

CONTRA LA FE CIEGA EN LA
ESPECIALIZACIÓN JUDICIAL TRIBUTARIA:
MATIZANDO EL *EXCEPCIONALISMO TRIBUTARIO** **

*AGAINST BLIND FAITH IN
JUDICIAL TAX SPECIALIZATION:
NUANCING TAX EXCEPTIONALISM*

*Fernando J. Loayza Jordán****
Universidad de Yale

Se ha empezado a implementar en el Poder Judicial peruano un proceso de especialización judicial en materia tributaria, confiando en las bondades de la especialización y asumiendo su necesidad por la aparente complejidad particular del derecho tributario. Este artículo cuestionará, en primer lugar, esta última idea - el concepto de excepcionalismo tributario, argumentando que las particularidades del derecho tributario no son tan marcadas como se cree y que es un error pretender aislar el derecho tributario del resto del derecho. En segundo lugar, expondrá las ventajas y desventajas asociadas a la especialización judicial, analizando como éstas se presentan en el caso específico del modelo que se está implementando en Perú para las controversias tributarias. A partir de estos puntos, se evaluará preliminarmente la idoneidad de tal modelo y se presentarán algunas reflexiones finales para el debate.

* Mi más profundo agradecimiento a Guido Calabresi, Yair Listokin, Anne Alstott, Giovanni Priori, Sandra Sevillano, Evelin Linares, Lourdes Luna, Alex Conde, Maria Fernanda Chanduví y Paolo Iraitá por sus valiosos comentarios a distintas versiones preliminares de este artículo.

** A lo largo de este trabajo, he traducido, directamente, las citas en inglés pertinentes al castellano. Asumo plena responsabilidad por su precisión.

*** Candidato a Doctor en Derecho (J.S.D.) por la Universidad de Yale. Magíster en Derecho (LL.M.) por la Universidad de Yale. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP).

Desde inicios del siglo XXI se ha consolidado en Perú el fenómeno de la especialización judicial, bajo la fe generalizada en sus ventajas. En el caso de las controversias tributarias, tal creencia se ha visto reforzada por el *excepcionalismo tributario* (“tax exceptionalism”): la aparente complejidad particular de las normas tributarias se convierte en un argumento más a favor de la especialización.

En este trabajo se cuestionarán ambas premisas. En primer lugar, se matizará la concepción de *excepcionalismo tributario*, sosteniendo que sus particularidades no son tan marcadas como se pretende y que sería un grave error aislar al ámbito tributario del resto del derecho. En segundo lugar, se revisarán las ventajas y desventajas que se asocian a la especialización en doctrina comparada, con especial énfasis en la estadounidense. A partir de allí se evaluarán, preliminarmente, la idoneidad de la especialización de la judicatura en materia tributaria y presentaremos algunas reflexiones finales para el debate.

Es importante destacar que, a pesar del tiempo transcurrido y de la relevancia de la carga procesal que soportan estos juzgados y salas, no se ha realizado un intento serio para evaluar su desempeño. En general, se considera a la especialización judicial en materia tributaria como un avance respecto a la situación anterior, a pesar de que no existe evidencia empírica que respalde tal premisa, en gran medida por la falta de información pública disponible respecto a sus resultados. Pareciera que a los encargados de la política judicial les es más importante demostrar que están tomando alguna clase de acción para enfrentar el grosero problema de carga procesal de nuestro país que analizar si tal acción efectivamente está teniendo un resultado positivo¹.

¹ Este es un problema recurrente. Baum denuncia el mismo en la creación de juzgados especializados en Estados Unidos: “how much have decision makers known about the success of an existing specialized court before using it as a model? (...) The simple existence of a model has been more important than clear evidence about the success of that model (...) Decisions whether to create specialized courts are typically made on the basis of limited information, and predictions about the effects of specialization frequently rest on folk theories whose validity is questionable”. Traducción libre de: “¿cuánto han conocido los responsables de la toma de decisiones sobre el éxito de un tribunal especializado existente antes de utilizarlo como modelo? (...) La simple existencia de un modelo ha sido más importante que la evidencia clara sobre el éxito de ese modelo (...) Las decisiones de crear o no tribunales especializados se toman típicamente sobre la base de información limitada, y

Sin embargo, es necesario ser conscientes de las limitaciones de este esfuerzo. No existen estudios empíricos que constituyan un punto de partida relevante para analizar la especialización del Poder Judicial peruano y no se cuenta con la información necesaria para realizarlos. Por lo tanto, este trabajo no consiste en un diagnóstico integral del desempeño de los juzgados especializados en materia tributaria ni en una propuesta definitiva de reforma del sistema de resolución de controversias en materia tributaria. Si bien presentaré algunas propuestas generales de reforma, este será principalmente un alegato contra la fe ciega en la especialización y un llamado a estudiar a profundidad una medida en la que no solo se está invirtiendo una importante cantidad de recursos estatales sino de la que depende en gran medida la recaudación tributaria y, en consecuencia, la base del Estado Social y democrático de Derecho en el Perú.

I. ALGUNOS CONCEPTOS PREVIOS

1.1. El sistema de solución de controversias tributarias bajo análisis

Previamente a entrar al fondo del análisis, es relevante identificar las distintas fases de solución de controversias tributarias en el Perú. A efectos de este trabajo, el análisis se limitará a las instancias por las que transcurren la mayoría de las controversias tributarias², es decir:

las predicciones sobre los efectos de la especialización recaen frecuentemente en teorías folclóricas cuya validez es cuestionable”. Baum, 2011, p. 212-213.

Cabe señalar que la permanencia irreflexiva es otro problema de igual gravedad. Así como se especializan instancias sin mayor análisis, tampoco se analiza si las instancias generalistas funcionan correctamente en su estado actual. En esa línea, respetuosamente discrepo de autores como Wood, que parecen sostener que la simple permanencia en el tiempo de un sistema es un elemento para valorar su idoneidad: “Our generalist courts have stood the test of two and a quarter centuries. There is no reason to change the system now”. Traducción libre de: “Nuestras cortes generalistas han resistido la prueba de dos siglos y cuarto. No hay razón para cambiar el sistema ahora”. Wood, 2015, p. 16. Como señala Baum, alguna justificación se debería dar para defender el generalismo contra “la creencia ampliamente aceptada que la especialización mejora la eficiencia y la calidad de los resultados, una creencia que ha impulsado el movimiento hacia la especialización fuera del Poder Judicial”. Traducción libre de: “the widely accepted belief that specialization improves efficiency and the quality of outputs, a belief that has powered the movement toward specialization outside the judiciary”. Baum, 2011, p. 216.

² Debido a la finalidad del presente trabajo, no estamos incluyendo en el análisis una serie de vías o instancias en las que también se resuelven controversias tributarias. Queda claro que no todas las controversias tributarias siguen el camino descrito, aunque la enorme mayoría sí lo hace. No todas las controversias tributarias se inician en una fiscalización ante la Administración Tributaria (por ejemplo, podrían empezar en la etapa de reclamación) y no todas terminan en la Corte Superior (por ejemplo, podría interponerse un recurso de casación ante la Corte Suprema). Tampoco todas las controversias tributarias pasan por los Jueces y las Salas especializadas, pues su ámbito de aplicación se ve limitado a controversias en las que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de

- (i) fiscalización ante la Administración Tributaria
- (ii) reclamación ante la Administración Tributaria,
- (iii) apelación ante el Tribunal Fiscal
- (iv) demanda ante el Juez Especializado en lo Contencioso Administrativo, con subespecialidad tributaria y aduanera, del Poder Judicial
- (v) apelación ante la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo, con subespecialidad tributaria y aduanera, de la Corte Superior del Poder Judicial³.

Estas instancias deben analizarse de forma conjunta a efectos de determinar las bondades de la especialización⁴. Por ejemplo, el grado de especialización idóneo dependerá en gran medida de cómo se ha resuelto la controversia en las instancias administrativas o de si todas las instancias del Poder Judicial se han especializado o no. Cada una de las instancias aporta a la resolución del conflicto una serie de garantías y conocimiento que puede facilitar o dificultar la labor de la siguiente instancia y que terminarán impactando en la resolución final de la controversia.

1.2. El esquema de especialización peruano en materia tributaria

Existen muchas alternativas de especialización posibles en la experiencia comparada y cada una de estas alternativas podrá maximizar o minimizar las ventajas y

Administración Tributaria (SUNAT) o el Tribunal Fiscal sean parte. También estamos dejando de lado los procesos constitucionales en los que se resuelven controversias tributarias y procedimientos administrativos específicos, como el procedimiento de queja.

³ El profesor Giovanni Priori, al comentar una versión previa de este trabajo, señaló muy acertadamente que, de facto, los litigios tributarios más relevantes (por su cuantía) no suelen terminar en la Corte Superior, sino que acaban resolviéndose en la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, órganos sin especialización en el ámbito tributario. Estos acaban funcionando como instancias adicionales de apelación, a pesar de que su uso debería ser restringido a situaciones particulares. Mi decisión de no incluir estas instancias en el análisis no pasa por una defensa del “deber ser” del proceso, sino porque no deseo mezclar dos problemáticas distintas en este trabajo. Si analizara la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, tendría que necesariamente ponderar el problema de la “normalización” de estas instancias como instancias de apelación adicionales con el problema de la especialización del sistema de resolución de controversias tributarias.

Sin embargo, estoy convencido que el lector podrá comprobar que los argumentos que sustentan mi escepticismo frente a las bondades de la especialización serían igualmente convincentes si se incluyera al Tribunal Constitucional y a la Corte Suprema en el análisis. Diría que las ventajas de la especialización tributaria solo se verían aún más matizadas si tomamos en cuenta que estos órganos generalistas terminan resolviendo muchos de los litigios tributarios más relevantes.

⁴ La ausencia de este análisis integral es una de las grandes falencias de mucha de la literatura respecto a la especialización judicial. Una excepción es Legomsky, aunque no profundiza mucho en su análisis de las instancias prejudiciales y en su impacto en un sistema en su conjunto. Véase Legomsky, 1990. Oxford Scholarship Online, 2012.

desventajas de la especialización. En el Perú, la especialización en materia tributaria ha estado presente a nivel administrativo desde hace varias décadas, tanto a nivel de la Administración Tributaria como del Tribunal Fiscal⁵, siguiendo una lógica generalizada en las Administraciones Públicas a nivel comparado⁶.

En ambas entidades se puede apreciar una tendencia a la subespecialización, particularmente en la Administración Tributaria. Esta está subespecializada temáticamente (por ejemplo, cuenta con un área específicamente designada para tratar con temas de precios de transferencia), funcionalmente (por ejemplo, las áreas encargadas de las fiscalizaciones son distintas a las áreas que resuelven reclamaciones) y por la clase de contribuyente (por ejemplo, con áreas destinadas únicamente a principales contribuyentes y equipos especializados en determinadas industrias).

La cultura institucional y las políticas de recursos humanos de la Administración Tributaria generan que sus funcionarios sean formados por ellos mismos desde jóvenes, existiendo relativamente pocos casos de reclutamiento externo para puestos en los escalafones medio y alto de la organización. Esto tiende a generar una forma homogénea⁷ de entender el derecho tributario entre los funcionarios de la Administración Tributaria, quienes no sólo trabajan bajo otros funcionarios que han pertenecido siempre a la misma institución, sino que son continuamente entrenados para seguir el razonamiento y los criterios elaborados y desarrollados por la Administración Tributaria.

Por su parte, el Tribunal Fiscal también está subespecializado temáticamente. En apariencia, esta subespecialización se limita a separar las Salas en aquellas que resuelven sobre tributos internos, aduaneros o municipales, pero existen especializaciones informales entre los vocales de cada Sala, basadas en su experiencia previa en materia tributaria. No existe una subespecialización funcional relevante para el análisis que realizaremos⁸, pero sí una especialización por clase de contribuyente: al igual que en el caso de la Administración Tributaria, existen salas destinadas únicamente a principales contribuyentes.

