

TRIBUTACIÓN Y TÉCNICA LEGISLATIVA

Muchos son los problemas generados entre el fisco y los contribuyentes por la imprecisión y falta de claridad de algunas normas en materia tributaria, llevando esto a que se den gran cantidad de reclamos y procedimientos contenciosos. Es éste el tema que aborda el autor: la tributación y la técnica legislativa, analizándolas de la manera clara, característica del Dr. Medrano, quien se sirve de buenos ejemplos de lo que es la falta de técnica legislativa, y haciéndonos ver que la técnica legislativa en materia tributaria debe tener como parámetros la claridad, la objetividad y la simplicidad de la ley.

Humberto Medrano Cornejo

Abogado

Profesor en la facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, ex-presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario Miembro fundador de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), grupo peruano

1. INTRODUCCIÓN

La estructura tributaria de un país debe adecuarse a los propósitos económicos perseguidos por el legislador, en un espacio y tiempo determinados. La tributación no constituye un fin en sí misma, sino que se encuentra al servicio del objetivo diseñado por la autoridad competente. Corresponderá a ésta establecer si resulta conveniente gravar la renta, el patrimonio o ambos, si se debe o no establecer un tributo sobre los intereses generados por los ahorros y, en fin, decidir los tipos de tributos que se considera apropiados para el esquema que se tiene en mente.

Ahora bien, para que tales propósitos puedan cumplirse, es indispensable que ellos sean correctamente "traducidos" en términos jurídicos, pues sólo así será posible que los administrados estén en aptitud de comprender el mensaje enviado por la norma y de conocer el alcance de sus obligaciones. Este extremo, sin duda, debe estar a cargo de juristas, quienes, entre otras cosas, tendrán que cuidar que la pretensión de la ley no colisione con el marco constitucional y que, además, ella armonice con el resto del ordenamiento legal.

Sobre el particular, Geraldo Ataliba precisa que uno de los factores que puede contribuir a mejorar los sistemas tributarios "es la claridad, objetividad y simplicidad de la ley".

Igual preocupación sobre este punto se percibió en las distintas ponencias presentadas en las *jornadas latinoamericanas de derecho tributario*, celebradas en Lima en 1993. Entre las conclusiones de este evento se destacó:

"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"

En diversas ocasiones –y no sólo en el Perú– ha quedado patente el incumplimiento de tales pautas, dando lugar a leyes tributarias con notorias deficiencias de técnica, lo que –a su vez– ha generado dificultades de interpretación, incumplimiento de obligaciones, formulación de acotaciones y los consecuentes recursos impugnatorios.

Ocurre con frecuencia que los defectos de la norma llevan a los funcionarios a buscar la interpretación que resulta más perjudicial para el contribuyente, lo que produce en éste un íntimo resentimiento que le sirve, después, como justificación moral para negarse a tributar. Sobre este extremo debe recordarse que el código social de Malinas –que refleja el pensamiento de la Iglesia sobre la materia– establece que "las leyes fiscales justas y justamente aplicadas obligan en conciencia". El defecto en la

estructura de la norma que dificulta su interpretación o que induce a error, implica que –en una concepción amplia– no estamos frente a una ley justa. Esta circunstancia generará resistencias en quienes le dieron un sentido que justificaron correcto, pero que merece el reparo de las autoridades con la exigencia de sanciones e intereses, pues los alcances atribuidos a la ley por el contribuyente, resultaron diferentes a los considerados por el fisco, lo que da lugar a una prolongada controversia. Estas negativas consecuencias podrían haberse evitado si el diseño de la ley hubiera observado los deseables requisitos de claridad y precisión.

2. ALGUNOS CASOS PARADIGMÁTICOS

Aunque la lista de los casos ilustrativos sería sumamente larga, consideramos que uno de los más claros aparece de la ley 25249 que creó una caja de protección a los lustradores de calzado y que, según la misma norma, sería financiada:

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

La deficiencia de la técnica legislativa empleada es notoria. El vendedor de escobillas tenía, si el comprador las iba a emplear para limpiar ropa, calzado u otros bienes, ya que sólo en un caso específico –si el destino era el calzado– la venta daba lugar a la aplicación del tributo. Además, regla tan absurda era de imposible fiscalización porque las autoridades tributarias no estaban en aptitud de establecer el uso que –finalmente– le daría el adquirente de los bienes.

Es evidente que en el ejemplo citado la hipótesis de incidencia era poco precisa, por decir lo menos. La frase “y demás artículos” resulta difusa y hace imposible conocer con exactitud los casos en los que resultaba aplicable el tributo. ¿Cuáles son esos “demás artículos”? En un cierto momento la administración podría considerar que un determinado bien quedaba incluido como uno de los artículos que la defectuosa ley permitía abarcar, mientras que el contribuyente –por su parte– podría sostener la posición empleando frases como “actos similares”, “casos semejantes”, “hechos de igual naturaleza”, etc.

