

Temporalidad del sistema tributario vigente

Luis Hernández Berenguel

Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú(*).

Una vez más el Poder Ejecutivo, mediante Decretos Legislativos promulgados el 31 de diciembre de 1993, ha establecido importantes modificaciones en el sistema tributario que rigen desde el 1o. de enero de 1994.

Cabe preguntarse si estamos, finalmente, ante un conjunto de normas tributarias que permanecerán en el tiempo o si nos encontramos nuevamente frente a un sistema que por sus características está destinado a regir por muy poco tiempo.

1. ¿QUÉ DECRETOS LEGISLATIVOS HAN SIDO DICTADOS?

Entre las medidas dictadas podemos mencionar, para efectos del presente trabajo, la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, el Código Tributario, la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo, la Ley de Tributación Municipal y la Ley del Régimen Único Simplificado.

Es cierto que el Poder Ejecutivo ha expedido otros Decretos Legislativos sobre materia tributaria, pero los mencionados en el párrafo anterior resultan, a nuestro juicio, los más significativos, sobre todo si lo que se pretende es apreciar en qué medida estamos frente a un sistema tributario duradero.

Conviene, a su vez, destacar algunas de las características más significativas de las leyes aprobadas a las que hemos hecho mención, con el propósito ya enunciado.

2. LEY MARCO DEL SISTEMA TRIBUTARIO (DECRETO LEGISLATIVO 771).

Señala, en nuestra opinión de manera taxativa, todos los tributos conformantes del sistema tributario nacional. En doctrina se define el sistema tributario de un país como el conjunto de tributos que de manera coherente y armónica rigen en ese país en un momento dado.

Al efecto, Villegas -en su "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"- señala que "El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época", y agrega -mencionando al profesor Tarantino- "(...) que sólo puede llamarse sistema a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin...".

En consecuencia, si hablamos del sistema tributario peruano nos referimos a todos los tributos que actualmente están vigentes en el Perú. Ellos deberían relacionarse de una manera racional para que puedan conformar un verdadero sistema.

(*) Ex-Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (abril de 1992 a marzo de 1994). Ex-Presidente de la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos (1989-1993). Ex-Presidente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano (1986-1987). Ex-Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario (1991-1992)

Sin embargo, la Ley Marco señala que el sistema tributario peruano está conformado, en primer lugar, por el Código Tributario y, en segundo lugar, por los tributos que a continuación enumera.

Una primera observación resulta pertinente. No puede formar parte del sistema tributario un Código Tributario como el nuestro que -a estar por lo que dispone la Norma I de su Título Preliminar- establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico tributario.

En nuestra opinión, *a posteriori* y de manera equivocada, la Ley Marco pretende sostener -contra toda opinión- que el Código Tributario siempre ha formado parte del sistema tributario nacional, con el propósito de convalidar la promulgación y publicación por el Poder Ejecutivo de un nuevo Código Tributario. Recordemos que la correspondiente ley de delegación de facultades -Ley No. 26249- sólo autorizó al Poder Ejecutivo a "modificar la legislación del Sistema Tributario del Gobierno Central y de los Gobiernos Locales tendiendo a su simplificación", por lo que -a estar por la correcta definición de lo que es un sistema tributario- el Poder Ejecutivo no habría tenido la facultad de aprobar -como lo ha hecho- un nuevo Código Tributario.

Al margen de lo anterior, según la Ley Marco los tributos que componen el sistema tributario nacional se clasifican en tres grupos. El primero de ellos está integrado por los tributos "para el Gobierno Central" y son el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo, los Derechos Arancelarios, las tasas por la prestación de los servicios públicos, entre las que se incluyen los derechos por tramitación de procedimientos administrativos, y el Régimen Único Simplificado, del que hablaremos más adelante. El segundo grupo está conformado por los tributos para los Gobiernos Locales, contemplados en la Ley de Tributación Municipal que posteriormente comentaremos brevemente. Por último, el tercer grupo lo constituyen las Contribuciones de Seguridad Social, agregándose la expresión "de ser el caso"; la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda -FONAVI-, que en su actual formulación es más bien un impuesto; la Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial -SENATI-; y la Contribución al Servicio de Capacitación para la Industria de la Construcción -SENCICO-.

