494	100

Fuente: Estudio de Macroconsult.

Nota. Cuadro reproducido de (Vejarano, 2022, p. 15), elaborado con información de Macroconsult.

Como se observa en la Figura 2, la mayor parte de la deuda tributaria se concentraba en resoluciones de determinación, seguidas de las resoluciones de multa, mientras que las órdenes de pago y las resoluciones de intendencia representaban una proporción significativamente menor del total, contribuyendo solo con una fracción de la deuda global (Vejarano, 2022, p. 15).

Con el propósito de dar seguimiento al panorama de la litigiosidad tributaria en el Perú ya analizado a partir de los estudios de Vejarano (2022) y Macroconsult, resulta pertinente considerar información más reciente que permita observar la evolución de los conflictos, en este sentido, la Revista IPDT N.º 74 (marzo 2023) presenta un panorama más actualizado que evidencia la persistencia de una alta carga procesal, los prolongados tiempos de resolución y las dificultades en la gestión de las controversias

De ahí que, el artículo señala que, en el año 2022 el Tribunal Fiscal recibió más de 1,000 expedientes mensuales, acumulando un pasivo de 9,643 casos al cierre del año, mientras que la resolución de expedientes podía tardar entre 4 y 5 años en promedio (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2023).

Señala además que, según el análisis realizado en el Poder Judicial, el tiempo promedio para obtener una decisión definitiva desde la interposición de la demanda hasta la sentencia de la Corte Suprema era de aproximadamente 5 años, a lo que debía sumarse alrededor de un año de controversia administrativa, mostrando un periodo total de conflicto de 10 a 11 años, lo cual resulta excesivo y refleja la complejidad del sistema.

Según el Instituto Peruano de Derecho Tributario (2023), esta demora prolongada generaba incertidumbre, afectaba negativamente la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, elevaba los costos para ambos y generaba un entorno menos favorable para las inversiones.

Asimismo, los datos obtenidos de SUNAT mediante solicitudes de acceso a la información mostraban que, al 10 de agosto de 2022, la deuda impugnada ascendía a más de 27 mil millones de soles, concentrándose principalmente en el Tribunal Fiscal, donde se observaba también el mayor atraso tanto en número de expedientes como en antigüedad (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2023).

Cabe indicar que el análisis de la revista enfatizaba que, si bien el Tribunal Fiscal desempeña su papel como órgano resolutor y técnico desde su creación en 1964, su alta carga procesal, derivada no solo de controversias con la SUNAT sino también con otros organismos recaudadores y municipalidades, hace necesario implementar estrategias preventivas (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2023), enfoque que resulta particularmente relevante para nuestro estudio, ya que permite entender cómo la demora y acumulación de casos afectan la litigiosidad tributaria y, por ende, la eficacia de los mecanismos de resolución alternativos como los acuerdos conclusivos.

A continuación, para complementar el diagnóstico sobre la litigiosidad tributaria en el Perú y actualizar la información previamente expuesta, resultaba útil considerar también los datos incorporados en la *Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1634*.

Si bien este dispositivo tenía como finalidad regular un régimen especial de fraccionamiento, su sustento estadístico ofrecía una visión reciente de la magnitud de la deuda tributaria y del comportamiento de los procedimientos impugnatorios.

Así pues, que se acuerdo con la información presentada en esta exposición de motivos, la SUNAT había ejecutado durante el año 2023 alrededor de 253 mil acciones de control, de las cuales unas 19 mil correspondían a fiscalizaciones que derivaban en determinaciones de deuda (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1634, 2024).

Es importante señalar que, solo las acciones realizadas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y la Intendencia Lima generaron cerca de 25 900 resoluciones de determinación por un monto aproximado de S/ 6 819 millones; de ese total, alrededor del 71 % había sido reclamado o apelado, lo que implicaba que la mayor parte de la deuda recién determinada ingresaba inmediatamente a controversia y difería su cobranza efectiva (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1634, 2024).

Asimismo, la información también mostraba que la composición de la deuda era compleja, aproximadamente el 65 % del monto total, es decir, S/ 64,4 mil millones, correspondía a contribuyentes que no registraban ingresos, mientras que el 35 % restante (S/ 34,8 mil millones) se vinculaba a contribuyentes con ingresos, dentro de estos últimos, un grupo pequeño de alrededor de 2 400 contribuyentes con ingresos superiores a S/ 10 millones concentraba el 78 % de la deuda, es decir, S/ 27,2 mil millones (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1634, 2024).

En cuanto al estado procesal, la mayor parte de la deuda de los contribuyentes con ingresos se encontraba en etapa de impugnación, un 58 % estaba en apelación, un 8 % en reclamación y un 3 % en sede judicial, en conjunto, esto significaba que aproximadamente el 67 % de toda la deuda permanecía en controversia administrativa o judicial (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1634, 2024).

A partir de estos datos contenidos en la referida exposición de motivos, nuestra investigación permite observar que gran parte de la deuda tributaria avanzaría rápidamente hacia procedimientos impugnatorios extensos, especialmente aquellos generados por acciones de fiscalización de la SUNAT, situación que no solo afectaría la oportunidad de la recaudación sino que también confirmaría la necesidad de fortalecer los mecanismos de gestión, resolución y prevención de controversias tributarias, así como de mejorar la eficacia de las acciones de control fiscal para reducir el ingreso de deuda en impugnación.

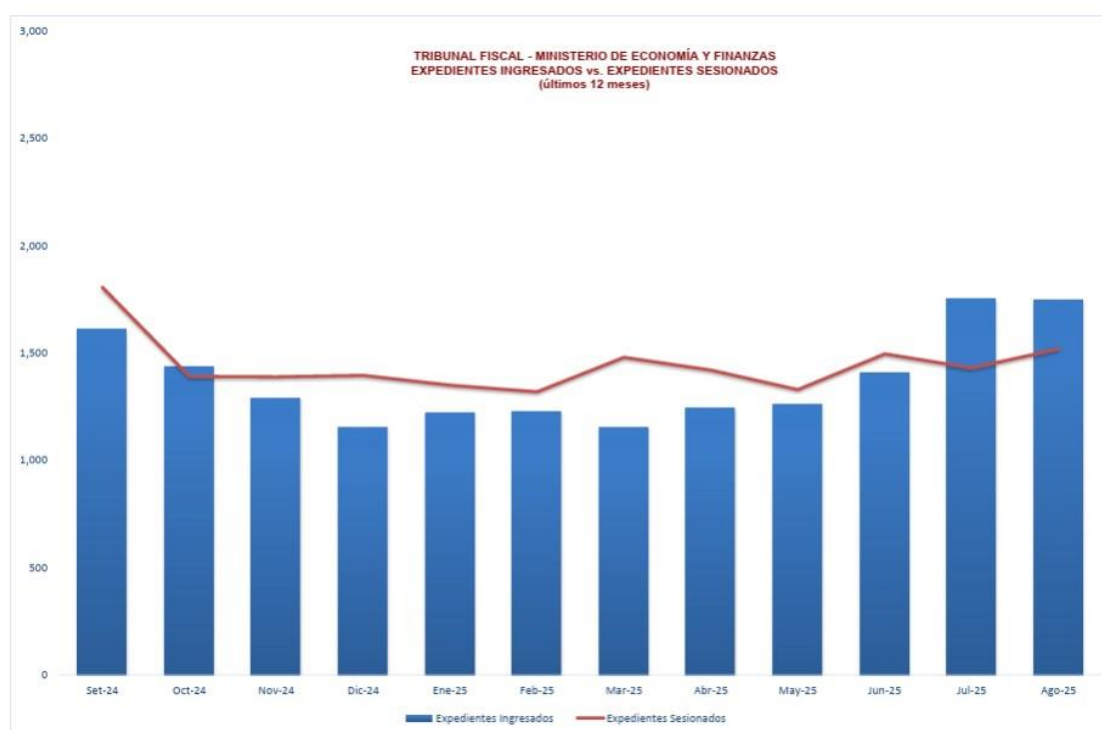
Por otro lado, nuestra investigación evidencia que en la actualidad persiste una alta litigiosidad en el ámbito administrativo tributario, situación que se refleja en la significativa carga procesal del Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa en materia tributaria.

De ahí que, los gráficos que siguen muestran cómo se han manejado los expedientes tributarios hasta agosto de 2025 en el Tribunal Fiscal, como observamos la Figura 3 compara los expedientes ingresados con los que se sesionaron, evidenciando un desfase entre ambos, mientras que la Figura 4 muestra cómo han ido acumulándose los expedientes pendientes, lo que permite dimensionar la acumulación de casos y, por ende, los posibles impactos sobre la carga litigiosa.

Al respecto, podríamos inferir de este desfase que, a pesar de los esfuerzos de gestión del Tribunal Fiscal, la acumulación de expedientes genera demoras prolongadas que afectan la seguridad jurídica y la oportuna conclusión de controversias, incrementando el riesgo de que los contribuyentes retrasen o prolonguen la defensa de sus posiciones y evidenciando la necesidad de implementar mecanismos más eficaces de priorización y resolución de casos.

Figura 3

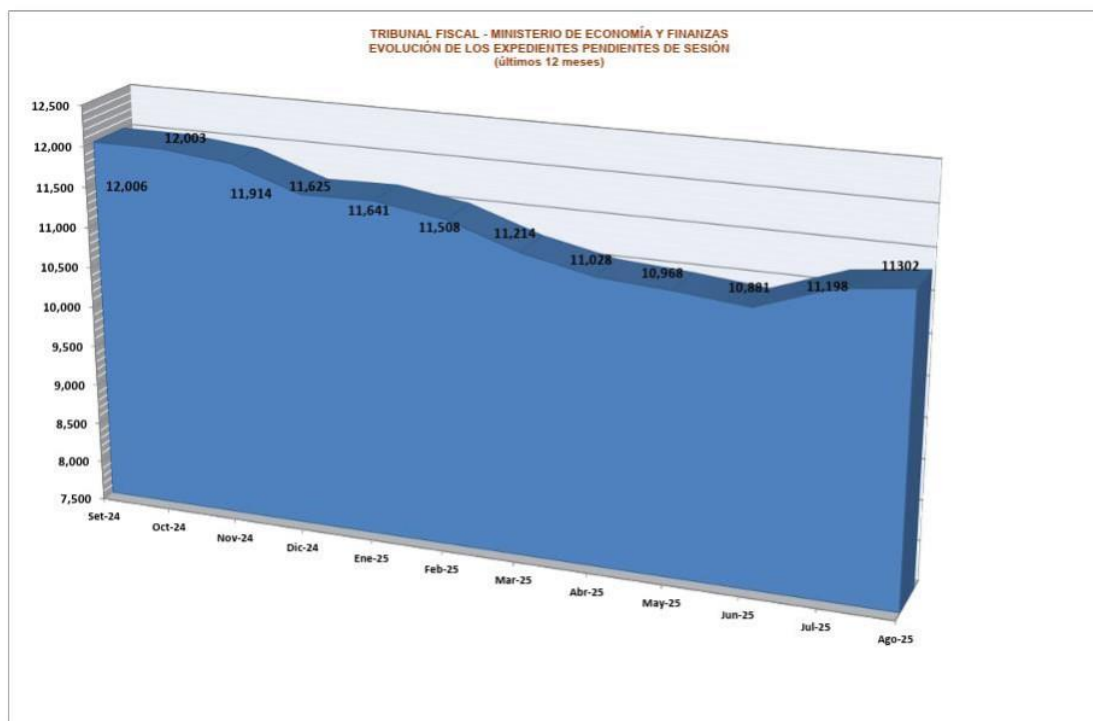
Tribunal Fiscal Expedientes ingresados vs. Expedientes sesionados



Nota: Tribunal Fiscal. Consulta realizada en su página web en noviembre de 2025.

Figura 4

Tribunal Fiscal Evolución de los Expedientes pendientes de sesión



Nota: Tribunal Fiscal. Consulta realizada en su página web en noviembre de 2025

2.4.2.6.2. Procedimiento de fiscalización de tributos internos y su incidencia en la litigiosidad tributaria.

Al respecto, debemos iniciar señalando que el Código Tributario no proporciona una definición precisa de la fiscalización tributaria, ya que, a primera vista, se utilizan tres conceptos diferentes, tales como función fiscalizadora, facultad de fiscalización y proceso de fiscalización, por lo que, los aportes de la investigación realizada por el doctor Zegarra (2006) nos ofrecen clarificaciones significativas al respecto.

Así, la función fiscalizadora debe entenderse como un concepto de fiscalización genérico inherente a todo órgano administrador de tributos y, como tal, es la parte de la

función administrativa que sustenta las atribuciones que se ejercerán en el ámbito de su competencia (Zegarra, 2006).

La facultad de fiscalización debe entenderse como la atribución genérica de fiscalización, es decir, como sinónimo de una conducta genérica del órgano administrador de tributos cuyo contenido concreto es determinado previamente por la Ley y consiste en un conjunto de atribuciones específicas discrecionales. Las facultades discrecionales son aquellas atribuciones específicas que denominamos atribuciones específicas de fiscalización (Zegarra, 2006).

El procedimiento de fiscalización debe entenderse como el procedimiento administrativo que inicia la Administración Tributaria o un tercero en caso de delegación, en virtud de la Función Fiscalizadora, y dentro del cual se ejercen las atribuciones específicas de fiscalización (Zegarra, 2006).

Por su parte, De la Vega (2006), sobre el procedimiento de fiscalización sostiene que este se divide en dos partes, la fiscalización informática y la fiscalización de campo. La primera está asociada al empleo de tecnologías de la información para llevar a cabo exhaustivos cruces de datos respecto a los contribuyentes, y la segunda se refiere a la utilización masiva de personal capacitado que realiza las auditorías respectivas a los contribuyentes.

En relación con lo anterior, siguiendo las disposiciones del Código Tributario podríamos indicar que los Procedimientos de Fiscalización se clasifican en tres tipos: fiscalización definitiva, fiscalización parcial y fiscalización parcial electrónica, según el alcance y nivel de revisión de la Administración Tributaria.

Ahora bien, no olvidemos que en la etapa de fiscalización las potestades brindadas a la Administración Tributaria son amplísimas con relación a los derechos y garantías de los administrados, no es sino hasta la emisión del acto de determinación de la deuda tributaria cuando la relación entre la Administración y el administrado tiende a equilibrarse, al habilitarse el derecho del contribuyente a impugnar y cuestionar las conclusiones alcanzadas por la Administración Tributaria (Rojas, 2025).

En ese marco, la discrecionalidad emerge como un rasgo distintivo del procedimiento de fiscalización, en la práctica, la discrecionalidad de la Administración Tributaria se manifiesta no solo en la valoración de los hechos ni en la determinación de la deuda, sino también en la selección de los contribuyentes que serán objeto de fiscalización, de los períodos que serán revisados, la identificación de los aspectos críticos a examinar y la determinación del tipo de actuación fiscalizadora que se llevará a cabo, ya sea mediante un requerimiento puntual o una fiscalización integral (Valle, 2004).

Si bien, tal flexibilidad es necesaria para la eficacia del control tributario, pero al mismo tiempo, introduce un componente de subjetividad que puede incidir en la interpretación de hechos y normas.

Conforme destaca Rojas (2025), la discrecionalidad no puede entenderse como una facultad absoluta, sino como una potestad sujeta a límites derivados de los principios de legalidad, razonabilidad y motivación del acto administrativo, cuya observancia evita que el ejercicio de tales atribuciones se transforme en arbitrariedad.

A ello se suma la ausencia de una regulación específica que delimite con claridad los alcances materiales y procedimentales de esta discrecionalidad en materia de fiscalización tributaria. Como señala también Pantigoso Velloso da Silveira (2012), la Administración Tributaria ha sido facultada para desplegar diversas actuaciones en ejercicio de sus potestades de control, sin más restricción que su propia determinación interna respecto de las medidas que estime necesarias para el cumplimiento de sus fines.

De esta manera, entendemos que esta amplitud normativa suele derivar en exigencias desproporcionadas hacia el contribuyente, tales como la solicitud de información vinculada a períodos ya prescritos, bajo el argumento de que dicha información podría tener incidencia en la determinación de obligaciones correspondientes a ejercicios no prescritos.

De igual modo, el autor advierte que, en la práctica, la Administración Tributaria formula requerimientos carentes de motivación suficiente o de una relación clara con el

objeto del procedimiento, incurriendo en actuaciones genéricas que no precisan la finalidad tributaria ni el nexo con el hecho imponible en análisis (Velloso da Silveira, 2012).

En esta misma línea, se observa que en los últimos años la SUNAT ha venido imponiendo un nivel de detalle cada vez más minucioso en los requerimientos emitidos durante los procedimientos de fiscalización, lo que ha derivado en una elevación significativa del estándar probatorio exigido a los contribuyentes, tal tendencia se puede advertir en la publicación de la *Guía de Referencia sobre Fehaciencia de Gastos* (SUNAT, 2024), donde se establecen criterios y parámetros documentarios de amplio alcance respecto de la información que los contribuyentes deben conservar y presentar para sustentar gastos vinculados a remuneraciones, publicidad, capacitación o viajes del personal.

Esta práctica revela una inclinación administrativa hacia la aplicación rigurosa de criterios formales, en ocasiones en detrimento de una valoración sustantiva de la prueba que, si bien busca fortalecer el control tributario, en la realidad incrementa las cargas de cumplimiento para el contribuyente y eleva el riesgo de controversias.

De acuerdo con Santa Cruz (2025), este fenómeno evidencia un ejercicio cuestionable de la facultad discrecional de la Administración Tributaria, particularmente en lo referido a la valoración de la prueba dentro de los procedimientos de fiscalización.

El autor advierte que la Administración ha mostrado una práctica sistemática orientada a fragmentar el análisis probatorio, evaluando cada elemento de manera aislada e independiente, en lugar de efectuar una apreciación integral y contextual de los medios aportados. Asimismo, observa una tendencia a exigir determinados documentos como requisitos exclusivos para acreditar la realidad de las operaciones, desconociendo otros elementos aportados, así como a sostener, de manera reiterada, que no le corresponde realizar cruces de información que podrían confirmar la fehaciencia de las operaciones declaradas.

Como consecuencia de dichas prácticas, numerosos reparos tributarios se sustentan en la presunta falta de acreditación de la fehaciencia de las operaciones, pese a

que tales observaciones se apoyan en exigencias probatorias desmedidas o incluso carentes de razonabilidad, lo cual lejos de ajustarse a la metodología y estándares jurisprudenciales que orientan un ejercicio legítimo de la facultad discrecional de la Administración Tributaria, evidencian un uso distorsionado de dicha potestad, que termina afectando el equilibrio entre el deber de colaboración del contribuyente y el deber de motivación suficiente por parte de la Administración (Santa Cruz, 2025).

En este contexto, buena parte de la conflictividad tributaria actual se origina en controversias derivadas de estas exigencias excesivas, las cuales imponen al contribuyente una carga probatoria desproporcionada y elevan significativamente los costos de cumplimiento y defensa, generando un escenario de creciente litigiosidad en materia tributaria (Santa Cruz, 2025).

Si esto no fuera suficiente, el tratamiento jurisprudencial de esta discrecionalidad tampoco ha sido uniforme, como veremos mientras el Tribunal Constitucional, en las Sentencias recaídas en los Expedientes N.º 4168-2006-PA/TC y N.º 0090-2004-AA/TC, ha sostenido que toda actuación discrecional requiere una motivación suficiente que permita al contribuyente conocer las razones jurídicas y fácticas que la sustentan, el Tribunal Fiscal ha adoptado en diversas resoluciones, entre ellas, las Resoluciones N.º 03272-3-2009, N.º 04738-7-2009 y N.º 04206-1-2009, una postura más flexible, considerando que los requerimientos u otros actos emitidos en el marco de la fiscalización no demandan una fundamentación exhaustiva, al enmarcarse dentro del ámbito discrecional de la Administración, generándose con esta falta de homogeneidad jurisprudencial entre ambos órganos una incertidumbre jurídica respecto del alcance y los límites de la potestad fiscalizadora (Rojas, 2025).

