

Seminario: “Últimas Modificaciones Tributarias”*

Humberto Félix Medrano Cornejo**

Luis Alberto Durán Rojo***

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León****

Resumen:

El presente seminario versa sobre las últimas modificaciones ocurridas en la normatividad peruana en materia tributaria. Dicho análisis se centrará en las últimas modificaciones ocurridas en materia de Impuesto a la Renta, a nivel del Código Tributario, en el Régimen de Deduciones de Impuestos y en materia de Tributación Municipal.

Palabras clave:

Derecho tributario – Impuesto a la renta – Código Tributario – Dedución de impuestos – Tributación municipal

Abstract:

The present seminar deals about the last modifications occurred in the Peruvian normativity on tax matter. This analysis focuses on the last modifications occurred on Income Tax, Tax Code, Tax Drawdown regime and Municipal Taxation.

Keywords:

Tax Law – Income Tax – Tax Code – Tax Drawdown – Municipal taxation

Sumario:

1. Modificaciones en materia de impuesto a la renta: ponencia del Dr. Humberto Medrano – 2. Modificaciones en el Código Tributario y en el Régimen de Deduciones de Impuestos: Ponencia del Dr. Luis Durán – 3. Modificaciones en materia de Tributación Municipal: Ponencia del Dr. Francisco Ruiz de Castilla

* El presente texto es una transcripción parcial del evento ‘Seminario sobre últimas modificaciones tributarias’, llevado a cabo el 18/12/14, en el Anfiteatro Monseñor José Dammert Bellido, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

** Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor Principal de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro de Número de la Academia Peruana de Derecho. Ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Socio Fundador de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Fundador de International Fiscal Association, Grupo Perú. Miembro Honorario del Instituto Venezolano de Derecho Tributario. Miembro Honorario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Ha publicado diversos artículos en el área de derecho tributario.

*** Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y Magister en Derecho Tributario por la Universidad de Castilla – La Mancha (España). Director del Área Tributaria del GRUPO AELE y Director de la Revista *Análisis Tributario*. Profesor Ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP, dictando cursos de la especialidad tributaria en la Facultad de Derecho, en la Facultad de Ciencias Contables y en la Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario. Ex Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano.

**** Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magister en Derecho con mención en Derecho Civil en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Autor del libro “Software y Tributación”. Coautor del libro “Código Tributario: Doctrina y Comentarios”. Coautor del libro “Guía Maestra de Gestión Municipal y de la Descentralización”. Profesor Principal de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1. Modificaciones en materia de Impuesto a la Renta: Ponencia del Dr. Humberto Medrano

En primer lugar quiero agradecer a los integrantes de la revista Derecho y Sociedad que han tenido la gentileza de convocarme para tratar sobre algunos aspectos de las recientes modificaciones relativas al impuesto a la renta.

En materia de personas jurídicas quizás el cambio más significativo se vincula con la reducción de las tasas. Como todos sabemos, hasta el año 2014 la tasa del impuesto a la renta para personas jurídicas es de 30%. Según la nueva Ley será de 28% para 2015 – 2016; 27% en 2017-2018, y desde 2019 será de 26%. Que yo recuerde, es una de las pocas veces en la historia del derecho tributario peruano que se precisa con tanta anticipación las tasas que regirán en el futuro. No obstante, no me sorprendería que dentro de un tiempo la norma se modifique, estableciéndose un régimen distinto. Es importante percatarse que la ley regula situaciones que se prolongan más allá del 2016, año de elecciones.

Esta reducción progresiva de las tasas hace necesario recordar que las rentas de tercera categoría se imputan con arreglo al “criterio de lo devengado”, es decir se atribuyen al ejercicio en el cual surgen. ¿Por qué esto resulta importante cuando estamos ante una proyección de disminución de las tasas en el futuro? Por una razón muy clara: el artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que tratándose de ventas por plazos superiores a un año, el contribuyente puede atribuir las rentas a los ejercicios en los cuales se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago. Entonces, si se hace una venta el día de hoy, y el contrato correspondiente precisa que el precio será pagado en cuotas a partir del próximo ejercicio y hasta los años 2016, 2017 o 2018 (Imaginemos el caso de una empresa lotizadora, urbanizadora o la venta de un departamento o un edificio), es claro que la utilidad se declarará en ese momento del futuro, cuando la tasa sea menor. Por ello es probable que se trate de cargar las tintas para esa oportunidad del futuro en que la tasa disminuirá. Sin embargo, como es de conocimiento general, en la misma medida en que las tasas de la empresa se reducen, suben las de los dividendos. Entonces, al final del día, la tasa combinada siempre se va a mantener en la proporción actual que es del orden del 32% y fracción.

Después de hacer este análisis, uno podría considerar recomendable diferir el ingreso con el objeto de que la empresa tribute menos en el futuro, siempre que pretenda capitalizar sus utilidades y no distribuir las, porque de esa manera tendría una menor incidencia en el impuesto a la

renta de la empresa y no pagaría el impuesto a los dividendos, toda vez que la capitalización de utilidades no está gravada. Dicho de otro modo, la distribución de dividendos en forma de acciones de propia emisión no está sujeta al impuesto. Entonces, podría efectuarse una planificación fiscal siguiendo ese criterio. Lo mismo podría ocurrir con las empresas inmobiliarias que van recibiendo dinero mientras construyen y por lo tanto, no tienen que tributar porque todavía la renta no se ha devengado, pues las sumas recibidas están registradas como cuentas por pagar. Sólo cuando el edificio se termina y se precipita la renta deberán tributar en ese momento del futuro, en que las tasas se han reducido.

Como todos ustedes conocen, el impuesto a la renta de las empresas, en general, se aplicaba con la tasa de 30%. Sin embargo, en una actividad tan específica como la agricultura, la tasa es de 15%. Al respecto, es claro que no se trata de un azar sino que al estructurarse la Ley se decidió que la agricultura, específicamente, pague la mitad de lo que abona la industria, la minería y cualquier otra actividad empresarial. Ahora que el 30% disminuye para la mayoría de actividades empresariales, cabría preguntarse por qué la tasa de la agricultura no se reduce en paralelo. La ley no ha hecho mención a este tema y, por lo tanto, debe concluirse que la reducción no comprende a la agricultura, que se mantendrá en el 15%. Es decir que, simplemente, las tasas se están acercando. Hubiera sido completamente posible que el legislador dijera que, con el ánimo de incentivar la actividad agraria, ésta siempre debía tributar la mitad de lo que corresponda a las demás empresas. Eso no ha sucedido.

Otro tema que puede llamar la atención es el de los pagos mensuales a cuenta. La obligación de abonar el impuesto correspondiente a un ejercicio debe cumplirse hacia marzo del siguiente año. Sin embargo, debe efectuarse pagos mensuales que en el Perú se denominan “a cuenta”. En otras partes, con mayor propiedad se llaman “anticipos”. El pago a cuenta supone que se ha precipitado el hecho imponible, que ya existe la obligación, y que se amortiza a través de los abonos mensuales. En cambio, el anticipo implica que se hacen entregas al fisco, a pesar de no conocerse si existirá o no obligación tributaria al concluir el ejercicio.

Ahora bien, los pagos a cuenta se calculan en función de un coeficiente que resulta de dividir el impuesto del año anterior entre los ingresos de ese periodo, cuyo resultado se aplica a los ingresos del año corriente. Pero, ¿Cómo puede tomarse como referencia el año anterior si la declaración jurada correspondiente se presenta recién en el mes de marzo del año siguiente?, ¿qué pasa con enero y febrero? El legislador lo ha previsto y establece que

el pago mensual a cuenta por esos meses debe tomar como referencia el tributo y los ingresos del año precedente al anterior. Por lo tanto en enero y febrero del 2015 el coeficiente será el resultante de dividir el impuesto entre los ingresos del año 2013. Luego, de marzo a diciembre, ya se considerará el impuesto y los ingresos del año anterior, es decir 2014. Pero en 2013 y 2014 la tasa del impuesto es de 30% y el legislador la está reduciendo a 28% para 2015, de modo que calcular el coeficiente de la manera usual generaría una distorsión. Por eso en la Novena Disposición Complementaria final se precisa que dicho coeficiente debe multiplicarse por 0.9333, con lo cual se reducirá el monto adeudado, permitiendo homologar la obligación.