La Ley Marco deroga expresamente todo tributo no contemplado en la anterior enumeración y precisa que los derechos correspondientes a la explotación de recursos naturales, concesiones u otros similares, se rigen por las normas legales pertinentes.

Conviene resaltar dos últimos aspectos de la Ley Marco, entre otros que dicha Ley contiene. El

primero de ellos está referido a la eliminación del Impuesto al Patrimonio Empresarial -con vigencia a partir del 1o. de enero de 1994-, y el segundo, al mantenimiento de las normas sobre repatriación de moneda extranjera hasta el 31 de diciembre de 1994.

La supresión del Impuesto al Patrimonio Empresarial, frente al mantenimiento del Impuesto Mínimo a la Renta, no puede ser ciertamente una medida de carácter permanente porque no es posible concebir que un país que desea desarrollar y que ofrece -a través de toda su legislación no tributaria- importantes atractivos y garantías para la inversión privada, tenga un sistema tributario conformado por tributos -como el Impuesto Mínimo a la Renta- que pueden proporcionar una fácil recaudación pero que son evidentemente inequitativos y desalentadores para las empresas. Buscando la permanencia de las normas tributarias que dicta, el Poder Ejecutivo tendría que haber eliminado el Impuesto Mínimo a la Renta, manteniendo más bien el Impuesto al Patrimonio Empresarial. Efectuando algunos ajustes en la legislación que regulaba este último tributo -como la disminución de la alícuota-, nos habríamos encontrado con un impuesto que grava verdaderas capacidades contributivas y que resulta más equitativo.

En cuanto a las normas sobre repatriación de moneda extranjera, la prórroga de su vigencia se viene produciendo desde hace muchos años. Si el Impuesto a la Renta se limitara a gravar rentas de fuente nacional -como lo hacen los países no desarrollados por no ser exportadores de capitales-, con algunos añadidos que desalienten la evasión tributaria, no habría necesidad -para lograr que los peruanos retornen los capitales que se llevaron al exterior- de recurrir permanentemente a normas de repatriación que fundamentalmente contienen una condonación de dicho impuesto, en cuanto éste continúa gravando las rentas de fuente extranjera que genera la moneda remitida al exterior.

Por otro lado, la inclusión del Régimen Único Simplificado, por las características de que está rodeado dicho régimen y que después comentaremos brevemente, nos muestran una Ley Marco del Sistema Tributario Nacional con un carácter evidentemente temporal.

3. CÓDIGO TRIBUTARIO (DECRETO LEGISLATIVO 773).

El nuevo Código, al igual que el anterior que sólo tuvo una vigencia de trece meses, mantiene las características centrales del Código sustituido. Es decir, la concesión a la Administración Tributaria, y en especial a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT-, de amplias facultades no regladas -permitiendo que tales facultades puedan ser

ejercidas arbitrariamente- y, de otro lado, el carácter represivo de sus normas -que se materializa en una enumeración cada vez más amplia de infracciones y en el establecimiento de sanciones que en muchos casos resultan excesivas si se analizan los hechos u omisiones que las generan-.

En lo relativo a sanciones revisten especial gravedad las normas contenidas en los artículos 180 y tercer párrafo del 192 del nuevo Código.

El artículo 180 señala que la Administración Tributaria aplicará las sanciones consistentes en multas, comiso y cierre temporal de establecimientos, "de acuerdo a las Tablas que se aprobarán mediante Decreto Supremo", en clara contravención del principio de reserva de la ley previsto en el artículo 74 de la Constitución vigente y en abierta contradicción con lo que prescribe el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del propio Código.

A su vez, el tercer párrafo del artículo 192 del nuevo Código faculta a la Administración Tributaria a formular denuncia penal ante el Ministerio Público, cuando constate hechos "que presumiblemente constituyan delito tributario", agregando que ello será posible "sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo".