En este contexto, Rojas (2025) analiza esta problemática examinando diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal e identifica una línea interpretativa constante que reconoce un amplio margen de discrecionalidad administrativa en la conducción de los procedimientos de verificación y fiscalización.

Entre los criterios más relevantes, se observa que el Tribunal ha sostenido reiteradamente que no existe un límite estricto respecto del número de requerimientos o del tiempo en que estos pueden emitirse, siempre que se actúe dentro del marco del artículo 62° del Código Tributario. Asimismo, ha validado que la Administración no esté obligada a fundamentar cada requerimiento de forma individual, bastando la referencia a las normas que respaldan su actuación.

Otro aspecto abordado es la regulación de los plazos de fiscalización, pues si bien se reconoce la posibilidad de que la SUNAT continúe evaluando información ya obtenida una vez vencido el plazo legal, el Tribunal ha precisado que no puede formular nuevos requerimientos al contribuyente fuera de dicho término. No obstante, ello no impide que la Administración prosiga con actos de verificación o contraste frente a terceros relacionados, siempre que tales actuaciones no impliquen exigir información adicional al sujeto fiscalizado fuera del plazo.

Igualmente, se destaca que la Administración tiene potestad para conceder o rechazar solicitudes de prórroga, y que la notificación de dichas decisiones puede efectuarse inclusive hasta el día previo al vencimiento de las obligaciones requeridas.

Finalmente, la autora destaca criterios sobre la obtención de información y la protección de derechos fundamentales, como la validez de requerimientos bancarios mediando autorización judicial y la legitimidad de convertir medidas cautelares en definitivas cuando se han cumplido los requisitos legales.

En conjunto, la jurisprudencia revisada confirma una interpretación que privilegia el principio de legalidad, pero reconoce a la SUNAT un ámbito amplio de actuación discrecional en materia fiscalizadora.

En la Tabla 2 presentada por Rojas (2025), se sistematizan los principales criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal vinculados al alcance de las facultades de fiscalización. En dicha tabla, la autora organiza los lineamientos interpretativos que delimitan el ejercicio de estas potestades por parte de la Administración Tributaria.

Tabla 2

Crterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal peruano sobre la facultad discrecional en fiscalización

Eje temático	Resolución y año	Cuestión analizada	Pronunciamiento del TF
Discrecionalidad	RTF 07003-3-2002 (2002)	¿Existen límites en el número y plazo de requerimientos?	No existen límites específicos; rige la discrecionalidad (art. 62 CT).
	RTF 03272-3-2009 (2009)	¿Debe motivarse cada requerimiento?	Basta referencia normativa general; no se exige motivación individual.
	RTF 04738-7-2009 (2009)	¿SUNAT debe justificar cada requerimiento?	No; prevalece la potestad discrecional.
	RTF 09972-4-2013 (2013)	¿Cabe denegar prórrogas aun con sustento del contribuyente?	La prórroga es discrecional; no hay vulneración acreditada.
	RTF 0070-Q-2020 (2020)	¿Plazo breve ante múltiples requerimientos vulnera derechos?	La razonabilidad es evaluada por SUNAT; no se acreditó afectación.
	RTF 1209-Q-2019 (2019)	¿Medida cautelar sin motivación detallada?	Válida si existen elementos de riesgo (art. 56 CT).
Prórrogas	RTF 0110-Q-2021 (2021)	¿SUNAT puede negar prórroga sin mayor justificación?	Sí; la decisión es discrecional.
	RTF 20602-4-2012 (2012)	¿Notificación de prórroga un día antes es válida?	Sí; se ajusta al reglamento.
	RTF 09972-4-2013 (2013)	¿Negar prórroga con sustento del administrado es válido?	No se vulnera el debido proceso.
	RTF 0070-Q-2020 (2020)	¿El plazo otorgado fue proporcional?	Se confirma discrecionalidad.
Plazos	RTF 0726-Q-2022 (2022)	¿Requerimientos vencido plazo de fiscalización parcial?	No se pueden emitir nuevos requerimientos; sí continuar el procedimiento.

	RTF 2174-Q-2017 (2017)	¿Requerir a terceros vencido el plazo?	Se puede verificar con terceros, no requerir al contribuyente.
	RTF 06741-4-2020 (2020)	¿Notificación fuera de plazo es válida?	Sí, si solo contiene conclusiones sin nuevos requerimientos.
	RTF 20602-4-2012 (2012)	¿Hasta cuándo puede notificarse prórroga?	Hasta un día antes del vencimiento.
Motivación	RTF 02495-1-2015 (2015)	¿Requerir información bancaria restringida?	Procede si existe orden judicial.
Medidas cautelares	RTF 1209-Q-2019 (2019)	¿Conversión de medida cautelar sin notificación?	Válida conforme al art. 56 CT.

Nota. Adaptado de La facultad discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización en Perú por F. M. Rojas Zunini, 2025, Revista Científica en Ciencias Sociales, 7, e701204, Licencia CC BY 4.0.

Estos criterios evidencian una línea jurisprudencial que reconoce un margen operativo amplio a la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización, priorizando la eficacia recaudatoria, lo que refuerza uno de los argumentos de la presente investigación respecto a que la ausencia de delimitaciones normativas claras en la potestad fiscalizadora constituye un factor de conflictividad tributaria y, por ende, justifica la necesidad de mecanismos alternativos de resolución de controversias en esta etapa.

En complemento a este análisis, resulta pertinente incorporar una mirada empírica que permita dimensionar el impacto de los aspectos problemáticos previamente descritos en los procedimientos de fiscalización.

En ese sentido, diversos estudios y reportes recientes coinciden en señalar que esta etapa constituye una de las principales fuentes de controversias en el país, dado que las determinaciones resultantes de las actuaciones de control suelen ser impugnadas por los contribuyentes, generando una parte significativa de la deuda tributaria en disputa tanto en sede administrativa como judicial.

En esa línea, la SUNAT, según información recogida por *Infobae* (2024) y *La República* (2024), reportó que, al 30 de abril de 2024, el 99,9 % de las deudas impugnadas

de grandes empresas tuvo su origen en acciones de fiscalización o auditoría, mientras que solo el 0,1 % se generó por autodeterminación.

De forma concordante, el estudio elaborado por Macroconsult (2021) para la Cámara de Comercio de Lima, titulado *Controversias Tributarias: Orígenes y Propuestas de Solución*, concluye que la porción más significativa de la deuda en litigio proviene de los procesos de fiscalización, lo que pone de relieve la incidencia de estas actuaciones en la formación del volumen de controversias tributarias.

Actualmente, aun cuando la SUNAT ha implementado en los últimos años un modelo de gestión de riesgos orientado a mejorar el cumplimiento tributario y reducir la necesidad de acciones coercitivas, los datos contenidos en su Memoria Anual 2024 revelan que el número de actuaciones de fiscalización continúa siendo significativo¹¹.

Según lo señalado en el documento, durante el año 2024 se realizaron 196 804 acciones de control, que comprenden auditorías definitivas, parciales y parciales electrónicas, así como acciones inductivas.

Si bien, esta cifra representa una disminución¹² del 19,7 % respecto de las 245 005 acciones ejecutadas en 2023, e incluso menor que las registradas en 2022 (236 506)., el volumen de actuaciones sigue siendo considerable.

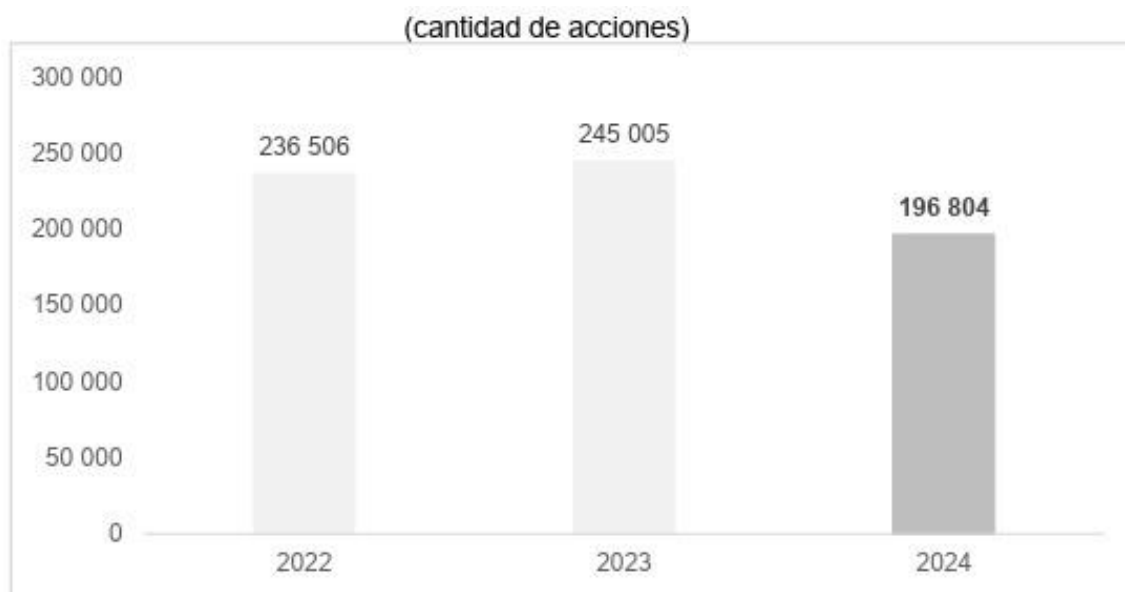
Esta magnitud refleja que, pese a la consolidación del nuevo modelo de gestión de riesgos y a la orientación hacia la prevención, la fiscalización sigue desempeñando un papel central dentro de las funciones de la Administración Tributaria.

¹¹ La Memoria Anual 2024 de la SUNAT, correspondiente a los resultados y gestión del año 2024, fue publicada oficialmente en el año 2025, ofreciendo información detallada sobre las acciones de fiscalización, auditorías, control de cumplimiento y otras medidas implementadas por la Administración Tributaria durante ese periodo.

¹² Según la SUNAT (2025), las acciones de fiscalización disminuyeron progresivamente entre 2022 y 2024 (ver Figura 5)

Figura 5

Acciones de fiscalización: 2022–2024.



Nota. Tomado de Gráfico N.º 18: Acciones de fiscalización: 2022–2024 de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria — SUNAT (2025), Memoria Anual 2024 (p. 66).

De acuerdo con referido informe, la reducción observada en el número de fiscalizaciones responde a una reprogramación estratégica orientada a la identificación centralizada de factores de riesgo fiscalizable, en reemplazo del modelo previo de selección descentralizada, teniendo como finalidad de esta transición la de optimizar el tiempo de los equipos fiscalizadores y concentrar los esfuerzos en casos con mayor incidencia en la recaudación, en el marco del modelo de gestión de riesgos de cumplimiento (SUNAT, 2024).

No obstante, los datos evidencian que, a pesar de dicha reorientación, las actuaciones de fiscalización siguen desarrollándose de manera significativa y continúan generando determinaciones relevantes, muchas de las cuales concluyen en la identificación de incumplimientos tributarios. Así, en el caso de los principales contribuyentes nacionales (IPCN), el 80 % de las acciones concluidas durante 2024 verificaron la existencia de incumplimientos (SUNAT, 2024), lo que permite advertir que el proceso de fiscalización mantiene un alto potencial de controversia.

Asimismo, de acuerdo con la información institucional disponible, la Administración Tributaria ha fortalecido su estrategia de control preventivo, complementando las fiscalizaciones presenciales con intervenciones no presenciales y herramientas tecnológicas.

De ahí que, en 2024 se ejecutaron 721 780 acciones preventivas, entre comunicaciones electrónicas, mensajes de texto y llamadas automatizadas mediante el sistema IVR (Interactive Voice Response), además de la emisión de 1 227 886 mensajes de alerta en el marco del Modelo de Control Electrónico del Cumplimiento del IGV. Estas acciones buscan inducir la regularización voluntaria antes del inicio formal de una fiscalización; no obstante, el elevado número de controles evidencia que la SUNAT mantiene un seguimiento sistemático del cumplimiento tributario, especialmente en materia de IGV e Impuesto a la Renta (SUNAT, 2024).

Figura 6

Acciones preventivas 2022 y 2024

Programa Preventivo	(cantidad de acciones)		
	2022	2023	2024
Masificación CPE	333 943	348 257	343 245
Continuidad operativa	237 538	137 823	289 772
Gastos No deducibles	9 134	11 146	88 763
Tributos Laborales	9 015	--	--
Total	589 630	497 226	721 780

Fuente y elaboración: INGP – SUNAT.

Nota. Tomado de *Tabla 10: Acciones preventivas 2022 y 2024*, de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria — SUNAT (2025), *Memoria Anual 2024* (p. 67).

El hecho de que esta tendencia se mantenga aun bajo esquemas de control más selectivos permite sostener que el procedimiento de fiscalización continúa constituyendo el eje central del sistema de control tributario y, al mismo tiempo, la etapa con mayor potencial de conflictividad.

En efecto, es durante este procedimiento que la Administración Tributaria ejerce sus potestades de verificación y determinación, emitiendo los actos administrativos que

posteriormente son materia de impugnación en sede administrativa o judicial. La propia dinámica de esta etapa, caracterizada por amplias facultades discrecionales, criterios interpretativos divergentes y una intensa actividad de control, genera un entorno propenso al surgimiento de conflictos.

A ello se suma que muchas fiscalizaciones suelen extenderse por periodos superiores a un año, generando un desgaste progresivo en la relación entre la Administración y el contribuyente. Asimismo, la ausencia de mecanismos que faciliten una comunicación más fluida durante el procedimiento y la frecuente adopción de posiciones rígidas por ambas partes impiden la construcción de espacios de entendimiento o consenso.

Por ello, resulta razonable considerar que el procedimiento de fiscalización ofrece una oportunidad idónea para incorporar mecanismos alternativos de solución de controversias, tales como el acuerdo conclusivo, orientados a resolver o prevenir las discrepancias antes de que se configuren litigios formales. De ahí que la posibilidad de promover instancias de diálogo en esta fase no solo permitiría reducir la carga contenciosa posterior, sino también fortalecer la relación de cooperación y confianza entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

2.4.2.6.3. Limitaciones de los mecanismos tradicionales de solución de controversias tributarias.

En el contexto de la litigiosidad tributaria peruana, los procedimientos de fiscalización constituyen la principal fuente de controversias entre la Administración y los contribuyentes. No obstante, una vez surgido el conflicto, el sistema tradicional estructurado en torno a procedimientos impugnativos secuenciales y esencialmente contenciosos, enfrenta diversos desafíos que dificultan su eficacia para canalizar o resolver las discrepancias de manera oportuna.

Si bien el modelo actual presenta una diversidad de problemáticas que han sido objeto de atención doctrinal y jurisprudencial, la presente investigación no aspira a abarcar su tratamiento integral; el presente análisis se orientará a aquellos aspectos que, por su relevancia e incidencia en la comprensión de las limitaciones estructurales del esquema tradicional, resultan significativos para evaluar su impacto en la resolución de controversias.

Este enfoque selectivo permitirá sustentar, con mayor rigor, la necesidad de implementar mecanismos alternativos de solución de controversias, orientados a la prevención temprana de litigios.

Entre dichos desafíos destacan:

- a) Falta de independencia en la primera instancia del procedimiento contencioso-tributario.

Uno de los problemas estructurales más relevantes del procedimiento contencioso-tributario peruano radica en la ausencia de independencia funcional en la fase impugnativa inicial.

En efecto, durante la tramitación del recurso de reclamación, la SUNAT asume simultáneamente la condición de parte interesada en la controversia, por haber emitido el acto administrativo impugnado, y de órgano decisor del mismo recurso.

Esta doble condición compromete la objetividad del procedimiento y contraviene el principio de imparcialidad administrativa reconocido en el artículo IV, numeral 1.2, del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444), así como las garantías derivadas del derecho al debido procedimiento consagradas en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución Política del Perú, generándose con esta condición un conflicto de interés institucional que afecta la confianza de los contribuyentes en la legitimidad de las decisiones emitidas en primera instancia.

Como advierte Medrano (2004), la ausencia de una separación orgánica entre quien determina la deuda y quien resuelve su impugnación compromete la objetividad del

proceso y propicia la interposición sistemática de recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal; por lo que, la percepción de falta de imparcialidad en la primera instancia del procedimiento contencioso-tributario no es casual, sino consecuencia directa del diseño procedimental del recurso de reclamación y de la estructura institucional que lo articula, siendo la misma entidad que formula las observaciones al deudor tributario durante el proceso de fiscalización la que posteriormente conoce y resuelve el recurso interpuesto contra dichas observaciones. En tales condiciones, resulta comprensible que el contribuyente perciba el proceso como carente de objetividad e independencia, aun cuando los funcionarios de la Administración observen formalmente los principios de legalidad y buena fe.

Al respecto, Crawford (2013) advierte que:

Las percepciones del contribuyente son importantes, y, a pesar de que los hechos que apoyan al personal que maneja la objeción sean genuinamente imparciales, objetivos y negociados de buena fe, el contribuyente puede tener la percepción de que la situación es lo contrario (...). Una de las quejas más comunes de los contribuyentes acerca de la primera etapa del proceso de apelación es que la administración tributaria no es capaz de evaluar cualquier objeción de manera imparcial y objetiva.

Lo señalado por el autor encuentra respaldo en la práctica administrativa, pues en la etapa de reclamación contribuyentes suelen advertir que no garantiza una revisión objetiva del acto impugnado, sino que, por el contrario, tiende a confirmar las decisiones previamente adoptadas por la propia Administración.

Esta tendencia reiterada de pronunciamientos desfavorables refuerza la idea de que dicha instancia no ofrece un examen independiente, debilitando la confianza en la legitimidad del proceso y motivando la interposición sistemática de recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Desde una perspectiva orgánico-funcional, la etapa de reclamación presenta limitaciones estructurales que inciden en el adecuado ejercicio de la función resolutoria,

evidenciándose tales limitaciones tanto en la composición del personal responsable de resolver los recursos como en las condiciones institucionales en que dicha función se desarrolla.

Como es sabido, en muchos casos, la labor resolutoria recae en funcionarios que anteriormente desempeñaron tareas de fiscalización o verificación tributaria, experiencia que, si bien le aporta un conocimiento técnico relevante, también puede generar un sesgo en la valoración de los hechos, al mantener una perspectiva condicionada por la lógica de control que guió la actuación fiscalizadora inicial.

Esta proximidad funcional con el acto impugnado tiende, en la práctica, a restringir la neutralidad del análisis y a favorecer la confirmación de los reparos formulados por la propia Administración Tributaria.

A ello podría añadirse un componente institucional vinculado a la responsabilidad administrativa que recae sobre los funcionarios encargados de resolver los recursos, podría decirse que en dicho contexto, la opción más segura para el funcionario tiende a ser la confirmación de las determinaciones previas antes que su revocatoria, inclinación que respondería, en parte, por el temor a eventuales observaciones, auditorías o sanciones derivadas de una decisión que pudiera interpretarse como contraria al interés fiscal.

La combinación de estos factores, proximidad funcional, ausencia de independencia orgánica y presión institucional, genera un escenario en el que la objetividad del procedimiento contencioso-tributario se ve comprometida desde su etapa inicial, provocando ello que los contribuyentes asuman, de antemano, que la etapa de reclamación no ofrecerá una revisión sustantiva ni imparcial de los actos de fiscalización, sino que confirmará los reparos formulados. En consecuencia, el recurso de reclamación pierde eficacia como medio de tutela administrativa y se convierte, en la práctica, en un trámite previo necesario para acceder al Tribunal Fiscal.

Este contexto genera repercusiones significativas en la gestión del sistema tributario, pues la falta de confianza en la imparcialidad de la etapa de reclamación conduce a que los contribuyentes interpongan, de manera casi sistemática, recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal, practica que incrementa la carga procesal del órgano revisor y contribuye a la dilatación general de los tiempos de resolución de las controversias.

Paralelamente, la ampliación de los plazos administrativos y la acumulación de expedientes derivan en un escenario de ineficiencia recaudatoria, pues mientras la controversia no se resuelve de forma definitiva, la deuda impugnada permanece en suspenso y no puede ser exigida coercitivamente, afectando ello tanto a la Administración, que ve restringida su capacidad de recaudación oportuna, como al contribuyente, quien soporta un prolongado estado de incertidumbre jurídica respecto de su situación tributaria.

