

Tema 2 "Técnica Tributaria"

DR. HUMBERTO MEDRANO CORNEJO

Cuando los organizadores de este evento me cursaron la invitación para hacer una breve exposición, me advirtieron que la materia estaba enfocada -básicamente- desde un ángulo económico. Eso explica la presencia de tantos y tan distinguidos economistas y expertos en Política Tributaria.

No obstante, me indicaron que también se deseaba resaltar el ángulo jurídico y que -desde esa óptica- debería referirme a la técnica legislativa en tributación.

La complejidad de las normas tributarias como consecuencia de una inadecuada técnica ha generado, desde siempre, numerosas complicaciones, ha provocado dificultades entre el Fisco y los deudores y, en última instancia, ha impedido o trabado los propósitos económicos queridos por el legislador.

Contra lo que pudiera pensarse, no es un tema nuevo sino, por el contrario, es de antigua data, como lo confirma el trabajo del doctor Juan Lino Castillo ("Tributación y Derecho") donde señala que hace 4.500 años existía la preocupación en Sumeria, donde la reforma tributaria había sido efectuada por el Rey Urukagina, según aparece de las versiones contenidas en una placa oval de arcilla desenterrada en 1878.

Idéntico malestar subsiste en nuestros días, al extremo que el maestro Geraldo Ataliba considera que uno de los factores que más puede contribuir a mejorar los sistemas tributarios es la claridad, objetividad y simplicidad de la ley y normas tributarias inferiores. Al respecto, señala que "se impone que el legislador adopte fórmulas simples, claras y objetivas" "para hacerlas didácticas y fácilmente comprensibles, mejorando la relación entre la Administración y los contribuyentes, reduciendo las fricciones y promoviendo la comprensión mutua".

"Si el contribuyente ve en la legislación actos de agresión; si en las dudas sobre su interpretación ve amenazas sobre sus derechos; si en la legislación ve misterios insondables, él se siente inseguro y pasa a tener, aún inconscientemente, actitudes de resistencia".

La misma preocupación está recogida en el Código Social de Malinas que contiene el pensamiento católico sobre la materia. Allí, con una síntesis magistral se expresa: "Las leyes fiscales justas y justamente aplicadas obligan en conciencia". Cuando la autoridad interpreta torcidamente una disposición no muy clara y lo hace en contra del contribuyente, se envenena las relaciones entre el Fisco y los obligados. Tal situación supone que



las leyes no están siendo aplicadas justamente lo que permite concluir, en forma automática, que ellas no obligan en conciencia.

Como se advierte, tiene gran importancia que en esta materia la técnica legislativa apunte a la claridad, sencillez y fácil comprensión de las normas para evitar, hasta donde ello es posible, interpretaciones inadecuadas que conduzcan a aplicaciones injustas.

Este extremo ha sido una preocupación constante de los especialistas. Así, en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima en 1993, se rescató que la seguridad jurídica constituye un principio a cuyo respeto aspira toda sociedad democrática y se señaló:

“Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la... proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin se subraya la necesidad de que los Organos Legislativos utilicen para la redacción de las Normas Tributarias comisiones específicas constituidas por expertos”.

La sola circunstancia de tal recomendación pone en evidencia que el problema existe -no sólo en el Perú- y que remontarlo es una tarea que debe convocar los mayores esfuerzos para evitar las negativas consecuencias que se han sufrido, y aún se sufren, desde el momento de promulgación de las normas.

Algunos ejemplos de como no debían redactarse leyes.- En el año 1990 se promulgó la Ley 25249 que, como ocurre siempre, con la mejor intención creó una Caja de protección a un cierto sector; en este caso, los lustradores de calzado. Como también ha sido tradicional, para financiar esta Caja se creó, sin mayor estudio técnico, un tributo que gravaba:

“Con el impuesto de 1% del valor de betunes, tintes, escobillas y demás artículos empleados en el lustrado de calzado”.

La deficiencia en la técnica legislativa es notoria, pues la norma resulta imprecisa, permite interpretaciones divergentes y puede conducir a la aplicación de sanciones por incumplimiento en el pago del tributo. Con un texto como el transcrito, el vendedor de escobillas -por ejemplo- tendría que adivinar si el comprador las iba a emplear para limpiar ropa o para limpiar calzado. Dicho de otra forma, lo difuso del hecho imponible -probablemente el núcleo de toda ley tributaria- en lugar de contribuir a una clara comprensión de la circunstancia que determina el nacimiento de la obligación, resulta confundiendo al intérprete y sobre todo a la persona -vendedor- a quien teóricamente le correspondería hacer frente a la obligación.

Adicionalmente, obsérvese que la regulación mencionada contiene otro “aporte” a la confusión (por ello es que se trata de un buen ejemplo de lo que no debe hacerse). En efecto, como ocurre con numerosas otras leyes, que emplean frases imprecisas como “otros casos similares”, “circunstancias similares”, “operaciones semejantes”, etc.; en este caso la norma grava la venta de los “demás artículos empleados en el lustrado de calzado”.