Imaginemos las dificultades por las que tenía que atravesar el vendedor de franela para establecer si, al realizar la operación con esta mercadería estaba o no frente a un hecho imponible. En efecto, si el destino de la franela era lustrar calzado, el impuesto se precipitaba y, en cambio, si el comprador pretendía utilizar el producto para limpiar automóviles o hacer el mantenimiento de los muebles de su casa, no habría surgido la obligación de tributar. ¿Cómo podía conocerse la verdad sobre la suerte que iba a correr tal mercadería? Aspecto de tanta importancia como fijar el hecho gravado no puede enturbiarse por el uso de una fórmula confusa, notoriamente defectuosa.

Otro ejemplo, igualmente revelador, es el que aparecía de la anterior *ley del impuesto a la renta* que consideraba como contribuyente a las “sociedades conyugales domiciliadas en el país”. Tal declaración del legislador importaba que este sujeto especial estaba obligado a tributar por sus rentas de fuente mundial, como ocurre con la generalidad de los domiciliados.

No obstante tal descripción del sujeto pasivo, el legislador incurrió en la gruesa falla técnica de no establecer cuándo se consideraba que una sociedad conyugal estaba domiciliada. La larga lista de los domiciliados,

El defecto en la estructura de la norma que dificulta su interpretación o que induce a error, implica que –en una concepción amplia– no estamos frente a una ley justa

así como el enunciado de las personas a las que debe considerarse en tal condición, no hacían la menor referencia a la manera en que debía fijarse el domicilio de la sociedad conyugal. Si bien es cierto que lo normal es que la pareja, en cuanto tal, resida o no en el país, en algunos casos la situación puede ser distinta. La ley no había previsto cuál era el tratamiento que correspondía dar a este singular contribuyente cuando uno de los cónyuges residía en el extranjero. En esa hipótesis ¿la sociedad conyugal debería considerarse domiciliada en el Perú? ¿sólo importaba que el marido domiciliara en el país? En el supuesto comentado ¿sólo tendría que declararse la renta generada en el Perú o, quizás, la mitad de la renta total? ¿y si era la mujer quien residía en territorio nacional y el marido quien radicaba en el extranjero?

La deficiencia en el texto conducía a una imposibilidad de llegar a conclusiones definitivas, especialmente porque en forma paralela la modificación del Código Civil permitía que el domicilio conyugal sea fijado por “ambos cónyuges”. Si “ambos” hubieran acordado vivir en distintos países ¿cuál sería el criterio para ubicar el domicilio de la sociedad conyugal? Esta ambigua, imprecisa o, en todo caso, incompleta definición era una potencial fuente de impugnaciones y de discrepancias entre obligados y el fisco.

Como se sabe, la reglamentación vigente (artículo 14°) señala:

“Las sociedades conyugales se consideran domiciliadas cuando cualquiera de los cónyuges domicilie en el país”.

Se puede o no estar de acuerdo con la definición pero, por lo menos, ella resulta precisa, elimina la incertidumbre y facilita el cumplimiento de la obligación.

3. LA REDUCCIÓN DEL NÚMERO DE IMPUESTOS

Una adecuada técnica tributaria supone la existencia de un ordenamiento de la materia tan sencillo como sea posible. Uno de los factores que permite lograr ese propósito es la reducción del número de tributos. Pocos impuestos con tasas razonables sobre áreas imposables y sujetos claramente establecidos constituyen la aspiración de un buen sistema tributario. En nuestro país habíamos llegado al extremo opuesto. Una multiplicidad de impuestos que se sobreponían unos a otros y que, generalmente, eran “destinados”; es decir, tributos cuya recaudación estaba dirigida al financiamiento de una actividad específica (un hospital, una entidad estatal, cierta universidad, etc.), lo que hacía que la tributación resultara inmanejable tanto para los funcionarios como para los contribuyentes.

La maraña de disposiciones obstaculizaba el cumplimiento de las obligaciones previstas por el legislador, ya que era virtualmente imposible que una persona estuviera en aptitud de conocer en detalle el alcance de todas las normas aplicables. Es por tales razones que los especialistas insistieron durante mucho tiempo en la necesidad de eliminar numerosos tributos, en algunos de los cuales el



costo de la recaudación no justificaba el ingreso que se lograba. Finalmente, la simplificación por este medio se ha logrado al reducirse a sólo cuatro los impuestos que financian al gobierno central:

derechos de importación, impuesto a la renta, impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo.

Sin duda se trata de un avance sumamente significativo pero, sin embargo, en las normas que regulan los impuestos que subsisten se advierten todavía las viejas fallas técnicas que dificultan la interpretación y que conducen a conflictos entre el fisco y los contribuyentes. A título de ejemplo nos referiremos a continuación a algunos de los casos más notorios.

4. LOS SERVICIOS Y EL I.G.V.

Originalmente, la ley del impuesto general a las ventas gravaba los ingresos generados por la prestación de algunos servicios específicos, contemplados expresamente en la norma. Posteriormente, la aplicación del tributo se amplió a todos los servicios, con algunas excepciones.