Por otro lado, también de resaltarse que los plazos previstos en la normativa, nueve meses para resolver la reclamación y hasta doce o dieciocho meses para la apelación, según lo establece el Código Tributario, aunque razonables en teoría, resultan insuficientes frente a la carga real de procedimientos pendientes, con ello y el exceso de litigios acumulados, así como la limitada capacidad de respuesta institucional agravan la percepción de demora y refuerzan la desconfianza en la eficacia del sistema.

b) Demora procesal y vulneración del derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso-tributario

Los plazos legales previstos para la resolución de los recursos resultan excesivos frente a la dinámica económica de las empresas y la necesidad de certeza jurídica. Así, el artículo 142° del Código Tributario establece un plazo de nueve meses, o doce meses en los casos vinculados a precios de transferencia, para la resolución de los recursos de reclamación; mientras que el artículo 150° prevé doce meses, o dieciocho meses en materia de precios de transferencia, para la resolución de los recursos de apelación.

No obstante, la práctica administrativa evidencia que estos plazos son frecuentemente superados, generando un prolongado estado de incertidumbre jurídica en la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, produciendo ello un

impacto negativo tanto en el contribuyente, que permanece sin certeza sobre la exigibilidad definitiva de la deuda, como en la propia Administración, que ve comprometida su capacidad recaudatoria oportuna.

En efecto, cuando la conflictividad tributaria supera los niveles que el sistema puede gestionar eficientemente, se produce un fenómeno de saturación institucional que impacta directamente en la efectividad del derecho de defensa, el mismo que termina viéndose desnaturalizado, ya que la respuesta estatal se dilata hasta límites incompatibles con el principio del plazo razonable.

En consecuencia, el propio intento del contribuyente por cuestionar un acto que considera lesivo se convierte, paradójicamente, en una causa que contribuye al incremento de la carga procesal y, con ello, a la prolongación de la controversia, este efecto circular revela una tensión estructural entre el derecho de defensa y la capacidad operativa del sistema contencioso-tributario.

Cabe indicar que si bien, el derecho a ser juzgado o procesado dentro de un plazo razonable, no aparece de manera expresa en el texto de la Constitución Política del Perú; sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia lo reconocen como una manifestación implícita del derecho al debido proceso. Según Landa (2012), este derecho se sustenta en el respeto a la dignidad de la persona humana y en la obligación estatal de garantizar una justicia pronta y eficaz.

En la misma línea, Salinas (2012) sostiene que el derecho al plazo razonable constituye un derecho subjetivo de naturaleza prestacional, en tanto impone al Estado el deber de adoptar todas las medidas necesarias para resolver las controversias dentro de un tiempo adecuado, sin que la demora pueda ser atribuida al ciudadano.

Así, el derecho al plazo razonable no solo implica que el procedimiento se tramite dentro de un periodo temporal razonable desde su inicio hasta su resolución definitiva, sino que además exige que las decisiones firmes se ejecuten oportunamente, garantizando la efectividad del pronunciamiento y la tutela de los derechos de las partes involucradas; por lo que, la prolongación indebida de los procedimientos contencioso-tributarios vulnera el

principio de eficacia administrativa y debilita la confianza en el sistema tributario y en el Estado de Derecho.

Como señala Santa Cruz (2025), en los últimos años el sistema tributario peruano ha incorporado una serie de medidas orientadas a mitigar los efectos perjudiciales derivados de la demora en la tramitación de los procedimientos contencioso-tributarios, siendo que, dichas reformas responden a la necesidad de armonizar el legítimo ejercicio del derecho de defensa con el principio del plazo razonable, procurando que el tiempo empleado por la Administración Tributaria en resolver los recursos no genere consecuencias económicas desproporcionadas para los contribuyentes.

En ese contexto, resalta el autor que entre los años 2007 y 2016 se introdujeron modificaciones progresivas al artículo 33° del Código Tributario, estableciéndose que, una vez vencidos los plazos máximos previstos para resolver los recursos de reclamación, apelación o cumplimiento, debía suspenderse el cómputo de los intereses moratorios. Durante dicho período de suspensión, la deuda pasaría a actualizarse en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC), reemplazando los intereses moratorios por un mecanismo de ajuste vinculado a la inflación (Santa Cruz, 2025).

Esta modificación normativa tuvo como finalidad evitar que las dilaciones atribuibles a la Administración Tributaria, y no imputables al contribuyente, se traduzcan en un incremento injustificado de la deuda tributaria, garantizando así una mayor equidad en la relación jurídico-tributaria y una tutela más efectiva de los derechos del administrado (Santa Cruz, 2025).

Asimismo, hacia fines de 2016 se incorporó en el Código Tributario un límite a la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario (artículo 46°), con la finalidad de evitar que la demora en la resolución de los recursos derive en la prescripción de la facultad de cobro de la Administración. Sin embargo, pese a esta modificación normativa, persiste una prolongada duración de los procesos (Santa Cruz, 2025).

En efecto, según el citado autor, la SUNAT suele resolver los recursos de reclamación dentro del plazo legal de nueve meses; no obstante, el Tribunal Fiscal demora entre uno y medio y tres años en emitir pronunciamiento respecto de los recursos de apelación, excediendo así el plazo de doce meses establecido en el artículo 150° del Código Tributario. A ello se suma el tiempo que toma la resolución judicial, de uno a dos años por cada instancia, de modo que la controversia puede prolongarse aproximadamente por diez años hasta la obtención de una sentencia firme¹³ (Santa Cruz, 2025).

Este extenso intervalo temporal genera un estado de incertidumbre jurídica y económica, pues mientras la controversia se encuentra pendiente, la Administración Tributaria suele extender los efectos del reparo a ejercicios posteriores, produciendo un “efecto dominó” que multiplica los procedimientos y desgasta tanto a la entidad como al contribuyente.

A su vez, la Administración Tributaria, al no contar con una determinación definitiva, tiende a extender los efectos del reparo inicial a ejercicios tributarios posteriores, aplicando el mismo criterio de observación en períodos subsiguientes. Este fenómeno, descrito por la doctrina como un “efecto dominó” o “efecto cascada”, multiplica los actos de determinación, reclamación y apelación, incrementando así la carga procesal tanto en la vía administrativa como en la judicial (Santa Cruz, 2025).

En consecuencia, se genera un círculo vicioso de conflictividad donde la demora en resolver un caso inicial propicia la emisión de nuevas resoluciones de determinación bajo los mismos fundamentos, lo que obliga al contribuyente a iniciar sucesivos procedimientos impugnatorios para salvaguardar sus derechos, lo que implica no solo mayores costos económicos y operativos para ambas partes, sino que también distorsiona

¹³ Según el Reporte de conflictividad tributaria en cifras elaborado por el Estudio Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados (2021), la duración promedio de los procesos contencioso-tributarios, considerando tanto las etapas administrativas como judicial, alcanzó aproximadamente los siete años y siete meses. En el caso de los contribuyentes comprendidos en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN), el tiempo promedio se elevó a nueve años y cuatro meses, registrándose incluso casos excepcionales cuya tramitación superó las dos décadas.

la finalidad del sistema tributario, que debería orientarse a la recaudación eficiente y al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

De lo expuesto, se advierte que las demoras en la tramitación y resolución de los recursos administrativos y judiciales en materia tributaria constituyen factores importantes que debilitan la eficacia del sistema contencioso-tributario peruano.

A pesar de los avances normativos incorporados, la persistencia de plazos excesivos revela una brecha entre la regulación formal y la práctica administrativa efectiva, comprometiendo esta situación los principios de celeridad, razonabilidad y eficacia, lo que también erosiona la confianza de los contribuyentes en la Administración Tributaria y en el propio Estado de Derecho.

En consecuencia, resulta indispensable replantear el diseño institucional del sistema contencioso-tributario, promoviendo mecanismos alternativos o complementarios que permitan reducir la conflictividad, garantizar decisiones oportunas y fortalecer la seguridad jurídica en materia fiscal.

- c) La facultad de la Administración Tributaria para interponer demandas judiciales contra resoluciones del Tribunal Fiscal y su impacto en la prolongación de las controversias tributarias

El marco normativo peruano del procedimiento contencioso-tributario establece, como regla general, que antes de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, el administrado debe agotar previamente la vía administrativa.

Este diseño responde al principio de autotutela administrativa, mediante el cual se busca que la propia Administración revise y eventualmente corrija sus actos antes de la intervención judicial, garantizando una economía procesal y evitando la sobrecarga de los tribunales.

No obstante, el modelo vigente también reconoce la posibilidad de que la Administración Tributaria interponga demandas judiciales contra las resoluciones del

Tribunal Fiscal, conforme al artículo 157° del Código Tributario, cuando estas sean consideradas nulas por contravenir la Constitución, las leyes o las normas reglamentarias, se trata de una prerrogativa de carácter excepcional, concebida para asegurar la legalidad objetiva del sistema. Sin embargo, en la práctica, esta facultad se ha convertido en un mecanismo de uso recurrente, a través del cual la Administración busca revertir pronunciamientos que resultan favorables a los contribuyentes.

Como advierte Santa Cruz (2025), la facultad conferida a la Administración Tributaria para interponer demandas judiciales contra resoluciones del Tribunal Fiscal ha experimentado un uso cada vez más frecuente, perdiendo su carácter excepcional.

En la práctica, la SUNAT recurre a este mecanismo incluso frente a pronunciamientos del Tribunal Fiscal que resultan favorables al contribuyente y que dejan sin efecto actos de determinación, cobro o sanción, con el propósito de reactivar deudas ya extinguidas, lo cual evidencia una distorsión del sentido original del artículo 157° del Código Tributario, cuya finalidad es garantizar el control de legalidad en casos de nulidad manifiesta, no constituir una vía paralela de revisión judicial de fondo (Santa Cruz, 2025).

El autor sostiene que esta normalización del uso de la demanda por parte de la Administración Tributaria genera consecuencias institucionales adversas, pues debilita la jerarquía del Tribunal Fiscal como máxima instancia administrativa y compromete la estabilidad del sistema de justicia tributaria, pues la posibilidad de que cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal sea impugnado judicialmente sin limitación efectiva priva de sentido al requisito de agotamiento de la vía administrativa, ya que esta deja de garantizar una tutela definitiva y se convierte en una etapa meramente transitoria dentro de un proceso que tiende a perpetuarse (Santa Cruz, 2025).

En consecuencia, la falta de restricciones materiales en el ejercicio de esta facultad no solo desnaturaliza la estructura jerárquica del procedimiento contencioso-tributario, sino que también contribuye a la prolongación de los litigios y al incremento de la carga procesal del Poder Judicial, afectando la eficacia y previsibilidad del sistema tributario en su conjunto (Santa Cruz, 2025).

En suma, el examen de las deficiencias estructurales del modelo contencioso-tributario tradicional presenta deficiencias estructurales que limitan su eficiencia y afectan la legitimidad del sistema.

Así pues, que, la falta de independencia en la instancia de reclamación, los plazos excesivos para la resolución de los recursos y la amplia utilización de la facultad de la Administración Tributaria para impugnar judicialmente las resoluciones del Tribunal Fiscal evidencian un esquema que no garantiza una resolución oportuna ni equilibrada de las controversias.

En tal contexto, se hace necesario reconsiderar el enfoque tradicional de gestión de los conflictos tributarios y evaluar la incorporación de mecanismos alternativos de solución de controversias, que contribuyan a la reducción de la litigiosidad, al fortalecimiento de la seguridad jurídica y a la consolidación de un sistema más eficiente y orientado al diálogo entre la Administración y los contribuyentes.

2.4.2.6.4. Complejidad normativa y dificultades en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

La conflictividad tributaria no solo obedece a factores procedimentales, sino también al propio diseño del sistema normativo. En efecto, la estructura del ordenamiento tributario peruano se caracteriza por una elevada complejidad técnica, una permanente modificación de sus disposiciones y la coexistencia de normas sustantivas y procedimentales que, en ocasiones, resultan contradictorias o de difícil aplicación. Este entramado normativo genera márgenes de interpretación amplios y dispares que propician la divergencia de criterios entre la Administración y los contribuyentes, dando lugar a controversias que podrían haberse evitado mediante un marco jurídico más claro y estable.

En este contexto, la literatura especializada ha identificado la existencia de “incentivos perversos” dentro de los sistemas tributarios contemporáneos, entendidos como aquellas disposiciones o prácticas institucionales que, en lugar de promover el cumplimiento voluntario, estimulan conductas litigiosas o desincentivan la resolución

temprana de controversias. Según Martinoli (2017), los atrasos tributarios y el aumento de la conflictividad pueden estar vinculados no solo a reglas sustantivas defectuosas, sino también a mecanismos procedimentales que generan efectos contrarios a los fines de eficiencia y equidad que deberían regir la actuación fiscal.

Asimismo, como advierte Massad (citado en Martinoli, 2017), la complejidad e inestabilidad de los sistemas tributarios modernos, unida a la constante reformulación normativa, producen dificultades recurrentes para la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

A modo referencial, Lahura y Castillo (2018) identifican más de cien cambios tributarios exógenos entre 1991 y 2015, es decir, reformas introducidas por decisiones de política fiscal no necesariamente vinculadas al comportamiento de la economía, sino impulsadas por objetivos coyunturales de recaudación o estímulo económico, aunque su estudio se centra en los efectos macroeconómicos de estas medidas, resulta pertinente resaltar que esta volatilidad legislativa afecta la previsibilidad y consistencia del sistema tributario.

Esta tendencia se mantiene en la actualidad, pues según el observatorio de las reformas fiscales y el fortalecimiento de las administraciones tributarias de América Latina (2024), elaborado por el CIAT (2025), el Perú figura entre los países con mayor recurrencia en la adopción de modificaciones tributarias, tanto de carácter legislativo como administrativo, aunque esta dinámica de reforma permanente está orientada a mejorar la recaudación y eficiencia institucional, ha tenido como efecto colateral la erosión de la seguridad jurídica y de la confianza entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

En la misma línea, Santa Cruz (2025) advierte que esta complejidad normativa se ve agravada por las deficiencias interpretativas de la propia Administración Tributaria. Según el autor, persisten prácticas administrativas que priorizan la aplicación literal de las normas, incluso cuando ello conduce a resultados arbitrarios o contrarios a los principios constitucionales, tendencia que revela una falta de coherencia hermenéutica que, lejos de garantizar certeza jurídica, amplía la discrecionalidad administrativa y propicia nuevos

focos de conflicto, pues en la práctica, el desconocimiento de los métodos de interpretación jurídica previstos en la Norma VIII del Código Tributario ha derivado en decisiones inconsistentes y en una percepción generalizada de inseguridad normativa.

De ahí que Santa Cruz (2025) subraye la necesidad de fortalecer la capacitación técnica de los operadores del sistema tributario, tanto de la Administración como de los contribuyentes, a fin de asegurar una interpretación sistemática y razonable del ordenamiento tributario que contribuya a la reducción efectiva de la litigiosidad.

Sin embargo, como complementan Sevillano y Sotelo (2014), la conflictividad tributaria no puede atribuirse únicamente a las deficiencias institucionales de la Administración, sino también a la calidad de la asesoría profesional y al nivel de especialización de quienes intervienen en la autodeterminación de los tributos, considerando que en un sistema basado en la autoliquidación, el cumplimiento tributario depende tanto de la capacidad orientadora de la Administración como del rigor técnico de los asesores fiscales; por lo que cuando ambos elementos fallan, por falta de orientación eficaz o por insuficiente formación profesional, se incrementan los errores en la determinación de obligaciones y, con ello, las controversias entre el contribuyente y la Administración.

De este modo, la litigiosidad en materia tributaria refleja no solo un problema normativo o interpretativo, sino también una deficiencia estructural en la formación y desempeño del asesoramiento tributario, lo que pone de relieve la necesidad de fortalecer la ética, la capacitación y la profesionalización del sector como parte de cualquier estrategia integral de reducción de conflictos fiscales

2.4.2.6.5. Falta de predictibilidad jurisprudencial en materia tributaria.

En el contexto del sistema tributario peruano, la falta de uniformidad en los criterios jurisprudenciales aplicables constituye un factor que incrementa la litigiosidad y debilita la seguridad jurídica, de ahí que, comprender este fenómeno requiere analizar el papel del precedente y del principio de predictibilidad dentro del sistema jurídico tributario.

En ese sentido, conforme a la doctrina, el precedente se entiende como todo acto anterior con relevancia jurídica que proyecta efectos hacia el futuro, sea condicionando el comportamiento de los ciudadanos, los tribunales o la Administración, y cuando hablamos del principio de predictibilidad, este implica que las actuaciones, actos y procedimientos administrativos resulten cada vez más previsibles para el administrado, de modo que se promueva la confianza legítima y se atenúe la incertidumbre (Morón, 2006).

Cabe indicar que, la relevancia de estos principios ha sido objeto de especial atención en los espacios académicos, así en las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, realizadas en marzo de 2023 bajo el eje temático “Justicia tributaria: Problemática y propuestas para evitar la indefensión y reducir la conflictividad”, se destacó la importancia del precedente como instrumento esencial para fortalecer la seguridad jurídica y reducir la conflictividad tributaria, en estas jornadas académicas, los ponentes coincidieron en que el precedente posee una naturaleza normativa, en tanto no requiere un respaldo normativo adicional para producir efectos jurídicos en el caso resuelto y en otros similares.

De lo anterior, podría afirmarse que, el cumplimiento de la función del precedente constituye uno de los pilares sobre los que debe sustentarse el sistema de justicia tributaria, tanto en sede administrativa como judicial, y que su aplicación adecuada permite que las decisiones no se conviertan en nuevas fuentes de conflicto, sino en instrumentos que aportan estabilidad y coherencia interpretativa al sistema; por consiguiente el precedente, al orientar la actuación de los operadores jurídicos frente a casos similares, contribuye a que las controversias se resuelvan de manera uniforme y previsible, garantizando así la seguridad jurídica y reduciendo el margen de discrecionalidad interpretativa que incrementa la litigiosidad (IPDT, 2023).

Sobre este aspecto, en su ponencia, Zegarra (2006) advierte que cuando los órganos resolutores no establecen consecuencias jurídicas claras respecto de la aplicación de las normas tributarias, se envía a los actores económicos un mensaje equivocado; puesto que, litigar puede resultar ventajoso, pues siempre existe la posibilidad de obtener un fallo favorable en instancias posteriores. En suma, esta percepción genera un incentivo

generalizado a impugnar, incluida la propia Administración Tributaria, y contribuye a una crisis de litigiosidad que afecta la eficiencia del sistema.

Como es de verse en la opinión del autor, una correcta regulación y aplicación de los precedentes contribuiría a reducir esta crisis de litigiosidad, ya que permitiría resolver los expedientes administrativos y judiciales con mayor celeridad y previsibilidad, desincentivando la presentación de recursos cuando el resultado sea jurídicamente previsible (IPDT, 2023).

De manera concordante, María Julia Sáenz y Julio Sáenz coincidieron en destacar que el precedente cumple una función esencial para evitar la indefensión y reducir la conflictividad, al operar como una regla jurídica vinculante que orienta la actuación de la administración y los administrados en casos futuros similares, de modo que, al derivarse de un caso previamente resuelto, el precedente genera efectos obligatorios sobre situaciones futuras análogas, funcionando en la práctica como una norma jurídica interpretativa que orienta la actuación tanto de los tribunales como de la Administración Tributaria (IPDT, 2023).

Por su parte, Paredes y Moreno destacaron el impacto práctico que tiene la existencia de precedentes claros y predecibles sobre la conducta de los distintos actores del sistema tributario. Dichos autores señalaron que, cuando el contribuyente conoce de antemano un criterio jurisprudencial desfavorable, ello puede disuadirlo de iniciar acciones contradictorias o litigios carentes de fundamento; por lo que, la Administración Tributaria, al encontrarse sujeta a los mismos precedentes, tendería a abstenerse de formular acotaciones contrarias a los criterios ya establecidos, lo que contribuye a reducir el margen de discrecionalidad y a evitar decisiones contradictorias en la aplicación del derecho tributario (IPDT, 2023).