Como todos podrán imaginar, el vendedor de franela podría quedar incurso en omisión tributaria si no cumplía con pagar el impuesto, a pesar que el producto fuera destinado por el comprador a lustrar zapatos o no, como aquél pensó, a limpiar automóviles o hacer la limpieza de su domicilio. En la situación inversa, el pago del tributo podía ser indebido si es que el comprador del bien le daba un uso distinto al lustrado de calzado.

Tan absurda disposición impedía, igualmente, que el Fisco pudiera conocer si existía o no hecho imponible porque no había forma de saber el destino que el comprador había dado a la escobilla o franela “y demás artículos”.



Domicilio de la Sociedad conyugal.- En un trabajo sobre los “criterios de vinculación” hicimos notar que durante la vigencia de la anterior Ley del Impuesto a la Renta se consideraba como sujeto pasivo a las sociedades conyugales domiciliadas que, por tal razón, debían pagar el impuesto respecto de su renta de fuente mundial. Ahora bien, cabía preguntarse ¿dónde se encuentra domiciliada la sociedad conyugal si uno de los cónyuges reside en el extranjero?

En otras palabras, la ley gravaba a las sociedades conyugales domiciliadas pero no había tomado el elemental cuidado de definir cuando se les debía considerar en tal condición, lo que representaba un enorme vacío e inducía a interpretaciones erróneas lo que, a su vez, generaba dificultades en la relación Fisco - Contribuyentes.

Ese vacío, los problemas derivados de él y las críticas anotadas explican porqué el Reglamento de la ley vigente (artículo 4o.) señala que las sociedades conyugales se consideran domiciliadas en el país cuando cualquiera de los cónyuges domicilie en el país. Puede o no coincidir con la solución adoptada pero, en todo caso, ella tiene la virtud de contener una respuesta clara a la cuestión formulada.

Reducción de tributos.- El Perú tenía una frondosa y compleja legislación tributaria, a la que no podía llamarse “sistema” porque era un conjunto desordenado e incoherente de normas. Luego de muchos años de reclamos por parte de los especialistas, el número de tributos se ha reducido de manera sensible, de forma tal que para el financiamiento del Gobierno Central, existen ahora sólo cuatro impuestos: Derechos de Importación; Impuesto a la Renta; Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Se ha hecho por lo tanto un gran avance y eso resulta plausible. Sin embargo, en tales leyes y en sus reglamentos aún se aprecian deficiencias de técnica legislativa que obsta-

culizan una adecuada comprensión de los textos legales y, consecuentemente, entorpecen el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las relaciones entre el Fisco y los administrados. Entre los temas que pueden considerarse problemáticos debemos mencionar:

Servicios.- La Ley del Impuesto General a las Ventas grava la prestación de servicios y en función de la autonomía del Derecho Tributario contiene una definición propia que se aleja del Código Civil todo lo cual es, como sabemos, perfectamente lícito desde el punto de vista jurídico. El Decreto Legislativo No. 775 considera servicios:

“1. Toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considera renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta”.

Con una definición tan amplia, resultan gravados bajo este concepto, virtualmente, todos los ingresos que se consideran renta de tercera categoría, con la única excepción de la compra-venta de inmuebles. Así como las referencias vagas constituyen una forma inapropiada de legislar, una descripción como la efectuada en el texto señalado lleva a la misma conclusión por un camino distinto. Según tal definición, lo que no es venta es servicio y, por lo tanto, obliga al pago del impuesto.

El tema tiene importancia actual porque el concepto de servicios -como ha sido recogido- puede llevar, como de hecho ha llevado, a interpretar que las sumas percibidas por el usufructo de bienes inmuebles está incluida en la definición, ya que se presentan todos los supuestos exigidos en la misma, a pesar que conocemos que podría no haber sido la intención del legislador.

El mecanismo del usufructo, así como el otorgamiento de derecho de superficie -que están adquiriendo dimensiones significativas- da-



rían lugar a la aplicación del tributo. Es necesario efectuar la precisión del caso.

Dividendos.- En nuestro país hemos experimentado con casi todos los sistemas de imposición sobre la renta. Hemos participado en la discusión acerca de si existe o no doble imposición cuando la ley grava las utilidades de la empresa y luego las vuelve a afectar cuando esas mismas utilidades se distribuyen en forma de dividendos. En el pasado, para reducir el efecto de esta doble incidencia impositiva se estableció un crédito para los accionistas, de tal manera que la combinación de la tasa aplicada a las utilidades de la empresa con la tasa del impuesto a cargo de los accionistas no excedía de un tope determinado que el legislador consideraba adecuado.

Hemos superado esa etapa y ha desaparecido el Impuesto a la Renta sobre los dividendos. Sin embargo, la falta de claridad de las normas vigentes ha conducido a dificultades inéditas, ya que ahora se hace necesario precisar si la exclusión comprende sólo los dividendos pagados por empresas domiciliadas - para conseguir así el propósito de evitar la doble imposición- o si tal regulación alcanza también los dividendos que, pagados desde el exterior, son percibidos por personas domiciliadas en el país.