Al realizar este notorio cambio –que aumentó considerablemente el ámbito del impuesto– la técnica legislativa no ha sido la más adecuada, pues para definir los servicios se ha utilizado una fórmula tan amplia que ella resulta abarcando todo lo que no es venta de bienes. En efecto, el artículo 3º, inciso c), numeral 1, del decreto legislativo 775, considera servicios:

"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".

La imprecisa redacción del texto transcrito ha llevado a interpretar, por ejemplo, que se encuentra gravado el ingreso que percibe una sociedad anónima por entregar en usufructo un inmueble. En el mismo sentido, la norma permite considerar como "servicios" los pagos hechos a una empresa que otorga a otra el "derecho de superficie" sobre un predio de su propiedad.

El asunto tiene importancia porque recientemente este tipo de contratos ha adquirido gran difusión y claridad; si existe o no obligación de pagar el tributo resulta fundamental si se quiere evitar la proliferación de procedimientos contenciosos.

De un lado puede sostenerse que prestar servicios supone el cumplimiento de una obligación de hacer y no de una obligación de dar. Sin embargo, civilmente ello no es necesariamente así pero –además y sobre todo– en razón de la autonomía del derecho tributario, en este campo el legislador puede crear instituciones propias o darles a las de otras ramas un contenido distinto, más amplio o más reducido. Esta significación singular, privativa, es lo que se observa al analizar la definición de servicios que, obviamente, sólo es útil para el específico caso del I.G.V.

Sabemos que el concepto de servicios contenido en el decreto legislativo 775 ha sido tomado de la legislación chilena, pero ésta –a diferencia de la nuestra– contiene una nutrida relación de los servicios que quedan excluidos, con lo cual se evita caer en los extremos que ahora nos agobian. En nuestro caso la exoneración comprende sólo los pocos servicios que detalla el apéndice II del citado decreto legislativo. Es más, por mandato de esa misma norma, la exoneración sólo estará vigente hasta el 31 de Diciembre de 1995, lo que hace aún más urgente la necesidad de introducir las precisiones referidas sobre los alcances exactos que debe darse al vocablo.

Para nosotros, al margen de la intención que hubiera tenido el legislador, lo concreto es que, con arreglo al texto vigente, cuando una persona jurídica propietaria de un predio lo entrega en usufructo y percibe por ello una retribución, nos encontramos –objetivamente– frente a un "servicio" y, por lo tanto, surge la obligación de pagar el impuesto. Se trata de un temperamento que no tiene aceptación generalizada, lo que puede estar generando contingencias considerables que pueden desencadenar en conflictos administrativos que las autoridades pueden y deben evitar. En efecto, no hay duda que en el caso propuesto las sumas que recibe la propietaria tienen el carácter de renta (beneficio derivado del capital) de tercera categoría. Ello es así no sólo por la naturaleza de dicha ganancia sino, adicionalmente, porque según el decreto legislativo 774, todas las rentas que perciben las personas jurídicas pertenecen a la tercera categoría.

Por lo tanto, en el caso citado, los hechos se ajustan a la hipótesis de la norma. Si el propósito fuera no gravar los importes percibidos por usufructo de inmuebles o en razón de derecho de superficie, sería necesario declarar expresamente la exoneración o efectuar algunas precisiones legales o reglamentarias que evitan la proliferación de acotaciones y reclamaciones.

5. LA INAFECTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS

Como se sabe el decreto legislativo 774 ha excluido a los dividendos de la aplicación del impuesto a la renta. Es fácil percibir que el propósito del legislador ha sido evitar la doble imposición que generaba el régimen anterior cuando el impuesto se exigía, en primer lugar, sobre las utilidades de la empresa y, posteriormente, esos mismos beneficios resultaban nuevamente gravados en cabeza de los accionistas al efectuarse la distribución de dividendos. Para evitar esta situación "patológica", la ley vigente señala que no constituye renta gravable:

"Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades".

El texto es cuestionable ya que si el propósito de la norma ha sido evitar la doble imposición y, asimismo, hacer el país más atractivo para la inversión extranjera, cabe preguntarse si la exclusión del tributo abarca también los dividendos pagados por empresas domiciliadas en el extranjero en favor de personas residentes en el Perú.

Una aplicación literal de la norma llevaría a sostener que al excluir la ley "los dividendos..." sin realizar ninguna precisión respecto del domicilio de la entidad pagadora, el intérprete debe aplicar el principio "no cabe distinguir donde la ley no lo hace". Ello permitiría concluir que el régimen de beneficios comprende toda clase de dividendos, sea cual fuere el domicilio de la empresa que los distribuye.

Sin embargo, prescindiendo de la literalidad de la norma, es claro que respecto de los dividendos pagados por empresas no domiciliadas no se produce la doble imposición (por parte del Estado peruano, al menos) que es la "anomalía" que –se supone– deseaba evitar el legislador. Como esta hipótesis no puede presentarse respecto de tales dividendos, debe concluirse que la disposición comentada sólo se aplica a las utilidades distribuidas por sociedades domiciliadas.