En conjunto, estas reflexiones muestran que el precedente no solo constituye una herramienta técnica para asegurar coherencia interpretativa, sino que cumple un rol sistémico en la gestión de la conflictividad tributaria, al alinear los incentivos de los actores hacia la solución eficiente y previsible de controversias.

Por su parte, desde una perspectiva complementaria, Santa Cruz (2025) advierte que, en la práctica, la función del precedente se ve debilitada por la falta de uniformidad entre los criterios adoptados por las distintas instancias judiciales y administrativas.

Al respecto, concluye que, no solo existen interpretaciones contradictorias entre órganos como el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional, sino que incluso los pronunciamientos de este último, pese a su carácter vinculante, no siempre son plenamente observados por la Administración Tributaria ni por los tribunales ordinarios, lo que acentúa la incertidumbre interpretativa y erosiona la seguridad jurídica del sistema.

Sin perjuicio de no profundizar en estos casos¹⁴, por no constituir el objeto central de la presente investigación, su mención permite advertir el impacto que tiene la falta de predictibilidad jurisprudencial sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes; de hecho, en su análisis, el autor evidencia que, aun cuando el ordenamiento establece que los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional deben ser observados por los jueces y, en principio, también por la Administración Tributaria, en la práctica muchas de estas directrices no son aplicadas de manera uniforme ni por las instancias judiciales ni por los órganos administrativos especializados, como el Tribunal Fiscal.

Conviene precisar que, si bien los casos descritos por el autor no serán abordados en detalle en esta tesis, resultan particularmente ilustrativos del modo en que la falta de observancia y coherencia en la aplicación de los criterios jurisprudenciales y constitucionales debilita la predictibilidad del sistema y afecta la confianza de los contribuyentes en la actuación del Estado.

Lo expuesto anteriormente, evidencia que la ausencia de uniformidad en los criterios interpretativos constituye otro de los factores de conflictividad tributaria, pues la falta de previsibilidad en las decisiones de los órganos administrativos y judiciales debilita

¹⁴ Santa Cruz Díaz (2025) analiza diversos casos que evidencian contradicciones entre los órganos jurisdiccionales y administrativos: la *Casación N.º 4392-2013-Lima* y la *RTF N.º 05359-3-2017*, sobre el recálculo de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; la *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N.º 02051-2016-PA/TC (Caso Paramonga)* y la *Casación N.º 11947-2022*, en torno a la suspensión del cómputo de prescripción; así como la *Casación N.º 6621-2021-Lima*, que modificó sin reglas de transición el criterio vinculante sobre pagos a cuenta. Todos estos supuestos ilustran la falta de coherencia y predictibilidad en la aplicación de la jurisprudencia tributaria.

la seguridad jurídica, ello desalienta el cumplimiento voluntario y fomenta una cultura de litigio, en la que tanto la Administración como los contribuyentes perciben el proceso impugnatorio como una vía abierta a resultados inciertos.

De ahí que, el precedente, concebido como instrumento normativo y orientador, debería actuar como un mecanismo que promueva la estabilidad del sistema jurídico-tributario, garantizando la coherencia y la igualdad en la aplicación del derecho, pero su aplicación inconsistente impide alcanzar dichos fines y convierte lamentablemente a la jurisprudencia en una nueva fuente de incertidumbre.

Así pues, de acuerdo a las conclusiones planteadas en las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (IPDT, 2023), fortalecer el carácter vinculante y la observancia efectiva de los precedentes resulta indispensable para reducir la litigiosidad, optimizar la eficiencia institucional y consolidar la confianza en el sistema de justicia tributaria, lo cual requiere no solo una adecuada regulación del precedente, sino también una cultura institucional orientada a la coherencia de las decisiones de los órganos encargados de resolver y al respeto de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica como pilares de una administración tributaria moderna y equilibrada.

2.5. Categorización de Variables

Tabla 3

Matriz de categorización de variables

VARIABLE	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERATIVA	DIMENSIONES / CARACTERÍSTICAS	INDICADORES	ESCALA
1. Medios alternativos de solución de controversias tributarias en América Latina (MASC)	Mecanismos distintos a los recursos contenciosos tradicionales, que permiten resolver conflictos tributarios mediante acuerdos entre la Administración y el contribuyente, evitando o reduciendo la litigiosidad.	Se describe a partir del análisis de legislación comparada, doctrina y experiencias de países latinoamericanos.	<ul style="list-style-type: none"> - Diseño normativo - Funcionamiento práctico y efectos - Beneficios y limitaciones 	<ul style="list-style-type: none"> - Mecanismos existentes en la región. - Etapas donde operan. - Beneficios y limitaciones documentadas. - Opiniones doctrinales y de expertos. 	Cualitativa/ descriptiva
2. Litigiosidad de tributos	Conjunto de controversias que se generan por tributos internos y que se	Se identifica a partir de estudios, estadísticas y documentos oficiales que muestran montos de	<ul style="list-style-type: none"> - Causas estructurales de conflictividad. - Etapas donde se concentra el litigio. 	<ul style="list-style-type: none"> - Identificación de los factores estructurales que incrementan la 	Cualitativa/ descriptiva

internos en el Perú	tramitan en sede administrativa (SUNAT y Tribunal Fiscal) y judicial, acumulando deuda en discusión durante largos periodos.	deuda en controversia, etapas en las que se concentra y tiempos de duración de los procedimientos.	- Relación entre fiscalización y controversias. - Factores normativos y procedimentales.	litigiosidad - Volumen de la deuda impugnada en tributos internos - Antigüedad del stock de casos en controversia - Composición de la deuda impugnada	
3. Aporte potencial de los acuerdos conclusivos para reducir la litigiosidad tributaria.	Mecanismo alternativo que permite resolver diferencias surgidas en fiscalizaciones, previniendo la controversia y generando acuerdos entre Administración Tributaria y contribuyente.	Se analiza comparando la experiencia latinoamericana con el contexto peruano, evaluando cómo su aplicación podría disminuir conflictos en la etapa de fiscalización, y la factibilidad de su regulación mediante un proyecto de ley.	- Alcance del acuerdo conclusivo. - Beneficios identificados por doctrina y práctica comparada. - Impacto potencial en el Perú. - Rol que podría asumir la DEFCON.	- Beneficios documentados en experiencias latinoamericanas. - Problemas que el mecanismo podría mitigar en el Perú. - Necesidades normativas para implementarlo. - Opiniones de especialistas sobre sus efectos potenciales	Cualitativa/ propositiva

DISEÑO METODOLÓGICO

3.1. Tipo de Investigación

La presente investigación es de tipo básica, en la medida en que no tiene por finalidad resolver de manera inmediata un problema práctico específico, sino aportar un sustento teórico y dogmático; de ahí que, el estudio examina, desde una perspectiva principalmente conceptual y jurídico-comparada, la posible implementación de acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano, no como un diseño operativo cerrado, sino como una propuesta de reflexión y debate académico que pueda servir de base para futuras investigaciones o eventuales desarrollos normativos

3.2. Diseño de Contratación de Hipótesis

Aunque la presente investigación no formula hipótesis verificables en términos estadísticos, el diseño metodológico adoptado es de tipo no experimental, con un alcance transversal y nivel descriptivo.

Este diseño resulta pertinente cuando se pretende analizar una situación jurídico-social existente sin manipular las variables de estudio, a fin de obtener una comprensión sistemática del fenómeno en un periodo determinado (Del Castillo et al., 2014).

La investigación se orienta a describir y analizar las condiciones normativas e institucionales que podrían permitir la incorporación de los acuerdos conclusivos en el ordenamiento tributario peruano, considerando las experiencias comparadas y la percepción de los operadores del sistema tributario.

El enfoque adoptado no busca comprobar causalidades, sino fundamentar una propuesta de implementación sustentada en el análisis cualitativo de la información obtenida.

El procedimiento metodológico seguido para el desarrollo del estudio comprendió las siguientes etapas:

1. Análisis documental, centrado en la revisión de fuentes normativas, doctrinarias, jurisprudenciales y experiencias comparadas relevantes para el objeto de estudio.
2. Elaboración de la guía de entrevista semiestructurada, revisada por especialistas para asegurar la pertinencia y coherencia de las preguntas con los objetivos de la investigación.
3. Aplicación de entrevistas a operadores tributarios seleccionados mediante un muestreo no probabilístico de tipo intencional, pertenecientes a la SUNAT, la Defensoría del Contribuyente (DEFCON) y el ejercicio privado de la contaduría.
4. Sistematización cualitativa de la información obtenida, organizada por bloques temáticos según los objetivos de la investigación.
5. Elaboración de una propuesta de aplicación de los acuerdos conclusivos en el contexto peruano, sustentada en el análisis de los resultados y su contraste con el marco teórico y comparado.

3.3. Población y Muestra

3.3.1 Población

La población considerada en esta investigación está conformada por operadores vinculados al ámbito tributario, entre los que se incluyen funcionarios de la SUNAT, funcionarios de la DEFCON y Contadores Públicos Colegiados que ejercen su labor en el sector privado.

Esta delimitación responde al propósito de incorporar las perspectivas de actores directamente relacionados con el sistema tributario, a fin de obtener una visión amplia y representativa del contexto en el que se analiza la posible incorporación de los acuerdos conclusivos en el ordenamiento jurídico peruano.

3.3.2 Muestra

La muestra utilizada en la investigación se conformó mediante un muestreo no probabilístico de tipo intencional, criterio que se sustenta en la pertinencia y el conocimiento especializado de los participantes respecto al objeto de estudio. Este tipo de selección resulta adecuado en investigaciones de enfoque cualitativo, en las que se busca obtener información sustantiva y reflexiva de actores directamente vinculados con la temática analizada, más que una representatividad estadística de la población.

En ese sentido, la muestra estuvo integrada por nueve participantes, distribuidos en tres grupos de operadores tributarios:

- a) Tres funcionarios de la SUNAT, quienes aportaron la perspectiva institucional de la administración tributaria.
- b) Tres funcionarios de la DEFCON, cuya participación permitió recoger la visión técnica y de protección de derechos del contribuyente.
- c) Tres Contadores Públicos Colegiados, seleccionados por su experiencia en el ejercicio privado y su interacción directa con procedimientos de fiscalización y controversias tributarias.

La composición de la muestra permitió recoger opiniones diversas y complementarias, contribuyendo a un análisis integral sobre la viabilidad de incorporar los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano.

3.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información

3.4.1. Entrevista Semiestructurada

La entrevista semiestructurada se utilizó como técnica complementaria para recoger información directa de los operadores tributarios seleccionados como muestra, instrumento que permitió explorar sus opiniones, percepciones y experiencias en relación con la aplicación de mecanismos alternativos de solución de controversias y la posible incorporación de los acuerdos conclusivos en el ordenamiento jurídico peruano.

La entrevista se elaboró a partir de una guía de preguntas abiertas, organizada en tres bloques temáticos conforme a los objetivos específicos de la investigación:

1. Medios alternativos de solución de controversias en América Latina.
2. Causas de la litigiosidad de tributos internos en el Perú.
3. Posible incorporación de los acuerdos conclusivos en el contexto nacional.

La guía de entrevista fue elaborada con el apoyo de profesionales con experiencia en el ámbito tributario, a fin de asegurar la claridad y coherencia de las preguntas en relación con los objetivos del estudio, y se desarrollaron conforme a los criterios de ética y transparencia, identificando a los participantes mediante códigos alfanuméricos (E1–E9) para fines de sistematización.

Posteriormente, la información obtenida fue sistematizada y analizada de manera cualitativa, lo que permitió identificar patrones de respuesta, coincidencias y diferencias entre los grupos participantes (SUNAT, DEFCON y contadores públicos), este tratamiento de la información sirvió de base para el desarrollo de la presentación de resultados y su correspondiente discusión, en concordancia con los objetivos planteados en la investigación.

3.5. Aspectos Éticos de la Investigación

La presente investigación se desarrolló conforme a los principios éticos y de integridad científica establecidos en el Reglamento General de Investigación de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo; de ahí que en cumplimiento del artículo 135°, el estudio observa la política institucional de prevención del plagio y los estándares que exigen la originalidad y el uso responsable de las fuentes académicas consultadas.

En esa línea, tanto el análisis documental como la recopilación de información mediante entrevistas, se realizaron garantizando el uso ético de la información, la adecuada citación de los autores y la debida reserva sobre los aportes de los participantes entrevistados.

Asimismo, el trabajo cumple con las políticas institucionales de originalidad, presentándose el reporte de similitud de TURNITIN, lo que garantiza el respeto a los derechos de autor, la citación de fuentes y la precisión en la elaboración e interpretación del contenido.

RESULTADOS

4.1. Resultados de las Entrevistas

4.1.1 Bloque I

Objetivo específico: Analizar los medios alternativos de solución de controversias tributarias que se vienen aplicando en América Latina.

En este primer bloque se exploró el conocimiento y la percepción de los participantes sobre los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias aplicados en países de América Latina, así como los factores que han permitido su eficacia y los aspectos que podrían adaptarse al contexto peruano.

Así pues, los resultados reflejan niveles de conocimiento diferenciados entre los grupos entrevistados, en lo relativo a los funcionarios de la DEFCON demostraron un mayor dominio del tema, advirtiéndose que identificaban con claridad el modelo de acuerdos conclusivos implementado en México como la experiencia más representativa y consolidada en la región, en este grupo de entrevistados, coincidieron en señalar que este mecanismo ha contribuido a reducir la litigiosidad y fortalecer la confianza entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Con respecto a los contadores públicos, de las entrevistas realizadas se evidenció un conocimiento heterogéneo pero parcialmente informado, de modo que, dos de los entrevistados mencionaron el arbitraje tributario como una alternativa conocida en algunos países de la región, aunque con información limitada sobre su aplicación práctica, de los tres que contribuyeron con la elaboración, uno de ellos señaló no conocer con detalle los mecanismos alternativos implementados en América Latina; por lo que, podría señalarse que esta diferencia en el nivel de familiaridad refleja una brecha de conocimiento técnico moderada dentro del sector privado respecto a las experiencias comparadas.

Por su parte, los funcionarios de la SUNAT manifestaron una posición mayormente reservada frente a la implementación de mecanismos alternativos, si bien los

tres entrevistados reconocieron su potencial utilidad en casos complejos o de interpretación técnica, debemos precisar que solo uno mostró una apertura parcial hacia su aplicación, los demás expresaron cautela y reservas, argumentando que la eficacia observada en otros países responde a contextos institucionales y culturales distintos, ello especialmente en lo relativo a la confianza y cooperación entre administración y contribuyentes.

La siguiente tabla resume el nivel de conocimiento y la actitud manifestada por los distintos grupos de entrevistados respecto a los mecanismos alternativos aplicados en América Latina.

Tabla 4

Nivel de conocimiento y percepción sobre mecanismos alternativos en América Latina

Grupo entrevistado	Conocimiento de MASC en materia Tributaria	Fuente principal de conocimiento
Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON)	Conocen con precisión el modelo de acuerdos conclusivos implementado en México, destacando su eficacia y estructura normativa.	Experiencia institucional vinculada a la atención de quejas y revisión de modelos comparados (PRODECON, CIAT, doctrina especializada).
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)	Poseen conocimiento general del modelo mexicano; solo uno de los entrevistados mostró apertura a su estudio y posible aplicación.	Formación profesional y capacitaciones internas sobre mecanismos de control y gestión del cumplimiento.
Contadores Públicos	Dos mencionaron el arbitraje tributario como mecanismo conocido, mientras que otros dos declararon no conocer experiencias alternativas regionales.	Experiencia profesional en el sector privado y referencias doctrinarias generales sobre solución de controversias.

Nota: Elaboración propia.

4.1.1.1 Interpretación de resultados

Según nuestro análisis de la información obtenida, se puede indicar que las respuestas a las preguntas planteadas en la entrevista, evidencia que el conocimiento y la valoración de los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias en América Latina presentan diferencias significativas según el perfil institucional y profesional de los entrevistados.

Podemos señalar que, en el caso del grupo de la DEFCON, se observa un mayor nivel de familiaridad y comprensión técnica sobre estos mecanismos, en especial respecto del modelo mexicano de acuerdos conclusivos, hemos advertido que, los funcionarios destacan su efectividad para reducir la litigiosidad, mejorar la comunicación entre la administración y los contribuyentes, así como exponen su utilidad para fortalecer la confianza institucional, se destaca de esta visión que se asocia con el enfoque preventivo y conciliador propio de la labor de la Defensoría, la cual está orientada a la tutela de derechos y a la promoción del cumplimiento voluntario.

Por otro lado, respecto al grupo de los funcionarios de la SUNAT, podemos asentir que mostraron una actitud prudente y reservada frente a la posible adopción de mecanismos alternativos, se observa que si bien reconocen su utilidad en situaciones complejas o de interpretación normativa, expresaron preocupación por la necesidad de garantizar la seguridad jurídica y evitar que dichos mecanismos sean percibidos como instrumentos que limiten la potestad de fiscalización; por esta razón este enfoque refleja una visión institucional más enfocada en la eficiencia del control tributario que en la solución colaborativa de controversias.

Asimismo, en cuanto a los contadores públicos, se observa que su conocimiento resulta más fragmentario y de carácter práctico, lo cual está centrado en experiencias indirectas con el arbitraje tributario o en referencias generales sobre mecanismos de conciliación, al realizar las entrevistas a este grupo, se aprecia que identifican ventajas en

la celeridad y flexibilidad de los medios alternativos, pero se evidencia también una menor comprensión de sus bases jurídicas o procedimentales, ello sugiere la necesidad de mayor difusión y capacitación técnica en el sector privado sobre estos temas.

En este contexto, y según nuestra interpretación de los resultados podemos señalar que en conjunto, los resultados del Bloque I permiten inferir que, para la promoción y adecuación de mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria, es necesario el fortalecimiento de la cultura institucional de diálogo, así como la consolidación de una formación especializada sobre estos institutos de justicia alternativa.

4.1.1.2 Síntesis interpretativa

En resumen, los resultados de este bloque muestran que el conocimiento y la percepción sobre los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias en América Latina varían según la función y el ámbito institucional de los entrevistados.

Como se ha advertido en la interpretación de los resultados, hemos verificado que los participantes pertenecientes al grupo de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero evidencian una comprensión más técnica y favorable, particularmente asociada a su rol orientado a la promoción del diálogo y la defensa de los derechos del contribuyente. Por su parte, los entrevistados del grupo de la SUNAT adoptan una postura más cautelosa, comúnmente centrada en la preservación de la potestad fiscalizadora, y por último del grupo de los entrevistados se puede notar que los contadores públicos muestran un conocimiento parcial y de carácter práctico, vinculado principalmente a experiencias indirectas relacionadas con el arbitraje tributario.

4.1.2 Bloque II

Objetivo específico: Establecer las causas de la litigiosidad de tributos internos en el Perú.

En relación con este objetivo planteado y del análisis de las entrevistas realizadas, se desprende que los participantes coinciden en señalar que la alta litigiosidad tributaria en el país está arraigada a la estructura del sistema y responde tanto a factores normativos, así como a factores institucionales y culturales.

En principio, corresponde exponer que los entrevistados pertenecientes al grupo de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero destacaron que una de las principales causas de la litigiosidad en materia tributaria es el carácter predominantemente formal y de control que presentan los procedimientos de fiscalización, coincidieron todos los entrevistados que ello limita la posibilidad de diálogo y genera un clima de confrontación con el contribuyente.

Asimismo, dos de los entrevistados coincidieron en señalar como otra de las causas de la alta litigiosidad, a la falta de predictibilidad entre los distintos órganos resolutores, ello considerando que en el contexto peruano al existir criterios disímiles entre la SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial e incluso el Tribunal Constitucional, se afecta la seguridad jurídica y alimenta la recurrencia de los litigios.