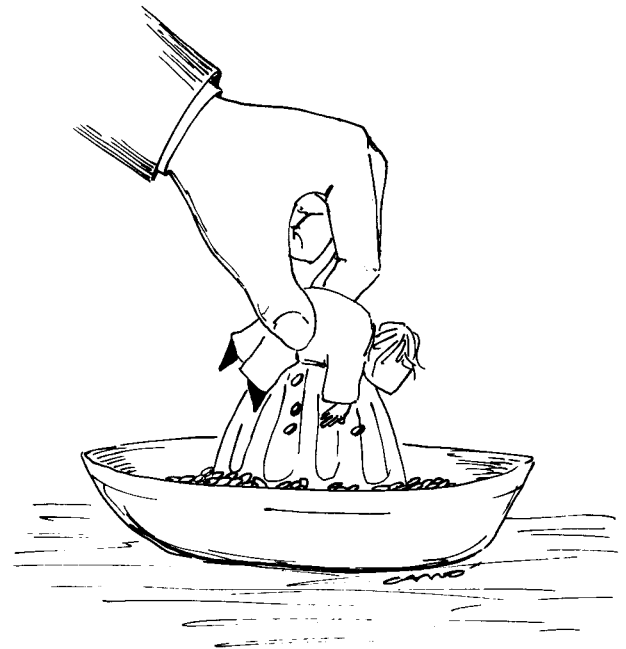
Puede ocurrir, por lo tanto, que a criterio de la Administración un determinado hecho permita presumir la existencia de un delito tributario, procediendo a formular la correspondiente denuncia penal. En esta hipótesis, el deudor tributario quedará envuelto -antes de tiempo- en un proceso penal, siendo así que la existencia de delito tributario puede quedar desvirtuada por la propia Administración -antes que concluya la fiscalización o verificación o a su conclusión- o por los órganos de resolución dentro del procedimiento administrativo. En nuestra opinión, la acción penal sólo es pertinente si concluido el procedimiento administrativo existen pruebas indiciarias de delito tributario, pues de lo contrario cualquier persona puede verse envuelta en un proceso penal por una equivocada apreciación de la Administración, facilitada por la norma que venimos comentando.

Existe pues, en el nuevo Código, un desbalance entre los derechos del deudor tributario y los de la Administración Tributaria, contrariamente a la relación de igualdad que debe existir entre ambos y que reconoce la doctrina. Así, Valdés Costa -en su obra "Instituciones de Derecho Tributario"- considera que dicha relación debe basarse en la igualdad de las partes, elevando tal igualdad a la categoría de principio y precisando que este principio está circunscrito a la igualdad entre la administración o fisco y el contribuyente. Añade que la subordinación del contribuyente

sólo es con respecto al Estado soberano que crea obligaciones pecuniarias a su favor, pero no con respecto al titular del crédito creado por la ley.

Ahora bien, hay quienes justifican el exceso de facultades de la Administración, no regladas, y el carácter represivo del Código, aduciendo que los niveles de evasión tributaria en el Perú sólo podían ser eliminados o atenuados con una legislación muy drástica y con una Administración extremadamente fuerte. Pero con mayor razón, entonces, el Código tendría una vigencia temporal, hasta la reducción en términos razonables de dicha evasión.

Desaparecidas las causas que le dieron origen, la legislación tiene que cambiar, para proteger adecuadamente a los deudores tributarios de posibles excesos de la Administración y para garantizarles no solamente la aplicación de sanciones racionales que se adecuen a la infracción cometida, sino también la imposibilidad de que pueda iniciárseles -antes de tiempo y sin la debida justificación- acciones penales.



Nadie puede dudar, entonces, que el Código Tributario vigente sólo tendrá una vigencia temporal y que no es un conjunto de normas -como resulta deseable que lo sea todo Código- que está dado para permanecer en el tiempo.

Otras consideraciones -no menos importantes que las antes expuestas- apuntan a la misma conclusión. Desde el punto de vista técnico, de ubicación de las normas, de estructura y otras, en que el actual Código es deficiente, es absolutamente deseable que el Código vigente sea sustituido por otro que, también en razón de dichas consideraciones, tenga una vocación de permanencia en el tiempo.

4. IMPUESTO A LA RENTA (DECRETO LEGISLATIVO 774).

La nueva legislación del Impuesto a la Renta -salvo en lo que se refiere a las rentas de tercera categoría- se ha convertido en un conjunto de normas que establecen presunciones de pleno derecho para determinar la renta neta.