⁵ El Tribunal Fiscal peruano fue creado en 1964. Previamente a él ya funcionaba un órgano especializado de resolución de controversias tributarias: el Consejo Superior de Contribuciones. Este último se creó en 1934, al mismo tiempo que se codificó, por primera vez en el Perú, el Impuesto a la Renta. Para una breve historia del Tribunal Fiscal véase Indacochea Gonzáles, 1996, pp. 19-22.

⁶ Véase Baum, 2011, p. 2.

⁷ Quiero enfatizar que la homogeneidad no es necesariamente algo malo. De hecho, puede ser muy positivo para el derecho y yo mismo listo la uniformidad de criterios como una ventaja de la especialización judicial. El problema, como veremos, está en cómo se configura tal homogeneidad y como ponderamos sus bondades con las desventajas que trae cuando analizamos el sistema de solución de controversias tributarias en su conjunto.

⁸ Por ejemplo, existe una sala especializada para la resolución de quejas, pero en este trabajo nos enfocamos en las vías por las que transcurren la mayor parte de controversias tributarias.

A diferencia de la mencionada homogeneidad de la Administración Tributaria, en el caso de los asesores y vocales del Tribunal Fiscal existe más variedad en su experiencia previa de los asesores y los vocales debido a la falta de una línea de carrera clara en el Tribunal Fiscal. Sin embargo, cabe notar que cerca del 90% de los vocales que actualmente integran las salas del Tribunal Fiscal trabajaron previamente en el sector público y más del 40% para la Administración Tributaria⁹. Existe pues, una influencia relevante de los criterios de la Administración Tributaria en la formación de una parte importante de tales vocales.

Por su parte, el Poder Judicial ha estado especializado temáticamente desde hace muchos años, pero empezó un proceso de intensificación de dicha especialización a inicios del siglo XXI con la introducción de juzgados y salas especializadas en materia constitucional y contencioso administrativa¹⁰, para luego subespecializar tales materias. En efecto, el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial resolvió crear, a través de la Resolución Administrativa No. 206-2012-CE-PJ¹¹, tanto juzgados de primera instancia, como salas de segunda instancia con especialización en temas tributarios y aduaneros¹².

La implementación de la especialización mencionada aún se encuentra en un proceso de transición, pues las instancias especializadas cuentan, principalmente, con jueces generalistas designados como tales previamente a la reforma y que han sido (y siguen siendo) capacitados en temas tributarios a partir de su reasignación a tales instancias especializadas. Por lo tanto, su razonamiento y aproximación a los casos se mantienen, en cierta medida, generalistas. Sin embargo, conforme se

⁹ Contribuyentes por Respeto, 2019.

¹⁰ Respecto a la creación de los juzgados y salas especializadas en materia contencioso-administrativa, véase Priori, 2009, p. 60 y Zegarra Valdivia, 2012, p. 51-61.

¹¹ Un cuestionamiento que escapa del objetivo de este trabajo, pero que vale la pena mencionar por su relevancia, es la constitucionalidad de una reforma de esta naturaleza a través de una Resolución Administrativa del Consejo Ejecutivo del Poder Judicial. La Constitución establece en el numeral 3 de su artículo 139 el principio del juez natural, según la cual "Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación". En base a este principio y al enorme impacto de la especialización en los resultados de los litigios que expondremos en este artículo, resulta cuanto menos cuestionable, desde una perspectiva constitucional, que se reforme de forma tan sustancial la política judicial a través de una Resolución Administrativa.

¹² En la misma Resolución también se decidió crear un Juzgado Especializado en lo Constitucional, con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros donde sean parte el Tribunal Fiscal o la SUNAT, que además resolvería casos constitucionales en los que el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI). En los considerandos de la mencionada Resolución no se explica por qué se mezclan subespecialidades tan disímiles en un Juzgado Especializado en lo Constitucional. Esto resulta bastante contra intuitivo si se toma en cuenta que el argumento para la creación de tal juzgado es la especialización

vayan eligiendo nuevos jueces bajo el requerimiento de la experiencia tributaria, se irá perdiendo el enfoque generalista, con las consecuencias que se detallarán a lo largo de este trabajo. Cabe precisar que la especialización judicial en materia tributaria se está realizando de forma permanente, es decir, no se está planteando un sistema de rotación que permita una especialización periódica y que se está especializando no sólo a los equipos y a las instituciones, sino a los jueces que son los guías y decisores finales de las controversias tributarias¹³.

Como veremos más adelante, la forma en la que se especializan instancias de resolución de controversias puede implicar un cambio sustancial en los criterios que apliquen tales instancias y en el contenido sustantivo de sus resoluciones. Es por ello que el sector privado está preocupado por lo que consideran una excesiva participación de la Administración Tributaria en la formación de los nuevos jueces especializados¹⁴. Ya se ha señalado la influencia formativa que tiene la Administración Tributaria en el Tribunal Fiscal, por lo que aceptar su influencia en la formación de los jueces especializados implicaría el riesgo de homogeneidad ideológica en todas las instancias del sistema de resolución de controversias tributarias.

En suma, el sistema de solución de controversias tributario peruano está fuertemente especializado en las instancias administrativas y en proceso de especialización en las instancias judiciales. La especialización judicial ya existía en cierta medida, pero se ha profundizado para orientarla a la materia tributaria y se ha decidido implementarla especializando a los jueces y asesores del Poder Judicial de forma permanente, a través de capacitaciones y requisitos de experiencia previa.

II. EL EXCEPCIONALISMO TRIBUTARIO

La noción de *excepcionalismo tributario*¹⁵ aparece en el imaginario de los operadores del derecho incluso desde que son estudiantes. Los cursos de derecho

¹³ Existen, por supuesto, muchos modelos de especialización judicial, incluyendo aquellos en los que las instancias (i) solo ocupan parte de su tiempo en una materia especializada, (ii) solo se encargan de una materia especializada durante cierto número de años o (iii) en los que la especialización se realiza a través de la incorporación de asesores expertos en la materia especializada. Para una descripción general de los modelos de especialización en la experiencia comparada véase Legomsky, 1990. Oxford Scholarship Online, 2012.

¹⁴ Por ejemplo, Zavaleta ha señalado expresamente el riesgo de permitir que el Ministerio de Economía y Finanzas influya en las salas y juzgados especializados en materia tributaria a través de las capacitaciones a los jueces. Zavaleta Álvarez, 2018.

¹⁵ Zelanak define el excepcionalismo tributario como “la noción que el derecho tributario es de alguna forma profundamente distinto a otras áreas del derecho, con el resultado que muchas reglas que se aplican transversalmente al resto del espectro legal no se aplican, o no se deberían aplicar, al derecho tributario”. Traducción libre de “the notion that tax law is somehow deeply different from other law, with the result that many of the rules that apply transsubstantively across the rest of the legal landscape do not, or should not, apply to tax”. Zelanak, 2014, p. 1901.

tributario son considerados de los más difíciles en las facultades de derecho y sucede frecuentemente que aquellos estudiantes destacados en otras áreas del derecho tienen graves dificultades para dominar la materia tributaria¹⁶.

Como se apreciará más adelante, esta percepción parte de premisas bastante discutibles. No obstante, tiene efectos muy reales y negativos, tanto para la academia como para la resolución de controversias. Una percepción de *excepcionalismo* aísla al derecho tributario. Evita que los abogados en la práctica privada, la administración tributaria, los académicos y los tribunales alimenten su razonamiento tributario con argumentos de otras áreas del derecho que podrían tener mucho que aportar¹⁷. En suma, empobrece el derecho tributario¹⁸.

Queda claro que existen argumentos para defender el carácter excepcional del derecho tributario, pero lo mismo podría decirse de todas las áreas del derecho. Todos los especialistas del derecho querrán siempre argumentar que su área es más especial que las otras, aunque el caso tributario parece tener matices particulares¹⁹.

¹⁶ En su momento, según un reporte del 2014 de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Legislación Tributaria (curso en el que se enseñaba, básicamente, Impuesto a la Renta) era el curso con más estudiantes reprobados de la malla curricular. Respecto a la percepción de los estudiantes en las facultades de derecho estadounidenses, Caron señala que “los estudiantes siguen la creencia generalizada según la cual solo existen dos clases de cursos de derecho: los tributarios y todo lo demás”. Traducción libre de: “students follow the conventional wisdom that there are only two types of law school courses”: tax and everything else”. Caron, 1994, p. 520.

¹⁷ Hickman, 2006, p. 1541.

¹⁸ Caron, que utiliza el término miopía tributaria para básicamente describir lo mismo a lo que nos referimos con el término excepcionalismo tributario, señala que “el derecho tributario muchas veces es erróneamente visto por los abogados, jueces y profesores de derecho como un sistema jurídico autónomo... Esta percepción errada ha perjudicado el desarrollo del derecho tributario al aislarlo de otras áreas del derecho que deberían incidir en el debate tributario” Traducción libre de “[T]ax law too often is mistakenly viewed by lawyers, judges, and law professors as a self-contained body of law... [T]his misperception has impaired the development of tax law by shielding it from other areas of law that should inform the tax debate”. Caron, 1994, pp. 517, 518.

¹⁹ Zelanak señala que, en cierto modo, no hay nada excepcional respecto al excepcionalismo tributario en tanto todos los especialistas intentan defender el excepcionalismo de su propia área, pero que la particularidad del excepcionalismo tributario es que son los comentarios de los profesionales ajenos del derecho tributario los que más exaltan la noción de la complejidad única del derecho tributario: “La conclusión es que la evidencia más fuerte de las actitudes excepcionalistas en materia tributaria —en el sentido de creer en la complejidad única del impuesto federal a la renta— no proviene de las declaraciones y actos de los especialistas tributarios, sino de los comentarios y comportamientos de todos los demás”. Traducción libre de: “The bottom line is that the strongest evidence of tax exceptionalist attitudes—in the sense of a belief in the unique complexity of the federal income tax—comes not from the statements and acts of tax professionals, but from the comments and behaviors of everyone else”. Zelanak, 2014, pp. 1908-1910.

Por otro lado, es destacable que toda pretendida excepcionalidad tiene sus antagonistas en la academia, pero en el caso tributario, incluso los escépticos de su excepcionalidad, como Livingston,

Estos argumentos podrían clasificarse en cuatro categorías: (i) argumentos de autonomía, (ii) argumentos de singularidad, (iii) argumentos de complejidad y (iv) argumentos de relevancia social²⁰.

2.1. Autonomía

Estos argumentos se relacionan a la independencia de un área del derecho para su aplicación. ¿Qué tanto el derecho tributario necesita de otras áreas? Se podría citar la proclividad de las normas tributarias a establecer definiciones y categorías propias para defender el aislamiento del derecho tributario. Después de todo, una de las primeras cosas que se aprenden al estudiar las normas tributarias es que allí donde se lee “venta” no se hace referencia al término civil y que las “personas jurídicas” pueden no serlo a efectos de la legislación societaria²¹.

Pero esta sensación es claramente falsa. Si bien existen muchos términos propios, las normas tributarias simplemente no pueden establecer una definición propia para todo. E incluso las definiciones propias contendrán términos que deban interpretarse acudiendo a otras áreas del derecho. Por ejemplo, sería inconcebible pretender dotar de contenido a todas las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta sin acudir nunca al Código Civil o a la Ley General de Sociedades²². De

la admiten en cierta medida: “Si el derecho tributario no es único, debe estar en el extremo de un continuo...”. Traducción libre de: “If tax law is not unique, it may be at the extreme end of a continuum” Livingston, 1996, p. 687.

²⁰ Legomsky identifica dos elementos para determinar el grado de aislamiento de un área del derecho: *discreteness* y *uniqueness* (que traducimos como autonomía y singularidad, respectivamente). He adoptado estas dos categorías y he considerado conveniente añadir la categoría de complejidad interna (tomando algunos elementos de lo que Legomsky denomina “Technical Complexity” y “Cohesiveness”) y relevancia social. Esta última no ha sido identificada por Legomsky como un elemento que coadyuve a la excepcionalidad de un área del derecho, pero si la ha considerado un factor relevante para determinar en qué clase de controversias la opinión pública tiene un rol más decisivo: “cuando la volatilidad del tema se deriva de los enormes intereses individuales o gubernamentales en juego, entonces la importancia de asegurar la aceptabilidad es magnificada.” Traducción libre de: “when the volatility of the subject stems from the enormity of the individual or governmental interests at stake, then the importance of assuring acceptability is magnified”. Legomsky, 2012, pp. 26-28.