Es importante señalar que el artículo 9º inciso b) del decreto legislativo mencionado, al definir las rentas de fuente peruana señala: "Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos...".

Evidentemente, esta regla sólo puede estar dirigida a los dividendos pagados por empresas domiciliadas, por-

que carecería de sentido señalar que los distribuidos por empresas del exterior son de fuente extranjera, ya que ello constituiría una verdad de perogrullo. Resultaba innecesario –por obvio– declarar que los dividendos de fuente extranjera no son de fuerte peruana. Por lo tanto, la única conclusión posible es que la norma está dirigida exclusivamente a los dividendos que pagan las sociedades domiciliadas en el Perú.

Por otra parte, cabe destacar que tratándose de beneficios generados en el exterior no es posible distinguir entre las distintas clases específicas de rentas que contiene nuestro ordenamiento. Según el decreto legislativo 774, del exterior sólo se percibe “renta de fuente extranjera”, de manera global, general, indiferenciada. No interesa distinguir entre las diversas especies. Las rentas producidas fuera del país no son materia de calificación por categorías. No se les agrupa según su fuente generadora. En consecuencia, es evidente que no es posible percibir “dividendos” del extranjero, pues la ley no diferencia a éstos de las otras específicas clases de rentas. Del exterior no se reciben arrendamientos, sueldos, regalías ni ninguna otra clase concreta de rentas. De fuera del país sólo se recibe una genérica “renta de fuente extranjera”. De allí no se obtiene intereses, sueldos o alquileres. La ley no otorga la posibilidad de discriminar entre tales beneficios, de manera que cuando la norma excluye del impuesto a “los dividendos”, sólo puede estar refiriéndose a los que paga una sociedad domiciliada, ya que éstos son los únicos susceptibles de identificarse.

Prueba importante de este tratamiento es la disposición que señala que si el contribuyente tiene rentas y pérdidas de fuente extranjera, debe efectuar una compensación entre ellas a efectos de incluir en la declaración jurada sólo renta neta proveniente del extranjero.

Asumiendo que rentas de distinta clase –incluyendo dividendos– se hubieran empleado para llevar a cabo tal compensación ¿con sujeción a qué criterios podría sostenerse que la renta neta a declarar en el Perú corresponde precisamente a los dividendos y que, por ello, dicha renta está exonerada? ¿por qué no concluir que para la compensación se utilizaron en primer lugar los dividendos, de manera que el saldo corresponde a las demás rentas y que, por ello, dicho saldo está sujeto al impuesto? La verdad es que también podría afirmarse lo contrario, pero eso carece de importancia. No le preocupa al legislador; éste no pretende que el obligado efectúe el distingido porque, en realidad, ello no es posible. Entonces, si la renta obtenida en el exterior es indiferenciable, carece de sentido sostener que la exclusión alcanza los dividendos de fuente extranjera, ya que ni siquiera puede conocerse cuál es el importe de éstos.

Por otra parte ¿cómo podría saberse si aquello que la legislación extranjera denomina “dividendos”, responde a lo que se considera como tal en nuestro país? Con las modificaciones introducidas por el decreto legislativo 774 no tenemos ahora una definición tributaria del concepto dividendos por los que debe recurrirse a la legislación mercantil. Ahora bien, aún en el supuesto negado de que la ley permitiera efectuar distinciones en el interior de la renta de fuente extranjera, ¿cómo podría saberse que el concepto de dividendos que recoge nuestro ordenamiento societario, es el mismo que sigue la ley del país en que domicilia la empresa pagadora? ¿qué tal si allí se considera como dividendos lo que nosotros consideramos regalías? ¿cuál será la calificación que reciben en el extranjero los beneficios producidos por las “partes del fundador”? ¿el ingreso no declarado por la sociedad o el egreso no susceptible de posterior

control tributario deben clasificarse como dividendos?

En nuestra opinión, mientras no se introduzca una precisión en sentido contrario, la exclusión de los dividendos sólo alcanza a los pagados por empresas domiciliadas, pero –claro está– es un criterio que no todos deben compartir, lo que nos vuelve a mostrar que el propósito económico que inspiró la medida no ha sido correctamente volcado al formularse la norma porque ha provocado interpretaciones radicalmente distintas lo que permite afirmar que se están generando contingencias importantes.

6. LA IMPRECISIÓN SOBRE LAS NORMAS VIGENTES

Como ya se indicó anteriormente, en las *jornadas latinoamericanas* realizadas en Lima en 1993 se criticaron las “derogaciones confusas”, que generan tantas dificultades de interpretación y que envenenan las relaciones entre la administración y los contribuyentes dan lugar a reclamaciones que hubieran podido evitarse y atentan contra la seguridad jurídica.