Entiendo que el mecanismo es correcto, pero que lo perfecto habría sido extenderlo porque la norma se ha centrado sólo en los pagos a cuenta del año 2015, pero ¿Qué pasa en enero y febrero de 2016? Allí se tiene que tomar como referencia el ejercicio 2014 y en este año la tasa es de 30%, mientras que en el 2016, será de 28%. Entonces, estarían obligando a hacer un pago que podría resultar excesivo. No es difícil prever que se expedirá una norma señalando que similar regulación será aplicable para los pagos a cuenta de enero y febrero de 2016. Ojalá que así sea, para lograr un resultado justo.

Respecto de los dividendos, lo más llamativo es también el incremento paulatino de las tasas. Así como las empresas ven que disminuye el tributo aplicable en los ejercicios indicados, los accionistas tienen que efectuar un mayor pago en cada uno de esos años. El hecho imponible, la circunstancia que determina el surgimiento de la obligación, es el acuerdo de distribución del dividendo por la junta de accionistas o su puesta a disposición de los socios, lo que sea primero. En este sentido, el hecho gravable podría "orillarse" si en lugar distribuir los dividendos la empresa se limita a efectuar préstamos que en la práctica no se devuelven nunca.

El legislador, previendo la situación descrita, estableció desde hace muchos años que un préstamo o un crédito a los accionistas a título general o particular por sociedades que no sean bancos o empresas financieras, constituye dividendo si es que el crédito excede de doce meses o si no tiene plazo para la devolución o si existiendo tal plazo, éste fuera superior a esos doce meses. O la repetición sucesiva de las operaciones permita presumir que el plazo excede de doce meses. En todos estos casos, el préstamo deja de ser tal y se convierte en dividendo. Siempre había que estar muy atentos al primer día del mes trece, pues allí se configuraba el dividendo.

Todas estas referencias son necesarias para destacar el cambio que se ha producido. Ya no

existe plazo de doce meses. Cualquier crédito o entrega, aunque sea por corto tiempo se considera dividendo, lo que constituye una variante significativa.

Desde luego, sólo puede considerarse que la entrega o crédito configura un dividendo si la empresa tiene utilidades susceptibles de ser distribuidas, porque, sería imposible disfrazar de dividendos utilidades inexistentes. Así mismo, es condición indispensable que la entrega se efectúe hasta por el monto que le hubiera correspondido al accionista en una verdadera distribución de dividendos. Si la suma supera estos parámetros, el exceso sería considerado crédito.

Al haberse establecido que cualquier crédito o entrega, sea cual fuere su plazo, es siempre un dividendo, cabe preguntarse ¿Qué ocurre, si una empresa que tiene utilidades, no acuerda distribuir las, sino que efectúa reales préstamos a sus socios, por los cuales cobra intereses que, en efecto, son pagados por los prestatarios.

En mi opinión, tales intereses en favor de la empresa, deben excluirse de la materia imponible. Esos intereses que el accionista paga por el préstamo, no están gravados en la sociedad, porque desde el punto de vista legal y por una ficción tributaria dicho préstamo tiene naturaleza de dividendo y, por lo tanto, no puede a la vez ser crédito. No es posible que sea renta para el accionista y renta para la empresa simultáneamente. La ficción tributaria permite que una operación que civil o mercantilmente constituya un préstamo a los accionistas, sin embargo califique como dividendo para fines impositivos.

Frente a esta evidencia surge el interrogante de lo que ocurre si la misma empresa, acuerda luego distribuir dividendos. En nuestra opinión es claro que la segunda entrega si bien es un dividendo desde el punto de vista del derecho mercantil, ya no puede tener ese carácter para fines impositivos. El tributo fue pagado en la primera ocasión, ciñéndose a la ficción tributaria, por lo que carecería de sustento exigir nuevamente el impuesto. Consideramos que la empresa no está obligada a incluir esos intereses como parte de su renta.

No obstante, hay un aspecto adicional a tomar en cuenta: cuando existe un verdadero préstamo en los que, inclusive, podría haberse constituido prenda o hipoteca como garantía, al margen del impuesto a la renta es evidente que estaríamos ante una empresa que percibe intereses, por lo que corresponde emitir boleta o factura y aplicarse el IGV. En efecto, si bien en el tratamiento del impuesto a la renta la operación tiene carácter de dividendo, para propósitos del

IGV nos encontramos ante un servicio de crédito remunerado con intereses, lo que constituye hecho imponible para fines de dicho tributo.

Como ya dijimos, el cambio más significativo en materia de dividendos, es el incremento de las tasas. En 2015 - 2016, será 6.8%. En 2017 - 2018 alcanzará 8% y a partir del año 2019 será 9.3%. Es decir, en la medida en que es rebajado el impuesto a la renta empresarial, se aumenta el impuesto a los dividendos.

Según el primer proyecto de norma presentado al Congreso, no resultaba muy claro si la nueva tasa incidía o no en las utilidades que habiéndose generado hasta 2014 eran, sin embargo, distribuidas a partir del año siguiente. De ser aplicable la mayor tasa, se produciría una doble desventaja, pues se habría gravado a la empresa con 30% sobre sus utilidades y a los accionistas con 6.8%.

Tomando en cuenta este panorama, muchas empresas optaron por realizar una Junta de Accionistas en el mes de diciembre en que se acordó distribuir los dividendos, con lo cual no había ninguna duda que la tasa del impuesto era de 4,1%. Afortunadamente, este problema ha desaparecido porque se hizo notar que el proyecto producía tropiezos en la interpretación. En el texto finalmente aprobado, la Novena Disposición Complementaria Final, en la parte pertinente, expresa que "a los resultados acumulados u otros conceptos susceptibles de generar dividendos gravados, obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2014 que formen parte de la distribución de dividendos o de cualquier otra forma de distribución de utilidades, se les aplicará la tasa de 4.1%".

Es decir, se le ha dado ultractividad a la tasa, aspecto que es esencialmente justo, ya que la empresa, sobre estas utilidades, habría tributado 30%. Entonces, toda ganancia que hubiera sido afectada con esta tasa debe quedar sujeta al 4.1% cuando se distribuya en forma de dividendos. Esta finalidad se logra con la referida Disposición.

Adicionalmente la Ley señala que las empresas que están amparadas por la Leyes de la Amazonia, de Producción Agraria, de Zona Franca de Tacna y de los Ceticos, continuarán aplicando la tasa de 4.1% al distribuir dividendos. Para ellos no se modifica el régimen que se les venía aplicando.

Otro aspecto significativo de la Ley se refiere al tratamiento que se otorga a la renta global que obtienen las personas naturales. Al respecto siempre se ha criticado la escala cuyo primer tramo gravaba la renta con 15%. Esta circunstancia hacía que desde el primer sol de renta neta, es decir, desde 1 UIT (S/. 3 800) hasta 27 UIT (S/. 102

600), el tributo se exigía siempre con el mismo porcentaje. En efecto, si bien es cierto que quien tenía más rentas, pagaba un impuesto más alto, también es verdad que en términos porcentuales los de menor renta se encontraban más afectados, pues debían tributar con la misma alícuota que personas de mayores ingresos. No es lo mismo tener una renta de S/.3,800.00 que una renta de S/. 100,000. Sin embargo, en ambos casos debía pagarse el 15%, lo que representaba un sacrificio más intenso para la persona de menores recursos.

Esta situación se ha modificado, señalándose que hasta 5 UIT el impuesto se aplicará con la tasa de 8%. Personalmente, hubiera deseado una escala mucho más fraccionada que, por ejemplo, empezará en 3% y luego siguiendo una lenta progresión llegara a 8%. No obstante, en el momento en que se estableció la escala de tres tramos, se pensó que era un mecanismo más sencillo, sin detenerse a pensar que ello era así sólo para efectos de la recaudación, pero que, a la vez, resultaba más complejo y menos justo desde la perspectiva del contribuyente. Sin embargo quisiera destacar que el texto definitivo ha eliminado otra preocupación que rondaba en el ambiente y que se refería a la posibilidad de que al reducirse la tasa en los primeros tramos podrían plantearse porcentajes exagerados para los contribuyentes de mayores ingresos. El texto ha mantenido el 30% como tasa máxima.

En lo que se refiere a las rentas de cuarta categoría, las modificaciones introducidas han dado a los profesionales un cierto alivio financiero, porque el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, en lugar del 10% anterior será de 8%.