En efecto, las rentas netas de primera, segunda y cuarta categoría se determinan deduciendo de la renta bruta el importe que resulta de aplicar sobre esta última un porcentaje del 20%, 10% y 20%, respectivamente. Inclusive, en el caso de rentas de cuarta categoría, la deducción del 20% está limitada a un total de 24 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), lo que actualmente significa S/. 40,800.00 anuales. De las rentas brutas de quinta categoría sólo se permite deducir un total de 7 UIT -es decir, actualmente, S/. 11,900.00-.

“ Existe pues, en el nuevo Código un desbalance entre los derechos del deudor tributario y los de la Administración Tributaria, contrariamente a la relación de igualdad que debe existir entre ambos y que reconoce la doctrina ”

Se admite, adicionalmente, la deducción de pérdidas en los bienes generadores de rentas de primera categoría, sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, así como 7 UIT en el caso de rentas de cuarta categoría.

Ha quedado alterada gravemente, pues, la naturaleza del Impuesto a la Renta. Ya no es más un tributo de carácter personal, que atiende a la capacidad contributiva de cada contribuyente y que, por tal razón, termina siendo el tributo más justo. Es cierto que la nueva ley permite que la SUNAT pueda administrar más fácilmente el tributo, pero esto ocurre inevitablemente en perjuicio de muchos contribuyentes y en desmedro de los principios de la tributación recogidos en el artículo 74 de la Constitución vigente. Con un Impuesto a la Renta del tipo del que nos rige, se

están presentando -y ello seguirá ocurriendo- casos de desigualdad desde el punto de vista tributario, porque no se gravan verdaderas capacidades contributivas.

Un ejemplo puede ilustrar esta situación. Si una persona vivía del arrendamiento que le genera un inmueble de su propiedad, es posible que actualmente no pueda seguir subsistiendo con esa renta, porque ésta se ha visto tremendamente disminuida por el impacto del nuevo Impuesto a la Renta. Mensualmente, esa persona debe pagar, a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva le corresponda, una suma equivalente a una tasa efectiva del 12% del importe bruto del arrendamiento, aun cuando el arrendatario no esté cumpliendo con el pago de dicho arrendamiento. Aun si el arrendatario cumple oportunamente con sus obligaciones, no es posible que el arrendador determine su renta neta haciendo uso de las deducciones que permitiría la legislación anterior -que tampoco era en este aspecto lo suficientemente justa- y que tomaban en cuenta gastos reales y acontecimientos que se traducían en una verdadera disminución de la renta bruta -como por ejemplo, la depreciación de las construcciones realizadas en el inmueble-.

Estas breves referencias permiten concluir que la actual legislación no grava en función de la verdadera capacidad contributiva y que en múltiples casos está generando un impuesto confiscatorio, contra lo que señala el ya mencionado artículo 74 de la Constitución vigente.

Podemos afirmar categóricamente, entonces, que se ha abandonado -tratándose de rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría- el principio de causalidad que debe aplicarse para la deducción de gastos. En virtud de este principio, para determinar la renta neta de cualquier categoría deben deducirse todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente productora. Es decir, se ha abandonado aquello que al aplicarse convierte al Impuesto a la Renta en lo que siempre debe ser: el impuesto que por sus características resulta el tributo más justo que haya podido inventarse.

Sobre el particular conviene formular algunas precisiones adicionales:

En primer lugar, es bueno señalar que tratándose de rentas de cuarta y quinta categoría, ya existió en el Perú un impuesto que sustituía al Impuesto a la Renta, aplicándose sobre ingresos brutos con tasa proporcional -si la renta era de cuarta categoría- y con tasa progresiva -si, en cambio, la renta era de quinta categoría-. Dicho impuesto fue establecido por la Ley 23501, que no contenía ninguna norma de la que se desprendiera su carácter temporal. Sin embargo, el proyecto de dicha ley establecía una duración de dos años, es decir, el proyecto partía de la consideración de que un tributo

como el que se proponía sólo debía aplicarse por un período breve y con el objeto de aliviar la carga impositiva que había recaído de manera excesiva sobre los trabajadores dependientes e independientes, permitiéndoles un ahorro que la tributación les había negado -especialmente durante los doce largos años del Gobierno Militar-. Creemos que aunque la Ley 23501 no lo dijo expresamente, la idea central era que el tributo que ella creó tendría una duración limitada.