Sobre este específico extremo resulta sumamente ilustrativo el contenido de la disposición final cuarta del decreto legislativo 618. Esta norma registra la tendencia, prevaleciente desde hace algún tiempo, de eliminar todo tipo de exoneraciones. Se trata de la reacción contra un ordenamiento en el cual todos los sectores económicos habían conseguido, de una u otra forma, cierto tipo de incentivo tributario. Sin embargo, la regulación citada ha sido estructurada de forma tan defectuosa que la supuesta voluntad del legislador resulta distorsionada hasta el punto de hacerla irreconocible.

El primer párrafo de dicha disposición señala:

“Deróganse a partir del 1º de Enero de 1991 todas las disposiciones legales que otorgan exoneraciones (...) del impuesto a la renta (...) con excepción del régimen previsto en el artículo 71º de la ley 23407”.

El tercer párrafo de la citada norma, indica:

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

Ahora bien, el último párrafo del texto comentado, establece:

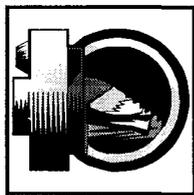
“Lo previsto en esta disposición no es aplicable a las excepciones indicadas en el primer párrafo de la presente disposición...”.

Resulta, entonces, que en una única regulación se legisla en un determinado sentido respecto de las exoneraciones otorgadas a las empresas industriales de frontera y selva y, a renglón seguido, se dice que esa regulación no es aplicable a esas mismas empresas.

Es imposible pensar que este galimatías refleje el espíritu de la norma, pero su defectuoso texto permite interpretar que los contribuyentes a que alude no han sufrido ninguna restricción en el régimen exoneratorio aplicable. Sin embargo, es fácil predecir que las autoridades tributarias sostendrán la posición contraria, lo cual –una vez más– demuestra que las deficiencias en la legislación conspiran contra el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

7. IMPUESTO MÍNIMO Y BIENES NUEVOS

El denominado impuesto mínimo a la renta tiene como materia imponible el valor del activo de las empresas. Como se sabe, este impuesto ha sido duramente criticado desde diversos ángulos. Para diluir en algo tales críticas, la ley permite ahora que las empresas productivas excluyan de la materia imponible –por dos años– el valor de la maquinaria y equipo nuevos.



Como la ley no contiene ninguna regulación sobre lo que debe entenderse por bienes nuevos, el Reglamento –pretendiendo efectuar una precisión– señala que maquinaria y equipos nuevos son los adquiridos a partir del 1° de Enero de 1994. Hasta el menos observador puede percibir que la definición es desafortunada, pues ciñéndonos al texto literal de la norma quedarían incluidos en ella los bienes adquiridos a partir de esa fecha ¿aunque sean usados? Dicho de otra forma, la regulación no se refiere –como hubiera sido deseable– a maquinaria y equipo “sin uso”, sino que la calificación toma como punto de referencia la adquisición a partir de un momento dado. De prosperar una interpretación amplia, las diversas empresas de un mismo grupo económico podrían intercambiar activos entre ellas (lo que, dicho sea de paso, no generaría I.G.V) y declarar que todas tienen “maquinaria y equipo nuevos”, para quedar excluidas del impuesto mínimo.

¿Cuál ha sido el propósito económico de la norma? Una de las críticas más importantes a este tributo es su carácter discriminatorio respecto de las actividades que requieren uso intenso de capital. La objeción se basa en lo contradictorio que resulta gravar a las empresas que efectúan inversiones adquiriendo maquinaria y equipo cuando –de ordinario– una de las aspiraciones del régimen tributario debería ser fomentar el proceso de la capitalización de las empresas en lugar de trabarlo.

Es probable que como una reacción a estas críticas el legislador haya decidido excluir de la materia imponible, al menos temporalmente, el valor de tales bienes. Tratándose de una finalidad plausible, la forma utilizada resulta cuestionable pues la definición de lo que debe entenderse por maquinaria y equipos “nuevos” permite interpretar que se trata de bienes recién adquiridos y no necesariamente “sin uso”.

Obsérvese que si se pretendiera abarcar sólo a los activos no usados, el beneficio no comprendería a los que se importan del extranjero después de haber sido repotenciados (“overhaul”). Desde este punto de vista lo más técnico hubiera sido referirse a “maquinaria y equipos no depreciados en el país”, con lo cual se disiparían las dudas que hemos reseñado.

8. PRORRATEO DEL CRÉDITO FISCAL EN I.G.V.

Según el decreto legislativo 775, los contribuyentes que efectúen operaciones gravadas y no gravadas deben establecer la proporción correspondiente a efectos de calcular el respectivo crédito fiscal.

Es evidente que el propósito central del legislador ha sido evitar el uso indebido del crédito fiscal derivado del I.G.V. trasladado por los proveedores, cuando los bienes y servicios adquiridos son destinados por el contribuyente a ventas no gravadas. En otras palabras, si tales bienes se utilizan en operaciones que no generan el tributo, el I.G.V. pagado en la compra no puede emplearse como crédito fiscal y, si dichos bienes se usan parcialmente en ventas o servicios afectos, el referido crédito fiscal debe reducirse de manera proporcional.