Debe recordarse que las rentas de los profesionales se imputan con arreglo al criterio de lo percibido, de modo que si los servicios se han prestado antes del 2015 pero serán pagados por los clientes en este año, la retención aplicable será de 8% y el ingreso del profesional debe ser incluido por éste en la declaración jurada que deberá presentarse en marzo de 2016.

Como se sabe, si el profesional gira recibos por honorarios a una persona que lleva contabilidad, es esa persona la que debe cumplir con retener el pago a cuenta y entregarlo al fisco. Si el cliente no lleva contabilidad, es el profesional quien debe efectuar directamente dicho pago.

Debe destacarse que el legislador no se ha preocupado de un tema importante: la deducción por cargas de familia. Si el impuesto debe atender a la verdadera capacidad contributiva de los obligados, resulta claro que no debería tratarse de la misma forma a dos personas cuyos ingresos son iguales pero cuyos gastos indispensables son

distintos. Así, por ejemplo, la aptitud para soportar el tributo es mayor en un soltero que en un casado. También es distinta la potencialidad económica de una persona sin hijos respecto de aquella que tiene una vasta prole.

Hace algunos años nuestro ordenamiento contemplaba la posibilidad de deducir una cierta suma por cada hijo menor de edad o que seguía estudios universitarios. Tal deducción se incrementaba en 50% si el contribuyente tenía más de dos hijos y si eran más de cuatro la deducción aumentaba en 100%.

Obviamente, la persona con hijos menores de edad a su cargo debe pagar pensiones escolares e incurrir en gastos de atención médica y de otra naturaleza, extremos que el legislador tributario no debería olvidar. Además, debe tenerse presente que si el contribuyente está autorizado a deducir las sumas pagadas a profesionales, las autoridades tributarias tendrían un modo indirecto de fiscalizar a los perceptores de esos ingresos y determinar si es que han cumplido con sus obligaciones impositivas.

No obstante, debemos señalar que parte de la reticencia del legislador para abordar este punto debe radicar en la experiencia que se tuvo cuando se permitían dichas deducciones. Algunos contribuyentes se acogían a esta posibilidad, faltando a la verdad al declarar que tenían hijos o que habían incurrido en gastos médicos que se sustentaban con comprobantes falsos, todo lo cual generó dificultades para la fiscalización por lo que se optó por eliminar el derecho a formular estos descuentos.

Sin embargo debería analizarse, por razones de justicia, la posibilidad de practicar esta clase de deducciones, tomando en cuenta que gracias a los avances de la electrónica, la fiscalización de este tipo de egresos podría ser menos complicada que en el pasado. Ahora bien, es claro que las dificultades señaladas también tienen que ver con la honestidad de quienes integran la sociedad y específicamente de los contribuyentes, por lo que todos debemos trabajar para fortalecer este aspecto esencial.

Reitero mi agradecimiento a los jóvenes estudiantes, editores de la revista, por la cordial invitación a este evento y a todos ustedes por su amable atención.

2. Modificaciones en el Código Tributario y en el Régimen de Dedicaciones de Impuestos: Ponencia del Dr. Luis Durán

Buenas noches a todos los participantes de esta reunión. Debo empezar señalando mi aprecio

por la invitación que me ha hecho el Decano de la Facultad de Derecho de la PUCP para participar como expositor en este Seminario.

Se me ha pedido que comente, en lo posible, las modificaciones sobre el Código Tributario (CT) y las modificaciones en el Régimen de Dedicaciones de Impuestos.

Empero, dado que las modificaciones tributarias para 2015 se han dado a través de varias normas y en momentos distintos de este año 2014, había convenido con el Dr. Humberto Medrano que sería interesante situar el panorama de coyuntura antes de desarrollar específicamente las modificaciones, de manera que si no se termina de exponer todos los cambios, ustedes pueden tener una guía o una ruta de cómo han sido estas modificaciones.

Voy a comenzar planteando la cuestión del contexto que dio origen a las medidas. Son tres los elementos a tomar en cuenta.

Primero, durante el año 2014 se ha producido una desaceleración económica en el país. La actividad económica está disminuyendo en intensidad, y eso marca una preocupación fundamental para el Estado, que es lo que puede pasar en el futuro y como puede participar promoviendo una mejora de la situación, de modo que se revierta este proceso de desaceleración.

En este punto, sólo quiero anotar una cuestión: no obstante que hay una desaceleración económica, no hemos llegado todavía a un punto de inflexión donde podríamos estar en una situación de decrecimiento. Este sería un problema un poco más serio para nuestras actividades y posibilidades futuras como sociedad.

Empero, si ustedes miran el debate en la opinión pública, estos meses lo que se ha querido transmitir es la idea de que nuestra economía se está desacelerando pero no hemos dejado de crecer y eso, para un sector, podría empezar a ser discutible pues hay quienes creen que en realidad ya hemos dejado de crecer y lo que estamos viviendo es una continuación de crecimiento de otros momentos que simplemente se están manifestando recién en la economía.

En todo caso, y más allá de especulaciones, esa es la cuestión fundamental. El gran problema es: ¿cómo vamos a afrontar esta situación? Para eso, debe tomarse en cuenta que hay dos tipos de factores para esta desaceleración. Por un lado, un factor de orden externo que está compuesto por dos grandes problemas de la economía mundial.

En primer lugar, una disminución de la demanda en materias primas, y eso nos afecta pues nosotros

somos un país cuya principal actividad económica es la producción y exportación de materias primas de origen mineral (commodities) para que puedan ser usados por los países industrializados. Si la demanda de ese tipo de materia prima disminuye en el mundo, nuestra oferta no es demandada y, además habrá una disminución en el precio, con lo cual eso afecta a toda la cadena de servicios y producción que están alrededor de las actividades primarias señaladas. Entonces, la cuestión es que hay una disminución de la demanda de materias primas que no se siente hoy sino que genera una incertidumbre hacia el futuro y genera una disminución de proyecciones del propio crecimiento de las empresas.

La segunda cuestión es que hay un estancamiento en los mercados de los principales países del mundo. ¿Por qué eso nos afecta?, ¿por qué el estancamiento que vive aún la Unión Europea y en parte otros países desarrollados, y que no logra resolverse todavía, nos afecta a nosotros? Porque hay un sector de nuestra economía que es el sector exportador alimenticio, cuyos productos están dirigidos a esos mercados. Nuevamente, si esos mercados no levantan vuelo, nuestros productos no se venden, y si no se venden, las empresas exportadoras empiezan a perder ritmo y con ello traen una cadena de suministradores que también van a perder ritmo.

Esos dos elementos de la situación externa son muy volátiles, y a ellos hay que sumarles otros más, por ejemplo, la variabilidad del costo financiero, la cuestión vinculada a la situación de la seguridad alimentaria, las prohibiciones que están haciendo algunos países a cierto tipo de actividades también; pero creo que estos dos elementos marcan la pauta de por qué hay una desaceleración desde la perspectiva de los Estados.

Luego tenemos los factores internos. Yo creo que a nivel del Perú hay cuanto menos dos factores. En primer lugar, en el sector privado hay una afectación de la confianza empresarial, eso cuanto menos es lo que dice el Gobierno. Yo no sé si esto es verdad o no, pero los inversionistas con los que converso tienen mucho temor a invertir, es como decir, esto no va para adelante. ¿Por qué lo dicen? supongo que será por la situación de inestabilidad política, supongo que tendrá que ver algo con la seguridad del país, tendrá algo que ver con la disminución del crecimiento de la actividad económica, pero lo cierto es que los propios inversionistas sienten inseguridad. Este elemento de confianza es un elemento subjetivo en realidad, y por lo tanto muy difícil de afrontar.

Además hay una saturación del crédito personal, es decir las personas, los consumidores en nuestro mercado empiezan a saturar sus capacidades de

adquisición y por lo tanto eso también hace lenta la economía nacional en algún sentido.

En ese contexto la pregunta del Gobierno debe haber sido ¿Qué es lo que se puede abordar desde la perspectiva legislativa? La respuesta parece haber sido la de buscar instrumentos jurídicos que permitan ayudar a que esa desconfianza disminuya en su intensidad y se liberen las capacidades económicas de los consumidores a efectos de que puedan coadyuvar al crecimiento serio de la demanda.