La filosofía implícita en la Ley 23501 ha sido recogida en el Decreto Legislativo 774, pero aunque éste tampoco lo señala, nos parece evidente que un tributo como el aprobado por esta última norma no puede perdurar. Es, en definitiva, un tributo temporal. No es posible imaginar un país que desarrolle -como todos esperamos que seguirá ocurriendo con el Perú- y que, por lo tanto, genere riqueza para los individuos, en el cual se continúe gravando dichas riquezas sin tomar en consideración el principio de igualdad en materia tributaria y la verdadera capacidad contributiva de las personas.

En segundo lugar, un sistema tributario moderno no puede basarse en presunciones de pleno derecho para determinar bases imponibles o establecer la cuantía de los tributos, como lo hemos sostenido en diferentes trabajos preparados sobre el tema. El contribuyente siempre debe estar en la posibilidad de probar en contrario. La presunción en materia tributaria se justifica cuando se está frente a situaciones complejas en las que a la Administración Tributaria le es muy difícil o imposible, en el acto de determinación de la obligación tributaria, probar determinados hechos. En tales casos, nos parece lícito que se apele a presunciones, como una manera de desplazar la carga de la prueba al contribuyente. Sin embargo, creemos que no tiene ninguna justificación establecer presunciones de pleno derecho, como tampoco se puede abusar de presunciones *iuris tantum* -abuso que se plasma en aquellos casos en que la presunción se establece a pesar de que una Administración eficiente debe estar en capacidad de probar lo que afirma y en que, por lo tanto, no existe para ella, *per se*, la dificultad o imposibilidad de tal probanza-. Más aun si en el caso de la SUNAT se le han otorgado todos los instrumentos de que antes carecía la Administración Tributaria y que permiten exigirle eficiencia.

La lucha por un sistema tributario moderno y, en consecuencia, eficiente y equitativo, tiene que tener como uno de sus objetivos la eliminación -en el derecho positivo de los países- de las presunciones de pleno derecho, así como el establecimiento racional de las presunciones *iuris tantum*.

En tercer lugar, creemos que debe ser debidamente evaluada la eliminación del impuesto a los divi-

denos. Hasta 1993 si una sociedad anónima -por poner un ejemplo- obtenía una utilidad de 100, tenía que pagar un Impuesto a la Renta equivalente a 30. Si el saldo de 70 se distribuía entre los accionistas, había un segundo Impuesto a la Renta de 7 (10% de 70). Vale decir, la utilidad obtenida por la referida empresa quedaba afectada, en total, a 37 por Impuesto a la Renta (tasa efectiva del 37%). A su vez, si en 1993 una persona natural domiciliada en el país tenía una renta neta del trabajo equivalente a 100, tributaba mediante una escala con tasa progresiva acumulativa, de forma tal que el tramo superior de renta estaba afecto a una tasa del 37%, con lo cual -según la magnitud de las rentas de la persona- se podía llegar a una tasa efectiva por Impuesto a la Renta que bordeaba el 37%.

¿Qué ocurre en los mismos casos a partir de 1994? Agreguemos un ingrediente al ejemplo, asumiendo que los accionistas de la sociedad anónima son personas naturales o jurídicas domiciliadas en el exterior. Si la sociedad anónima obtiene una utilidad de 100, el Impuesto a la Renta será de 30% en cabeza de la sociedad, habiendo desaparecido el segundo Impuesto a la Renta que gravaba los dividendos acordados en favor de los accionistas. Empero, dicha tasa del 30% será aplicada sobre una renta neta a la que sí se llega deduciendo gastos reales en aplicación del principio de causalidad que sólo rige actualmente tratándose de rentas de tercera categoría. De otro lado, la persona natural domiciliada que obtiene rentas del trabajo, determinará su renta neta de manera irreal -pues no puede aplicar el principio de causalidad en materia de deducciones-, aunque quedará afectada al Impuesto a la Renta con tasas del 15% y 30% -pues la renta neta está afectada en dos tramos-, con lo cual -si la renta es muy importante- la tasa efectiva bordeará el 30%.