Con arreglo a esta premisa, carecería de sentido obligar al prorrateo por realizar ventas no gravadas, si es que las adquisiciones de bienes o servicios no han dado lugar a la aplicación del I.G.V. En otras palabras, si las compras no están gravadas es imposible que pueda utilizarse inde-

bidamente el crédito fiscal, por cuanto el adquirente no habría recibido traslado alguno y, en consecuencia, no existiría ningún importe susceptible de incrementar ilegalmente el monto del crédito.

No obstante la claridad de esta reflexión, las autoridades tributarias han considerado que es suficiente la existencia de algunas ventas no gravadas para que ello obligue al contribuyente a efectuar el prorrateo, a efectos de reducir el importe del crédito fiscal. Esta actitud sólo conduce a una arbitraria disminución del monto que el contribuyente está legalmente facultado a utilizar.

Es verdad que el Reglamento ha introducido algunas precisiones, aclarando parte del vacío que sobre este extremo dejaba la ley, pero la ha hecho de manera también inadecuada. En efecto, el artículo 6°, numeral 6.2. de dicho Reglamento, permite a los contribuyentes emplear la totalidad del crédito fiscal si pueden demostrar fehacientemente que determinados bienes, servicios y contratos de construcción son destinados exclusivamente a sus operaciones gravadas y de exportación, lo cual supone que –en esa hipótesis– el crédito es íntegramente utilizable.

Sin embargo, se agrega que ese mecanismo de determinación del crédito fiscal “se utilizara a partir de la fecha de la comunicación a la SUNAT”.

No es posible percatarse de las razones que pudieran existir para este singular procedimiento. ¿El sólo hecho de la comunicación permite que no se recorte el crédito fiscal? Obviamente la respuesta tiene que ser negativa. Lo que importa es que, en los hechos, pueda acreditarse que el I.G.V. trasladado por los proveedores corresponde a los bienes o servicios que se han destinado exclusivamente a ventas gravadas.

Inversamente, aquellos contribuyentes que no cursaron la comunicación no pueden quedar marginados del derecho a utilizar todo el crédito fiscal si, con ocasión de la fiscalización, están en aptitud de demostrar la vinculación directa entre las adquisiciones y las ventas gravadas.

Obsérvese, de otro lado, que no existe ningún formulario especial para realizar la comunicación que se exige ni se ha dictado regulación alguna sobre su contenido.

Estas imprecisiones han llevados a que, en algunos casos, determinadas empresas comuniquen simplemente que todas sus adquisiciones de bienes o servicios están destinadas a operaciones gravadas. A tenor del Reglamento bastaría con enviar una sola comunicación y de allí en adelante, por siempre, se podría hacer uso de la regulación descrita. En cambio, otros contribuyentes prefieren dirigirse a SUNAT cada vez que realizan alguna venta no gravada.

El caso referido ilustra claramente sobre las dificultades que genera una inadecuada técnica legislativa. Hubiera sido suficiente que la ley indicara que si los bienes y servicios adquiridos pagando I.G.V. están destinados a operaciones igualmente gravadas, el contribuyente puede utilizar como crédito fiscal la totalidad de dicho I.G.V., en lugar de obligar al prorrateo en función de existir ventas no gravadas. Como ya se dijo, este último hecho puede no tener la menor importancia ya que si la compra no dio lugar al tributo carece de trascendencia que la venta no esté afecta, pues no existiría forma de utilizar crédito fiscal alguno.

9. FORMALIDADES CONTABLES

En determinadas ocasiones el simple enunciado de una obligación resulta insuficiente para precisar su sentido y alcances. En estos casos la ausencia de regulación impide o dificulta el cumplimiento de obligaciones. Así, si bien la

En determinadas ocasiones el simple enunciado de una obligación resulta insuficiente para precisar su sentido y alcances

ley exige que los contribuyentes con determinados ingresos lleven un sistema de inventario permanente, también es verdad que no existe una única manera de llevar tal sistema, lo que en la práctica ha resultado otra fuente de conflicto entre contribuyentes y administración. Es por ello que el Reglamento (artículo 35, inciso f) señala que "La SUNAT podrá establecer los requisitos que deberán contener los registros de control de existencias y los procedimientos a seguir para la ejecución de la toma de inventarios físicos, en armonía con las normas de contabilidad referidas a tales registros y procedimientos".

No obstante la urgencia de llenar este vacío, hasta la fecha SUNAT no ha fijado tal procedimiento y, sin embargo, sus revisores vienen exigiendo el detalle de las existencias en empresas que, por ejemplo, trabajan con 150 000 ítems lo que, en ciertos casos, resulta materialmente imposible. Al respecto es ilustrativo el caso de una empresa que compra en el extranjero clavos, tuercas, o algunos otros bienes al peso, por toneladas, pero los vende por unidades. Tomando en consideración que no todas las unidades son de igual peso ¿cómo podría esta empresa satisfacer el requisito de conocer el detalle de las existencias de cada uno de los ítems? En este caso –real– la ausencia de norma precisa conduce a una acotación de oficio, a pesar que –en rigor– es la autoridad la que se encuentra en falta por omitir el dictado de pautas a que está obligada.