²¹ Esta noción de independencia es tan poderosa en algunos tributaristas peruanos que, por ejemplo, varios se sienten más cómodos acudiendo a la contabilidad antes que a otras áreas del derecho, en abierta oposición al sistema de fuentes de derecho peruano, por sentirla más cercana y pertinente para la interpretación de las normas tributarias que otras áreas del derecho. Sobre el debate respecto a la aplicación de las normas contables como fuente del derecho tributario véase Durán, 2014, pp. 180-199 y Durán y Mejía Acosta, 2015, pp. 28-34.

²² En mi opinión, una de las manifestaciones más dañinas del excepcionalismo tributario en el Perú es la poderosa resistencia para salir del ámbito tributario para dotar contenido a disposiciones tributarias. Esta compartimentalización del derecho ocasiona que los operadores del derecho prefieran dotar de contenido a una disposición tributaria con cualquier contenido de origen tributario, aunque

hecho, la Norma IX del Código Tributario indica expresamente que en lo no previsto en las normas tributarias “podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan ni las desnaturalicen”.

Por otro lado, además de la necesidad de darle contenido a términos en las normas tributarias, es necesario recordar que los tributos no se aplican en abstracto, sino que se aplican sobre hechos jurídicos. Por lo tanto, para un entendimiento pleno de las normas tributarias es necesario reconocer la identidad legal de los hechos jurídicos que se pretenden gravar. Por ejemplo, difícilmente se podrán entender a cabalidad las normas tributarias que regulan el gravamen de los instrumentos financieros derivados sin conocer, al menos mínimamente, la forma en la que el derecho cataloga y regula tales instrumentos.

2.2. Singularidad

La singularidad de un área del derecho se determina por la dificultad de aplicar en ella líneas de razonamiento aplicables en otras áreas. Esta dificultad puede generarse por las distintas finalidades de cada área del derecho, las disposiciones constitucionales que le son propias, los métodos de interpretación particulares de tal área, entre otros.

La tributación suele tener, en los términos mencionados, elementos de singularidad. Por ejemplo, no he encontrado constitución en la que no se regule de alguna forma la potestad tributaria de forma particular²³. En el caso peruano no solo se regula qué instituciones ejercen la potestad tributaria (la regulación tributaria más básica y común en las constituciones) en el artículo 74²⁴, sino también ciertos principios constitucionales y limitaciones que se deben respetar para la creación, modificación y derogación de tributos (tanto en el artículo 74 como en

sea mucho más lógico acudir a contenido no tributario. Esta preferencia, casi fundamentalista, por el contenido de origen tributario genera que, en ocasiones, se utilice contenido de tributos ajenos al tributo en cuestión por el mero hecho de ser contenido “tributario” cuando haría mucho más sentido acudir, por ejemplo, a la regulación no tributaria del hecho imponible del tributo.

²³ Uno de los argumentos esgrimidos por Magidenko para sostener el excepcionalismo tributario es lo que denomina una teoría de origen constitucional. Para él, el hecho que la constitución estadounidense regule de forma específica la potestad tributaria diferencia a la tributación de otras potestades estatales. Magidenko, 2012, p. 28.

²⁴ Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

el artículo 79²⁵). Además, la Constitución le concede un carácter único al evitar su regulación en momentos que considera delicados: está expresamente prohibido someter normas de carácter tributario a referéndum (artículo 32²⁶), emitir decretos de urgencia que contengan materia tributaria o incluir normas tributarias en las leyes de presupuesto (artículo 74). En lo que podría juzgarse como un exceso de detalle del constituyente, la Constitución incluso regula el aspecto temporal de la entrada en vigencia de los tributos de periodicidad anual en el ya mencionado artículo 74.

La especificidad de algunas normas de la Constitución peruana, en comparación con otras constituciones tributarias, refuerza la singularidad tributaria en el derecho peruano. En tanto las disposiciones constitucionales tributarias deben considerarse al momento de crear, interpretar y aplicar el derecho tributario, las particulares líneas de razonamiento jurídico que surjan de estas no serían igualmente aplicables a otras áreas del derecho. La presencia del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad²⁷, por ejemplo, garantizar el derecho de propiedad frente a la acción estatal de una forma particular y distinta en comparación con otras acciones estatales de exacción de propiedad, como el procedimiento expropiatorio. Esto invita a aplicar líneas de razonamiento distintas para interpretar las disposiciones de exacción tributaria y de expropiación.

Sin embargo, hay otros elementos que permiten matizar la singularidad del Derecho Tributario. El Título Preliminar del Código Tributario peruano recono-

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

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

²⁵ Artículo 79.- Los representantes ante el Congreso no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos, salvo en lo que se refiere a su presupuesto.

El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.

En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.

Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

²⁶ Artículo 32. - Pueden ser sometidas a referéndum: 1. La reforma total o parcial de la Constitución; 2. La aprobación de normas con rango de ley; 3. Las ordenanzas municipales; y 4. Las materias relativas al proceso de descentralización.

No pueden someterse a referéndum la supresión o la disminución de los derechos fundamentales de la persona, ni las normas de carácter tributario y presupuestal, ni los tratados internacionales en vigor.

²⁷ Sobre el principio de no confiscatoriedad veáse Danós Ordóñez, 2006; y Sotelo Castañeda, 2007, pp. 182-216.

ce en su Norma VIII, por ejemplo, que “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”²⁸ y permite en su Norma IX que en lo no previsto en las normas tributarias podrán aplicarse supletoriamente “*los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho*”. El Código Tributario peruano no sólo permite el uso de métodos de interpretación que también se aplican a otras áreas del derecho y permite el uso de principios jurídicos no tributarios, sino que lo exige: allí donde el derecho tributario se vea rebasado, el operador jurídico deberá acudir a otras áreas del derecho por líneas argumentativas distintas. Por lo tanto, el derecho tributario peruano reconoce plenamente la validez de razonamientos jurídicos externos para la solución de problemas tributarios.

2.3. Complejidad interna

¿Cómo diferenciar la complejidad interna de la autonomía y de la singularidad en el marco conceptual que se presenta en este trabajo? Mientras la autonomía y la singularidad son variables con las que se analiza el nivel y características de la interrelación de un área del derecho con las otras (al determinar que tanto se pue-

²⁸ La posibilidad de aplicar los mismos métodos de interpretación que en otras áreas del derecho no implica que se deban usar con la misma frecuencia o que la elección o ponderación entre métodos de interpretación no tendrá rasgos particulares. En la academia estadounidense se resalta que el Código de Rentas Internas estadounidense (*Internal Revenue Code*) puede tener elementos particulares pero que es un estatuto como tantos otros (haciendo énfasis en la distinción entre la creación de derecho mediante estatutos frente a la creación mediante jurisprudencia, más protagónica en sistema de common law como el estadounidense) y que, por lo tanto, se le deberán aplicar los mismos métodos de interpretación que a cualquier otro estatuto, aunque la aplicación de ciertos métodos requerirá un análisis particular en el caso tributario.

En esa línea, Zelanak señala que “la interpretación de los estatutos no es una tarea exclusiva de la práctica del derecho tributario. Los principios que se aplican a la interpretación de cualquier estatuto también se aplican a la interpretación del Código. Pero la complejidad única del Código lo hace más que una ley más, y por esa razón la cuestión de cuándo las interpretaciones no literales del Código son apropiadas merece un debate separado de la conveniencia de las interpretaciones no literales de las leyes en general”. Traducción libre de: “Interpreting statutes is not a task unique to the practice of tax law. The principles that apply to the interpretation of any statute apply to the interpretation of the Code as well. But the unique complexity of the Code makes it more than just another statute, and for that reason the question of when nonliteral interpretations of the Code are appropriate merits separate discussion from the appropriateness of nonliteral interpretations of statutes in general” Zelenak, 1986, p. 630.

De manera similar, Livingston concluye que “todos los estatutos utilizarían los mismos métodos interpretativos, pero el equilibrio entre los métodos dependería de dónde se encuentre el continuum del estatuto en particular.” Traducción libre de: “all statutes would utilize the same interpretive methods, but the balance between methods would depend on where on the continuum the particular statute was located.” Livingston, 1996, pp. 677, 687.

den aplicar los contenidos y los razonamientos jurídicos de otras áreas del derecho al área analizada), la complejidad interna se enfoca en el contenido propio de un área del derecho y como los elementos de ese contenido interactúan entre sí y en los contornos del área del derecho en cuestión²⁹.

Son muchos los elementos por los que podría considerarse compleja un área del derecho: el formato e interacción de sus fuentes de derecho propias, la homogeneidad de tal formato y del estilo normativo de tales fuentes de derecho, la cantidad e interconectividad de su contenido, la claridad de los límites de su contenido para resolver problemas comúnmente atribuidos a tal área del derecho, el dinamismo con el que se modifican los elementos sustanciales y no sustanciales de su contenido, entre otras.

Muchos de estos elementos de complejidad surgen en el derecho tributario por el continuo contrapunto entre el legislador tributario y el contribuyente: el legislador querrá gravar ciertas manifestaciones de riqueza y el contribuyente querrá eludir tal gravamen. En tanto el contribuyente siempre encontrará nuevas estructuras para eludir las disposiciones existentes, el legislador siempre deberá actualizar la norma tributaria con nuevas disposiciones anti elusivas que regulen tales estructuras. Este afán legislativo por remallar leyes que jamás podrán blindarse por completo frente a la creatividad elusiva de los contribuyentes tiene como resultado la apariencia frankensteiniana de muchos cuerpos normativos tributarios. Ese formato normativo de enunciados larguísimos seguidos por una infinidad enrevesada de precisiones y excepciones al mismo enunciado genera pánico en los estudiantes de derecho que revisan por primera vez la legislación tributaria³⁰ y, en ocasiones, llega a marear incluso a los abogados más veteranos³¹.

²⁹ Legomsky utiliza el término complejidad organizacional para explicar un concepto similar. Legomsky, 2012, p. 24.

³⁰ Especialmente en comparación con el Código Civil que, hasta ese momento de su formación, es su prototipo de cuerpo normativo. Gran parte de su educación legal ha transcurrido en el estudio de ese Código. Mi impresión es que la alarma es mucho menor en los estudiantes estadounidenses que, en general, se sienten igualmente incómodos con las fuentes de derecho estatutarias. Igual, es común escuchar del “entrenamiento en leer el código” en las clases de derecho tributario estadounidense y suele encontrarse en los materiales de clase recomendaciones como “Consejo para la lectura del Código #1: Si crees que has leído lo suficiente, es probable que te equivoques. Sigue leyendo. A veces, la regla señalada se revierte casi en 180 grados por disposiciones posteriores” Traducción libre de: “Code-reading hint #1: If you think you’ve read enough, you’re likely wrong. Keep reading. Sometimes the rule that is given is reversed nearly 180 degrees by later material”. Sílabo del curso de Impuesto a la Renta Federal (Otoño 2019) de la Facultad de Derecho de Yale, a cargo del Profesor Zachary Liscow.

³¹ Incluyendo a destacados jueces como Learned Hand, aún en la época en que el derecho tributario era mucho más primitivo: “Las palabras de una norma como el Impuesto a la Renta, por ejemplo, simplemente bailan ante mis ojos en una procesión sin sentido: referencia cruzada tras referencia cruzada, excepción tras excepción —formuladas en términos abstractos que no ofrecen ningún asidero

Este contrapunto y la consiguiente necesidad legislativa de detallar también genera lo que parecería ser el crecimiento desmedido de los cuerpos normativos tributarios, en particular de las normas de rango reglamentario que especifican el contenido de aquellas de rango legal. Aunque las disposiciones más relevantes a nivel legal tienen cierta permanencia en el tiempo, surgen modificaciones y disposiciones nuevas todos los años (y me atrevería a decir, todos los meses). Este permanente dinamismo es otra fuente de complejidad interna: el operador jurídico tributario no sólo encontrará los típicos problemas de aplicación de la ley en el tiempo que los continuos cambios generan, sino también deberá mantener en la memoria la evolución histórica de la legislación tributaria para entenderla a cabalidad a nivel de políticas públicas y a efectos de interpretarla.