Ahora bien, si el dividendo acordado por la sociedad anónima se reinviertiera en el Perú, la supresión del impuesto sobre los dividendos resultaría atinada por cuanto coadyuvaría a que existan más inversiones en el país. Pero como la Ley del Impuesto a la Renta no exige -para que no sea de aplicación el impuesto sobre dividendos- que tal reinversión se produzca, el dividendo puede ser remesado al exterior sin pago del referido tributo. En este caso, una medida como la supresión del impuesto a los dividendos se habrá traducido en una renuncia del Estado peruano a cobrar dicho impuesto, en favor del Estado extranjero.

En efecto, si el accionista no domiciliado debía tributar en su país de origen un Impuesto a la Renta del 40% sobre dichos dividendos -por poner cualquier porcentaje como ejemplo, para graficar la situación-, cuando existía el impuesto peruano podía aplicarlo como crédito contra el tributo que se le exigía en su país

de origen, con lo cual en dicho país sólo pagaba la diferencia. Ahora pagaría en su país de origen la totalidad del 40% del ejemplo. Para evitar casos como éste convendría, entonces, restablecer el impuesto a los dividendos si éstos son remesados al exterior y no se reinvierten en el país.

5. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO (DECRETO LEGISLATIVO 775).

Muchas de las características de ambos impuestos sólo son explicables en un sistema que prioriza la recaudación por encima de los principios de la tributación que operan como verdaderos límites del poder tributario y que garantizan una tributación equitativa y, por lo tanto, tolerable para los contribuyentes. Tal priorización no puede tener carácter permanente. Creemos que cuando las angustias fiscales desaparecen o se atenúen, el objetivo de recaudación deberá ser logrado con plena observancia de tales principios.

“ El Impuesto General a las Ventas ha sido desvirtuado en su verdadera naturaleza por el afán de lograr una mayor recaudación. Dan fe de ello las normas sobre retiros de bienes y sobre utilización de servicios, así como la generalización del impuesto inadecuadamente regulada ”

El Impuesto General a las Ventas ha sido desvirtuado en su verdadera naturaleza por el afán de lograr una mayor recaudación. Dan fe de ello las normas sobre retiros de bienes y sobre utilización de servicios, así como la generalización del impuesto inadecuadamente regulada.

La aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo en el caso de bebidas gaseosas y cervezas, en que se obliga al productor a establecer la base imponible en función de los precios de venta que aplicará posterior-

mente el minorista en sus ventas al consumidor final -los mismos que no pueden ser menores a los que referencialmente fije la SUNAT-, es clara muestra de cómo la legislación vigente ha dejado de lado los principios de la tributación -consagrados en la novísima Constitución- para obtener una mayor recaudación. Inclusive, el establecimiento por la SUNAT de precios referenciales -para efectos tributarios- está en contradicción con la política liberal del Gobierno. Siendo tal política liberal, lo que sin duda va a prevalecer en el tiempo, las medidas tributarias que comentamos sólo pueden ser temporales.

De otro lado, gravar con el Impuesto General a las Ventas la utilización de servicios -vale decir, lo que equivaldría a una importación de servicios prestados en el exterior en favor de empresas domiciliadas en el país que se benefician económicamente con dichos servicios cuando los consume o utiliza en el territorio nacional- se traduce en muchos casos en una verdadera elevación de los costos de quien solicita los servicios, pues éste es el que termina asumiendo el impuesto -recordemos que el domiciliado es responsable del pago de ese impuesto, cuyo contribuyente es el no domiciliado que prestó los servicios- debido a que el no domiciliado no acepta someterse a la tributación peruana. En efecto, producida tal negativa del no domiciliado, suponiendo que el servicio cueste como 100, el impuesto de 18 representará una carga económica inicial para el domiciliado, la que será definitiva si no puede recuperar dicho impuesto aplicándolo como crédito contra el impuesto que como contribuyente deba pagar por las operaciones gravadas que realiza.