El otro factor está vinculado con el sector público. Hay una presión de SUNAT que es real. La SUNAT ha presionado mucho, durante estos dos últimos años, a las empresas, especialmente en las actividades verificadora y fiscalizadora. Más allá de discutir la manera o si lo que ha hecho la SUNAT a través de sus acciones es adecuado o inadecuado, lo cual no es motivo de esta conversación, lo que si es cierto es que hay una presión por parte de la Administración Tributaria que quierase o no trae en algún sentido un desincentivo a la actividad empresarial por el factor de la confianza también.

Y luego, está la famosa “tramitología”, palabra que usó el gobierno para referirse al hecho que hay que pedir permiso para todo, entonces el Estado se convierte en un elemento de restricción a la inversión privada porque existen diversos procedimientos y trámites engorrosos y difíciles de cumplir, los cuales podrían llevarnos a situaciones donde el inversionista se siente hostigado.

Y en ese escenario de coyuntura, la pregunta es ¿qué medidas querían hacer? ¿Cuáles son las medidas que se han planteado a lo largo de este tiempo?

La primera cuestión, desde la perspectiva de un observador, es que el Estado no tenía claro desde el comienzo que es lo que debería hacer, o si lo tenía claro no lo transmitió adecuadamente; luego, parece que la cuestión se fue componiendo y entonces, desde junio, hemos venido recibiendo medidas legislativas tributarias.

Yo he querido simplemente hacer una ruta del asunto y tengo la impresión que en el ámbito tributario, grosso modo las medidas han tenido cuatro objetivos: disminuir la “tramitología”, corregir algunos esquemas normativos para eliminar riesgos, liberar recursos para que los ciudadanos puedan seguir gastando, y establecer un shock de confianza al empresariado para que mantenga o aumente su inversión.

En lo que concierne a la actividad normativa del Poder Ejecutivo, tenemos principalmente: (i) la modificación de los derechos aduaneros de 1,852

subpartidas arancelarias por D. S. N° 312-2014-EF (con lo cual todas las partidas de insumos tendrían arancel cero, al igual que todas las subpartidas de bienes de capital), sobre lo que luego se dio marcha atrás por D. S. N° 314-2014-EF para mantener parcialmente el beneficio del Drawback, (ii) la disminución del ISC a los derivados del petróleo por D. S. N° 316-2014-EF, y (iii) la modificación del régimen de Buenos Contribuyentes, por D. S. N° 321-2014-EF.

En lo que a la labor legislativa del Congreso de la República corresponde, se presentaron tres paquetes de medidas, dos de las cuales ya se han traducido en Leyes publicadas en el Diario Oficial "El Peruano", y la tercera está ya aprobada por el Congreso y a la espera de la promulgación por parte del Presidente de la República, lo que ocurrirá a más tardar el 31 de diciembre de 2014.

El primer paquete de medidas tributarias está contenido en la Ley N° 30230, y son relevantes cuatro medidas en materia de CT: (i) la suspensión de la aplicación de la Cláusula Antielusiva General establecida en la Norma XVI del Título Preliminar del CT, (ii) la Actualización Excepcional de Deudas Tributarias, eliminándose la capitalización de intereses desde el 31.12.1998 hasta el 31.12.2005, (iii) la suspensión de intereses moratorios durante el procedimiento de apelación, y (iv) la flexibilización del uso de medidas cautelares en procesos judiciales.

Además, deben relevarse la disminución del Régimen de Percepciones del IGV (que se efectivizó por D. S. N° 317-2014-EF), las modificaciones en materia tributario municipal (sobre Tasas por trámites, derechos y licencias), los cambios en materia de tributación minera (especialmente en lo que corresponde al régimen de Contratos de Estabilidad Tributaria - CET) y la reorganización de los Regímenes de Deduciones de Impuestos (que se ha producido mediante la R. de S. N° 343-2014/SUNAT).

El segundo paquete de medidas está contenido en la Ley N° 30264. En materia de CT debe destacarse principalmente: (i) la reducción de deudas con SUNAT (Eliminación de costas y costos incurridos por SUNAT en procedimientos de cobranza coactiva, de gastos originados por la adopción de medidas cautelares previas y de gastos originados en la aplicación de sanciones de internamiento temporal de vehículos y de comiso), (ii) las modificaciones respecto a la notificación de actos administrativos (especialmente la ampliación de modalidades de notificación para el caso de contribuyentes No Hallados o No Habidos), (iii) la autorización a SUNAT para realizar actuaciones automatizadas, y (iii) la inclusión de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria en materia de quejas.

Respecto al Impuesto a la Renta se establece un Régimen Especial de Depreciación para Edificios y Construcciones y al IGV se modifican las disposiciones sobre utilización de servicios, importación de bienes intangibles y sobre reintegro tributario del IGV. En materia de ITAN se establecen supuestos de inafectación, además de una regla de regularización excepcional para problemas originados en 2013 y 2014 por el vencimiento de las normas sobre exoneraciones. Finalmente, se introdujeron disposiciones para impulsar el uso del mecanismo de Obras por Impuesto para la ejecución de proyectos de inversión pública (PIP) en materia de salud, educación, agricultura y riego, orden público y seguridad.

Como ya adelantamos, el tercer paquete de medidas ya está contenido en una Ley que aún no ha sido promulgada por el Presidente de la República y por tanto aún no se ha publicada en el diario oficial. En ella se han establecido cinco medidas importantes en materia de CT: (i) No se puede establecer domicilio procesal en el procedimiento de fiscalización (modificaciones en el artículo 11° del CT); (ii) hay una regularización de la cobertura de los avances informáticos en materia de Comprobantes de Pago y documentos complementarios (modificaciones de los artículos 87°, 97° y 174° e inclusión de los artículos 86°-A y 112°-A del CT); (iii) establecimiento del régimen de Fiscalización Parcial Electrónica (modificación del artículo 61° del CT e introducción del artículo 62°-B), y (iv) la institucionalización de absolución de consultas individuales de deudores tributarios.

En materia de IR, el cambio ha sido más sostenido e incluye modificaciones en el Impuesto a la Renta Empresarial (sobre sustento de costos y gastos con CP, y la bajada de la tasa del IR), en el IR sobre Dividendos (aumento progresivo de la tasa), en el IR del Trabajo (modificaciones de las tasas progresivas acumulativas) y, finalmente, en materia de retenciones del IR para armonizar los otros cambios señalados.

Ustedes sabrán juzgar, a partir de lo que ha dicho el Dr. Medrano, lo que completaré de decir yo, y lo que comentará el Dr. Ruiz de Castilla, si realmente se han cumplido los objetivos del Poder Ejecutivo, es decir si ha habido un shock de confianza. Desde mi perspectiva, visto el panorama general de las modificaciones tributarias, aun con poca distancia temporal, éstas podrían haber jugado en contra de los objetivos señalados líneas arriba, dada la manera y el lapso de tiempo en que se han planteado, al punto que a la larga podría haberse originado poco impacto comunicacional en el conjunto de la población. Ya el tiempo nos dirá el nivel de utilidad de estos cambios tributarios.

Las modificaciones en el Régimen de Deduciones se han realizado a través de la R. de S. N° 343-2014/SUNAT, algunas de cuyas disposiciones tienen vigencia desde el 1 de enero de 2015 y otras desde el 1 de abril de 2015. El alcance es, básicamente, en dos temas: en el ámbito de aplicación de las deducciones y en el procedimiento relacionado al retiro de los montos depositados en las cuentas de deducciones en el Banco de la Nación.

En cuanto al ámbito de aplicación, las medidas son las siguientes: (i) se han excluido del régimen 13 bienes o servicios, es decir, se ha disminuido la cantidad de operaciones sujetas a deducción, (ii) se ha reducido la tasa aplicable en 16 casos y se ha mantenido la tasa en 10. Con ello, el efecto es que hay 29 supuestos en los que o se ha reducido la tasa o se ha eliminado; la idea es tratar de disminuir la presión financiera para el contribuyente de manera que haya menos operaciones sujetas a la deducción o a tasas más razonables.

¿Qué se ha eliminado? Todo los bienes consignados en el Anexo 1 de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT. O sea ya no habrá deducción al azúcar, al alcohol etílico o al algodón; se han eliminado esos supuestos de deducción con lo cual todo un sector vinculado a esas actividades va a tener un respiro financiero a partir de la vigencia de la resolución modificatoria.