10. PLAZO PARA LA ANULACIÓN DE VENTAS EN EL I.G.V.

Éste es uno de los casos que mayores preocupaciones viene generando. De acuerdo con el Reglamento del decreto legislativo 775, las facturas deben registrarse en un máximo de dos meses y, por otra parte, el mismo Reglamento señala que en caso de anulación de ventas, la deducción del impuesto bruto sólo puede realizarse si tal anulación se efectúa dentro de los dos meses posteriores a la emisión del comprobante de pago que haya respaldado la venta anulada.

Este plazo no está previsto en la ley sino consignado por el Reglamento. Por ello, cabe preguntarse por su legalidad, ya que se trata de un plazo que incide en un aspecto sustancial –la determinación de la materia imponible– que es un extremo reservado a la ley. Sin embargo, aún suponiendo que la norma reglamentaria no fuera ilegal ¿qué sentido tiene permitir la anulación sólo si ella ocurre en un plazo determinado? ¿por qué recortar este derecho del contribuyente que podría devenir en una cobranza confiscatoria al exigirse el pago del I.G.V. cuando –en rigor– no existe materia imponible? ¿qué razones pueden invocarse para exigir dos veces el pago del tributo al desconocerse la anulación de una venta cuando –en verdad– la operación ha quedado sin efecto?

Una de las consecuencias inmediatas de esta desafortunada regulación es que el contribuyente se siente inducido –y moralmente autorizado– a recurrir a maniobras elusivas. Por ello, luego de vencido el plazo de dos meses, en lugar de anular la venta procede a recomprar el bien, con lo cual se logra el mismo efecto que con la anulación. Las regulaciones de esta naturaleza que no parecen responder a un esquema lógico, constituyen también parte de una deficiente técnica.

Aquí se presenta, además, una anomalía que no por reiterada debe dejar de señalarse: el exceso del Reglamento. Sabemos que el principio de legalidad domina el dere-

cho tributario y conocemos que es atribución del Poder Ejecutivo reglamentar las leyes, facultad que debe ejercerse sin modificarlas ni desnaturalizarlas. En este caso, la disposición que introduce la regla cuestionada no aparece en la ley sino en la norma adjetiva lo que añade ilegalidad a la deficiencia.

11. INAFFECTACIÓN Y EXONERACIÓN EN EL IMPUESTO MÍNIMO

Según el artículo 116° del decreto legislativo 774, no están afectas al impuesto mínimo:

"a) Las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio siguiente en que inician sus operaciones".

De acuerdo con la norma transcrita, la inafectación dura –por lo menos– dos ejercicios. Así, por ejemplo, si la empresa se constituye en 1995 y empieza a operar en ese mismo año, tal inafectación abarcará los ejercicios 1995 y 1996.

Sin embargo, resultaba un poco extraño que la ley aludiera a inafectación y, sin embargo, estipulara un plazo breve de duración de tal beneficio ya que la inafectación implica exclusión del ámbito de aplicación del tributo, su presencia supone que no ocurre el hecho gravable y, naturalmente, ella es de carácter permanente.

En cambio, en la exoneración se presenta el "hecho imponible" (circunstancia prevista en la ley que hace nacer la obligación de tributar) a pesar de lo cual no existe el deber de realizar la prestación pues la exoneración –de suyo, transitoria– protege al obligado.

Planteadas así las cosas, es evidente que en este caso la llamada "inafectación" se encuentra más cerca de la exoneración, lo que resulta de gran importancia porque el artículo 110° de la ley del impuesto a la renta señala:

"No se considerará en el activo de las empresas las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste".

En consecuencia, si una sociedad anónima de Lima es accionista de una empresa industrial establecida en zona de frontera o selva, aquélla debe computar como parte de su activo las acciones emitidas por la de frontera o selva ya que ésta se encuentra exonerada y, consecuentemente, la propietaria de las acciones resulta gravada.

Sin embargo, ¿qué sucede si una sociedad anónima domiciliada en Lima es accionista de otra sociedad anónima recién constituida también domiciliada en Lima? La empresa nueva no está obligada a tributar por dos ejercicios, según se ha visto. ¿Debe la primera computar o no las acciones de la segunda para efectos del impuesto mínimo?

Una primera interpretación es que esas acciones no deben incluirse en el activo grabado de la empresa propietaria, posición que tendría fundamento en que el artículo 110° señala que no se incluyen las acciones de otras empresas excepto las exoneradas. Como quiera que la empresa del ejemplo no está exonerada sino inafecta, la titular de las acciones no está obligada a incluirlas en la materia imponible.