Cabe señalar que el contrapunto descrito no es único del derecho tributario, pues los ciudadanos siempre querrán evitar imposiciones estatales que afecten sus intereses, pero es particularmente poderoso en esta área del derecho por la magnitud de la intervención estatal. En los considerandos de la mencionada Resolución no se explica por qué se mezclan subespecialidades tan disímiles en un Juzgado Especializado en lo Constitucional. Esto resulta bastante contra intuitivo si se toma en cuenta que el argumento para la creación de tal juzgado es la especialización.

del que sostenerse—; dejan en mi mente sólo un sentido confuso de algún significado vitalmente importante, pero exitosamente oculto, que es mi deber extraer, pero que está dentro de mi poder, si es que lo está, sólo después de una desmesurada inversión de tiempo. Sé que estos monstruos son el resultado de una industria e ingenio fabulosos, tapando este vacío y echando la red, contra toda evasión posible; sin embargo, a veces no puedo evitar recordar un dicho de William James sobre ciertos pasajes de Hegel: que sin duda fueron escritos con pasión por la racionalidad; pero que uno no puede evitar preguntarse si para el lector tienen algún significado excepto que las palabras están encadenadas con corrección sintáctica. Gran parte del Derecho es ahora tan difícil de comprender, y es probable que cada vez más lo sea; pues no cabe duda de que estamos entrando en un período de regulación cada vez más detallada, y será el deber de los jueces confeccionar el camino -porque hay un camino - a través de estos fantásticos laberintos”. Traducción libre de: “The words of such an act as the Income Tax, for example, merely dance before my eyes in a meaningless procession: cross-reference to cross-reference, exception upon exception-couched in abstract terms that offer no handle to seize hold of-leave in my mind only a confused sense of some vitally important, but successfully concealed, purport, which it is my duty to extract, but which is within my power, if at all, only after the most inordinate expenditure of time. I know that these monsters are the result of fabulous industry and ingenuity, plugging up this hole and casting out that net, against all possible evasion; yet at times I cannot help recalling a saying of William James about certain passages of Hegel: that they were no doubt written with a passion of rationality; but that one cannot help wondering whether to the reader they have any significance save that the words are strung together with syntactical correctness. Much of the law is now as difficult to fathom, and more and more of it is likely to be so; for there is little doubt that we are entering a period of increasingly detailed regulation, and it will be the duty of judges to thread the path-for path there is-through these fantastic labyrinths”, Swan, 1947, pp. 167, 169.

Por otra parte, la interacción entre las múltiples fuentes del derecho tributario peruano es particularmente compleja. Solo la presencia de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario genera un problema complejo pues colisiona con la estructura de fuentes de derecho que ha desarrollado el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia³² y abre la pregunta sobre si resultaría constitucional que una norma de rango legislativo estructure el sistema de fuentes de un área del derecho³³.

Otro debate respecto a las fuentes de derecho tributarias son las reglas aplicables para determinar qué criterios jurisprudenciales obligan a qué órganos resolutores de controversias tributarias. ¿Debería un informe de la Administración Tributaria considerarse como una fuente de derecho vinculante? ¿El Tribunal Fiscal debería adoptar las interpretaciones del Poder Judicial en todos los casos³⁴? ¿Qué sucede cuando los criterios de la Corte Suprema entran en conflicto con los del Tribunal Constitucional? Si bien el desorden del sistema de fuentes de derecho peruano es transversal a todas las áreas del derecho, este se ve agudizado en el área tributaria por la regulación particular de cada órgano resolutor de controversias y por la facilidad con la que se puede argumentar que un nuevo caso es distinto que el anterior por la infinita variedad del contenido económico y de las características de los hechos imposables materia de controversia.

Por último, la creciente influencia del *soft law* en la resolución de controversias tributarias (mucho mayor que en otras áreas del derecho), en particular en materia de tributación internacional y precios de transferencia, añade un nivel adicional de análisis complejo³⁵. El especialista tributario no sólo deberá mantenerse actualizado respecto al exponencial crecimiento del *soft law* en materia tributaria, sino también deberá determinar cuando es pertinente reconocerlo como un criterio relevante para la interpretación de las normas tributarias peruanas.

2.4. Relevancia social

Ninguna narrativa de excepcionalidad está completa sin cierto guiño a la relevancia social del área del derecho en cuestión. La trascendencia de un área

³² Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano No. 047-2004-AI/TC, en la que se expone el sistema de fuentes de derecho peruano.

³³ Por ejemplo, a mi juicio, carece de sentido que la Norma III señale que las disposiciones constitucionales son una fuente del derecho tributario. ¿Acaso podría señalar lo contrario? ¿Cuál es el aporte de establecer esto en el Título Preliminar del Código Tributario?

³⁴ En la práctica, el Tribunal Fiscal no aplica los precedentes establecidos por el Poder Judicial. Se limita a ejecutar lo dispuesto por el Poder Judicial respecto a un caso específico, sin adoptar tal criterio de forma general. Por ejemplo, mientras el Poder Judicial estableció un criterio sobre el tema de los intereses y pagos a cuenta (véase Casación 4392-2013), el Tribunal Fiscal emitió su propia jurisprudencia de observancia obligatoria, con un criterio opuesto al del Poder Judicial.

³⁵ Sobre el impacto del *soft law* en el derecho tributario de países en vías de desarrollo, véase Marcussen, 2004, pp. 103-126; y Baistrocchi, 2008.

del derecho para el Estado, la sociedad o el individuo (o cómo estas mismas áreas del derecho dotan de contenido a estas categorías) es siempre materia de debate.

Estos argumentos pueden variar muchísimo. Algunos pueden ser más “conflictivistas”, determinando la relevancia de un área del derecho a partir de la magnitud de los intereses sociales en pugna que tal área del derecho debe regular³⁶. Otros tendrían que ver con el grado de controversia social que generan los debates entre posturas de un área del derecho³⁷. Según estos argumentos, la relevancia del área del derecho bajo análisis dependería en gran medida de la opinión pública y, por lo tanto, existirían áreas del derecho que usualmente tendrían el carácter de relevantes y otras cuya relevancia dependería más de la coyuntura social en el momento del análisis.

Estos últimos argumentos me resultan menos atractivos por su contingencia: por ejemplo, existen áreas del derecho que cobran especial relevancia en épocas de crisis económica o con la cercanía de un proceso electoral. En mi opinión, la calificación de un área del derecho como excepcional debería tener un carácter más permanente para no relativizar su excepcionalidad. Bajo esta perspectiva, el excepcionalismo del derecho tributario podría relativizarse en Perú, en el que el debate alrededor de la tributación solo toma relevancia esporádicamente, a diferencia de, por ejemplo, el caso estadounidense en el que permanentemente es uno de los ejes centrales de la discusión política³⁸.

Los argumentos “conflictivistas” parecen ser más resistentes a la coyuntura y son más universales: son pocos los Estados cuya fuente de ingresos principal no sea la recaudación tributaria. Por eso mismo, la tributación siempre constituirá una fuente de “conflicto” entre los intereses de los contribuyentes y de los destinatarios del gasto público (aunque pueda existir identidad entre estos sujetos)³⁹ y siempre estará profundamente ligada a la concepción de sociedad que se construya (o discuta)⁴⁰. Sheldon Cohen, un antiguo jefe de la Administración Tributaria

³⁶ Véase por ejemplo, Legomsky, 1990. Oxford Scholarship Online, 2012, p. 21.

³⁷ Véase por ejemplo, Legomsky, 1990. Oxford Scholarship Online, 2012, p. 27.

³⁸ Al respecto, véase por ejemplo Franko *et al.*, 2013, pp. 923-37.

³⁹ Como señala Zelenak, la tributación no sólo es especial por su complejidad “si no, sobretodo, por su función de financiar las operaciones del gobierno, y por su impacto directo en las finanzas personales de una vasta mayoría de la población estadounidense. Y el impacto del impuesto a la renta va mucho más allá de las obligaciones tributarias resultado de su aplicación, porque muchos de los aspectos de la vida de cada uno son relevantes para la determinación de tales obligaciones”. Traducción libre de “but also for its function of financing the operations of the federal government, and for its direct impact on the personal finances of the vast majority of the American population. And the impact of the income tax goes far beyond bottom-line tax liabilities, because so many aspects of one’s life are relevant to the tax liability determination”. Zelenak, 2014, p. 1919.

⁴⁰ Como enfatiza Howard, “el gravamen y distribución de rentas es el asunto más importante y políticamente cargado que un gobierno debe enfrentar. Quién o qué debe pagar y cuánto, y quién o qué

estadounidense, describió de forma muy bella esta relación: “la tributación es, en realidad, la vida misma. Si sabes la posición que una persona toma respecto a los tributos, puedes captar toda su filosofía. El código tributario, una vez que llegas a conocerlo, representa toda la esencia de la vida: codicia, política, poder, bondad, caridad”⁴¹. De forma aún más poética si cabe y desde una perspectiva más histórica, Schumpeter sentenciaba hace un siglo que “*El espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social, los acontecimientos que su política pueda generar — todo esto y más está escrito en su historia fiscal, despojado de cualquier fraseo. Aquel que sepa escuchar su mensaje percibirá el trueno de la historia del mundo más claramente que en cualquier otro espacio*”⁴².

Mucho más se podría escribir sobre el excepcionalismo tributario, pero no es la finalidad de esta sección, ni de este trabajo, dar un recuento exhaustivo de todos los argumentos a favor y en contra del excepcionalismo tributario o valorar tales argumentos a detalle. La finalidad era presentar los varios elementos y argumentos que construyen la noción de excepcionalismo tributario para identificar con más claridad cuáles de estos coadyuvan o no a los argumentos a favor y en contra de la especialización judicial en materia tributaria.

III. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ESPECIALIZACIÓN EN EL SISTEMA DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS PERUANO

En esta sección se intentará agrupar las ventajas y desventajas de la especialización en los sistemas de controversias según la literatura comparada. Esta discusión estará marcada, en gran medida, por la discusión estadounidense, debido a la fuerte resistencia estadounidense a la especialización. Algunos de estos argumentos están muy específicamente vinculados a realidades domésticas particulares y no se

debería recibir tal renta y cuánta, son preguntas políticas de las que es imposible escapar y que están cargadas de visos políticos”. Traducción libre de: “(...) the collection and distribution of revenue is the single most important and politically charged issue that any government must confront. Who or what should pay and how much, and who or what should receive this revenue and how much, are inescapably political questions charged with ideological overtone”. Howard. 2005, p. 146.

⁴¹ Traducción libre de “[T]axation, in reality, is life. If you know the position a person takes on taxes, you can tell their whole philosophy. The tax code, once you get to know it, embodies all the essence of life: greed, politics, power, goodness, charity”. Birnbaum y Murray, 1987, p. 289 (quoting Sheldon Cohen).

⁴² Traducción libre de “The spirit of a people, its cultural level, its social structure, the deeds its policy may prepare -- all this and more is written in its fiscal history, stripped of all phrases. He who knows how to listen to its message here discerns the thunder of world history more clearly than anywhere else”. Schumpeter, 1991 [1918],. Esta frase ha sido reivindicada por la sociología fiscal como su manifiesto fundacional. Para una breve introducción sobre la sociología fiscal véase Loayza Jordán, 2018. Para una revisión más profunda de la denominada “nueva sociología fiscal”, véase Martin *et al.*, 2009.

profundizarán en este trabajo⁴³. Se hará particular énfasis en la conexión de estos argumentos con la excepcionalidad tributaria⁴⁴ y con la realidad del sistema de resolución de controversias tributarias peruano⁴⁵.