Luego se ha eliminado una serie de bienes del Anexo 2, en donde están una serie de bienes como, por ejemplo, algodones, cañas, los bienes que están en el apéndice 1 de la LIGV pero que para el contribuyente están gravados con dicho tributo, el aceite de pescado, las embarcaciones pesqueras, la paprika, los espárragos y el plomo. Todos productos sobre los cuales la SUNAT decía que había mucha informalidad, sin embargo, entiendo, que si lo han eliminado es porque ya pueden controlar el sector, con lo cual en algún sentido los funcionarios de la SUNAT tienen una idea clara de cómo afrontar en el futuro la fiscalización de los sectores mencionados.

Finalmente, se ha eliminado el régimen de deducciones aplicable a los espectáculos públicos, es decir a las adquisiciones de servicios de espectáculos públicos. Estas actividades ya no están sujetas al régimen de deducciones con lo cual se le ha dado un respiro financiero a las empresas que realizan ese tipo de actividades.

Ahora, vamos a ver que se ha modificado.

Actualmente, para el conjunto de operaciones sujetas a deducciones se emplean 8 porcentajes o tasas distintas, lo que muestra que aún hay

dispersión al respecto. La modificación operada por la Resolución busca disminuir esa dispersión y, además, evitar que en aquellos sectores económicos en los que hubo un impacto favorable no se genere acumulaciones de saldos no aplicados, que podrían representar costos financieros para las empresas implicadas.

En el caso de los bienes del Anexo 2, si ustedes se fijan, lo que se ha intentado hacer es buscar una mayor homogenización de las tasas o porcentajes aplicables. En algunos casos, de 12 se ha bajado a 10 (Arena y piedra, Oro, minerales metálicos no auríferos, y minerales no metálicos) y en otros de 9 a 4 (recurso hidrobiológicos, maíz amarillo duro, harina, polvo y "pellets" de pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos, madera). Alguno de 15 a 10 (cierto tipo de recursos hidrobiológicos) y otro de 4 a 1 (Oro y demás minerales metálicos exonerados del IGV).

Conforme a lo que venimos señalando, en el caso de la venta de bienes, la dispersión del porcentaje se ha reducido de cinco tasas a cuatro, siendo la menor de 1.5% y la mayor de 15%, habiendo desaparecido la de 9%. Esto ordena un poco la cuestión y permite que la actividad de las empresas sea un poco menos costosa porque había mucha discusión sobre qué tipo de actividades están sujetas a la deducción y cuál era la tasa, y ahí se consumía muchos recursos.

Respecto a los servicios listados en el Anexo 3 de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT la dispersión se ha reducido de 3 a 2 tasas distintas, siendo la menor de 4% y la mayor de 10%. En varios casos se rebaja de 12 a 10 (intermediación laboral y tercerización, arrendamiento de bienes, movimiento de carga, comisión mercantil, fabricación de bienes por encargo, y servicio de transporte de personas), y en un caso se sube de 9 a 10 (mantenimiento y reparación de bienes muebles), pero la regla general de las deducciones en los servicios es de 10%, con lo cual otra vez se homogeniza, también, las operaciones.

Ahora, ¿qué ha pasado en relación al procedimiento para solicitar la libre disponibilidad de los fondos? Se han producido modificaciones a los procedimientos general y especial para que el proveedor pueda solicitar la libre disponibilidad de los fondos depositados en las cuentas del Banco de la Nación a su nombre, establecidos en el artículo 25° de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT.

En cuanto al procedimiento general, con vigencia a partir del 1 de abril de 2015, el artículo 7° de la Resolución ha modificado el primer párrafo del inciso a), el primer párrafo del inciso c) y el inciso d) del numeral 25.1 del artículo 25 de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT, de manera de reducir el plazo

requerido para poder solicitar la libre disposición de fondos de los montos depositados.

Conforme a ello, a partir del 1 de abril del próximo año, como regla general serán considerados como de libre disposición los montos depositados en las cuentas que no se agoten durante 3 meses consecutivos como mínimo (hoy son 4 meses). Además, la solicitud de libre disposición podrá presentarse ante la SUNAT como máximo 4 veces al año (hoy son 3 veces) dentro de los primeros 5 días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre (hoy es en enero, mayo y setiembre).

En cuanto al procedimiento especial, al igual que en los casos anteriores, el inciso c) del artículo 6° de la Resolución ha eliminado la referencia a la detracción respecto de los bienes del Anexo 1 de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT, consignada en el encabezado y literal a) del numeral 25.2 del artículo 25° de esta Resolución, de manera que a partir del 1 de enero de 2015, se podrá realizar un procedimiento especial para solicitar la libre disponibilidad de los fondos tratándose de la venta de los bienes señalados en el Anexo 2, excepto los comprendidos en los numerales 20 y 21 (que no están gravados con IGV). Así, el titular de la cuenta podrá solicitar ante la SUNAT la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación hasta en dos (2) oportunidades por mes dentro de los primeros tres (3) días hábiles de cada quincena, siempre que respecto del mismo tipo de bien señalado en el Anexo 2 se hubiera efectuado el depósito por sus operaciones de compra y, a su vez, por sus operaciones de venta gravadas con el IGV.

Además, ha quedado derogado el inciso b.2) del literal b) de ese mismo numeral 25.2, que hacía referencia al límite del monto del saldo liberado en el caso del procedimiento especial en el caso de los supuestos de traslados de los bienes del Anexo 1.

La misma modificación se ha producido respecto a las detracciones al transporte de bienes realizado por vía terrestre regulado en la R. de S. N° 73-2006/SUNAT.

El objetivo sigue siendo el mismo que les presenté al comienzo de la exposición: primero se busca disminuir la presión sobre el contribuyente obligando a menos gente a hacer la detracción y segundo se trata de que los recursos vayan más rápidamente a los contribuyentes.

Ahora veamos las modificaciones que se han producido en materia de Código Tributario:

Como ya les adelanté, las tres modificaciones más importantes operadas por la Ley N° 30230

son: la suspensión de la aplicación de la Norma XVI, el cambio en relación a la regla de aplicación de intereses en la Apelación ante el Tribunal Fiscal y los cambios en relación al régimen de medidas cautelares en los procesos contencioso administrativos.

Sobre la suspensión de la aplicación de la Cláusula General Antielusiva, de lo que se trata es de suspender la facultad de SUNAT para aplicar los párrafos 2, 3 y 4 de la Norma XVI del Título Preliminar del CT (TPCT) a las operaciones (actos, hechos y situaciones) producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Dec. Leg. N° 1121 (esto es, antes del 19.07.2012). La norma indica expresamente que tal suspensión no se aplica a la Calificación Económica del Hecho Imponible establecida en los párrafos 1 y 5 de dicha Norma XVI.

Desde mi perspectiva, la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Cláusula General Antielusiva no significa que el legislador haya optado por entender que la naturaleza de dicha facultad es sustantiva. Contrariamente, al establecerse la suspensión, el legislador ha partido del entendimiento que de suyo la facultad es procedimental, esto es que desde su existencia podría ser usada para revisar cualquier tipo de operaciones en la medida que las obligaciones tributarias que les deberían corresponder no estuvieren prescritas.

Así, cuanto menos hipotéticamente, si en el futuro se eliminase el primer párrafo del artículo 8° bajo comentario, la SUNAT tendría en aquel momento la posibilidad de revisar las operaciones producidas antes de la entrada en vigencia del Dec. Leg. N° 1121 que no estuvieren afectadas por situación de prescripción; lo que en algún caso podría generar un problema en relación al Principio de Seguridad Jurídica, que se encuentra implícito en nuestra Constitución Política.

Ahora bien, según el segundo párrafo del artículo 8° de la Ley N° 30230, también ha quedado suspendida la facultad de SUNAT para aplicar la Cláusula General Antielusiva a las operaciones producidas desde la entrada en vigencia del Dec. Leg. N° 1121 (19.07.2012) hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los "parámetros de fondo y forma" que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la citada Norma XVI.

Esta segunda suspensión, no prevista en el Proyecto de Ley enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso fue introducida durante el debate de aprobación de la ley en el seno de la Comisión de Economía de dicho órgano legislativo. Dada la

redacción de la norma, se pueden desprender tres cosas:

La primera: la exigencia de que el Poder Ejecutivo fije "parámetros de fondo y forma" no supone una delegación para que establezca nuevas medidas de suspensión de la mencionada facultad de SUNAT.

La segunda: una vez que se publique el Decreto Supremo que establezca los "parámetros de fondo y forma", la SUNAT recupera su facultad de aplicar la Cláusula General Antielusiva, incluso para operaciones producidas antes de la vigencia de tal Decreto Supremo, pero siempre que se hubiesen producido desde la entrada en vigencia del Dec. Leg. N° 1121 (esto es, desde el 19.07.2012).