Por su parte, los entrevistados del grupo de la SUNAT reconocieron que el procedimiento de fiscalización constituye el principal punto de origen de los conflictos, aunque precisaron que ello obedece también a factores externos a la propia Administración, acotaron a favor de las funciones que ejerce la Administración tributaria, y justificaron sus acciones de control precisando que el sistema tributario peruano se caracteriza por una baja cultura tributaria, altos índices de evasión y elusión fiscal, así como por el uso indiscriminado de los recursos impugnativos por parte de ciertos contribuyentes con el propósito de dilatar el cobro de las deudas tributarias.

De ahí que, según su perspectiva, consideraron que el incremento de la litigiosidad no siempre responde a deficiencias institucionales, sino a una dinámica del sistema

económico informal peruano, que a su vez podría devenir en una marcada desconfianza recíproca entre la Administración y los administrados.

Asimismo, dos de estos funcionarios de la Administración Tributaria destacaron que en los últimos años la entidad ha iniciado una transición hacia un enfoque de cumplimiento colaborativo, orientado principalmente a grandes empresas, pero también advirtieron que dicho enfoque aún se encuentra en una etapa incipiente y que su aplicación a otros segmentos de contribuyentes requeriría un marco normativo y operativo más consolidado, lo que además necesitaría de una mayor cultura de cumplimiento voluntario en el país.

Ahora bien, en el caso de los contadores públicos, los participantes coincidieron en precisar que una de las principales fuentes de litigio es el propio procedimiento de fiscalización, debido a que en dicha etapa la Administración suele asumir criterios restrictivos de interpretación frente a las posiciones del contribuyente, limitando los espacios de diálogo técnico, así pues, dos de ellos resaltaron que, esta situación se agrava debido a conforme está estructurado nuestro procedimiento contencioso tributario la misma SUNAT actúa como órgano fiscalizador y resolutor de los recursos de reclamación, lo que genera la percepción de falta de imparcialidad y además obliga a los contribuyentes a quienes asesoran a acudir al Tribunal Fiscal para procurar que sus argumentos sean valorados.

Asimismo, mencionaron que durante las fiscalizaciones se requiere una gran cantidad de información, sumado a que también se realizan fiscalizaciones múltiples, y que en algunos casos se llegan a ciertos “acuerdos informales” con los auditores para evitar sanciones mediante la rectificación voluntaria, pero que dichos “acuerdos” no siempre son cumplidos o carecen de seguimiento posterior; de ahí que, los tres contadores entrevistados coincidieron en indicar que la implementación de un mecanismo de monitoreo o supervisión externa, a cargo de un tercero imparcial, podría contribuir a fortalecer la confianza y la transparencia en esta etapa del procedimiento.

Finalmente, señalaron que la complejidad técnica del sistema tributario, los altos costos de cumplimiento y la dispersión de criterios entre las distintas instancias resolutoras continúan generando incertidumbre jurídica y fomentan la litigiosidad en materia de tributos internos.

La siguiente tabla presenta una síntesis de las causas más relevantes de la litigiosidad en materia de tributos internos, según la percepción de los tres grupos de entrevistados. Se destacan tanto los factores estructurales como los institucionales que contribuyen a la generación y persistencia de controversias tributarias en el país.

Tabla 5

Principales causas de la litigiosidad de tributos internos según grupo de entrevistados

Grupo de entrevistados	Causas principales identificadas	Factores asociados
Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON)	Procedimiento de fiscalización como foco de controversias; diferencias interpretativas entre la administración y contribuyente, complejidad normativa; falta de predictibilidad entre órganos resolutores.	Carácter formal de los procedimientos y ausencia de diálogo técnico
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)	Litigiosidad derivada del uso reiterado de recursos impugnativos; baja cultura tributaria; evasión y elusión fiscal	Carga procedimental y percepción de desconfianza entre las partes.
Contadores Públicos	Fiscalización como principal fuente de controversias; criterios restrictivos de interpretación; elevada carga probatoria exigida en los procedimientos de fiscalización, altos costos de cumplimiento	Incertidumbre jurídica y predominio del enfoque recaudador de la Administración Tributaria

Nota: Elaboración propia.

4.1.2.1. Interpretación de resultados.

Según nuestro análisis de los resultados obtenidos en el Bloque II podemos advertir que la litigiosidad en materia de tributos internos responde a la interacción de factores procedimentales, normativos e institucionales, en las entrevistas realizadas, se evidencia que en el plano procedimental, el procedimiento de fiscalización se configura como el principal foco generador de controversias, debido a su naturaleza eminentemente formal y de control, así como a las limitadas oportunidades de diálogo técnico durante el desarrollo del mismo, a esta situación según indican la mayoría de los entrevistados, se suma la aplicación de criterios restrictivos de interpretación en dichos procedimientos así como la elevada carga probatoria exigida en esta etapa.

Asimismo, como se ha expuesto en el apartado anterior, según las entrevistas realizadas podemos concluir que en la percepción de la mayoría de los grupos de los entrevistados, la complejidad del sistema normativo y la dispersión de criterios entre los distintos órganos resolutores, administrativos y jurisdiccionales, debilitan la predictibilidad jurídica, generando un entorno propicio para la litigiosidad, además debe destacarse perspectiva institucional de los entrevistados del grupo de la SUNAT, quienes en su mayoría destacaron la incidencia otros factores, tales como la baja cultura tributaria, los altos índices de evasión y elusión fiscal y el uso reiterado de recursos impugnativos con fines dilatorios.

Luego del procesamiento de las perspectivas recogidas, y desde una perspectiva analítica, estos resultados corroboran que:

- (i) el procedimiento de fiscalización constituye la fuente principal de la conflictividad tributaria;
- (ii) la complejidad normativa y la falta de uniformidad interpretativa incrementan la conflictividad tributaria; y

(iii) la adopción de mecanismos de solución alternativa, como los acuerdos conclusivos, podría contribuir significativamente a la reducción de la carga litigiosa y al fortalecimiento de la confianza entre la Administración y los contribuyentes.

4.1.2.2. Síntesis interpretativa

Para resumir lo anteriormente expuesto, según el estudio realizado a los operadores tributarios para determinar desde sus perspectivas prácticas las causas de litigiosidad tributaria en el país, se ha advertido que, esta problemática se origina principalmente en el procedimiento de fiscalización y en la complejidad del marco normativo, según señaló la mayoría de los entrevistados, ello se debe a que las interpretaciones disímiles entre las distintas instancias resolutoras genera inseguridad jurídica y dificulta la solución oportuna de las controversias, sumándose al hecho de tener una cultura tributaria limitada y un bajo nivel de confianza entre los actores del sistema.

4.1.3 Bloque III

Objetivo específico: Determinar de qué manera los acuerdos conclusivos podrían contribuir a resolver las controversias originadas en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización de tributos internos en el país.

En el marco de este objetivo, se realizaron preguntas abiertas a los tres grupos de entrevistados, a fin de analizar su percepción respecto a la viabilidad de incorporar legislativamente los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano.

En primer lugar, los entrevistados que forman parte de la DEFCON coincidieron en que el mecanismo es viable y además recomendable, dado su potencial para reducir la litigiosidad y fortalecer la confianza entre la Administración y los contribuyentes, según su perspectiva, los acuerdos conclusivos permitirían institucionalizar espacios de diálogo técnico, agilizar la resolución de controversias y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, pero también resaltaron en considerar necesario que su implementación se acompañe de modificaciones al Código Tributario, así como la adecuación de las funciones de la DEFCON y un proceso de capacitación técnica continua tanto para funcionarios de la Defensoría como de la SUNAT, quienes de implementarse esta mecanismo asumirían nuevas tareas y responsabilidades que requieren comprensión técnica específica sobre conciliación, negociación y análisis tributario.

Según el segundo grupo de entrevistados, correspondiente a los funcionarios de la SUNAT manifestaron posturas más cautelosas y condicionadas respecto a una posible incorporación de los Acuerdos Conclusivos, según los resultados obtenidos, dos de los entrevistados consideraron que el mecanismo no sería viable en el contexto actual, al estimar que podría afectar la potestad fiscalizadora y generar riesgos de discrecionalidad. Un tercero señaló que podría evaluarse su aplicación en casos complejos o interpretativos, siempre que cuente con una habilitación normativa expresa que delimite su uso y asegure la legalidad de las actuaciones, pero en general a pesar de sus reservas coincidieron en que, de implementarse, debería aplicarse de forma gradual y controlada, garantizando la preservación del principio de legalidad y garantizando la eficiencia recaudatoria.

Por su parte, el tercer grupo de entrevistados correspondiente a los contadores públicos expresaron una opinión favorable sobre la viabilidad del mecanismo, en tanto se introduzcan modificaciones normativas que posibiliten su inclusión en el ordenamiento jurídico, según sus resultados los tres entrevistados consideraron que los acuerdos conclusivos podrían acercar al contribuyente a la Administración Tributaria, propiciando una valoración más equilibrada de los hechos verificados durante la fiscalización, además destacaron su carácter preventivo y resolutorio, al permitir reducir la duración de los procedimientos y los costos asociados al litigio, pero advirtieron que ello resultaría pertinente siempre y cuando se asegure que el acuerdo al que se pudiera arribar tenga efecto vinculante para la Administración, garantizando la seguridad jurídica a las partes.

Por otro lado, en cuanto al rol que debería asumir la DEFCON dentro de un eventual procedimiento de Acuerdos Conclusivos, los entrevistados de dicha entidad consideraron en exponer que debería actuar como un facilitador imparcial, ello aprovechando su estructura institucional existente y su experiencia en la atención de quejas y función de vigilancia.

De otro lado, los funcionarios de la SUNAT, en cambio, estimaron que su intervención podría limitarse a una función de apoyo o monitoreo técnico, sin carácter vinculante, dejando la decisión final a las partes.

Finalmente, el grupo de contadores públicos coincidieron mayoritariamente en que la participación de la DEFCON sería positiva y necesaria, al aportar una visión centrada en la defensa de derechos del contribuyente y promover un equilibrio institucional en el proceso.

La siguiente tabla resume las percepciones de los grupos entrevistados sobre la viabilidad, los beneficios esperados y el rol de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON) en la eventual incorporación de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano.

Tabla 6

Percepciones sobre la incorporación de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano según grupo de entrevistados.

Grupo	Viabilidad	Beneficios/Impactos esperados	Rol de la DEFCON	Condiciones/Requisitos
DEFCON	Viable y recomendable.	Reducción de litigiosidad; fortalecimiento de la confianza; diálogo técnico; transparencia; fomento del cumplimiento voluntario.	Facilitador o mediador imparcial; supervisión técnica del procedimiento.	Modificar el Código Tributario; adecuar las competencias de la DEFCON; definir etapas, plazos y criterios procedimentales
SUNAT	Dos entrevistados consideran que no es viable; uno la acepta con habilitación normativa y aplicación acotada a casos complejos.	Podría reducir controversias si está adecuadamente diseñado y se respeta la potestad fiscalizadora.	Apoyo o monitoreo técnico, los acuerdos deben alcanzarse por las partes.	Habilitación normativa; aplicación gradual; preservación de la legalidad y de la eficiencia recaudatoria.
Contadores Públicos	Viable con reformas legales; el acuerdo debe ser vinculante para la Administración.	Mayor acercamiento con la Administración; valoración objetiva; resolución rápida; carácter preventivo; reducción de costos.	Intervención positiva de la DEFCON como garante de equilibrio y protección de derechos.	Reformas normativas; vinculatoriedad del acuerdo; capacitación de operadores y contribuyentes.

Nota: Elaboración propia.

4.1.3.1 Interpretación de resultados

Este apartado es relevante para los objetivos de la investigación, debido a que del análisis de los resultados obtenidos se desprende que la incorporación legislativa de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano es percibida como viable, aunque con distintos grados de aceptación según el ámbito institucional de los entrevistados.

Como hemos señalado, se advirtió que los representantes de la DEFCON expresaron un consenso claro en favor de su implementación, al considerar que este mecanismo permitiría reducir la litigiosidad, también contribuiría a fortalecer la transparencia y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, según su perspectiva, la viabilidad del mecanismo depende de una adecuación normativa integral,

que comprenda la modificación del Código Tributario, la adecuación de las competencias funcionales de la DEFCON al nuevo marco procedimental y la capacitación técnica continua de los operadores involucrados.

Por otro lado, en contraste con la perspectiva del grupo anteriormente mencionado, los funcionarios de la SUNAT mostraron una posición más cautelosa, pues si bien reconocen el potencial del mecanismo para reducir controversias en casos complejos o interpretativos, advierten que su adopción debería estar sujeta a una habilitación normativa expresa, garantizar la preservación de la potestad fiscalizadora y aplicarse de manera gradual y controlada, desde su óptica exponen que, los acuerdos conclusivos no deben concebirse como una forma de negociación del crédito tributario, sino más bien como un instrumento técnico de colaboración y consenso pero limitado al ámbito probatorio en casos muy complejos o interpretativo.

Por su parte, los contadores públicos manifestaron una visión favorable y vinculado principalmente a las experiencia recogidas en la práctica, destacando que los acuerdos conclusivos contribuirían a acercar al contribuyente a la Administración Tributaria y a reducir los costos y tiempos asociados a los litigios, a pesar de su inclinación favorable a una eventual implementación de dichos mecanismos, insistieron en que su eficacia requiere dotar al mecanismo de efecto vinculante para la Administración, a fin de asegurar certeza jurídica y evitar revisiones posteriores de lo acordado.

Como consideración final sobre la interpretación de los resultados obtenidos sobre este bloque, podemos afirmar que las respuestas analizadas permiten sostener que los entrevistados coinciden en el valor preventivo y conciliador de los acuerdos conclusivos, pero discrepan en torno a su alcance normativo, fuerza vinculante e intervención institucional.

4.1.3.2 Síntesis interpretativa.

En síntesis y luego del análisis realizado, se evidencia que la implementación de los acuerdos conclusivos en el Perú es considerada viable y jurídicamente posible, siempre

que se realicen los ajustes normativos e institucionales necesarios para su funcionamiento, ello se debe a que se ha verificado el consenso mayoritario entre los entrevistados, que apunta a que este mecanismo podría fortalecer la relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes, al permitir la resolución temprana de desacuerdos técnicos surgidos en la etapa de fiscalización tributaria.

Adicionalmente, en virtud a los resultados obtenidos, debemos destacar que los resultados también muestran que su éxito dependerá de la precisión normativa con que se regule el procedimiento, de la capacitación de los operadores tributarios, así como de la actuación imparcial de la DEFCON como órgano facilitador del diálogo técnico; de ahí que podemos afirmar que, la intervención de la Defensoría se perfila como un elemento importante para garantizar la neutralidad, la transparencia y la observancia del debido procedimiento.

La siguiente tabla resume las percepciones de los grupos entrevistados sobre la viabilidad, los beneficios esperados y la apertura institucional hacia la participación de la DEFCON en la eventual incorporación de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano.

Tabla 7

Niveles comparativos de percepción sobre la incorporación de los Acuerdos Conclusivos

Grupo entrevistado	Viabilidad del mecanismo	Beneficios percibidos	Apertura al rol de la DEFCON	Valoración global
Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON)	5 – Alta viabilidad, sustentada en necesidad de reforma normativa y fortalecimiento institucional.	5 – Considera impactos positivos de reducción de litigios, confianza y cumplimiento voluntario.	5 – Alta viabilidad; la DEFCON sería facilitador imparcial y garante	Muy favorable

			técnico del proceso.	
Superintendencia Nacional de	2 – Viabilidad baja; posible sólo con habilitación	3 – Reconoce beneficios condicionales,	3 – Apertura moderada; acepta rol de	
Aduanas y de Administración	normativa expresa y	si se preserva la potestad	monitoreo solo para	Reservada
Tributaria (SUNAT)	aplicación limitada a casos complejos.	fiscalizadora.	llegar a posibles consensos.	
Contadores Públicos	4 – Viable con reformas legales y vinculatoriedad para la Administración.	4 – Identifica beneficios prácticos en tiempo, costos y cooperación.	4 – Valora positivamente la intervención de la DEFCON como garante de equilibrio.	Favorable

Nota: elaboración propia.

Escala de valoración:

1 = Muy baja 2 = Baja 3 = Media 4 = Alta 5 = Muy alta

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1. Análisis y discusión de los resultados para la implementación de los

Acuerdos Conclusivos

En atención de los resultados obtenidos a lo largo de la investigación, contrastados con los antecedentes doctrinarios y con la experiencia comparada en América Latina, permiten sustentar la pertinencia de incorporar en el ordenamiento jurídico peruano un procedimiento de acuerdos conclusivos.

En esta línea, los hallazgos muestran que tanto los entrevistados como la doctrina y diversos estudios tributarios, entre ellos los del IPDT (2023), Macroconsult (2022) y Zuzunaga et al. (2021), coinciden en señalar que la etapa de fiscalización es el principal foco de origen de las controversias tributarias.

En virtud de ello, la investigación ha permitido identificar que la ausencia de un mecanismo legal habilitado para canalizar y resolver estas discrepancias dentro de la fiscalización revela un vacío normativo, cuya cobertura requiere una reforma legislativa específica dentro del Código Tributario, lo que nos permite justificar la necesidad de incorporar un mecanismo alternativo con efectos vinculantes y capacidad preventiva, como los acuerdos conclusivos.

En segundo lugar, podemos señalar que la literatura tributaria contemporánea incluyendo a Yacolca (2022), Guevara (2023) García (2018), entre otros, coincide en que los mecanismos tradicionales de impugnación, si bien garantizan la tutela administrativa del contribuyente, no permiten abordar de manera temprana las discrepancias que se generan durante la etapa de fiscalización, dado que solo pueden activarse una vez emitido el acto determinativo, ello fue corroborado además, por la experiencia práctica de la mayoría de entrevistados, quienes destacaron que la falta de mecanismos de prevención de controversias, impide corregir discrepancias surgidas durante el procedimiento de fiscalización, lo que en la práctica obliga a recurrir al procedimiento contencioso-tributario como única vía de solución.

En tercer lugar, puede advertirse que, aunque la experiencia comparada muestra distintos resultados, existe una tendencia regional orientada a incorporar mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria.

Así pues, se identificó el caso de México, en el cual con la implementación del procedimiento de acuerdos conclusivos bajo la conducción de la PRODECON ha permitido reducir la litigiosidad y contribuir a una recaudación más oportuna, constituyéndose en el modelo más consolidado de la región susceptible de ser replicado y recibiendo reconocimiento por parte de organismos internacionales como el CIAT y la OCDE.

Por su parte, los avances observados en Argentina, Ecuador, Chile y Panamá, aunque aún incipientes, reflejan un cambio progresivo en la manera de gestionar la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, promoviendo esquemas de diálogo y soluciones tempranas, confirmando este panorama la hipótesis específica referida a la relevancia de los MASC en la región, aunque se evidencia que su eficacia depende de distintos factores, que sirven para extraer lecciones importantes sobre su implementación.

De tal manera que, en conjunto los resultados de la investigación respaldan la hipótesis general, pues muestran que sí es posible incorporar un procedimiento de acuerdos conclusivos en el ordenamiento tributario peruano, siempre que se cumplan ciertos requisitos normativos, institucionales y operativos, con lo cual se podría abordar de manera directa a las causas que originan la litigiosidad, contribuyendo a fortalecer la eficiencia del sistema tributario.

Finalmente, es pertinente indicar que la propuesta se formula en un contexto institucional particularmente favorable, pues como se desprende del análisis doctrinario y de los documentos revisados en la tesis, la SUNAT viene desarrollando un proceso de modernización administrativa alineado con los estándares internacionales, dentro del cual se ha incorporado el enfoque de cumplimiento cooperativo, incluido en su Plan Estratégico Institucional 2024-2027, aunque todavía incipiente, consideramos que constituye un antecedente relevante en la construcción de una relación más transparente, preventiva y colaborativa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

De ahí que, aprovechar este escenario permitiría articular los acuerdos conclusivos como un mecanismo complementario que extienda los principios de dicho modelo hacia un universo más amplio de contribuyentes, a fin de promover procedimientos de fiscalización más preventivos, técnicos y orientados al cumplimiento voluntario.