Antes de pasar a describir las ventajas y desventajas de la especialización cabe señalar que toda instancia siempre contará con cierto nivel de especialización sea cual sea la forma en la que diseñemos el sistema de resolución de controversias⁴⁶. El bagaje previo de los jueces y los casos que vaya resolviendo siempre generará más cercanía a ciertos temas que a otros. La estructura del sistema que se implemente podrá incrementar esa especialización o convivir con ella⁴⁷, pero no eliminarla completamente, por más generalista que sea el sistema que se imponga.

3.1. Ventajas

Describiré brevemente los argumentos a favor de la especialización pues estos son de algún modo parte de ese “sentido común” que defiende la especialización como una medida por se beneficiosa. Siguiendo a Baum⁴⁸, agruparemos estos ar-

⁴³ En la literatura estadounidense muchos argumentos están muy enfocados en particularidades de las cortes estadounidenses, como el rol de los tribunales en sistemas de common law, la configuración específica de las Cortes de Apelaciones, las limitaciones para revisar pruebas de instancias precedentes, entre otros. La mayor parte de estos argumentos pueden encontrarse en Lederman, 2014, pp. 1835, 1896.

⁴⁴ Cabe señalar en este punto un argumento a favor de la especialización tributaria en específico que no podré comentar más adelante pues suele ser un argumento en contra de la especialización en general: en la mayor parte de casos, diferenciar los casos que se encuentran bajo la competencia de un juzgado especializado conlleva a litigación por los conflictos de competencia. Esta desventaja debe tomarse en cuenta al momento de especializar tribunales, pues el costo de tal litigación podría sobrepasar las ventajas de la especialización. Sin embargo, esta desventaja suele ser poco relevante en el caso tributario. Uno de los resultados del mencionado excepcionalismo tributario es la fácil diferenciación del derecho tributario de otras áreas del derecho. Como señala Miles, esto es una ventaja pues evita conflictos competenciales que aumenten. Miles, 2015, p. 368.

⁴⁵ Creo que no hay otra forma relevante de analizar el fenómeno de la especialización. En este punto estoy respetuosamente en desacuerdo con autores como Legomsky, quienes pretende aislar la cuestión de la especialización de otras variables presentes en los sistemas de resolución de controversias. Tal aspiración me parece un imposible porque al mismo momento de pensar en la especialización y sus efectos, nos situamos en sistemas de resolución de controversias determinados. El mismo Legomsky se contradice en este punto cuando, por ejemplo, menciona el prestigio del juez generalista como una ventaja, cuando esa es una realidad propia del sistema estadounidense y que no se comprueba en otros casos, como el peruano. Véase Legomsky, 2012, p. 16.

⁴⁶ Véase Silvestri, 2014, pp. 166-167.

⁴⁷ Por ejemplo, Cheng señala que incluso en esas cortes federales estadounidenses que se consideran generalistas, se tiende a seguir un patrón de especialización al elegir el juez al que se encomienda la redacción de las opiniones en materias que se reconozcan de su especialidad. Cheng, 2008, p. 519.

⁴⁸ Véase Baum, 2009, pp. 1667, 1675; y 2011.

gumentos en tres categorías (eficiencia, calidad y uniformidad) y los intentaremos aplicar al caso peruano, matizando sus efectos positivos cuando sea pertinente.

A. Eficiencia

La eficiencia de los órganos de resolución de controversias especializados surge de la limitación de su ámbito de competencia. Al enfocarse únicamente en una clase particular de controversias, tal órgano concentrará sus esfuerzos en desarrollar la técnica e incrementar el conocimiento necesarios para resolver tales controversias⁴⁹. Esa acumulación de experiencia no sólo reducirá el tiempo en que se incurrirá para resolver la controversia, sino que también protegerá a las menos sofisticadas, quienes no necesitarán invertir tantos recursos en que el juez se familiarice con el derecho a aplicarse⁵⁰. En el caso tributario, un contribuyente podría verse en dificultades para explicar su caso ante un juez generalista si no cuenta con recursos para pagar una asesoría legal especializada que pueda “traducir” la controversia para facilitar la labor del juez generalista. Un juez especializado genera que el resultado de la controversia dependa menos de los recursos invertidos en el proceso.

También existe un efecto en el resto de los órganos que resuelven controversias: al crear un órgano especializado en una materia, inmediatamente se está reduciendo el ámbito de competencia de otros órganos que ya no resolverán controversias en esa materia⁵¹. En otras palabras, la especialización de un órgano resolutor de controversias genera, aunque en menor medida, la especialización de todos los demás órganos de la misma instancia.

Cabe señalar que, si bien la especialización se suele asociar con mayor eficiencia, existe poca evidencia al respecto⁵². Determinar el efecto neto de la eficiencia es complejo porque la especialización suele implementarse en conjunto con incremento de recursos, como en el caso peruano. ¿No tendríamos un resultado de similar eficiencia si ese incremento se hubiera destinado a nuevos juzgados generalistas o a darle más recursos a los existentes?

De hecho, la especialización judicial podría incluso reducir la eficiencia cuando su diseño apunta a asegurar una consideración más cuidadosa de ciertos casos⁵³. Un juzgado o sala especializada en lo tributario estaría en condiciones de dar una respuesta altamente técnica a la controversia y podría preferir el detalle que la velocidad al resolver controversias. Esto no es necesariamente negativo, pues podría valer la pena mejorar la calidad y sacrificar la rapidez, pero en todo caso es

⁴⁹ Oswald, 2017, p. 251.

⁵⁰ Dreyfuss, 1990, pp. 420-421.

⁵¹ Oswald, 2017, p. 252.

⁵² Véase Baum, 2011, p. 218.

⁵³ Véase Baum, 2011, p. 219.

una decisión que se debe tomar conscientemente y no el resultado accidental de una reforma judicial.

B. Calidad

La mencionada acumulación de experiencia también permite generar resoluciones de mayor calidad⁵⁴ durante el proceso. La especialización permite determinar los puntos controvertidos; valorar las pruebas; e identificar las fuentes de derecho pertinentes, interpretarlas y aplicarlas con más precisión. En suma, los órganos especializados son más capaces de tener una mirada panorámica del área del derecho en la que operan, incluyendo sus lógicas y dinámicas particulares⁵⁵. En el caso tributario, se esperaría que la especialización sea especialmente valiosa por su presunta excepcionalidad.

El impacto de la especialización en la calidad dependerá en gran medida de la instancia del sistema de resolución de controversias que estemos analizando. Por ejemplo, para el momento en el que una controversia tributaria haya llegado a la última instancia judicial, los puntos controvertidos ya habrán sido fijados, los medios probatorios revisados, las normas en debate identificadas y las posturas en controversia desarrolladas a lo largo de todas las instancias anteriores⁵⁶. Por lo tanto, el impacto positivo de la especialización será mucho mayor en la calidad de las resoluciones de las primeras instancias y será más bien marginal en la última instancia⁵⁷.

C. Uniformidad de criterios

Las instancias especializadas tenderán a rebelarse frente a la imposición de criterios de instancias superiores generalistas. Este fenómeno es extremadamente pernicioso y costoso, pues afecta la predictibilidad del sistema en general⁵⁸ y muchas veces obliga a las partes a apelar a las instancias generalistas para que se les aplique un criterio ya establecido. En el caso peruano, podría argüirse que el origen de este problema radica en la falta de un sistema de fuente de derecho tributario

⁵⁴ Definir el término “calidad” para efectos de ese análisis es complicado y medir esa “calidad” puede resultar muy complejo. Algunos autores como Worthy utilizan el número de veces que se pierden apelaciones para determinar la calidad de la instancia que emite la resolución apelada, pero parece una métrica dudosa, pues podría generarse por la poca calidad de la segunda instancia. Véase Worthy, 1971.

⁵⁵ Oswald, 2017, p. 252.

⁵⁶ Cabe precisar que, si bien esto será cierto en la mayoría de los casos, en ciertos casos, debido a la forma en la que se planteó la apelación judicial, ésta podría implicar reabrir el caso tanto a nivel probatorio como a nivel de derecho.

⁵⁷ Legomsky, 2012, p. 9.

⁵⁸ Véase Duffy, 1991, pp. 383, 406.

coherente y organizado, pero la desobediencia generalista trasciende el desorden peruano⁵⁹ y parece ser una tendencia general en estructuras organizacionales⁶⁰.

La especialización de instancias superiores tiende a aliviar este problema de dos modos: por un lado, las instancias superiores especializadas tienden a emitir criterios más similares a los que tendrían las instancias que les preceden y, por el otro, las primeras instancias suelen respetar más los criterios de instancias superiores cuando éstas son especializadas. Nótese que la uniformidad de criterios no implica que tales criterios sean de calidad, pero sí implica una reducción en litigiosidad innecesaria al permitirle a las partes predecir más exitosamente los resultados de una controversia antes de someterla a litigio⁶¹. Sin embargo, si un juez especializado resuelve erróneamente una controversia, los mecanismos de corrección serán limitados⁶², más aún en el caso peruano en el que las dos instancias judiciales se han especializado en materia tributaria.

3.2. Desventajas

A. Opacidad en las resoluciones

Uno de los argumentos en contra de la especialización es que los órganos resolutores que se especialicen empezarán a utilizar un lenguaje menos comprensible para el público en general⁶³ y, por lo tanto, tenderán a perder legitimidad⁶⁴.

⁵⁹ En efecto, a pesar de la clara jerarquía entre instancias estadounidenses, el Tribunal Fiscal estadounidense se resistió inicialmente a aplicar varios de los criterios establecidos por las Cortes de Apelaciones (instancias generalistas), aunque luego de muchas décadas de presión finalmente se sometieron. Véase Baum, 2011, p. 153.

⁶⁰ Sobre la tendencia de los subordinados especialistas a respetar menos la autoridad de sus superiores generalistas porque los consideran menos preparados que ellos, véase Wilson, 1989, pp. 91-101.

⁶¹ Revesz utiliza los términos coherencia y consistencia para referirse a la misma relación a la que nos referimos entre idoneidad y uniformidad. Véase Revesz, 2012, p.14.

⁶² Oswald, 2017, p. 253.

⁶³ Gugliuzza, 2012, p. 1449.

⁶⁴ “Los jueces generalistas, como dije, no pueden convertirse en tecnócratas; no pueden esconderse detrás de vocabulario especializado y preocupaciones ‘internas’. Si los jueces operan dentro de un compartimento, es menos probable que tanto los usuarios de la corte como el público en general comprendan los resultados a los que llega la corte. La opacidad, en mi opinión, es mala; los tribunales tienen el deber de hacer algo mejor que “explicar” un resultado con la declaración “confíe en nosotros, sabemos lo que es mejor para usted”. Es menos probable que los jueces generalistas caigan en esta trampa, porque están fuera de la cultura de un campo en particular. Dicho de otro modo, los jueces generalistas serán en gran medida inmunes al fenómeno de la captura regulatoria”. Traducción libre de: “Generalist judges, as I said, cannot become technocrats; they cannot hide behind specialized vocabulary and ‘insider’ concerns. If judges operate inside a silo, both court users and the public at large are less likely to understand the results the court reaches. Opacity, in my view, is bad; courts have a duty to do better than “explain” an outcome with the statement “trust us, we

Esta línea argumentativa tiene sentido en Estados Unidos, pero soy escéptico de su aplicación en el contexto peruano. Primero, porque los órganos resolutores generalistas peruanos nunca emitieron resoluciones comprensibles para el público en general y, por lo tanto, es poco probable que su (poca) legitimidad provenga de la transparencia y accesibilidad de su razonamiento jurídico. Segundo, porque me atrevería a argumentar que el estilo opaco de las resoluciones del Poder Judicial generalistas se ha mantenido igual tras el proceso de especialización porque es un estilo influido por la cultura judicial más que por el generalismo o especialización de los jueces. En esa línea, me permitiría aseverar que una Resolución del Tribunal Fiscal es en general más clara en su razonamiento jurídico que una Sentencia de un juzgado tributario especializado debido a la cultura institucional del Tribunal Fiscal (que no comparte los vicios de redacción y el lenguaje engorroso del Poder Judicial), más que por el hecho que ambos sean órganos especializados.

b. Los jueces generalistas también son una clase de especialistas

La concepción de especialización que maneja usualmente la literatura entiende que la especialización se relaciona a un área del derecho específica. En esa línea, los argumentos desarrollados están vinculados a esa especialización “temática” cuando no toda especialización debe tener esas características. Por ejemplo, podríamos hablar de órganos especializados en la determinación de medidas cautelares o en la valorización de la prueba.