Finalmente, la exigencia de establecer "parámetros de fondo y forma" no supone que la Cláusula General Antielusiva peruana esté incompleta, sino es una medida para asegurar su correcta aplicación y brindar mayor confianza a los deudores tributarios. Sin embargo, es posible que cuando el Decreto Supremo esté vigente haya cuestionamientos de validez constitucional sobre la cobertura legal de los párrafos 3, 4 y 5 de la Norma XVI del TPCT, en concreto por posible colisión con el Principio de Reserva de Ley que la englobaría, en la medida que los "parámetros de fondo y forma" habrían sido establecidos por una norma infralegal, sin que la propia Ley hubiera trazado parámetros para cumplir tal competencia normativa.

Sobre el tema de la aplicación de los intereses en la apelación ante el Tribunal Fiscal, la modificación es muy sencilla: si dicho organismo demora más allá del plazo que ha establecido el CT para resolver, entonces el contribuyente no puede asumir ese coste de demora, de forma que se suspende la aplicación de intereses durante el periodo que transcurre entre la fecha que vence el plazo para que el Tribunal Fiscal resuelva y la que corresponde al momento real en el que resuelve. Las reglas de plazo son de 12 meses (como regla general), 18 meses (para todo lo que tenga que ver con las reglas de precio de transferencia), y de 20 días (para los cierres, comisos, internamiento de vehículos). En este periodo la deuda se actualizará utilizando el índice de precios del consumidor, que se constituye en una regla bastante razonable.

Sobre las medidas cautelares en los procesos judiciales, la cuestión tiene una historia un poco antigua. Cuando el Tribunal Fiscal resuelve el recurso de apelación, inmediatamente el valor que lo contiene es susceptible de ser cobrado coactivamente, lo que significa que el inicio del proceso contencioso administrativo no suspende la cobranza de la deuda tributaria y la

Administración Tributaria puede válidamente ejecutarlo.

¿Qué es lo que ocurría siempre frente a eso? El contribuyente ejercía su derecho de acción ante el Poder Judicial presentando la demanda contenciosa-administrativa y, complementariamente, para evitar la ejecución del valor solicitaba una medida cautelar de no innovar para lo que hacía uso de la llamada "caución curatoria" (una declaración del contribuyente en la que señalaba que si finalmente la sentencia final le era adversa, pagaría la deuda). Hace dos años se introdujo una regla muy dura que establecía la prohibición de la caución juratoria salvo para montos menores, y en los demás casos había que afianzar la deuda materia de controversia.

La Ley que estamos comentando ha modificado el artículo 159° del CT referido a las medidas cautelares en proceso judicial a partir del 1 de enero del 2015. Bajo la modificación, la caución juratoria ya no se va aplicar, solamente, hasta un límite de 5 UIT sino hasta deudas de 15 UIT, ósea va haber un tramo más de contribuyentes respecto de cuya deudas que están impugnadas en el Poder Judicial se va a poder admitir una caución juratoria. Además, para deudas mayores a ese monto, la contracautela personal o real ya no será por el 100% de la deuda, sino sólo por el 60%.

Ahora bien, las modificaciones introducidas por la Ley N° 30264 en el CT se han referido a cuatro aspectos: la supresión y extinción de costos, costas y gastos; las reglas sobre notificaciones de actos administrativos; las actuaciones automatizadas de SUNAT; y la jurisprudencia de observancia obligatoria.

Sobre lo primero, se modifican diversos artículos del CT para disponer la supresión de costos, costas y gastos en relación a diversos procedimientos seguidos contra los contribuyentes, que ahora serán asumidos por SUNAT. El sentido de este cambio sería aliviar la carga económica de los contribuyentes incurso en procedimientos tributarios al reconocer la capacidad de SUNAT para asumir estos conceptos.

En efecto, la Quinta DCF de la Ley N° 30264 establece que la SUNAT asumirá con cargo a su presupuesto los gastos en que incurra para la adopción de las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56° al 58° del CT, en los procedimientos de cobranza coactiva y en la aplicación de las sanciones de internamiento temporal de vehículos y de comiso a que se refieren los artículos 182° y 184° del CT.

Respecto a las notificaciones de actos administrativos, hay un cambio relevante en

el artículo 104° del CT, que va en el sentido de ampliar las formas de notificación a No Hallados y No Habidos. Esta medida trata de enmendar las limitaciones derivadas de jurisprudencia tributaria del CT sobre estas notificaciones.

Así, además del acuse de recibo y la publicación en web de SUNAT o en un diario, también es posible la notificación a No Hallados y No Habidos, por las formas establecidas en los incisos b), c) y f) del artículo 104° del CT. En caso que los actos a notificar sean los requerimientos de subsanación regulados en los artículos 23°, 140° y 146° del CT, cuando se emplee la forma de notificación a que se refiere el inciso c) del artículo 104° del CT (por constancia administrativa), ésta podrá efectuarse con la persona que se constituya ante la SUNAT para realizar el referido trámite.

En cuanto a la facultad de SUNAT para realizar actuaciones automatizadas, se modifica el artículo 111° del CT para facilitar o hacer más expeditiva la actuación de la Administración Tributaria. Así, la Administración Tributaria podrá utilizar, para sus actuaciones y procedimientos, sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y similares.

Como se señalaba en el CT antes del cambio, se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la administración tributaria realizados mediante la emisión de documentos por los sistemas antes mencionados, siempre que estos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo. Se incorpora como un nuevo texto normativo, en el sentido que cuando la Administración Tributaria actúe de forma automatizada, deberá indicar el nombre y cargo de la autoridad que lo expide, así como garantizar la identificación de los órganos o unidades orgánicas competentes responsables de dicha actuación, así como de aquellos, que, de corresponder, resolverán las impugnaciones que se interpongan.

La Administración Tributaria establecerá las actuaciones y procedimientos de su competencia que se automatizarán, la forma y condiciones de dicha automatización, incluida la regulación de los sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos y similares que se utilizarán para tal efecto, así como las demás normas complementarias y reglamentarias necesarias.

Finalmente, en lo que respecta a la jurisprudencia de observancia obligatoria, en el artículo 154° del CT se incorpora la posibilidad de fijar Jurisprudencia de Observancia Obligatoria a partir de Quejas. Por tanto, es posible que las resoluciones emitidas

por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

Hay que tomar nota que en el artículo 98° del CT, se agrega un texto normativo para señalar que el Presidente del Tribunal Fiscal podrá convocar a Sala Plena, de oficio o a petición de los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, por temas vinculados a asuntos de competencia de éstos. Los Acuerdos de Sala Plena vinculados a estos temas que se ajusten a lo establecido en el artículo 154° del CT serán recogidos en las resoluciones de la Oficina de Atención de Quejas.

Bien, dado el tiempo transcurrido desde el inicio de mi exposición, solo me queda terminar hablando sobre algunos cambios al CT que se proponen en la Ley aprobada por el Congreso que aún es materia de promulgación y publicación.

Hay tres cosas que a mí me interesan puntualizar. Primera cuestión, se ha incorporado nominalmente como un procedimiento tributario en el artículo 112° del CT al procedimiento de fiscalización. A su vez, en el artículo 11° del CT, que regula el domicilio fiscal y domicilio procesal, se ha establecido que la facultad del deudor tributario de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos tributarios tiene como excepción al procedimiento de fiscalización tributaria. Se mantiene así la facultad de fijar individualmente, en la oportunidad y alcances correspondientes, un domicilio procesal en los siguientes procedimientos: cobranza coactiva, contencioso tributario y no contencioso.

Otra novedad importante es el establecimiento de la llamada fiscalización parcial electrónica, como una facultad adicional para SUNAT, es decir no abarca a las demás Administraciones Tributarias.

Pues bien, cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62°-B del CT.

El artículo 62°-B del CT señala que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica deberá efectuarse en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día en que surte efectos la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. Al procedimiento de fiscalización parcial electrónica no se le aplicará las disposiciones del artículo 62°-A del CT, es decir sobre los plazos regulares de las fiscalizaciones físicas.

Finalmente, se adecua el inciso i) del artículo 92° del CT para recoger el nuevo derecho de los deudores tributarios para formular las consultas particulares de acuerdo a lo establecido en el artículo 95°-A del CT, junto al derecho ya establecido de formular consultas institucionales del artículo 93° del CT.