Apreciando, por lo demás, las normas contenidas en el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo No. 29-94-EF del 28 de marzo de 1994, es posible advertir cómo la ley no ha regulado adecuadamente las instituciones sometidas al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto Selectivo al Consumo. Ha tenido que ser el Reglamento -lo que constitucionalmente no es pertinente- el que se encargue -a través de un Decreto Supremo, que para el efecto no es la norma adecuada- de llenar los vacíos legales.

Desaparecidas o atenuadas las angustias fiscales, deberán reestructurarse las normas que regulan ambos tributos. Por ello, la legislación vigente se muestra como una de carácter temporal.

6. TRIBUTACIÓN MUNICIPAL (DECRETO LEGISLATIVO 776).

La Ley de Tributación Municipal ha tenido la virtud de eliminar una serie de tributos que no proporcionaban grandes recursos a los Gobiernos Locales pero que complicaban tremendamente a los contribu-

yentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Se advierte, sin embargo, un error de apreciación que se viene perpetuando y que consiste en que la legislación nunca ha establecido expresamente qué es lo que permite calificar un tributo como municipal. Son muchos los criterios por los que puede optar el legislador para calificar un tributo como municipal, pero es importante que la opción se ejerza manifestándose de manera expresa, para evitar los múltiples problemas de interpretación que esa omisión ha generado y sigue generando.

Un tributo puede ser calificado como municipal si el poder tributario es ejercido por un Gobierno Local, o por el solo hecho de ser dicho Gobierno Local el acreedor tributario, o el órgano administrador del tributo, o el gobierno al que corresponde el recurso tributario, independientemente de quien creó el tributo, sea el acreedor y quién lo administre. El legislador puede optar por exigir la acumulación de dos o más de estos criterios para que pueda calificar un tributo como municipal.

La Ley de Tributación Municipal no permite establecer con certeza cuál es el criterio o los criterios tomados en cuenta por el legislador para que un tributo califique como municipal. Esto es fácil de advertir cuando la propia Ley que se llama de "Tributación Municipal", en el Título II regula los impuestos municipales, en tanto que en el Título IV norma los tributos nacionales creados en favor de las Municipalidades, resultando que todos ellos constituyen recursos municipales.

Además de lo expuesto, un elemento negativo de la Ley surge de la apreciación de que ella contiene un verdadero recorte de los recursos tributarios para las Municipalidades. Un ejemplo bastará para probar tal afirmación.

Hasta el 31 de diciembre de 1993, el Impuesto de Alcabala se aplicaba con la alícuota del 3% sobre una base imponible constituida por el autoavalúo ajustado por inflación -mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor publicado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), o por el precio de la transferencia del inmueble, según el que fuere mayor-. A partir del 1º de enero de 1994, la alícuota sigue siendo la misma pero la base imponible es el autoavalúo ajustado; por inflación en base a un índice menor como es el Índice de Precios al Por Mayor de Lima Metropolitana, aunque el precio de la transferencia resulte mayor. Además, los primeros S/. 42,500.00 (25 UIT) de base imponible están inafectos al impuesto. Siendo el Perú un país pobre, las transferencias de inmuebles con autoavalúos ajustados inferiores a dicho monto constituirían la mayoría -a tenor de lo que

expresan los entendidos en la materia-, pero en todo caso las que se refieran a inmuebles que tengan un autoavalúo ajustado superior sólo tributarán por el exceso de S/. 42,500.00.

Habida cuenta que es criterio por todos compartido, e implícitamente contenido en la Constitución vigente, que es necesario reforzar la actividad de los Gobiernos Locales, pues con ello nuestra incipiente democracia se verá fortalecida, la Ley de Tributación Municipal vigente tendrá que reformularse. Nuevamente estamos ante un caso de vigencia temporal de la ley.