Bajo esta perspectiva, los órganos resolutores de controversias serán siempre especialistas en aplicar normas procedimentales. La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, al mismo tiempo que son especialistas tributarios, son especialistas en el procedimiento tributario y en las disposiciones del Código Tributario que lo regulan⁶⁵. Previamente a la especialización de los juzgados de primera instancia, estos eran especialistas en derecho procesal aun cuando no eran especialistas “temáticos”⁶⁶.

know what is best for you.” Generalist judges are less likely to fall into this trap because they stand outside the culture of any particular field. Put differently, generalist judges will be largely immune from the phenomenon of regulatory capture”. Wood, 2015, p. 12.

⁶⁵ Sería un error considerar a la Administración Tributaria en su conjunto como un órgano concebido para resolver controversias, pero ciertamente hay áreas dentro de ella que cumplen ese rol. A tales áreas nos referimos en este punto.

⁶⁶ Como señala Wood, “los jueces [generalistas], en resumen, son expertos en el proceso judicial. Ese conocimiento, frecuentemente, es el relevante en el litigio, no el conocimiento de uno en derecho de patentes, o regulación bancaria, o derecho migratorio”. Traducción libre de: “Judges, in short, are experts in the judicial process. That expertise, often, is what matters in litigation, not a person’s knowledge of patent law, or Dodd-Frank, or immigration law”. Wood, 2015, p. 13.

Más importante aún, en tanto esos juzgados no tenían una especialización “temática”, éstos se especializaban también en teoría general del derecho, pues era el único conocimiento que les era útil para la resolución de todos sus casos. Me atrevería a añadir que es justamente ese conocimiento de teoría general del derecho del que carecen normalmente los abogados tributaristas: el mismo abogado que puede enfrentarse a la creciente complejidad de la regulación de precios de transferencia tiene serias dificultades para resolver un problema relacionado a la aplicación temporal de normas a hechos que venían transcurriendo durante la entrada en vigencia de ésta último.

Queda claro que, para la resolución de una controversia tributaria, además de contar con conocimiento tributario (el conocimiento “especializado”) es necesario el conocimiento procesal y de teoría general del derecho (el conocimiento “generalista”). En teoría, si el resultado de tales instancias administrativas no es satisfactorio para el contribuyente, esto se puede deber a que el órgano resolutor de controversias no valoró de forma adecuada sus argumentos “especialistas” tributarios o sus argumentos “generalistas”. En tanto los órganos administrativos son especializados, resulta más probable que el resultado poco satisfactorio se deba a una valoración no adecuada de sus argumentos “generalistas”. Por lo tanto, parecería que el conocimiento “generalista” sería particularmente valioso en las etapas posteriores del sistema de solución de controversias y que el valor del conocimiento “especialista” se iría reduciendo conforme se va avanzando a través de las etapas del sistema de solución de controversias, pues este conocimiento ya habría estado presente en las primeras etapas del sistema⁶⁷. En esa línea, la última etapa debería ser lo más generalistas posible, a contrasentido del caso peruano en el que incluso la Sala Superior que resuelve controversias tributarias (y que debería ser la última instancia⁶⁸) está especializada. ¿Por qué entonces promover la especialización tributaria en sede judicial cuando ya contamos con tres instancias en sede administrativa con órganos resolutores especializados? La única respuesta que encuentro es la exaltación del excepcionalismo tributario que hemos matizado previamente en este trabajo: la creencia en que la especial dificultad del derecho

⁶⁷ Así también lo entiende Wood cuando señala que “mientras más elevada sea la posición de una corte en la jerarquía judicial, más débil se vuelve el argumento a favor de la especialización. En cambio, existen más ganancias potenciales de la especialización en las primeras instancias, sean estas ante la Administración o ante el Poder Judicial”. Traducción libre de: “The higher a court stands in the judicial hierarchy, the weaker the case for specialization becomes. Conversely, there are more potential gains from specialization at the first-instance level, whether that is before an administrative agency or it is before a trial court”. Wood, 2015, p. 15.

⁶⁸ Véase el pie Ade página 3 de este trabajo respecto a las últimas instancias de facto: el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema.

tributario admite este tratamiento especial, aún en detrimento del generalismo necesario para resolver satisfactoriamente las controversias tributarias.

Como hemos mencionado, actualmente la especialización no es total en muchos juzgados y salas tributarias del Poder Judicial, pues nos encontramos ante jueces generalistas que han sido entrenados en temas tributarios. Por lo tanto, su razonamiento y aproximación a los casos se mantienen, en cierta medida, generalistas. Sin embargo, conforme se vayan eligiendo nuevos jueces bajo el requerimiento de la experiencia tributaria, se irá perdiendo el enfoque generalista que permitiría resolver de forma más idónea controversias que requieran un conocimiento más profundo de teoría general del derecho y de normas procesales.

c. Fomento de actitudes aislacionistas

Como explicamos, la excepcionalidad tributaria se sostiene, en parte, en argumentos de autonomía y singularidad. Tales argumentos deben matizarse por las razones descritas previamente. El derecho tributario no está aislado del resto del sistema jurídico, sino que lo enriquece y se enriquece de él. La especialización tributaria corre el riesgo de exacerbar este excepcionalismo y compartimentalizar el derecho tributario. Esto se puede verificar particularmente en las dos primeras instancias en sede administrativa ante la Administración Tributaria peruana, la cual difícilmente adoptará argumentos que no perciba como estrictamente “tributarios”⁶⁹.

La especialización también puede devenir en los órganos resolutores que estereotipen desmedidamente los casos. Como explica Baum, en tanto los especialistas revisan casos más parecidos entre ellos que los generalistas, tenderán a establecer mentalmente casos tipo con determinados atributos⁷⁰. Posteriormente, los especialistas intentarán calzar los casos nuevos en estos casos tipo, forzando la aplicación estereotípica de criterios anteriores y perdiendo objetividad. Por el contrario, un “juez generalista no sólo tendrá la visión sin prejuicios de un externo al área, sino que también podrá beneficiarse de una perspectiva más amplia y adoptar analogías desde otras áreas del derecho”⁷¹. De igual modo, será más sencillo para el generalista dejar de estereotipar el caso como eminentemente tributario y entender que no necesariamente serán las categorías tributarias las únicas aplicables o las más idóneas.

⁶⁹ En cambio, como señala Wood, los resolutores generalistas “verán conexiones entre un área del derecho y otra que no serían perceptibles para un especialista inmerso en una sola área”. Traducción libre de: “Instead, they will see connections from one area to the next that would escape the specialist who was immersed in only one field”. Wood, 2015, p. 16.

⁷⁰ Baum, 2009, p. 1678.

⁷¹ Traducción libre de: “a generalist judge not only may have the outsider’s unprejudiced vision, but also may enjoy a broader perspective and draw on analogies from other areas of law”. Lederman, 2014, p. 2014. Véase también Legomsky, 2012, p.16.

Además, un órgano resolutor que resuelve solo una determinada clase de casos e interactúa solo con litigantes especializados perderá sensibilidad con la política social y con los valores básicos que sostienen el derecho⁷². En el caso tributario, esto puede generar (y en el caso peruano, genera) que los órganos resolutores fueren un formalismo a ultranza y se refugien en un literalismo técnico ajeno a los motivos que subyacen las normas tributarias.

d. Rigidez ideológica

Los jueces especializados tienden a tener posiciones más cerradas respecto a temas controversiales porque la constante interacción con un tema en particular los lleva a formar posturas más definidas respecto a tales temas⁷³. Esta idea ha sido corroborada empíricamente por Curry y Miller en un estudio sobre especialización en la resolución judicial de controversias de derecho de competencia en Estados Unidos, en el que concluyen que:

En esta revisión de la influencia de la especialización en la resolución de casos de competencia, hemos concluido que los jueces de apelación que se especializan en un área del derecho son significativamente más proclives que sus contrapartes no especialistas a votar de forma ideológicamente consistente. En otras palabras, nuestros resultados indican que la especialización judicial amplifica el impacto de la ideología en la resolución de casos y, por lo tanto, opera de forma tal que podría incrementar la polarización en el derecho de competencia⁷⁴.

Esta rigidez ideológica no solo proviene del contacto constante de los jueces con una materia en particular, sino con la selección previa de jueces basados en su conocimiento especializado⁷⁵. Si le exigimos a los candidatos a jueces experiencia

⁷² Gugliuzza, 2012, p. 1449.

⁷³ “Un juez especialista está condenado a tener o desarrollar puntos de vista consistentes con una u otra escuela de pensamiento en el campo confiado a su tribunal. Sin embargo, los jueces generalistas no estarán tan inmersos en estas disputas internas y, por lo tanto, es más probable que se mantengan por encima de la contienda y dejen las decisiones políticas a las ramas apropiadas del gobierno: la legislatura y el ejecutivo”. Traducción libre de: “A specialist judge is bound either to have or to develop views consistent with one school of thought or another in the field entrusted to her court. Generalist judges, however, will not be so immersed in these intramural disputes and thus will be more likely to stay above the fray and leave the policy choices to the proper branches of government - the legislature and the executive” Wood, 2015, pp. 14-15.

⁷⁴ Traducción libre de: “In this examination of specialization’s influence on decision making in antitrust cases, we found that appellate judges who specialize in that area of law are significantly more likely than their nonspecialist counterparts to vote in ideologically consistent ways. In other words, our results indicate that judicial specialization amplifies the impact of ideology on decision making and, thus, operates in ways that may increasingly polarize antitrust law.” Curry y Miller, 2015, pp. 40, 43. Sobre el sesgo ideológico en las cortes especializadas, véase también Howard, 2005.

⁷⁵ Baum, 2011, p. 221.

tributaria previa, estaremos ante abogados que ya han desarrollado ciertas posiciones ideológicas específicas en esa área del derecho.

En derecho tributario, queda claro que la dicotomía ideológica pro-fisco y pro-contribuyente se adopta, en cierta medida, desde muy temprano en la carrera de los abogados tributaristas. Un tributarista formado en el sector privado tendrá, en general, una inclinación pro-contribuyente y uno formado en el sector público tendrá, en general, una inclinación pro-fisco. Debido a los requerimientos de edad y experiencia, y debido a los rangos salariales en el Poder Judicial, es probable que un número importante de candidatos para las plazas en los juzgados y salas especializadas provengan de la Administración Tributaria. Estos candidatos probablemente presentarán una inclinación pro-fisco y un sentido de responsabilidad respecto a su anterior misión institucional recaudatoria⁷⁶. Una vez elegidos jueces, se correría el riesgo que esos juzgados y salas se conviertan en simples sucursales de la Administración Tributaria, renunciando a su rol en el sistema de solución de controversias tributarias.

Cabe señalar que la rigidez ideológica no solo es relevante por sus resultados directos, sino por la percepción que se genera en la ciudadanía. Como indica Lederman, una instancia especializada se percibe como una menos neutral y esto podría generar una percepción ilegítima de sus resultados⁷⁷. Si bien no se ha desarrollado un estudio empírico en Perú, me siento cómodo afirmando que, al menos las empresas y los abogados que litigan sus causas perciben los juzgados y salas especializadas como menos neutrales que antes debido a la formación en materia tributaria que han recibido y los percibirán aún menos neutrales cuando se nombren a los nuevos jueces especialistas, que contarán con experiencia en la práctica tributaria⁷⁸.

e. Más proclive a la captura política

Por la relevancia social de las controversias tributarias, es indispensable que los órganos resolutores de controversias se mantengan independientes de presiones políticas. Teóricamente, aquellos órganos administrativos adscritos al Poder Ejecu-

⁷⁶ Baum señala que uno de los motivos por los que jueces especializados tienen inclinaciones ideológicas marcadas es “el sentido de responsabilidad por el éxito de un programa de gobierno”. Traducción libre de: “a feeling of responsibility for the success of a government program”. Baum, Lawrence. *Specializing the Courts*. Chicago: University of Chicago Press, 2011, p. 224.