Una segunda interpretación es que si bien la empresa nueva, de acuerdo con el artículo 116º “no está afectada”, en realidad se trata de una denominación equívoca ya que al tener un beneficio con un

plazo reducido, el mismo constituye exoneración y no inafectación. Este temperamento parece compartido por el legislador que, en un caso distinto, ha señalado que se considera que el artículo 116º de la ley contiene una exoneración y no una inafectación. Así fluye de lo dispuesto por la ley 26415.

También en este caso se advierte que una incorrecta estructura legal genera dificultades de interpretación, propicia el incumplimiento de las obligaciones y genera innecesaria tensión entre fisco y particulares.

12. LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES

El artículo 64º, inciso c) del Reglamento de la ley del impuesto a la renta señala que para efectos del impuesto mínimo no se considera como empresa nueva la sociedad que se constituya o establezca por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes. Por su parte, la ley 26283 exonera del impuesto a la renta –entre otros tributos– los actos y transferencias derivados de “fusión o división” de sociedades.

Al respecto, conviene preguntarse ¿qué debe entenderse por división de sociedades? Se trata de un concepto que no tiene definición propia en la ley del impuesto a la renta ni tampoco es tratada en la *ley general de sociedades*. La única definición con que contamos se encuentra ubicada en la ley del I.G.V., pero ella no tiene por que aplicarse para fines de otros tributos.

De acuerdo con los principios tributarios, si la ley impositiva específica hace referencia a una institución sin definirla de manera concreta, el sentido y alcances de tal institución tiene que buscarse en la rama del Derecho que se ocupa de la misma. En este caso, la “división de sociedades” es materia abordada por el derecho mercantil y es en la doctrina de este campo donde debemos buscar el sentido y alcances del concepto.

Rafael Guasch Martorell define la división de la manera siguiente:

“La operación del derecho de sociedades consiste en fragmentar total o parcialmente el patrimonio de una sociedad en una o más partes, transmitiendo en bloque cada fracción patrimonial escindida a una o varias sociedades existente o de nueva creación mediante la atribución a los socios de la sociedad escindida de acciones o participaciones procedentes de la sociedad o sociedades beneficiarias”.

Por su parte, Julio C. Otaegui indica:

“La escisión estriba fundamentalmente en el desdoblamiento de una persona jurídica con el reparto de su patrimonio entre varias personas jurídicas y en el caso de sociedades con la atribución a los socios de la sociedad escidente del carácter de socios de la sociedad escisionaria”.

Por lo tanto, jurídicamente, no constituye división el mero hecho de aportar activos de una empresa a la constitución de otra sociedad. Es evidente que en este caso

los socios de la nueva empresa no son los mismos que los de la empresa original. Simplemente ha ocurrido que la sociedad aportante se ha convertido en accionista de la nueva sociedad. Esa calidad no recae en los socios de la empresa aportante sino en la empresa misma. Consecuentemente, no estamos frente a una división de sociedades, ya que la sociedad aportante se mantiene unitaria desde el punto de vista jurídico. En la sociedad aportante no se ha producido una reducción del capital y del patrimonio sino que se mantienen incólumes, ya que se ha recibido acciones de la nueva empresa por un monto equivalente al valor de los bienes aportados, incorporándose tales acciones al activo de la aportante.

Entendemos que en la comisión nombrada para redactar la nueva *ley general de sociedades* se ha recogido este concepto doctrinario de división; es decir, que los accionistas de la sociedad escidente deben resultar accionistas de la escisionaria.

Lo contrario conduciría al absurdo de considerar división el sólo hecho de que un cierto activo de una empresa (por ejemplo dinero en caja) se aporte al capital de una nueva sociedad. La situación no cambia si se trata del aporte de otra clase de bienes.

En tal virtud, si los aportes que una sociedad (A) efectúa al capital de otra sociedad (B) para la constitución de la misma no dan lugar a división de la primera, ello significa que la segunda es una empresa nueva, razón por la cual ésta (B) goza del beneficio de no pagar el impuesto mínimo por dos ejercicios.

Sin embargo, este hecho implica que la empresa aportante (A) resulte accionista de una sociedad que está exonerada del impuesto mínimo, lo cual la obligará a considerar dentro de la materia imponible las acciones de su propiedad emitidas por la empresa (B).

En todo caso, obsérvese las imprecisiones que se derivan del mero hecho de legislar sobre ciertas instituciones jurídicas sin dar a éstas un contenido determinado, cuando las mismas no están contempladas en nuestro ordenamiento. Ello puede conducir a que dos situaciones radicalmente distintas sean consideradas como “división” sin que exista posibilidad de formular objeciones pues no existe una definición a la cual remitirse.

Éstas y otras circunstancias similares obligan a repensar siempre en la necesidad de formular las normas jurídicas de la manera más clara y precisa, evitando las remisiones continuas y las derogaciones genéricas confusas, todo lo cual habrá de redundar en el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. **D&S**

en este caso se advierte que una incorrecta estructura legal genera dificultades de interpretación, propicia el incumplimiento de las obligaciones y genera innecesaria tensión entre fisco y particulares