No queremos desaprovechar la oportunidad de resaltar una norma positiva que contiene dicha Ley, pero que lamentablemente está referida sólo a las tasas municipales y no es válida para el resto de los tributos. Nos referimos al artículo 60 que en su inciso c) exige que los edictos municipales que crean tasas **deberán prepublicarse en medios de prensa escrita de difusión masiva de la circunscripción por un plazo no menor a 30 días antes de su entrada en vigencia.**

La norma resulta positiva porque su cumplimiento permitirá que los contribuyentes tengan el tiempo para apreciar a cabalidad las obligaciones que surjan como consecuencia del edicto en mención. No es necesario reiterar cuán importante habría sido que en 1993 hubiera existido una norma que respecto de cualquier tributo hubiera obligado a tal prepublicación -inclusive con una anticipación mucho mayor a 30 días por tratarse de tributos aplicables en todo el territorio de la República-, pues en tal caso los contribuyentes no se habrían encontrado frente a la necesidad de aplicar a partir del 1o. de enero de 1994 todas las leyes tributarias que estamos comentando y cuyo contenido no conocían y no podían conocer porque sólo fueron publicadas en el Diario Oficial en la tarde del día anterior y en horas en que no era posible -en ese día- comprar dicho diario.

7. RÉGIMEN ÚNICO SIMPLIFICADO (DECRETO LEGISLATIVO 777).

Este régimen (RUS) establece un tributo que resulta comprensivo del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, siendo aplicable respecto de pequeños contribuyentes.

Creemos que dos fueron las consideraciones que motivaron la dación y publicación del Decreto Legislativo 777. En primer lugar, la necesidad de incrementar la base de contribuyentes, incorporando a numerosas personas que realizan actividades gravables pero que no pagan los tributos a que están obligados. En segundo lugar, la necesidad de establecer un régimen de tributación muy simple para pequeños contribuyentes.

Empero, este régimen en nuestro concepto "murió antes de nacer", como resultado de la incorporación en el texto del Decreto Legislativo 777 de algunas normas que impiden cumplir los objetivos que se trazó el Poder Ejecutivo.

Recordemos que el RUS es aplicable únicamente a las personas naturales y sucesiones indivisas que realizan actividades generadoras de rentas de tercera categoría cuyos ingresos por venta de bienes y prestación de servicios no excedan de S/. 8,400.00 mensuales. De acuerdo al volumen de ingresos se han establecido categorías y según la categoría corresponde un Impuesto Bruto de tasa fija, del que se puede deducir un importe por concepto de crédito.

Sin embargo, conspiran contra el éxito del RUS, entre otros aspectos:

- a) El hecho de que el RUS sea de aplicación obligatoria y no optativa, quitándole la libertad al contribuyente de optar por el régimen general.
- b) La circunstancia que el contribuyente del RUS sólo pueda emitir boletas de venta y tickets o cintas de máquinas registradoras que no dan derecho a crédito fiscal por Impuesto General a las Ventas ni permiten al comprador o usuario del servicio sustentar costos ni gastos -aun cuando en la Ley del Impuesto a la Renta se atenúan, pero de manera poco significativa, los efectos de la prohibición relativa a tal sustentación-, con lo cual los contribuyentes del RUS tendrán menos compradores o usuarios.
- c) La incertidumbre respecto de quiénes son contribuyentes del RUS cuando inician actividades en enero

de 1994, cuando empezó a regir el Decreto Legislativo 777.

Por todas estas consideraciones, el RUS -tal como ha sido concebido- sólo puede tener una vigencia muy limitada en el tiempo y deberá reformularse. Además, existe el problema de quienes están en el sector agropecuario, pues consideran que para ellos es inaplicable el RUS.

8. CONCLUSIONES.

La actual política tributaria, probablemente originada en las penurias por las que atravesaba la caja fiscal, persigue obtener el máximo de recaudación posible, con el menor esfuerzo de la Administración Tributaria. En tal sentido, hay una tendencia manifiesta a "la simplificación", fundamentalmente entendida en función de esos objetivos.

Bajo esta perspectiva, los principios de la tributación, consagrados en la novísima Constitución vigente -especialmente el de igualdad, que conlleva las ideas de justicia, generalidad y uniformidad, y que supone gravar según la capacidad contributiva- no están siendo observados.

En este orden de ideas, la legislación vigente ha producido un sistema tributario inequitativo, dirigido a enfrentarse a la coyuntura y, en consecuencia, necesariamente temporal. Nos parece evidente que dicha legislación tendrá que ser reformulada para plasmar, finalmente, un sistema tributario permanente. ■