⁷⁷ Leandra Lederman, “(Un)Appealing Deference to the Tax Court,” *Duke Law Journal* 63, no. 8 (May 2014): 1882

⁷⁸ Legomsky señala que el problema de la percepción pública empeora sustancialmente si la experiencia de los jueces indica una marcada inclinación en sus posturas sobre la materia, como sería el caso de jueces que previamente han sido funcionarios de la Administración Tributaria. Legomsky, 2012, p.19.

tivo serán más susceptibles de ser presionados por éste que los órganos resolutores judiciales, adscritos a un Poder Judicial que, en principio debería ser independiente⁷⁹. Esta presunción teórica se ve severamente cuestionada por la realidad peruana, en la que la tecnocracia de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal ha consolidado su independencia y el Poder Judicial se ve inundado de denuncias de corrupción y presiones políticas, sumadas a un nivel de credibilidad minúsculo ante la opinión pública⁸⁰.

La captura política del Poder Judicial es un tema que requeriría varios tomos y no es posible abordar su crisis en este artículo. Durante los últimos años se ha comprobado que mafias, producto de la alianza de políticos y empresarios inescrupulosos, controlaban una parte importante del Poder Judicial y otras entidades del Estado. Pero además de estos casos grotescos de corrupción, es evidente que, el Poder Judicial es ampliamente susceptible a ser influenciado por grupos de poder y que éstos tienen muchísimo interés en intervenir en la resolución de controversias tributarias por su relevancia social. La posibilidad de esta captura solo empeora con la especialización tributaria, pues tales grupos de poder podrán concentrar su influencia en el nombramiento de los jueces tributarios y, posteriormente, en presionarlos⁸¹. Los costos de la captura política del sistema de solución de controversias tributarias se han reducido para los grupos de interés porque su objetivo es más específico (solo los jueces especializados en materia tributaria) que antes de la especialización (pues hubieran tenido influencia a muchos más jueces para modificar los resultados de las controversias tributarias que les interesen). Este fenómeno es particularmente crítico a nivel de las Salas Superiores que concentrarán en poquísimos jueces la resolución final de las controversias tributarias. Por lo tanto, mantener el generalismo en el Poder Judicial, o al menos en las Salas Superiores, podría ser una forma de combatir la toma del Poder Judicial por intereses particulares.

Pero incluso “si los grupos de interés no pueden corromper el proceso de nombramiento de jueces, subsiste el riesgo que los jueces especialistas, al tomar decisiones, se identificarán en demasía con cualquier contraparte con la que se encuentren repetidamente”⁸² y deseen mantener una buena relación con sus co-

⁷⁹ En Estados Unidos se parte de la premisa de un Poder Judicial independiente de las decisiones del Poder Ejecutivo y se entiende a la revisión judicial de las decisiones de la Administración Pública como una pieza fundamental de la separación de poderes. Al respecto, véase por ejemplo: Fallon, Jr., 1998, p. 947.

⁸⁰ Según las encuestas realizadas durante el año 2018 por la consultora IPSOS, la aprobación del Poder Judicial peruano se encontraba entre el 10% y el 27%. Las encuestas están disponibles en: <https://www.ipsos.com/es-pe/news-and-polls/overview>

⁸¹ Véase Baum, 2012, p. 1449.

⁸² Traducción libre de: “And even if interest groups cannot corrupt the appointments process, there remains a danger that specialist judges, in making decisions, will identify too strongly with any entity they repeatedly encounter.” Gugliuzza, 2012, p. 1449.

legas⁸³. La comunidad tributarista peruana es ciertamente reducida⁸⁴ y este efecto es altamente probable. Además, si un juez está interesado en obtener un trabajo en el sector privado, ciertamente querrá mantener una posición de prestigio entre tal comunidad, prestigio que podría verse en riesgo si no se aleja de una posición que sea percibida como pro-fisco.

Por otro lado, es importante recordar que, de los posibles motivos para especializar instancias, uno de los más relevantes ha sido un interés por modificar o influir los resultados de las controversias legales, antes que las ventajas “neutrales” de la especialización. Como señala Baum respecto al conjunto de casos de especialización estadounidenses, “las virtudes neutrales han sido claramente secundarias respecto a las preocupaciones sobre el fondo de las decisiones judiciales. Ciertamente han sido menos importantes de lo que sugerirían los debates públicos sobre la especialización judicial, porque los defensores de los tribunales especializados a menudo invocan las virtudes neutrales para apoyar las propuestas que hacen por otras razones”⁸⁵.

Cabría preguntarse si detrás de la especialización tributaria peruana existieron intereses que no sólo la impulsaron, sino que coadyuvaron a un reducido debate público en el que el énfasis se puso en las bondades “neutrales” de la especialización. ¿Fue la especialización un proyecto del gran empresariado para tener cortes más amables con tecnicismos tributarios? ¿O tal vez fue un intento de asalto del Poder Judicial por parte de la tecnocracia del Poder Ejecutivo?⁸⁶ Sea como fuere, cualquier análisis de la especialización que no tome en cuenta los intereses en pugna que la promueven o atacan será un análisis incompleto.

⁸³ Sobre los incentivos personales directos de un juez, concretos o simbólicos, para mantener buenas relaciones con su comunidad de abogados especialistas, véase Baum, 2011, p. 223.

⁸⁴ Para dar un ejemplo, los miembros del Instituto Peruano de Derecho Tributario son menos de 600 a la fecha.

⁸⁵ Traducción libre de: “the neutral virtues have been distinctly secondary to concerns about the substance of judicial policy. They certainly have been less important than public debates about judicial specialization would suggest, because advocates of specialized courts often invoke the neutral virtues to support proposals that they make for other reasons”. Baum, 2011, p. 209.

⁸⁶ De hecho, la iniciativa de la especialización judicial en materia tributaria surgió del Ministerios de Economía y Finanzas, en concreto, del Consejo Nacional de Competitividad (hoy, Consejo Nacional de Competitividad y Formalización), el cual incluyó la propuesta de especialización en su Agenda de Competitividad 2012 – 2013. El Consejo Nacional de Competitividad y Formalización (CNCF) es una comisión de coordinación adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas que busca mejorar la capacidad del Perú para competir en el mercado internacional, por eso une los esfuerzos, tanto del sector público como del privado y de la academia, con el fin de priorizar acciones y promover reformas de impacto en competitividad. Para más información sobre el CNCF, véase www.cncf.gob.pe.

f. Rigidez de la estructura de solución de controversias frente a la carga procesal coyuntural

Debido a cambios legislativos, reformas institucionales y otras consideraciones, la carga procesal del Poder Judicial puede variar de forma relevante. Establecer un número determinado de juzgados y salas para la solución de controversias tributarias genera rigidez en la estructura institucional y evita cambios rápidos en ella que se adapten a una fluctuación en la carga procesal⁸⁷. Esta rigidez es particularmente peligrosa a nivel de apelación judicial, como bien enfatiza Miles:

Cambios en el volumen de los casos tributarios ante la Administración Tributaria suelen provenir de cambios en la ley o de reformas en el proceso de adjudicación. Este hecho resalta la necesidad de un sistema de justicia flexible y adaptable en el área dinámica del derecho tributario. Una mayor especialización a nivel de Apelaciones generaría el riesgo de dañar su flexibilidad al establecer rígidamente el número de jueces asignados a esa clase de casos⁸⁸.

IV. REFLEXIONES FINALES Y CONTRARREFORMA

El motivo principal de este artículo es cuestionar la fe que se ha colocado en la especialización judicial en materia tributaria. Uso el término “fe” adrede: no hay otra forma de describir nuestra creencia en las bondades de la especialización judicial. Se aprobó y se implementó la reforma como un acto de fe cuasi religiosa. No se realizó un análisis serio sobre los objetivos de la reforma, sobre los indicadores para medir el cumplimiento de esos objetivos y mucho menos sobre los múltiples riesgos que podría conllevar.

La revisión de la literatura extranjera, principalmente estadounidense, nos permite señalar esos riesgos. Sin embargo, es imprescindible valorar los argumentos que encontramos en tal literatura a la luz de la realidad peruana. El rol de los jueces en el sistema jurídico peruano, la institucionalidad de nuestra Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, el prestigio (o desprestigio) del Poder Judicial, la forma en que concebimos la excepcionalidad tributaria, entre otros, son factores que agudizan o alivian los problemas generados por la especialización en sí misma.

En el contexto peruano y, me atrevería a decir, en el contexto de cualquier país con un marco institucional débil, los riesgos de captura política y rigidez ideológica son especialmente altos e inclinan mi parecer en contra de la especiali-

⁸⁷ Legomsky, 2012, p.18.

⁸⁸ Traducción libre de: “Changes in the volume of tax cases before the Authority are more often brought about by changes to the law or reforms to the adjudication process. This underscores the need for a flexible and adaptable court system in the dynamic subject of tax law. Greater High Court-level specialization risks damaging this flexibility by rigidly fixing the number of High Court judges able to hear cases.” Miles, 2015, p. 375.

zación judicial tributaria. Como hemos mencionado, la especialización judicial y la relevancia social de las controversias tributarias convierte a esos juzgados y salas en objetivos aún más atractivos para mafias y grupos de interés. Por otro lado, la rigidez ideológica ya es un riesgo por la formación que están recibiendo los nuevos jueces y personal de las instancias especializadas y por el probable perfil de los nuevos jueces y asesores que pasarían a incorporarse en el corto plazo. No se puede permitir que el Poder Judicial se transforme en una sucursal ideológica de la Administración Tributaria (ni de ningún otro órgano o grupo de poder) bajo la excusa de la uniformidad de criterios.

Esta crítica también debe ser motivo para iniciar una conversación más amplia sobre lo peligroso que es aprobar reformas de este tipo sin una discusión transparente y sujeta a la evaluación ciudadana. Como se ha señalado repetidas veces a lo largo de este trabajo, la forma en la que se implementa la especialización judicial tiene un impacto directo en los resultados sustantivos de las controversias. Aun cuando se diga comúnmente que en los países de tradición continental los jueces no crean derecho, lo cierto es que cada vez que interpretan la ley están impactando su contenido sustantivo. Por lo tanto, la política judicial (i.e. la organización y estructura del Poder Judicial) no puede dejar de pasar por controles democráticos, así como no se debería permitir que cualquier nueva ley se emita sin tales controles.

Por otro lado, es necesario recordar que nuestro sistema de solución de controversias tributarias, en su conjunto, ya estaba especializado antes de la reforma. En las primeras tres instancias en la que el contribuyente discute su posición en temas tributarios, su contraparte está no solo especializada en materia tributaria, sino subespecializada en áreas particulares del derecho tributario. Los beneficios que se obtienen por la especialización adicional en las instancias judiciales no serían, en base a lo discutido, tan significativos.

Sin embargo, sería irresponsable negar la particular complejidad del derecho tributario y la dificultad que podrían tener los jueces generalistas para resolver controversias tributarias. Si bien he matizado el excepcionalismo tributario y considero que se exagera su complejidad, creo que tal dificultad es real y debe enfrentarse. Pero dudo que este sea un problema exclusivo del derecho tributario y dudo también que la única solución sea especializar a los jueces.