Desde el punto de vista meramente literal, podría sostenerse que el beneficio comprende toda clase de dividendos ya que la norma no realiza ninguna precisión y como “no cabe distinguir donde la ley no lo hace” no habría razón para circunscribir el beneficio sólo a los dividendos que pagan las empresas domiciliadas.

Sin embargo, si se prescinde de la literalidad, debemos concluir que tratándose de dividendos pagados por empresas domiciliadas en el exterior, no se produce la doble imposición, que la ley trata de evitar. Por lo tanto, puede interpretarse que la norma sólo se aplica a los dividendos distribuidos por empresas domiciliadas.

También tiene importancia destacar que el artículo 9o. inciso b) del Decreto Legislativo No. 774, al definir las rentas de fuente peruana señala: “Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos...”. Obviamente, esta regla sólo puede estar dirigida a los dividendos pagados por empresas domiciliadas, ya que carecería de sentido excluir del carácter de renta de fuente peruana a los dividendos que son de fuente extranjera. En consecuencia, ello permite concluir que la disposición está dirigida sólo a los dividendos de fuente peruana.

Igualmente debe observarse que tratándose de renta producida en el exterior no puede distinguirse entre sus distintas especies. En efecto, según la Ley del Impuesto a la Renta, del exterior sólo se percibe “renta de fuente extranjera” de manera global, sin identificarse los dividendos, intereses, arrendamientos, etc.

Si la ley no otorga la posibilidad de discriminar entre los distintos ingresos que provienen del exterior, resulta claro que al excluir del impuesto a “los dividendos”, sólo puede referirse a los pagados por empresas domiciliadas ya que éstos son los únicos susceptibles de identificarse.

Por otra parte, no habría manera de establecer si aquello que la legislación extranjera denomina dividendos tiene las mismas características que los ingresos calificables como tales según nuestro ordenamiento, de forma tal que si se pretendiera aplicar la inafectación a los dividendos que provienen del exterior podría, eventualmente, beneficiarse ingresos que -en rigor- no son dividendos.

Como se advierte, existen fundamentos para una y otra posición. Ello demuestra que la técnica empleada no es la más adecuada y se requiere de precisiones que ayuden a despejar estas dudas.

Derogaciones confusas.- Dentro de la tendencia que existió en nuestra legislación de eliminar todo tipo de exoneraciones, el De-



creto Legislativo No. 618 en su Disposición Final Cuarta, donde se señala en el primer párrafo:

“Deróganse a partir del 1o. de Enero de 1991 todas las disposiciones legales que otorgan exoneraciones totales o parciales del Impuesto a la Renta concedidas a favor de cualquier actividad económica o sector económico, región o zona geográfica del país... con excepción del régimen previsto en el artículo 71o. de la Ley No 23407”.

El tercer párrafo de la misma disposición dice:

“En el caso de empresas que estén gozando de los beneficios señalados en el artículo 71o. de la Ley No. 23407... el beneficio no podrá exceder de diez años contados a partir del año en que se inició el goce del beneficio tributario”.

El último párrafo de la misma norma señala:

“Lo previsto en esta disposición no es aplicable a las excepciones indicadas en el primer párrafo de la presente disposición...”.

Resulta entonces que en una única disposición se legisla en un determinado sentido respecto de la exoneración a las empresas industriales de Frontera y Selva y a renglón seguido se dice que esa regulación no es aplicable a tales empresas industriales de Frontera y Selva.

Normas tan mal redactadas, que ponen en evidencia una deficiente técnica legislativa sólo conducen a empeorar las relaciones entre el Fisco y los Contribuyentes, inciden en la recaudación porque permite a las empresas interpretar que no están obligadas al pago,

generan procedimientos impugnatorios y traban el desarrollo de las actividades.

Maquinaria y equipos nuevos.- El denominado Impuesto Mínimo a la Renta tiene como materia imponible el valor de los activos de las empresas. Como se sabe este impuesto ha sido duramente criticado desde diversos ángulos. En el afán de reducir la materia imponible -y las consiguientes críticas- la ley permite excluir por dos años la maquinaria y equipo nuevos de las empresas productivas.

El Reglamento precisa que maquinaria y equipo nuevos son los adquiridos a partir del 1o. de Enero de 1994.

Otra vez aflora la deficiencia en la técnica legislativa. Ciñéndonos al texto de la norma se calificará como nuevo el equipo o la maquinaria adquirido a partir de esa fecha ¿aunque se encuentren usados? Dicho de otra forma la norma no se refiere -como hubiera sido deseable- a maquinaria y equipo sin uso, sino a las adquisiciones efectuadas a partir de una cierta fecha. La inadecuada regulación tendrá incidencia directa en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los pocos ejemplos citados son algunos de los muchos casos que podrían mencionarse como defectos de técnica legislativa que es necesario corregir para evitar interpretaciones contradictorias y procesos contencioso-administrativos e innecesarias tensiones entre el Fisco y los contribuyentes. Sin embargo, para dar riguroso cumplimiento al tiempo que se me ha asignado termino aquí reiterando la necesidad de que la redacción de las normas tributarias se encargue siempre a juristas. Muchas gracias.

Lima, Octubre de 1995.