5.1.1. Factores de viabilidad para su implementación

5.1.1.1. Modificación del Código Tributario.

La incorporación de los acuerdos conclusivos en el ordenamiento jurídico peruano en virtud del principio de legalidad exige, como condición primaria, una habilitación normativa expresa en el Código Tributario.

En tal sentido, consideramos que a través de una modificación del Código Tributario podría conferirse a la Administración la facultad de celebrar acuerdos durante la etapa de fiscalización y otorgar efectos vinculantes a los compromisos adoptados.

Cabe precisar que, esta reforma no implica disponibilidad del crédito tributario, sino la creación de un procedimiento autorizado por ley que permita a la Administración y al contribuyente resolver, mediante concesiones recíprocas, discrepancias fácticas o interpretativas antes de la emisión del acto determinativo.

Como se ha verificado, la doctrina tributaria contemporánea ha venido consolidando posturas permisivas o flexibles respecto del empleo de mecanismos alternativos en materia tributaria, destacándose en esta tesis en particular, las sistematizadas por Salassa Boix (2020), quien sostiene que los MASC pueden resultar compatibles con el principio de indisponibilidad del crédito tributario siempre que se cumplan ciertas condiciones, entre ellas:

(a) no alteran los elementos esenciales del tributo, lo que garantiza el respeto al principio de reserva de ley;

(b) cuentan con una habilitación legal expresa que delimita su alcance y otorga seguridad jurídica a la actuación administrativa, conforme al principio de legalidad; y

(c) se aplican principalmente en fases en las que el crédito tributario aún es indeterminado, como ocurre en la etapa de fiscalización, o en controversias centradas en cuestiones fácticas y probatorias, donde la actuación de la Administración se orienta a la verificación técnica y no a la disposición del crédito.

Según lo expuesto en la presente tesis, el crédito fiscal, como manifestación de la potestad tributaria del Estado, constituye una obligación legal cuya cuantía no puede ser objeto de disposición por parte de la Administración, dado que esta carece de libertad para pactar montos distintos a los establecidos normativamente.

Pero es importante aclarar que, los acuerdos conclusivos se limitan a generar un espacio de diálogo respecto de los hechos u omisiones calificados durante la fiscalización, sin habilitar a la autoridad para modificar los elementos esenciales del tributo.

En esa línea, la necesidad de una habilitación legal expresa también fue confirmada por los operadores tributarios entrevistados; de ahí que los funcionarios del grupo DEFCON señalaron que los acuerdos conclusivos solo pueden implementarse mediante una reforma del Código Tributario que reconozca su procedencia en la etapa de fiscalización y regule sus efectos jurídicos.

A su vez, los representantes del grupo SUNAT adoptaron una postura cautelosa, indicando que este mecanismo solo sería viable si cuenta con una base legal clara que delimite su alcance y garantice la preservación de la potestad de fiscalización.

Asimismo, en el caso de los contadores públicos, destacaron que la incorporación del mecanismo debe incluir una regulación explícita que otorgue seguridad jurídica y determine el carácter vinculante de los acuerdos para la Administración Tributaria.

En este contexto, y en concordancia con las conclusiones del IPDT (2023), el Modelo de Código Tributario del CIAT y las experiencias comparadas, particularmente la mexicana, puede sostenerse que la reforma del Código Tributario peruano debería incorporar, al menos, los siguientes componentes normativos:

a) Habilitación legal expresa del procedimiento

Incorporando un capítulo específico que regule el acuerdo conclusivo como mecanismo alternativo de solución de controversias tributarias aplicable durante la fiscalización.

Debe precisarse que solo puede solicitarse respecto de hechos, observaciones o discrepancias formuladas por la Administración en el procedimiento de fiscalización, antes de la emisión de la Resolución de Determinación o de Multa.

b) Delimitación del alcance material del acuerdo

Debiendo establecerse con claridad que el acuerdo no puede modificar los elementos esenciales del tributo (objeto, sujeto, hecho imponible, base legal y alícuota). Asimismo, su ámbito debe restringirse a cuestiones fácticas, valoración probatoria, aplicación técnica de la norma y criterios interpretativos en situaciones de indeterminación o complejidad.

c) Regulación de los efectos jurídicos del acuerdo

Debe disponerse que los acuerdos debidamente suscritos tengan carácter obligatorio tanto para la Administración como para el contribuyente, salvo supuestos excepcionales taxativamente previstos por ley.

Adicionalmente, debe precisarse que la suscripción de un acuerdo conclusivo impide a la Administración emitir posteriormente determinaciones sobre los aspectos materia del consenso.

Por su parte, también debería regular los efectos del acuerdo conclusivo sobre el procedimiento de fiscalización, estableciendo si su presentación o tramitación produce la suspensión de la fiscalización respecto de los aspectos sometidos al mecanismo, mientras dure la etapa de evaluación y negociación del acuerdo.

Otro aspecto importante, es determinar su impacto en la futura interposición de recursos impugnativos, señalando que los aspectos cubiertos por un acuerdo conclusivo no pueden ser materia de impugnación posterior.

5.1.1.2. Modificación de las funciones y competencias de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

Los resultados obtenidos en la investigación, tanto en la revisión doctrinaria como en las entrevistas a operadores tributarios, evidencian que la DEFCON constituye el órgano idóneo para ejercer una función de conducción y supervisión técnica en un eventual procedimiento de acuerdos conclusivos.

Asimismo, como se ha demostrado en la tesis, la DEFCON cumple actualmente funciones de orientación, asistencia técnica, vigilancia, supervisión y formulación de recomendaciones no vinculantes destinadas a garantizar que la actuación de la administración tributaria se ajuste a los derechos y garantías del contribuyente.

Sin embargo, como se constató en el análisis doctrinario y normativo, su marco legal, Decreto Supremo N.º 50-2004-EF y modificatorias, no contempla expresamente la posibilidad de su intervención en controversias derivadas de la fiscalización, lo que revela la necesidad de una reforma normativa.

Cabe indicar que, según se ha advertido, la experiencia acumulada por la DEFCON a través del procedimiento de queja, así como el ejercicio de su facultad para formular recomendaciones preventivas y correctivas, le ha permitido desarrollar competencias relevantes para identificar conflictos tempranos y supervisar el respeto de los derechos del contribuyente, especialmente cuando detecta problemas reiterados o prácticas administrativas que generan afectación sistemática de derechos.

Esta experiencia ha resultado particularmente valiosa para la DEFCON, permitiéndole a la entidad adquirir capacidades relevantes de análisis técnico, gestión de información y detección de focos de conflictividad, contribuyendo en algunos casos a evitar que determinadas irregularidades escalen hacia controversias mayores.

No obstante, la propia práctica revela que dicho instrumento, aun cuando ha fortalecido la función preventiva de la DEFCON, resulta insuficiente para abordar de manera integral las discrepancias técnicas, interpretativas o probatorias que surgen durante la fiscalización, pues su diseño legal es estrictamente correctivo y no le permite facilitar

espacios de diálogo o construir soluciones consensuadas entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Estas limitaciones evidencian, más bien, una oportunidad para fortalecer el rol institucional de la DEFCON, permitiéndole evolucionar hacia mecanismos más integrales, como los acuerdos conclusivos, en los que su experiencia técnica y su capacidad de intervención imparcial puedan desplegarse para contribuir de manera efectiva a la prevención y resolución temprana de controversias tributarias.

Por su parte, los entrevistados pertenecientes al grupo de la DEFCON manifestaron de manera uniforme que, si bien la institución cuenta con experiencia en la prevención de conflictos y en la intermediación técnica con la Administración Tributaria, carece de un mandato expreso que le permita intervenir formalmente en un proceso de negociación, por lo que la implementación de acuerdos conclusivos requeriría una adecuación normativa que habilite dicha función.

Esta percepción fue reforzada por los contadores públicos entrevistados, quienes consideraron que la participación de la DEFCON otorgaría confianza y equilibrio al mecanismo, en la medida en que cuente con un rol legalmente definido y no meramente consultivo.

En relación con los funcionarios de la SUNAT, aquellos expresaron una posición más cautelosa, reconociendo que la DEFCON podría contribuir como instancia de apoyo o supervisión, pero enfatizaron que su intervención debe realizarse dentro de límites normativos claros, evitando facultades que puedan ser interpretadas como vinculantes o que interfieran con la potestad fiscalizadora.

Todo lo mencionado anteriormente, tanto desde la revisión doctrinaria como desde el análisis normativo y la evidencia empírica, confirma la necesidad de adecuar cuidadosamente el diseño institucional de la DEFCON para asegurar la viabilidad de los acuerdos conclusivos.

En virtud de la experiencia comparada, se demuestra que los modelos que asignaron la función de facilitador a unidades internas de la propia Administración Tributaria, como

ocurrió en algunos intentos de implementación en Panamá o Argentina, no lograron consolidarse debido a la falta de independencia funcional del tercero interviniente.

Por ello, siguiendo las recomendaciones del IPDT (2023) y del Modelo de Código Tributario del CIAT, se requiere establecer de manera expresa un rol facilitador técnicamente definido, con garantías de neutralidad y separación de funciones, a fin de dotar al mecanismo de legitimidad y seguridad jurídica.

A la luz de lo anterior, la incorporación de los acuerdos conclusivos requiere modificar el Decreto Supremo N.º 50-2004-EF, a fin de habilitar expresamente la intervención de la DEFCON durante la etapa de fiscalización.

Dicha intervención debe definirse como una función de carácter técnico e imparcial, orientada a facilitar el diálogo entre la Administración Tributaria y el contribuyente durante la etapa de fiscalización, sin sustituir la potestad determinativa de la SUNAT ni afectar la autonomía de las partes.

La reforma normativa debería:

1. Definir su actuación como imparcial, técnica y no resolutive, asegurando que no sustituye la potestad determinativa de la Administración ni la autonomía del contribuyente.
2. Regular sus funciones específicas durante el procedimiento, incluyendo la verificación del cumplimiento de requisitos, la conducción de sesiones de diálogo técnico y la elaboración del acta del acuerdo conclusivo.
3. Establecer garantías de independencia funcional, reforzando la separación entre su función de defensa del contribuyente y su rol como facilitador en acuerdos conclusivos.
4. Desarrollar capacidades técnicas especializadas, especialmente en fiscalización, valoración probatoria y técnicas de mediación, conforme lo señalaron de manera coincidente los entrevistados.

En conclusión, tal como se ha analizado en la presente discusión de resultados, la DEFCON cuenta con una base institucional adecuada, pero requiere una modificación normativa clara y precisa para asumir un rol activo en los acuerdos conclusivos.

En tal sentido, su participación, debidamente regulada, no solo resulta viable, sino también coherente con las tendencias internacionales en materia de prevención y gestión temprana de controversias tributarias.

5.2.1. Efectos de los acuerdos conclusivos en la litigiosidad tributaria

Los resultados obtenidos en la investigación, tanto del análisis doctrinario como de las entrevistas realizadas a operadores tributario, permiten identificar tres efectos principales que tendría la incorporación legislativa de un procedimiento de acuerdos conclusivos en el Perú: (i) la optimización de los procedimientos de fiscalización y recaudación; (ii) la prevención y resolución temprana de controversias; y (iii) la reducción de la litigiosidad tributaria.

Estos efectos, además, son consistentes con la evidencia comparada, especialmente con la experiencia mexicana, y con los lineamientos promovidos por organismos internacionales como el CIAT y la OCDE, así como las conclusiones de foros académicos nacionales, como las Jornadas del IPDT, que han comenzado a orientar el debate hacia la incorporación de mecanismos alternativos en materia tributaria.

5.2.1.1 Optimización de los procedimientos de fiscalización y recaudación tributaria.

Los resultados obtenidos en esta investigación demuestran que la incorporación de los acuerdos conclusivos podría generar mejoras en la eficiencia de los procedimientos de fiscalización y en los niveles de recaudación tributaria.

De ahí que, en concordancia con los hallazgos empíricos, tanto los funcionarios de la DEFCON como los contadores públicos entrevistados coincidieron en que la fiscalización es el origen más recurrente de controversias tributarias. Por su parte, los funcionarios de la SUNAT, si bien reconocieron esta tendencia, atribuyeron también las causas a la complejidad normativa y a la limitada colaboración del contribuyente.

Asimismo, esta percepción encuentra respaldo en la evidencia estadística revisada en el marco teórico de la investigación, donde se verificó que el 99,9 % de la deuda tributaria impugnada por grandes empresas tiene su origen en acciones de fiscalización o

auditoría, mientras que solo el 0,1 % proviene de declaraciones autoliquidadas por el propio contribuyente (Infobae, 2024; La República, 2024), datos que confirman que la etapa de fiscalización concentra el mayor potencial de conflictividad y constituye, por tanto, el espacio más idóneo para la aplicación de mecanismos de solución alternativa de controversias como los acuerdos conclusivos.

A su vez, la doctrina y los estudios especializados coinciden con estas conclusiones, como se ha descrito el IPDT (2023), como Macroconsult (2022) y Zuzunaga et al. (2021), han advertido que la litigiosidad tributaria en el Perú se origina fundamentalmente en la ausencia de canales de diálogo técnico durante la fiscalización, así como en la amplia discrecionalidad operativa, la complejidad de los requerimientos probatorios y la divergencia de criterios interpretativos entre las distintas instancias resolutoras, frente a ello, estos estudios resaltan la utilidad de mecanismos precontenciosos, como los acuerdos conclusivos, para reducir la conflictividad y mejorar la eficiencia administrativa.

En dicho contexto, los acuerdos conclusivos constituyen un mecanismo idóneo para atender esta necesidad, en tanto permiten intervenir precisamente en el origen de muchas controversias, por diferencias en la interpretación de la norma o en la valoración de la prueba y la falta de contraste técnico durante la fiscalización son factores que, según la doctrina y los entrevistados, suelen generar observaciones que podrían ser aclaradas o corregidas antes de la emisión de un acto determinativo.

Al respecto, la experiencia mexicana confirma este impacto, ya que si bien los resultados cuantitativos varían por ejercicio fiscal, la PRODECON ha señalado que una parte relevante de los acuerdos conclusivos deriva en la corrección, aclaración o retiro total o parcial de las observaciones formuladas por la autoridad durante la auditoría, lo que reduce la necesidad de mantener la versión original de dichas observaciones y, en muchos casos, atenúa o modifica los fundamentos que podrían sustentar una eventual resolución de determinación, favoreciendo así que el conflicto no escale hacia la etapa contencioso-tributaria ni derive en procesos judiciales posteriores.

Asimismo, cabe destacar que la corrección temprana de observaciones tiene un efecto directo en la recaudación, pues al alcanzarse consensos durante la fiscalización, los

contribuyentes tienden a regularizar de manera inmediata los montos reconocidos en el acuerdo, lo que evita la prolongación de la deuda a lo largo de procedimientos impugnatorios y reduce los riesgos de incobrabilidad, incrementando la oportunidad del ingreso fiscal, tal como lo han señalado el CIAT y la OCDE al evaluar el desempeño del modelo mexicano.

En consecuencia, los resultados de esta investigación muestran que los acuerdos conclusivos tienen el potencial de optimizar la fiscalización y mejorar de manera significativa la eficiencia recaudatoria, al convertir una etapa tradicionalmente conflictiva en un espacio de colaboración técnica orientado a la reducción de controversias y al aseguramiento del cumplimiento tributario.

5.2.1.2 Prevención y resolución temprana de controversias.

La evidencia desarrollada en esta investigación demuestra que uno de los principales problemas del sistema tributario peruano es la escalada de controversias desde la fiscalización hacia el procedimiento contencioso-tributario y, posteriormente, hacia la vía judicial, generando litigios que pueden extenderse por hasta diez años antes de obtener una decisión firme.

Como se ha expuesto, según Santa Cruz Díaz, esta prolongación se explica por la acumulación de etapas, reclamación, apelación ante el Tribunal Fiscal y proceso judicial, y por la práctica de la Administración Tributaria de mantener los reparos durante todo ese tiempo, generando incluso un “efecto dominó” que multiplica procedimientos y litigios sucesivos.

En efecto, los datos analizados evidencian que la litigiosidad tributaria configura un problema persistente dentro del sistema tributario, pues a junio de 2021 el stock de expectativa de deuda administrada por la SUNAT alcanzaba los S/ 110 mil millones, de los cuales alrededor de S/ 31 mil millones se encontraban en controversia en la vía administrativa y cerca de S/ 20 mil millones habían pasado a sede judicial, lo que refleja un crecimiento sostenido de esta última etapa (Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados, 2021)

Esta situación se confirma con información más reciente, ya que en 2022 el Tribunal Fiscal registraba 9 643 expedientes pendientes con tiempos de resolución que fluctuaban entre cuatro y cinco años, a lo cual se suma que los procesos judiciales posteriores podían añadir entre cinco y seis años adicionales, de modo que en conjunto se originaban ciclos de litigio que podían extenderse por una década (IPDT, 2023), lo que reproducía los problemas identificados en años anteriores.

De igual forma, el estudio de Macroconsult (Vejarano Velásquez, 2022) mostró que cerca del 66 % de la deuda tributaria correspondía a intereses generados durante prolongadas etapas de reclamación, apelación y litigio, y, además, evidenció que la mayor parte de dicha deuda se originaba en resoluciones de determinación emitidas a partir de acciones de fiscalización, lo que refuerza la idea de que los procesos de control tributario son un factor central en la formación del stock de deuda.

Esta dinámica se confirma con los hallazgos presentados en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1634 (2024), donde se señala que el 71 % de las resoluciones de determinación emitidas por las intendencias de la SUNAT en 2023 pasó rápidamente a controversia administrativa, de manera que este comportamiento evidencia que el sistema continúa transitando casi de forma automática hacia procedimientos impugnatorios largos y complejos, lo cual a su vez retrasa la recaudación efectiva y contribuye a la acumulación persistente de deuda en litigio.

En este contexto, se identifica un vacío normativo, pues actualmente no existe un mecanismo legal que permita resolver discrepancias durante la etapa de fiscalización, antes de la emisión del acto determinativo, de modo que, como muestra la investigación, la falta de esta herramienta obliga a que cualquier desacuerdo sea canalizado directamente al procedimiento contencioso-tributario, convirtiéndolo en la única vía disponible para su resolución.

Es así que, frente a esta problemática, los acuerdos conclusivos se presentan como un instrumento adecuado para evitar que los desacuerdos escalen a etapas contenciosas, ya que permitirían canalizar y resolver las discrepancias técnicas dentro del propio procedimiento de fiscalización, impidiendo que se emitan resoluciones que luego darían

lugar a reclamaciones, apelaciones o incluso procesos judiciales, ello se alinea con las recomendaciones recogidas en las Jornadas del IPDT (2023), el Modelo de Código Tributario del CIAT y las propuestas de la OCDE, que impulsan mecanismos tempranos de diálogo destinados a reducir la conflictividad y fortalecer la justicia tributaria.

En consecuencia, la prevención y resolución temprana de controversias no solo podría representar una mejora en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, sino una estrategia para evitar el ciclo de litigiosidad identificado en la tesis, al reducir tiempos, costos, cargas procesales y el “efecto cascada” de reparos reiterados, por lo que la incorporación de los acuerdos conclusivos permitiría intervenir antes de que el conflicto se formalice, evitando su ingreso a un sistema impugnatorio caracterizado por su excesiva duración y por la sobrecarga que genera tanto al Tribunal Fiscal como al Poder Judicial.

5.2.1.3. Disminución de la litigiosidad tributaria.

En atención a los resultados de la investigación es posible sostener que los acuerdos conclusivos constituyen un instrumento idóneo para reducir la litigiosidad tributaria en el país, no solo porque permiten limitar la emisión de actos determinativos sujetos a controversia, sino también porque funcionan como un mecanismo de depuración que racionaliza el uso del sistema impugnatorio.

Al cerrarse por consenso los aspectos discutidos durante la fiscalización, se elimina la posibilidad de que esos puntos sean posteriormente impugnados, de modo que se reduce de manera directa el número de reclamaciones y apelaciones que ingresan al sistema administrativo, lo que a su vez contribuye a disminuir la carga procesal tanto de la Administración Tributaria como del Tribunal Fiscal.