En efecto, el citado artículo 95°-A del CT regula las consultas particulares señalando que el deudor tributario con interés legítimo y directo podrá consultar a la SUNAT sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta o, tratándose de procedimientos aduaneros, respecto de aquellos que no se haya iniciado el trámite del manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías.

Se ha señalado además que la consulta particular será rechazada liminarmente si los hechos o las situaciones materia de consulta han sido materia de una opinión previa de la SUNAT por consultas institucionales conforme al artículo 93° del CT. Ahora, luego de haber concluido el temario que se me asignó, me queda agradecer a los organizadores del evento por la invitación, y a ustedes por su paciencia en el entendimiento de mi exposición. Ojala las reflexiones que he esgrimido puedan ser útiles.

3. Modificaciones en materia de Tributación Municipal: Ponencia del Dr. Francisco Ruiz de Castilla

Quiero compartir con ustedes algunas ideas sobre las recientes modificaciones tributarias. En mi caso, voy a concentrarme –básicamente– en modificaciones a la tributación municipal, ciñéndome a tres temas.

El primero de ellos tiene que ver con la facultad de las municipalidades para la fiscalización o control de actividades, establecida en el artículo 67 de la ley de tributación municipal. El problema en torno a este aspecto es que las municipalidades han estado creando tasas por cualquier actividad de control.

Por ejemplo, una municipalidad decidía llevar inspectores a las discotecas, para controlar si cerraban a la hora establecida (supongamos que a las dos de la madrugada); aquella –al ser una actividad municipal que involucra una multiplicidad de costos que remuneraciones, movilidad, etc.– daba pie a que se creara una tasa que las discotecas tenían que pagar por la actividad de inspección. Como este, se presentaron una multiplicidad de casos; de tal modo que las municipalidades obtenían más ingresos.

En ese sentido, la idea del artículo 67 es frenar figuras como la del ejemplo: no es posible que las municipalidades controlen y, luego, cobren tasas a medio mundo. Ahora bien, la solución es establecer un punto medio; es decir, la regla general es que si las municipalidades realizan controles ordinarios inherentes a su función, no pueden crear una tasa especial. Entonces, retomando el ejemplo, el hecho de que la municipalidad controle que las discotecas cierren sus locales a las dos de la madrugada no justificaría la creación de una tasa, al tratarse de una actividad inherente a su competencia.

De esta forma, tenemos una primera idea: las actividades de control ordinarias, propias e inherentes a la competencia municipal, no pueden justificar la creación de tasas.

Por otro lado, excepcionalmente, sólo si el Congreso de la República –mediante ley– encargase a la municipalidad ejercer un control especial, podría crearse una tasa especial mediante una ordenanza.

Un caso práctico podría ser la actividad de la construcción, que requiere ser controlada por la municipalidad al involucrar un tema relacionado directamente con la vida de los ciudadanos. En este contexto, existe una ley dada por el Congreso que regula la actividad de la construcción, donde se encarga a la municipalidad controlar esta actividad.

Pongamos un ejemplo: supongamos que tengo una empresa que se dedica a la actividad de la construcción, entonces tengo que pagar a la municipalidad una tasa denominada “licencia de funcionamiento” por el solo hecho de las operaciones que realizo. Sin embargo, si quisiera construir un edificio, necesitaría otra licencia de naturaleza especial (“licencia de construcción”), que es otorgada por la municipalidad por mandato de la ley mencionada que regula la actividad de la construcción. En este caso, la municipalidad puede crear una tasa especial mediante ordenanza para otorgar la licencia de construcción.

En resumen, podríamos decir que hay controles inherentes a las funciones municipalidad, tras los

cuales no podrían crearse tasas especiales. Sin embargo, si -excepcionalmente- el Congreso le encarga a la municipalidad un control especial mediante ley, esta podría crear una tasa especial mediante ordenanza (caso de la licencia de construcción).

Hasta este punto, el tema es muy claro. No obstante, la redacción de la norma deja mucho que desear. Vamos a referirnos a la Ley N° 30230, que el profesor Luis Durán ha analizado al inicio de su intervención y que es una de las múltiples leyes que introduce modificaciones tributarias. Es justamente esta ley la que modifica, deficientemente, el texto del artículo 67 de la Ley de Tributación Municipal.

Vamos a utilizar conocimientos básicos de Derecho para analizar y criticar esta norma. Empezaremos, pues, por hablar de la estructura lógica de las normas tributarias. Todos recordamos a Ataliba cuando nos enuncia la estructura lógica “si p , entonces q ”, en el contexto de una ley tributaria con varios artículos, donde sabemos que p es la hipótesis de incidencia y que q es la obligación tributaria. Ahora bien, el artículo 67 ordena al legislador municipal no crear ciertas hipótesis de incidencia; en otras palabras, la municipalidad no podría inventar controles (que serían las hipótesis de incidencia) para, luego, crear ciertas tasas o licencias especiales (que serían las obligaciones tributarias). Este es el aspecto técnico.

Entonces, el artículo 67 bien redactado debería haber enunciado que las municipalidades no pueden incluir en sus hipótesis de incidencia actividades de control cualquiera, para luego crear tasas o licencias especiales. Pero el texto de la norma, tal como está redactado, toma otro camino: la norma dice que **las municipalidades no podrán cobrar** esas tasas cualquiera, situación que no tiene que ver ni con la hipótesis, ni con la obligación; sino con las facultades de la administración pública para aplicar la norma, pues cobrar es una actividad administrativa (podríamos estar hablando incluso de la cobranza coactiva; es decir, facultades de la administración para cobrar).

Así, encontramos una confusión terrible. En realidad, este tema pertenece al Derecho Tributario Sustantivo, pues la hipótesis de incidencia es parte de aquel. No es posible que el legislador tome el camino del Derecho Administrativo Tributario para decir que las municipalidades **no pueden cobrar**. En ese sentido, habría una confusión de términos.

Sin embargo, no toda la norma es errónea. Por ejemplo, en el artículo 67 se establece que si se estableciera una “tasa ilícita” (aquellas que se crean a propósito de cualquier actividad de control inherente a las municipalidades), **la norma que la**

crea no es válida, cuestión interesante y correcta; ya que nos ayuda a refrescar teoría básica que deberíamos tener muy clara: una determinada ley es distinta de un específico artículo, pues la ley es fuente de derecho y un específico artículo es una norma. Es así que la norma (hipótesis de incidencia) no es válida, no la ordenanza.

Ahora bien, en la parte final del artículo 67 de la Ley de Tributación Municipal se enuncia que “la prohibición establecida en el presente artículo (es decir, que no hayan ‘tasas ilícitas’) no afecta la potestad de las municipalidades de establecer sanciones por infracción a sus disposiciones”. En otras palabras, la municipalidad no puede crear tasas ilícitas, pero sí puede crear o establecer sanciones. La pregunta es ¿qué clase de sanciones?

Mi opinión personal, la cual es totalmente discutible, es que en Perú las municipalidades no pueden crear infracciones, ni sanciones. En otras palabras, una municipalidad tiene -en el código tributario- la lista de infracciones y sanciones tanto de los casos que administra la SUNAT, como las municipalidades o cualquier otra administración tributaria. Desde este punto de vista, si somos coherentes, no puede aceptarse que una municipalidad pueda crear sanciones tributarias. El fundamento o base legal de esto estaría en el literal d) del Título Preliminar del Código Tributario, donde se dice que sólo por decreto legislativo o ley se pueden establecer infracciones y sanciones.

Ahora bien, aprovecho este punto para hacer una aclaración: en el Derecho Tributario, una cosa es el principio de legalidad, otra el principio de reserva de ley y otra el principio de preferencia de ley.

Primero, el principio de legalidad es un principio constitucional que tiene que ver con la fuente: sólo hay delito si hay ley, sólo hay tributo si hay ley. Entonces, la fuente de derecho que genera tributos es la ley, no la jurisprudencia, ni la doctrina, etc.

Segundo, el principio de reserva de ley es también un principio constitucional que tiene que ver con la distribución de la potestad tributaria. Es decir, qué órganos del Estado -y respecto de qué materias- pueden regular algún tema tributario.