El problema surge del drástico paso de instancias especializadas administrativas a instancias judiciales generalistas. Dado que la especialización judicial en materia tributaria aún está en proceso, aún estamos a tiempo de retroceder la especialización a nivel de jueces⁸⁹ y enfrentar este problema de otra forma: la

⁸⁹ Aun cuando se pueda discutir que tan avanzado o no esté el proceso de especialización judicial, me inclinó por pagar el precio de retrocederlo. Cabe añadir que el retroceso de la especialización

drasticidad del paso mencionado se puede suavizar estableciendo un cuerpo de asesores especialistas a disposición de las instancias generalistas, que alivien la transición. Estos asesores no tendrían que estar designados permanentemente a un juez por lo que no aumentaría la rigidez de la estructura judicial, sino que se destacarían dependiendo de la necesidad de los casos. Se les llamaría para resolver dudas puntuales o esclarecer temas específicos, pero no llevarían la carga del caso en el día a día, ni serían los redactores de los proyectos de sentencias⁹⁰. Esto además permitiría que se asigne a un asesor especialista en el área específica del derecho tributario que se necesite para la controversia, aumentando las bondades de la especialización en el caso concreto.

Esta alternativa no solo reduce los riesgos de captura política y limita los riesgos de rigidez ideológica⁹¹, sino que mantiene, en gran medida, las ventajas de la especialización y del generalismo. El juez tendrá a su disposición asesores que podrán guiarlo a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, de los informes de la Administración Tributaria, de los medios probatorios altamente técnicos y del entramado de reglamentos tributarios. Pero también mantendrá una visión panorámica del derecho y sus fines, la experiencia en las normas procesales y la teoría general del derecho, y la apertura de mente para adoptar criterios y experiencias de otras áreas del derecho cuando sea útil y pertinente. En los términos del capítulo 2, esta alternativa permite al juez enfrentar la complejidad interna del derecho tributario, pero también aplicar los contenidos y razonamientos de otras áreas del derecho allí donde la singularidad y autonomía del Derecho Tributario deban ser matizadas.

Esta lógica también funciona del otro lado. Muchas veces las instancias especialistas resuelven sin tomar en cuenta en lo más mínimo cuestiones legales extratributarias. Dado el enorme número de controversias tributarias que pasan de sede administrativa a sede judicial, si retrocedemos la especialización judicial en materia tributaria, mucho ayudaría que las instancias especialistas cuenten con asesores generalistas que señalen aquellos puntos que podrían ser materia de cuestionamiento en sede judicial por particularidades procesales o del razonamiento de los jueces generalistas. Existirán puntos que serán materia de debido debate en

ya implementada en materia tributaria ha sido planteado en Estados Unidos por Lederman. Véase Lederman, 2008, p. 1195.

⁹⁰ De este modo no existiría un riesgo de vulneración del principio de juez natural.

⁹¹ Limita el problema, pero claramente no lo soluciona. Una crítica a esta alternativa sería que solo se está trasladando el problema de la rigidez ideológica y proclividad de captura política del juez al nuevo cuerpo de asesores especialistas. Mi respuesta sería que tal problema siempre se mantendrá si deseamos incluir algún elemento especialista en el Poder Judicial, pero que en la alternativa planteada existiría un contra balance a ese riesgo: el juez generalista. Éste último sería, al fin y al cabo, el que dirigiría el proceso, no el asesor.

sede judicial, pero otros que podrían evitarse con una actuación más cuidadosa de la Administración Tributaria. En gran medida, los equipos para afrontar esta tarea ya existen: los procuradores que llevan los casos tributarios en el Poder Judicial a nombre del Estado. Obviamente tendría que ampliarse sus recursos y sus nexos con otras áreas de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal vinculación con para cumplir esta función, pero la materia prima está ahí.

Por otra parte, debemos recordar que el Estado peruano tiene recursos muy limitados en términos presupuestarios y de recursos humanos capacitadas. No existen muchos especialistas en Perú en derecho tributario y la Administración Tributaria siempre tiene problemas para contratar personal competente, aun cuando ha elevado los sueldos en los últimos años. La especialización judicial estaría forzando al Estado a gastar más recursos para competir por esos especialistas y probablemente a conformarse con jueces de menor calidad, cuando podrían invertirse esos recursos en mejorar la calidad de los jueces generalistas.

Por último, y en la misma línea de priorizar recursos⁹², no parece razonable invertirlos en especializar cinco instancias diferentes cuando estas tenderán a resolver la misma controversia de manera muy similar debido a la rigidez ideológica generada por la especialización. La idea de mantener una pluralidad de instancias es permitir que cada una de estas aporte, desde sus particularidades y fortalezas, a una solución justa de la controversia tributaria. Someter a las partes de la controversia tributaria a una larga travesía a través de las cinco instancias mencionadas se podía justificar, en parte, por la potencial obtención de un resultado distinto al de la instancia anterior. Con la especialización judicial en materia tributaria, tal posibilidad se reduce drásticamente.

A modo de cierre, me gustaría reafirmar que no estoy en contra de la especialización judicial *per se*. Queda claro que nuestros jueces necesitan ayuda para los casos tributarios más complejos y que debemos encontrar la forma de proporcionársela. Estoy en contra de la fe ciega en la especialización. Estoy en contra del excepcionalismo tributario como justificación para un sistema de solución de controversias tributarias especializado en todas sus etapas, que sacrifica las ventajas del generalismo y somete nuestro sistema a graves riesgos de captura política y rigidez ideológica sin mayor reflexión. Espero que este artículo permita abrir el debate sobre nuestro modelo de especialización tributaria y revisar sus resultados empíricos. Ya es hora de cuestionar, cifras en mano, si esta reforma está siendo más beneficiosa que dañina y de tomar en serio los riesgos de una especialización imprudente.

⁹² Cabe destacar que los argumentos respecto a la limitación de recursos humanos y presupuestarios no se desarrollan en la literatura estadounidense ni europea: pareciera que en estos países el número y calidad de especialistas tributarios y el tema presupuestario se considera secundario frente al impacto sustantivo (negativo y positivo) de la especialización.

BIBLIOGRAFÍA

- Baistrocchi, E (2008). The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications. *British Tax Review*, 4.
- Baum, L. (2009). Probing the Effects of Judicial Specialization. *Duke Law Journal*, 58.
- Baum, L. (2011). *Specializing the Courts*. University of Chicago Press.
- Birnbaum, J. y Murray, A. (1987). *Showdown at Gucci Gulch: lawmakers, lobbyists, and the unlikely triumph of tax reform*. Random House.
- Caron, P. (1994). Tax Myopia, or Mamas Don't Let Your Babies Grow up to Be Tax Lawyers. *Virginia Tax Review*, 13, No. 3.
- Cheng, E. (2008). The Myth of the Generalist Judge. *Stanford Law Review*, 61.
- Contribuyentes por Respeto. (2019). Observatorio del Contribuyente No. 2-2019. El Marco de las Controversias Tributarias: ¿Promueve decisiones técnicas y predecibles? <http://contribuyentes.pe/wp-content/uploads/2019/02/Marco-de-las-Controversias-Tributarias-CpR-2019.pdf>.
- Curry, B. y Miller B. (2015). Judicial Specialization and Ideological Decision Making in the US Courts of Appeals. *Law & Social Inquiry*, 40.
- Danós, J. (2006). El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En J. Danós *et al.*, *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra.
- Dreyfuss, R. (1990). Specialized Adjudication. *Brigham Young University Law Review*.
- Duffy, J. (2002). Harmony and Diversity in Global Patent Law. *Berkeley Technology Law Journal*, 17.
- Durán, L. (2014). La influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: un breve análisis de la situación en el Perú. *IUS ET VERITAS*, 48.
- Durán, L., y Mejía, M. (2015). El Derecho contable peruano. *Revista Lidera*, 10.
- Fallon, R. (1988). Of Legislative Courts, Administrative Agencies, and Article III. *Harvard Law Review*, 101.
- Franko, W., Tolbert, C. y Witko, C. (2013). Inequality, Self-Interest, and Public Support for “Robin Hood” Tax Policies. *Political Research Quarterly*, 66, No. 4.
- Gugliuzza, P. (2012) Rethinking Federal Circuit Jurisdiction. *Georgetown Law Journal*, 100, No. 5.
- Hickman, K. (2006). The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference. *Minnesota Law Review*, 90.
- Howard, R. (2005). Comparing the Decision Making of Specialized Courts and General Courts: An Exploration of Tax Decisions. *The Justice System Journal*, Vol. 26, No. 2.
- Indacochea, F. (1996). La justicia administrativa y el Tribunal Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, No. 31.
- Lederman, L. (2008). Tax Appeal: A Proposal to Make the United States Tax Court More Judicial. *Washington University Law Review*, 85.
- Lederman, L. (2014). (Un)Appealing Deference to the Tax Court. *Duke Law Journal*, 63.
- Legomsky, S. (1990). *Specialized Justice: Courts, Administrative Tribunals, and a Cross-National Theory of Specialization*. Oxford University Press. Oxford Scholarship Online, 2012.
- Livingston, M. (1996). Practical Reason, “Purposivism” and the Interpretation of Tax Statutes. *Tax Law Review*, 51.
- Loayza, F. (21 de febrero de 2018) Percepción de justicia, identidad y recaudación tributaria: una aproximación desde la nueva sociología fiscal. *IUS 360*. <http://ius360.com/publico/>

tributario/percepcion-de-justicia-identidad-y-recaudacion-tributaria-una-aproximacion-des-de-la-nueva-sociologia-fiscal/

- Magidenko, G. (2012). Comment, Tax Exceptionalism: Wanted Dead or Alive. *University of Michigan Journal of Law Reform Caveat*, 45.
- Marcussen, M. (2004). OECD Governance through Soft Law. En U. Morth, U. (Ed.). *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*. Edward Elgar: Cheltenham.
- Martin, I., Mehrotra, A. y Prasad, M. (Ed). (2009). *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge University Press.
- Miles, S. (2015). The Price We Pay for a Specialized Society: Do Tax Disputes Require Greater Judicial Specialization. *Victoria University Wellington Law Review*, 46.
- Oswald, L. (2017). Improving Federal Circuit Doctrine Through Increased Cross-Pollination. *American Business Law Journal Volume*, 54, Issue 2.
- Priori, G. (2009). *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*, Cuarta Edición. ARA Editores.
- Revesz, R. (1990). Specialized Courts and the Administrative Lawmaking System. *University of Pennsylvania Law Review*, 138.
- Schumpeter, J.A. (1991 [1918]). *The Crisis of the Tax State*. En: R.A. Swedberg (ed.), *Joseph A. Schumpeter: The Economics and Sociology of Capitalism*. Princeton University Press.
- Silvestri, E. (2014). In Search of the 'Right' Judge for Each Case? *Russian Law Journal*, Volume II, Issue 4.
- Simon, D., Gindis, D., Hodgson, G., Huang, K., y Pistor. K. (2017). Legal institutionalism: Capitalism and the constitutive role of law. *Journal of Comparative Economics*, 45.
- Solimine, M. (1991). Rethinking Exclusive Federal Jurisdiction. *University of Pittsburg Law Review*, 52.
- Sotelo, E. (2007). Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *IUS ET VERITAS*, 35.
- Swan, T. (1947). Eulogy of Learned Hand. *Yale Law Journal*, 57.
- Wilson, J. (1989). *Bureaucracy: What Government Agencies Do and Why They Do It*. Basic Books.
- Wood, D. (2015). Judges of All Trades: Further Thoughts on Specialized Courts, 99 *Judicature*.
- Worthy, K. (1971). The Tax Litigation Structure. *Georgia Law Review*, 5.
- Zavaleta, M. (2018). Reforma Tributaria: Propuestas para el Desarrollo y Crecimiento. Exposición en el Centro de Estudios Parlamentarios del Congreso de la República del Perú. http://www.congreso.gob.pe/Docs/DGP/CCEP/files/agenda2017-2018/files/1_reforma_tributaria_ccep_congreso_2018-m_zavaleta.pdf
- Zegarra, D. (2012). La profesionalización del juez peruano en materia contencioso administrativa *Revista de derecho administrativo*, Año 6, no. 11.
- Zelenak, L. (1986). Thinking About Nonliteral Interpretations of the Internal Revenue Code. *North Carolina Law Review*, 64.
- Zelenak, L. (2014). Maybe Just a Little Bit Special, after All. *Duke Law Journal*, 63, No. 8.