Este enfoque coincide con lo señalado por los entrevistados, quienes indicaron que una proporción significativa de la litigiosidad actual proviene de discrepancias que pudieron aclararse durante la auditoría si hubiera existido un mecanismo formal de diálogo técnico.

Asimismo, los acuerdos conclusivos fortalecen la seguridad jurídica, pues permiten que el contribuyente conozca con claridad el alcance de las observaciones y los criterios aplicables, reduciendo la incertidumbre que suele motivar la interposición de impugnaciones defensivas del mismo modo, al dotar de certeza a la actuación de la Administración, disminuyen la cantidad de controversias que avanzan hacia la vía judicial.

Finalmente, la reducción de litigiosidad no solo se traduce en menos procesos, sino también en un uso más eficiente de los recursos institucionales, liberando capacidad operativa para la atención de fiscalizaciones de mayor complejidad. Esto coincide con las recomendaciones del CIAT, la OCDE y del IPDT (2023), las cuales destacan que la solución temprana de controversias es un elemento clave para un sistema tributario moderno orientado a disminuir la conflictividad estructural.

En conjunto, estos efectos permiten concluir que los acuerdos conclusivos tienen la potencialidad real de disminuir la litigiosidad tributaria, al transformar una etapa tradicionalmente generadora de conflictos en un espacio de resolución técnica, colaborativa y orientada a la estabilidad del sistema.

PROPUESTA

En el presente apartado se plantea una propuesta preliminar de modificación del Código Tributario destinada a incorporar una habilitación legal expresa que permita la aplicación de los acuerdos conclusivos durante la etapa de fiscalización y establezca sus efectos jurídicos, se trata de un aporte modesto y abierto al debate, cuyo propósito no es formular un diseño normativo cerrado, sino promover la reflexión académica sobre alternativas que contribuyan a reducir la litigiosidad en el sistema tributario peruano

En esa línea, el texto normativo propuesto queda redactado de la siguiente manera:

PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA IMPLEMENTAR LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS

Artículo 1.- Modificación del artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario

Modifíquese el artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, en los términos siguientes:

Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, según corresponda.

75°.1 Comunicación de resultados preliminares

Previamente a la emisión de las resoluciones señaladas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria deberá comunicar al contribuyente los resultados preliminares de la fiscalización o verificación, indicando de manera expresa:

- a) Las observaciones detectadas.
- b) La propuesta de determinación de la obligación tributaria.
- c) Las infracciones que correspondan, de ser el caso.

La comunicación deberá consignar los fundamentos técnicos y legales que sustenten cada observación.

75°.2 Plazo para presentar descargos

Dentro del plazo que establezca la Administración Tributaria en dicha comunicación, el cual no podrá ser menor de cinco (5) días hábiles, el contribuyente podrá presentar por

escrito sus descargos debidamente sustentados, a fin de que sean evaluados antes de la emisión de los actos administrativos correspondientes.

La documentación presentada fuera del plazo establecido no será merituada en la fiscalización o verificación.

75°.3 Opción de acogimiento al Acuerdo Conclusivo

Recibida la comunicación de resultados preliminares, el contribuyente podrá solicitar el inicio de un procedimiento de Acuerdo Conclusivo, conforme a lo previsto en el Capítulo IX del presente Libro y su reglamento.

Artículo 2.- Incorporación del Título IX en el Libro Segundo del Texto Único Ordenado del Código Tributario

Incorpórese en el Libro Segundo del Texto Único Ordenado del Código Tributario el siguiente TÍTULO IX – De los Acuerdos Conclusivos, conformado por los artículos 102-I al 102-Ñ:

Artículo 102°-I.– Naturaleza y finalidad del acuerdo conclusivo

El acuerdo conclusivo es un mecanismo alternativo de solución de controversias que permite al contribuyente y a la Administración Tributaria dirimir, mediante concesiones recíprocas, las discrepancias que se presenten durante el procedimiento de fiscalización.

El acuerdo conclusivo no tiene naturaleza de medio impugnatorio, ni forma parte del procedimiento contencioso tributario, y su tramitación se desarrolla sin afectar ni limitar el ejercicio de las facultades de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria previstas en este Código.

Artículo 102-J.– Procedencia del acuerdo conclusivo

El acuerdo conclusivo procede únicamente respecto:

- a) Discrepancias fácticas, técnicas o interpretativas derivadas de la aplicación de normas tributarias en el marco del procedimiento de fiscalización.
- b) Hechos, omisiones u observaciones pendientes de valoración, aclaración o cuantificación por parte de la Administración Tributaria al momento de la solicitud.

No procede cuando la Administración Tributaria hubiera notificado la resolución de determinación, de multa u orden de pago relacionados con los hechos, omisiones y observaciones materia de la solicitud del acuerdo.

Artículo 102-K.– Inicio de la solicitud de acuerdo conclusivo

El acuerdo conclusivo puede ser solicitado por el contribuyente desde la notificación de los resultados del requerimiento previsto en el artículo 75°, o cuando sea el caso, desde la comunicación de cualquier hecho, omisión u observación formulados durante el procedimiento de fiscalización, y hasta antes que se notifiquen los valores que pongan fin a dicho procedimiento.

La solicitud de acuerdo conclusivo se presenta por escrito, a través de la mesa de partes de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON) y debe incluir como mínimo:

- a) La identificación del contribuyente, incluyendo domicilio fiscal y número de RUC;
- b) La identificación de los hechos, omisiones u observaciones respecto de los cuales se formula la discrepancia;
- c) La posición del contribuyente, con expresión clara de los fundamentos fácticos y jurídicos que la sustentan; y
- d) La documentación o información relevante que respalde la solicitud.
- e) Cuando la solicitud sea presentada por un representante, este deberá acreditar su calidad mediante poder especial inscrito en el registro correspondiente, que lo faculte expresamente para formular acuerdos, transigir, conciliar, o realizar actos análogos vinculados al procedimiento del acuerdo conclusivo.

Presentada la solicitud, la DEFCON evaluará el cumplimiento de los requisitos y la procedencia del acuerdo conclusivo en el plazo que establezca el reglamento.

Artículo 102-L.- Trámite del acuerdo conclusivo

- 1) Admitida la solicitud, la DEFCON correrá traslado a la SUNAT para que emita su posición fundamentada respecto de los hechos, omisiones u observaciones materia del acuerdo conclusivo, dentro del plazo que establezca el reglamento, pudiendo:
 - a) Aceptar total o parcialmente la propuesta planteada por el contribuyente;
 - b) Formular una propuesta alternativa distinta a la planteada inicialmente por el contribuyente, siempre que dicha propuesta se refiera a los mismos hechos, omisiones u observaciones detectados durante la fiscalización y no implique la incorporación de hechos adicionales ni la ampliación del alcance de la fiscalización; o
 - c) Mantener su posición respecto de los aspectos originalmente observados; en este supuesto, la Administración Tributaria solo podrá rechazar de plano la adopción del Acuerdo Conclusivo mediante acto debidamente motivado.
- 2) Recibida la posición de la SUNAT, la DEFCON actuará como tercero imparcial y podrá convocar a mesas de trabajo en las que el contribuyente y la SUNAT podrán formular propuestas, contrapropuestas o precisiones respecto de los aspectos en discrepancia.

Durante la etapa de diálogo, la DEFCON promoverá el análisis conjunto y la emisión consensuada del acuerdo conclusivo, sin formular propuestas propias ni intervenir en la definición de los términos del acuerdo.

De cada reunión o actuación realizada en el marco del acuerdo conclusivo, la DEFCON levantará un acta o constancia, que deberá contener las manifestaciones de las partes, los avances alcanzados y, cuando corresponda, los aspectos pendientes de consenso.

Artículo 102-M.- Conclusión del acuerdo conclusivo

El trámite del acuerdo conclusivo concluye mediante:

a) Acuerdo conclusivo:

Cuando la SUNAT y el contribuyente alcancen un consenso respecto de los hechos, omisiones u observaciones materia del procedimiento.

El acuerdo conclusivo será suscrito por la SUNAT, el contribuyente y la DEFCON, y tendrá carácter definitivo y vinculante respecto de los aspectos que comprende, dichos aspectos no podrán ser nuevamente observados por la Administración Tributaria en procedimientos de fiscalización posteriores, ni podrán ser cuestionados o impugnados por el contribuyente en sede administrativa o judicial.

b) Acta de cierre:

Cuando la SUNAT y el contribuyente no alcancen consenso, o cuando se configure una causa que impida continuar con la tramitación del acuerdo conclusivo, la DEFCON emitirá un acta de cierre que deje constancia del estado del trámite y de las razones por las cuales no se arribó a un acuerdo.

En caso de cierre sin acuerdo, la Administración Tributaria reanudará la fiscalización desde el estado en que se encontraba a la fecha de presentación de la solicitud.

La terminación del procedimiento por falta de acuerdo no constituye reconocimiento de responsabilidad por ninguna de las partes.

En cualquiera de los supuestos, la DEFCON notificará el acuerdo conclusivo o el acta de cierre al contribuyente y a la SUNAT.

Artículo 102-N.– Suspensión de plazos durante la tramitación del acuerdo conclusivo

Desde la presentación de la solicitud de acuerdo conclusivo ante la DEFCON, quedan suspendidos:

- a) Los plazos máximos de fiscalización regulados en los artículos 61°, 62°-A, 62°-B, previsto en este Código;
- b) Los plazos de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, únicamente respecto de los aspectos comprendidos en la solicitud del acuerdo conclusivo.;
- c) Los plazos que tenga la Administración Tributaria para emitir actos administrativos vinculados con los hechos u observaciones materia del acuerdo conclusivo, cuando tales actos dependan de la conclusión del procedimiento de fiscalización.

La suspensión prevista en este artículo opera desde la presentación de la solicitud ante la DEFCON y se mantiene hasta la suscripción del acuerdo conclusivo o la emisión del acta de cierre sin acuerdo, según corresponda.

Artículo 102-Ñ.– Efectos del Acuerdo Conclusivo

El Acuerdo Conclusivo suscrito por ambas partes tiene carácter vinculante y:

- a) Obliga a la Administración a emitir los actos correspondientes en estricta concordancia con lo acordado.
- b) Impide la emisión posterior de actos de determinación sobre los aspectos materia del acuerdo.
- c) Impide la interposición de recursos impugnativos respecto del contenido del acuerdo.
- d) Produce la conclusión del procedimiento de fiscalización respecto de los puntos acordados.
- d) En caso de alcanzarse consenso, se otorga por única vez la condonación de las multas vinculadas a los hechos, omisiones u observaciones comprendidos en el acuerdo conclusivo, conforme a las condiciones y límites que establezca el reglamento.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS**Primera.— Reglamentación**

El Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con la SUNAT y la DEFCON, aprobará el Reglamento del procedimiento del Acuerdo Conclusivo en un plazo de ciento

veinte (120) días calendario contados a partir de la entrada en vigencia del presente dispositivo legal.

Segunda.— Adecuación institucional de la DEFCON

La DEFCON realizará las adecuaciones necesarias en sus procesos internos para ejercer su función de tercero imparcial con independencia funcional en el trámite del acuerdo conclusivo, preservando en todo momento su carácter técnico y no resolutorio.

CONCLUSIONES

- En atención al análisis doctrinario, comparado y empírico se concluye que la incorporación legislativa de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano es jurídicamente viable, siempre que exista una habilitación legal expresa en el Código Tributario y una delimitación normativa clara que preserve el principio de legalidad y el principio de indisponibilidad del crédito tributario, conclusión que confirma la hipótesis y el objetivo general de la presente investigación, consistente en identificar los factores legales que permiten su incorporación en el ordenamiento tributario peruano.
- La comparación de experiencias latinoamericanas confirma la hipótesis específica 1 al evidenciar que los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias vienen siendo implementados en la región con distintos niveles de madurez, lo que, pese a la diversidad de sus resultados, revela una tendencia regional hacia su adopción y permite identificar tanto sus aciertos como sus limitaciones, ofreciendo al Perú referentes sobre los factores institucionales y normativos que pueden favorecer o dificultar su eficacia, esto satisface el objetivo específico de analizar cómo estos mecanismos se aplican en América Latina y qué elementos pueden servir de referencia para el contexto peruano.

En este contexto, se ha destacado particularmente el caso de México, cuyo modelo es el más consolidado y donde los acuerdos conclusivos han mostrado resultados positivos en mejorar el desarrollo del procedimiento de fiscalización y en reducir la litigiosidad.

- La investigación confirma que el procedimiento de fiscalización constituye el principal origen de las controversias tributarias, debido a las diferencias interpretativas, los estándares probatorios exigidos, la ausencia de espacios de diálogo técnico y la amplia discrecionalidad en la facultad de determinación, sustento que, a partir de las estadísticas e informes analizados, permite validar la hipótesis específica 2 y atiende al objetivo específico de establecer las causas de la litigiosidad de los tributos internos en el Perú.
- Los resultados de la investigación confirman la hipótesis específica 3 al mostrar que la incorporación de acuerdos conclusivos permitiría resolver las discrepancias surgidas durante la etapa de fiscalización y antes de que se emitan actos determinativos susceptibles de controversia, evitando que el procedimiento contencioso-tributario se convierta en la única vía de solución.

Del mismo modo, se advierte que este mecanismo contribuiría a una gestión fiscalizadora más eficiente al reducir tiempos, mejorar la calidad de las auditorías y promover pagos voluntarios oportunos, por lo que en conjunto estos elementos evidencian que los acuerdos conclusivos poseen potencial para disminuir de manera significativa la litigiosidad tributaria, en consonancia con la evidencia nacional disponible y con los resultados observados en la experiencia mexicana, lo que se vincula directamente con el objetivo específico de determinar de qué manera estos acuerdos ayudarían a reducir la litigiosidad originada en dicha etapa.

- Finalmente, es importante destacar que la evaluación normativa y empírica demuestra que la DEFCON posee competencias técnicas valiosas en supervisión, orientación y análisis de conflictos, pero carece de un mandato expreso para intervenir en caso de diferencias durante la etapa de fiscalización, esta situación abre una oportunidad para fortalecer su papel institucional mediante la ampliación y adecuación de sus funciones para permitirle actuar como un facilitador neutral en la eventual aplicación de acuerdos conclusivos.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda incorporar en el Código Tributario una habilitación legal expresa que permita la implementación de un procedimiento específico de acuerdos conclusivos, definiendo con claridad su naturaleza jurídica, requisitos de procedencia, oportunidad de presentación, etapas del trámite y efectos legales, así como su relación con el procedimiento de fiscalización y con el proceso contencioso-tributario.
- Asimismo, la regulación debe delimitar el ámbito material de los acuerdos conclusivos, precisando que solo pueden versar sobre cuestiones fácticas, valoración probatoria e interpretación técnica de la normativa aplicable, sin modificar los elementos esenciales del tributo, en concordancia con el principio de reserva de ley y el principio de indisponibilidad del crédito tributario.
- En esa línea, se recomienda que la modificación normativa debe disponer que los acuerdos debidamente suscritos por la Administración Tributaria y el contribuyente tengan efecto obligatorio, impidiendo la emisión posterior de nuevas observaciones o determinaciones sobre los hechos materia del consenso. Asimismo, debe establecerse que la presentación de la solicitud suspende los plazos de fiscalización respecto de los aspectos sometidos al acuerdo y que se determine expresamente el efecto del acuerdo en la procedencia de eventuales recursos impugnativos posteriores.
- Por su parte, en coherencia con los resultados de la investigación, que evidencian la necesidad de contar con espacios de diálogo técnico durante la fiscalización y la viabilidad de implementar acuerdos conclusivos como mecanismo alternativo de solución de controversias tributarias, por lo que, se recomienda ampliar las funciones de la DEFCON para reconocer expresamente su rol como tercero imparcial en dichos acuerdos, delimitando su intervención a la conducción del diálogo técnico sin sustituir la potestad de fiscalización de la SUNAT, y complementar esta medida con programas de capacitación dirigidos tanto a la DEFCON como a la SUNAT en materias de valoración probatoria, auditoría, técnicas de mediación, negociación y gestión de controversias, promoviendo a la vez un proceso de concientización institucional sobre la importancia del diálogo técnico y la solución temprana de conflictos.
- Finalmente, se recomienda que la incorporación de los acuerdos conclusivos se realice de manera progresiva mediante un programa piloto dirigido inicialmente a los grandes contribuyentes, dado que la investigación muestra que este segmento

concentra la mayor complejidad y volumen de controversias originadas en fiscalización.

Asimismo, la evidencia comparada respalda este enfoque al registrarse en México que cerca del 80 % de los acuerdos iniciales se celebraron con grandes contribuyentes, demostrando su alto potencial para la solución temprana de discrepancias, de modo que, este esquema piloto permitiría evaluar su funcionamiento, medir su impacto en la reducción de litigiosidad y realizar los ajustes normativos y operativos necesarios antes de su implementación general.

REFERENCIAS

- Abadi, J. (2020). El Acuerdo Conclusivo Voluntario en el régimen de la Ley 27.430: alcances, limitaciones y desafíos prácticos. *Revista Argentina de Derecho Tributario*, (8).
- Aguilera, J. (2017). *Importancia de las normas de información financiera en la solución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través de los acuerdos conclusivos de la PRODECON* [Tesis de pregrado, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo]. Repositorio Institucional UMSNH. http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/bitstream/handle/DGB_UMICH/6139/FCCA-M-2017-1743.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Arce, L. (2016). Consecuencias de la fiscalización tributaria efectuada por SUNAT. *DPP Abogados*. <https://www.estudioarce.com/articulos/consecuencias-de-la-fiscalizacion-tributaria-efectuada-por-sunat.html>
- Asamblea Nacional. (2019). *Ley N.º 76 (13 de febrero), que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá*. Gaceta Oficial de la República de Panamá. https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/28714_B/GacetaNo_28714b_20190214.pdf
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2020). *Manual de cumplimiento tributario cooperativo*. BID – Blog de Gestión Fiscal. <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/manual-de-cumplimiento-tributario-cooperativo/>
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2023, 5 de julio). *Manual de cumplimiento tributario cooperativo: Una guía práctica para América Latina y el Caribe*. BID – Blog de Gestión Fiscal. <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/manual-de-cumplimiento-tributario-cooperativo/>
- Banco Mundial. (2019). *Organismos de defensoría del contribuyente en América Latina: Experiencias y oportunidades de mejora*. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/798031549991163427/pdf/134582-WP-SPANISH-PUBLIC-11-2-2019-18-24-27-OrganismosdeDefensoriadelContribuyenteenAL.pdf>
- Bardales, E. (2013). *Medios alternativos de solución de conflictos y justicia restaurativa*. Flores Editor.
- Beltri, F. (2000). *Aprender a negociar*. Ediciones Paidós Ibérica.
- Berliri, A. (1971). *Principios del derecho tributario* (Tomo II). Editorial de Derecho Financiero.

Bernal, D., & Santos, I. (2015). *Acuerdos conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria*. Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Bravo, J. (2006). *Fundamentos de derecho tributario* (2.^a ed.). Palestra.

Castillo, M., & Vásquez, R. (2006). *Arbitraje, el juicio privado: La verdadera reforma de la justicia* (Vol. I). Palestra Editores.

Castrillejo, O. (2003). *Resolución de conflictos laborales por métodos alternativos*. Astrea.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Cumplimiento cooperativo: Un enfoque inteligente que apareja múltiples beneficios*. <https://www.ciat.org/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-inteligente-que-apareja-multiples-beneficios/>

Ciencias Humanas Instituto. (2021, febrero). El procedimiento administrativo en el Perú. *Blog Hegel*. <https://hegel.edu.pe/blog/el-procedimiento-administrativo-en-peru/>

Clavijo, D., Guerra, D., & Yañez, D. (2018). *Método, metodología y técnicas de la investigación aplicada al derecho*. Grupo Editorial Ibáñez.

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento N.º 38 (Ecuador). (2005, 14 de junio).

Congreso de la Nación Argentina. (2017, 29 de diciembre). *Ley N.º 27.430: Reforma tributaria y modificatoria de la Ley 11.683 de procedimiento tributario*. Boletín Oficial de la República Argentina.