Tercero, el principio de preferencia de ley. Este es un principio relativamente novedoso que se está desarrollando en España y que, hasta hace poco, en el Perú no era muy conocido; sin embargo, ya tenemos algunos trabajos de doctrina que han aclarado el panorama. Este principio no tiene que ver con el Derecho Constitucional Tributario: se ubica más bien al nivel de ley; en la ley se puede establecer y desarrollar el principio de preferencia de ley. A través de este principio se regula la potestad administrativa negativa; es

decir, en virtud de este principio, se le dice a la administración pública lo que no puede legislar. Entonces, por medio de este principio podría establecerse que la administración pública en general no pueda crear sanciones e infracciones tributarias, sino el gobierno nacional: el Congreso de la República por una ley o el Poder Ejecutivo a través de un decreto legislativo.

Desde este punto de vista, el literal d) del Título Preliminar del Código Tributario tiene que ver con el principio de preferencia de ley y no con el principio de reserva de ley.

Prosiguiendo con el comentario a la parte final del artículo 67, si este dice que las municipalidades pueden establecer sanciones o infracciones, ¿a qué se está refiriendo si no son, en mi opinión, tributarias? Pienso que la norma podría estarse refiriendo a sanciones administrativas.

Por ejemplo, si una municipalidad otorgase licencia a una discoteca para que opere hasta las dos de la madrugada y resulta que los inspectores detectan que la discoteca está operando hasta las tres de la madrugada, se está produciendo un ilícito de tipo administrativo.

Entonces, tal y como está redactada la norma, podrían aplicarse **sanciones administrativas**: una multa, que no es una sanción tributaria, pues no se está reprimiendo el incumplimiento de alguna obligación tributaria o de algún deber administrativo de naturaleza tributaria.

Creo, entonces, que el artículo 67 autorizaría, en todo caso, a las municipalidades a la creación de sanciones administrativas, pero nunca tributarias. Un segundo tema a tratar tiene que ver con la tasa-derecho. En este tipo de tasa hay dos hipótesis de incidencia. Una se da cuando el Estado desarrolla procedimientos o trámites y se paga por el costo de ese trámite. La segunda se da cuando el particular incurre en uso de bienes públicos y paga. Ambas hipótesis de incidencia han sido modificadas por la Ley N° 30230.

Comencemos, primero, por la tasa-derecho por servicio administrativo. Hay un nuevo texto en el artículo 68-b de la Ley de Tributación Municipal. A diferencia de la anterior hipótesis de incidencia que contemplaba sólo la variable “procedimiento”, el nuevo texto contempla otra variable, pues ahora tenemos la variable “servicio” (además de procedimiento). En esta parte, no está claro a qué servicios se está refiriendo.

Ahora bien, me parece que –en todo caso– si hay algún servicio, este tendría que ser un servicio individual, no puede ser un servicio público porque para ellos ya tenemos a los arbitrios.

En segundo lugar, este servicio tendría que ser inherente a la municipalidad; porque si fuesen servicios no inherentes a la municipalidad, estos se financian con precio público y no con tasas. Pongamos un ejemplo: yo soy una municipalidad e imaginariamente tenemos una máquina fotocopidora y –muchas veces– para admitir el trámite que efectúa una persona se requieren fotocopias, para lo cual esta persona paga por el servicio individualizado de fotocopias. El pago por este servicio no es una tasa, por no ser un servicio inherente a la municipalidad. Es así que no se tiene claro qué se entiende por servicio para esta nueva hipótesis de incidencia.

Sigamos con la segunda hipótesis, que contempla el pago de la tasa - derecho por el uso de bienes públicos. Antes de la modificación existía un conflicto entre el Código Tributario que decía algo opuesto a la Ley de Tributación Municipal. El Código Tributario, en la segunda norma del Título Preliminar, nos decía que la tasa - derecho es el pago que financia el uso de bienes públicos, lo que me parece correcto; en cambio, el texto antiguo de la Ley de Tributación Municipal decía que la tasa - derecho era el pago por el uso de bienes de propiedad de la municipalidad, lo cual era un error.

Pongamos un caso práctico que, incluso, llegó al Tribunal Fiscal. Hablemos, por ejemplo, de los centros comerciales. Supongamos que yo soy el alcalde de una municipalidad, veo un terreno vacío de propiedad de la municipalidad y se me ocurre invertir en crear un centro comercial en tal terreno con dinero de la propia municipalidad. Posteriormente, diversos comerciantes minoristas tendrán que pagar por el uso de un determinado espacio del local para vender sus productos. La pregunta es ¿qué pasa si uno de los comerciantes no paga? Como municipalidad tendríamos dos caminos para exigir el pago. El primero de ellos es que se recurra al Poder Judicial por el incumplimiento del contrato y el segundo de sería considerar al pago como una tasa - derecho y al ser este un tributo se aplicase la cobranza coactiva. Este caso llegó al Tribunal Fiscal, donde la municipalidad argüía que el pago era una tasa - derecho, razón por la cual debería recurrirse a la cobranza coactiva; por otro lado, el comerciante argumentaba que se trataba de una obligación civil y debería ser discutida en el Poder Judicial.

El Tribunal Fiscal, al analizar este caso, tuvo que resolver dos grandes temas y son los siguientes:

Primero, la jerarquía del Código Tributario (debido a que este decía que hablaba de uso de bienes públicos, mientras que la Ley de Tributación Municipal hablaba de uso de bienes de propiedad de la municipalidad), donde el Tribunal Fiscal,

correctamente a mi entender, resolvió que prevalecía el Código Tributario.

El Código Tributario contiene normas generales para todo tributo y si luego de este vienen reglas establecidas por leyes sectoriales, entonces ¿para qué tendríamos el Código Tributario? Además si recordamos el proceso de codificación en América Latina y Europa, la idea de un Código Tributario es procurar un sistema tributario: reglas comunes para los tributos. Entonces, por estas razones, el Tribunal Fiscal dijo que en caso de conflicto entre el Código y una Ley sectorial, prevalece el Código.

Segundo, al prevalecer el Código, en vista de que este hablaba de pago de tasa por el uso de bienes públicos, la pregunta era si el local del comerciante era un bien público o un bien privado. La respuesta del Tribunal Fiscal, correcta a mi entender, fue que el local comercial era un bien privado, pues se está satisfaciendo el interés o la necesidad de uno: el comerciante minorista que necesita un punto de venta. Entonces, no se aplicó el Código: el pago no era un tributo.

Con la aparición de la Ley N° 30230 tenemos otro panorama, el cual ha mejorado la redacción del artículo 68-b). La norma dice que la tasa - derecho es el pago por el uso de bienes públicos de propiedad de la municipalidad. Ahora sí se evidencia una coordinación entre el Código Tributario y la Ley de Tributación Municipal. No obstante, para mi gusto debió suprimirse la parte “de propiedad de la municipalidad”, pues no es relevante y se presta a confusión.

Para terminar, un último punto, en materia de tributación municipal, en el artículo 70 siempre hemos tenido un tope para el cobro de la tasa -

derecho. En ese sentido, la norma siempre ha impuesto que la municipalidad nunca pueda cobrar más de una UIT ¿dónde ha estado el problema antes y ahora? Este tope ha sido contemplado para la hipótesis de incidencia de procedimiento.

¿En la hipótesis de incidencia por uso de bienes públicos hay un tope? No lo hay, ni ha habido. Entonces, en este punto, hay que hacer una crítica al actual gobierno que ha dado un mensaje a la colectividad, diciendo que va a eliminar sobrecostos y corregir la tramitología; pues debió establecerse un tope o un límite y no se ha hecho.

Ahora bien, pongamos un caso práctico para concluir para que ustedes puedan ver el problema. Un ejemplo interesante tiene que ver con la Telefónica. Esta empresa ha invadido las veredas de Lima y ha puesto cabinas públicas: este es un caso práctico de uso de un bien público, porque al empotrar la cabina en la vereda, se está rompiendo esta para instalar la cabina y –obviamente- se genera la tasa - derecho, y la Telefónica tiene que pagar un monto a la municipalidad. La pregunta es ¿cuánto es ese monto? Como dije, en el artículo 70 de la Ley de Tributación Municipal no hay tope, por lo que la municipalidad podría decir que se pague un sol o un millón de dólares.

En estos casos, como los de servicio de telefonía por ejemplo, al estar la Telefónica en todos los distritos del Perú y al haber casi dos mil municipalidades ¿qué regla debería ponerse a esas dos mil municipalidades? Esta regla debería existir pero no existe, entonces allí queda una tarea pendiente para seguir buscando más razonabilidad a nuestro sistema tributario. ☒