Congreso de la República del Perú. (1988, 7 de junio). *Ley N.º 24829, Ley que crea la Superintendencia Nacional de Aduanas y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria*. Diario Oficial *El Peruano*.

Congreso de la República del Perú. (1996, 3 de enero). *Ley N.º 26572, Ley General de Arbitraje*. Diario Oficial *El Peruano*.

Congreso de la República del Perú. (1997, 29 de octubre). *Ley N.º 26872, Ley de Conciliación Extrajudicial*. Diario Oficial *El Peruano*.

Congreso de la República del Perú. (2002, 29 de enero). *Ley N.º 27658, Ley Marco de Modernización de la Gestión del Estado*. Diario Oficial *El Peruano*.

Congreso de la República del Perú. (2011, 21 de diciembre). *Ley N.º 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT*. Diario Oficial *El Peruano*.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2011, 10 de junio). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

Cortés, R. (2023). Comentarios a la sentencia del 8 de agosto de 2022 – Exp. 205-19: Jurisprudencia panameña relativa a la inconstitucionalidad del arbitraje tributario

doméstico. *IREA. Instituto de Estudios Tributarios.*
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9139986>

Crawford, D. (2013). Directrices detalladas para la mejora de la administración tributaria en América Latina y el Caribe. En *Capítulo 11. Objeciones y apelaciones*. EU.

Cremades, L., Arias, I., & Vargas, D. (2015). Relación cumplimiento cooperativo tributario: Su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.*
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf

Cuevas, G. L., & Dorantes, F. (2017). Los acuerdos conclusivos como único medio alternativo de solución de conflictos en materia fiscal en México. *Alegatos*, (96), 125–147.

De la Vega, B. (2006). La información solicitada por la administración tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización. *Revista Derecho & Sociedad*, 27, 121–128.

Del Castillo, C., Olivares, S., & Gonzáles, M. (2014). *Metodología de la investigación*. Grupo Editorial Patria.

Delgado, C. (2006). El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria en el Perú. En Universidad de Lima (Ed.), *Libro homenaje Facultad de Derecho* (pp. 103–131). Fondo Editorial Universidad de Lima.

Diario *La República*. (2024, 12 de junio). Deudas en cobranza coactiva pasan los S/ 3 400 millones: 99,9 % se originó en fiscalización de SUNAT.
<https://larepublica.pe/economia/2024/06/12/deudas-en-cobranza-coactiva-pasan-los-s3400-millones-sunat-empresas-deudoras-839088>

Diario Oficial de la Federación. (2006, 4 de enero). *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Secretaría de Gobernación. <https://www.dof.gob.mx>

Diario Oficial *El Peruano*. (1998, 13 de enero). *Decreto Supremo N.º 001-98-JUS, Reglamento de la Ley de Conciliación*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2004, 14 de abril). *Decreto Supremo N.º 050-2004-EF, Establecen funciones del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2004, 14 de abril). *Decreto Supremo N.º 136-2008-EF, Reglamento del procedimiento de queja contra el Tribunal Fiscal*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2007, 28 de junio). *Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2004, 1 de diciembre). *Decreto Supremo N.º 167-2004-EF, Modifican el Decreto Supremo N.º 050-2004-EF*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2013, 22 de junio). *Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2016, 20 de marzo). *Decreto Supremo N.º 049-2016-EF, Modifican el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2019, 22 de enero). *Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General*.

Diario Oficial *El Peruano*. (2019, 3 de mayo). *Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 – Ley que regula el proceso contencioso administrativo*.

Díaz, O. (2003). *Beneficio de litigar sin gastos* (2.^a ed.). Astrea.

Espasa. (2006). *Diccionario jurídico*. Espasa Calpe.

Etman, G. E. (2018). La reforma tributaria: ¿habilita un método alternativo para la resolución de conflictos? En H. Kaplan & M. Volman (Eds.), *La reforma tributaria. Ley 27.430*. Errepar.

Fernández, G. (2018). Acuerdo conclusivo, métodos alternativos de solución de conflictos. *Estudio Arce*. <https://www.estudioarce.com/articulos/consecuencias-de-la-fiscalizacion-tributaria-efectuada-por-sunat.html>

Folco, C. M. (2018). Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios. *Doctrina Tributaria*, (460), 725–732. Errepar.

Folco, G. (2018). *Procedimiento tributario y recaudación: Comentarios a la Ley 11.683 y sus modificaciones*. La Ley.

García, C. (2007). *Derecho tributario*. LexisNexis.

García, C. (2018). Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT. *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*. <https://amdf.org.mx/carta-de-derechos-del-contribuyente>

García, C. (2023). Cuestión previa: ¿es la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos? En *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*. Fundación Impuestos y Competitividad.

García, R. (2020). Aproximación a los mecanismos alternativos de resolución de conflictos en América Latina. *Revista El Otro Derecho*, (150).

Garza, D. (2017). *Los acuerdos conclusivos como forma alternativa de solución del conflicto hacendario en México* [Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Nuevo León]. Repositorio Institucional UANL. <http://eprints.uanl.mx/16648/>

González, J. (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Aranzadi.

- Goya, M. S. (2013). *Mediación: Arbitraje fiscal* [Trabajo final de posgrado, Universidad de Buenos Aires]. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0707_GoyaMS.pdf
- Guasp, J., & Aragonese, P. (2005). *Derecho procesal civil* (Tomo II, 6.ª ed.). Aranzadi.
- Guevara, M. (2023). *Arbitraje tributario en el Perú*. Jurista Editores.
- Gutiérrez, L. (2018, 27 de noviembre). Acuerdo conclusivo voluntario: Ciertas consideraciones críticas. *Ámbito Financiero*.
- Hernández-Sampieri, R., Fernández-Collado, C., & Baptista-Lucio, P. (2015). *Metodología de la investigación* (6.ª ed.). McGraw-Hill. <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>
- Huamaní Cueva, R. (2015). *Código Tributario comentado* (Ed. abril 2015). Jurista Editores.
- Infobae. (2024, 3 de mayo). SUNAT reporta que la deuda tributaria de grandes empresas ascendió a S/ 28 325 millones al 30 de abril de 2024. *Infobae Perú*. <https://www.infobae.com/peru/>
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (1976). Tema 2: Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional. En *VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1976-espana-tema-ii/>
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (1996). Tema 2: Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria. En *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1996-uruguay-tema-ii/>
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2004). Tema 2: El arbitraje en materia tributaria. En *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2004-ecuador-tema-ii/>
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2022). Tema 2: Tutela judicial efectiva en materia tributaria. En *XXXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2022-guatemala-tema-ii/>
- Instituto Peruano de Derecho Tributario. (2023). *Justicia tributaria: Problemática y propuestas para evitar la indefensión y reducir la conflictividad. Tema IV: Precedentes y predictibilidad en la actuación del Estado en materia tributaria*. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (74).
- Jara, M. (2010). Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios comparados. https://kipdf.com/los-medios-alternativos-de-solucion-de-conflictos-tributarios-comparados_5ac48e561723dd1341e3127d.html

- Jiménez, J. E. (2020). El proceso contencioso-administrativo peruano: Breve historia, presente y perspectivas futuras. *Revista Oficial del Poder Judicial*, 11(13), 41–79. <https://revistas.pj.gob.pe/revista/index.php/ropj/article/download/39/81/>
- Jiménez, J. E. (2022). Los reglamentos de la administración y una necesaria redefinición del proceso contencioso administrativo urgente. *Revista Oficial del Poder Judicial*, 14(17), 41–79. <https://revistas.pj.gob.pe/revista/index.php/ropj/article/view/498/748>
- Ladrón de Guevara, D., Santos, I., & Melgar, P. (2014). *Acuerdo conclusivo*. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6060/10.pdf>
- Landa, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Tribunal Constitucional del Perú / Centro de Estudios Constitucionales / Gaceta Jurídica.
- Landa, C. (2012). *El debido proceso en la jurisprudencia* (Vol. 1). Diskcopy.
- Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. Registro Oficial N.º 587 (Ecuador). (2021, 29 de noviembre).
- López, C. E. (2021). *Los medios alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: El caso argentino* [Tesis de grado, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas]. <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2021/11/LOS-MEDIOS-ALTERNATIVOS-DE-SOLUCION-DE-CONFLICTOS-EN-MATERIA-TRIBUTARIA-EL-CASO-ARGENTINO-10-11.pdf>
- López, M. J. (2021). El acuerdo conclusivo voluntario: Una herramienta de cooperación en el procedimiento tributario argentino. *Revista de Derecho Tributario*. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Macroconsult. (2021). *Controversias tributarias: Orígenes y propuestas de solución*. Cámara de Comercio de Lima.
- Maeder, A. (2015). *Acuerdos conclusivos en materia fiscal* [Tesis de pregrado, Universidad Iberoamericana de Puebla]. <https://repositorio.iberopuebla.mx/bitstream/handle/20.500.11777/1059/MaederVegaAnn yRenate%282015%29AcuerdosConclusivosenmateriafiscal%28ASEIIIDERECHO%29.pdf>
- Martínez, J. A. (2008). Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversia. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, (11).
- Martínez, M. P. (2016). El rol de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero en el Perú. En *Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios*. Ministerio de Economía y Finanzas.
- Martinoli, C. (2017). Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado. En *XXV Concurso de Monografías* (1.er premio). CIAT.

https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf

Méndez, A. (2003). *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra* (4.ª ed.). Lex Nova.

Ministerio de Economía y Finanzas. Defensoría del Contribuyente. (s. f.). Página oficial. https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101057&lang=es-ES&view=article&id=481

Ministerio de Hacienda de Chile. (1974). *Código Tributario de Chile: Decreto Ley 830*. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. <https://www.bcn.cl/leyes/codigo-tributario/1974-07-24/1>

Ministerio de Hacienda de Chile. (2017). *Ley N.º 21.039, Perfecciona la justicia tributaria y aduanera*. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1109562>

Ministerio de Hacienda de Chile. (2020). *Ley N.º 21.210, Moderniza la legislación tributaria*. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

Modelo de Código Tributario para América Latina. (1967). Programa conjunto de tributación OEA/BID.

<https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario+OEA-BID+Ultimo.pdf>

Modelo de Código Tributario. (2015). *Modelo de Código Tributario CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

Morón, J. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (11.ª ed.). Gaceta Jurídica.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2008). *Cuarta reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria: Comunicado del Cabo*. OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia, de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

Ortiz, M., & Pérez, V. (2008). *Diccionario jurídico básico* (4.ª ed.). Tecnos.

Osterling, F. (2010). *Enciclopedia jurisprudencial de las instituciones del derecho civil y comercial*. Caballero Bustamante.

Pantigoso, F. (2012). *Inequidades y abusos del derecho en el Código Tributario: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

Peña, O. (2001). *Conciliación extrajudicial, teoría y práctica*. Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación.

Pierri, E., & Goyeneche, F. (2018). El Acuerdo Conclusivo Voluntario. *20.º Simposio sobre Legislación Tributaria*. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2012). *Informe de rendición de cuentas 2006–2012*. Gobierno de México. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/100009/irc_prodecon_2daEtapa_vp.pdf

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014, febrero). *Acuerdos conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales* (Cuadernos PRODECON N.º XIV).

PwC Colombia. (s. f.). Beneficios tributarios. <https://www.pwc.com/co/es/pwc-insights/beneficios-tributarios.html>

Ramírez, A. (2003). *Diccionario jurídico español–inglés, inglés–español*. Gestión 2000.

Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J., & Villanueva, W. (2014). *Código Tributario: Doctrina y comentarios* (3.ª ed.). Instituto Pacífico.

Robles, C. P. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

Rojas, F. M. (2025). La facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización en Perú. *Revista Científica en Ciencias Sociales*, 7, e701204. <https://doi.org/10.53732/rccsociales/e701204>

Rozas, J., & Andrés, E. (2004). El Defensor del Contribuyente: Un estudio de derecho comparado (Italia y EE. UU.). *Crónica Tributaria*, (113), 139–153.

Sainz de Bujanda, F. (1968). El nacimiento de la obligación tributaria. En *Temas de derecho tributario* (Tomo II). Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

Sainz, M. (2014). Acuerdos conclusivos en materia tributaria. *Fiscoactualidades*, (2), 1–6. <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/01/Fisco-enero-2014-02.pdf>

Salas, J., Rodríguez, J. A., & Ríos, M. (2023). Los acuerdos conclusivos como mecanismo alternativo en materia fiscal: La experiencia mexicana. *Revista de Derecho Tributario*, 45(2), 123–147.

Salas, R., Rodríguez, V. P., & Ríos, R. C. (2023). Acuerdos conclusivos: La coyuntura entre la autoridad fiscalizadora y el contribuyente en México. *Ciencia Latina. Revista Científica Multidisciplinar*, 7(3), 4729–4742. https://doi.org/10.37811/el_rcm.v7i3.6510

Salassa, R. (2020). La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios: Un análisis de la normativa argentina vigente. *Boletín*

Mexicano de Derecho Comparado, 53(157), 301–332.
<https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2020.157.15233>

Santa Cruz, J. D. (2025). Apuntes sobre la conflictividad en materia tributaria. *Forseti. Revista de Derecho*, 14(21), 97–118. <https://doi.org/10.21678/forseti.v14i21.2656>

Senado de la República Mexicana. (2011, 28 de abril). Designación de la Licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara como primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente. *Gaceta del Senado de la República*. <https://www.senado.gob.mx>

Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2022, 25 de julio). *Instructivo para la aplicación en materia tributaria* (Versión 1.0). Resolución N.º NAC-DGERCGC22-00000036.

Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú: Algunos aspectos para reflexionar. *Revista de la Facultad de Derecho*, (72), 71–101.

Sierralta, A. (2007). *Negociación y contratación internacional (teoría y casos)*. Legis Perú.

Sorogastúa, J., & Aliaga, E. (2016). La impugnación de la sanción de comiso en aduanas. En *Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios*. Ministerio de Economía y Finanzas.

Spisso, R. (2003). El poder tributario y su distribución. En H. García Belsunce (Ed.), *Tratado de tributación* (Tomo I, Vol. 2). Astrea.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s. f.). Cumplimiento colaborativo como acción estratégica. <https://nodomiciliados.sunat.gob.pe/es/fiscalidad-internacional/cumplimiento-colaborativo/1-cumplimiento-colaborativo-cc/cumplimiento>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2025). *Informe de gestión por resultados 2024*. SUNAT.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2025, 15 de marzo). *Memoria anual 2024*. <https://www.sunat.gob.pe/planestrategico/memoriaanual2024.pdf>

Torres, R. L. (2010). *Tratado de derecho tributario: Parte general y derecho tributario internacional* (Vol. III). Forense.

Tribunal Fiscal. (s. f.). *Estadísticas del Tribunal Fiscal*. Ministerio de Economía y Finanzas. https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101037&lang=es-ES&view=article&id=502

Troya, J. (2004). Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional. *Revista de Derecho*, Universidad Andina Simón Bolívar. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1587/1/RF-03-TC-Troya.pdf>

Vado, L. (2020). Medios alternativos de resolución de conflictos. En D. Cienfuegos & M. C. Macías (Coords.), *Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano* (pp. 369–

- 389). Biblioteca Jurídica Virtual.
<http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/11177>
- Valdez, R. (2001). *Curso de derecho tributario*. Temis.
- Valle, A. (2006). La facultad de fiscalización. En Instituto Peruano de Derecho Tributario (Ed.), *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*.
https://www.ipdt.org/uploads/docs/Valle_15feb06.pdf
- Valletta, M. L. (2006). *Diccionario jurídico* (4.^a ed.). Valletta Ediciones.
- Vargas, R. (2015). *Los principios del proceso contencioso administrativo*. Círculo de Derecho Administrativo.
- Villanueva, G. (2019). La transacción como medio de extinción de la obligación tributaria. *Análisis Tributario*, (373), 27–31.
- Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.
- Yacolca, D. (2008). Aproximación al derecho procedimental y procesal tributario. En D. Yacolca (Ed.), *Tratado de procedimientos y procesos tributarios*. Grijley.
- Yedro, D. (2018, febrero). El novedoso Acuerdo Conclusivo Voluntario. *Doctrina Tributaria*, XXXIX. Errepar.
- Yedro, M. (2018). Comentarios a la Ley 27.430 de reforma tributaria: Aspectos procedimentales y sancionatorios. *Revista de Derecho Tributario*, 48(445).
- Zegarra, J. (2006). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú. *Revista Vectigalia*, (2).
<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>
- Zimmermann, J. C. (2021). *Los medios alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: El caso argentino: El Acuerdo Conclusivo Voluntario y herramientas similares de otros países* [Trabajo académico, Universidad de Buenos Aires, Centro de Estudios en Administración Tributaria].
- Ámbito Financiero. (2019, 22 de enero). Acuerdo conclusivo voluntario: Una herramienta con claroscuros.

ANEXOS

Anexo 1. Guía de Entrevista Semiestructurada

La presente guía de entrevista semiestructurada fue aplicada a funcionarios de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON) y a Contadores Públicos Colegiados, con el propósito de recoger información cualitativa sobre la viabilidad de incorporar los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano.

Las preguntas se agrupan conforme a los objetivos específicos de la investigación, con el fin de explorar percepciones y experiencias de los expertos entrevistados.

Bloque Temático	Objetivo Específico	Preguntas Principales
<p>I. Medios alternativos de solución de controversias en América Latina</p>	<p>Analizar los medios alternativos de solución de controversias tributarias que se vienen aplicando en América Latina.</p>	<p>1. ¿Qué mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias conoce que se aplican en América Latina?</p> <p>2. ¿Cuáles considera que han sido los principales factores que han permitido su eficacia?</p> <p>3. ¿Qué aspectos de esas experiencias podrían adaptarse al contexto peruano?</p>
<p>II. Litigiosidad de tributos internos en el Perú</p>	<p>Establecer las causas de la litigiosidad de tributos internos en el Perú.</p>	<p>4. Desde su experiencia, ¿cuáles son las principales causas que generan la alta litigiosidad de los tributos internos?</p> <p>5. ¿Cree que los mecanismos actuales de diálogo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes son suficientes para prevenir controversias? ¿Por qué?</p>

<p style="text-align: center;">III. Incorporación de los acuerdos conclusivos en el Perú</p>	<p>Determinar de qué manera los acuerdos conclusivos ayudarían a resolver las controversias originadas en los procedimientos de fiscalización de tributos internos.</p>	<p>6. ¿Considera viable la incorporación legislativa de los acuerdos conclusivos en el ordenamiento jurídico tributario peruano? 7. ¿Qué beneficios o impactos cree que tendría su implementación para la Administración Tributaria y para los contribuyentes? 8. ¿Cuál debería ser el rol de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON) dentro de un eventual procedimiento de acuerdos conclusivos?</p>
---	---	--

Anexo 2. Perfiles de los participantes en la investigación

La siguiente tabla presenta el perfil de los participantes que brindaron apoyo a la investigación mediante sus aportes y experiencias en materia tributaria. Los entrevistados fueron seleccionados considerando su conocimiento y trayectoria en instituciones públicas y en el ejercicio profesional privado, a fin de contar con distintas perspectivas sobre la aplicación de mecanismos alternativos de solución de controversias y la posible incorporación de los acuerdos conclusivos en el sistema tributario peruano.

Código	Institución / Perfil	Cargo o función	Años de experiencia
E1	SUNAT	Analista resolutor de recursos impugnatorios	10 años
E2	SUNAT	Gestor de orientación tributaria	8 años
E3	SUNAT	Analista resolutor de recursos impugnatorios	6 años
E4	DEFCON	Analista en tributos internos	10 años
E5	DEFCON	Analista en tributos internos	7 años
E6	DEFCON	Especialista en tributos internos	11 años
E7	Contador público colegiado	Ejercicio libre	12 años
E8	Contador público colegiado	Asesor tributario	15 años
E9	Contador público colegiado	Asesor tributario	10 años

Nota:

Por motivos de confidencialidad, los participantes han sido identificados mediante códigos alfanuméricos (E1–E9). Esta medida busca resguardar su identidad sin afectar la transparencia ni el rigor del análisis de resultados.