

BASES PARA UNA SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA

Jorge Bravo Cucci*

Resumen: ¿Por qué son complejas las normas tributarias? El autor responde a esta pregunta explicando la importancia que tiene la simplificación del sistema jurídico tributario a fin de optimizarlo.

Un sistema tributario óptimo es claramente entendido y no genera sobrecostos excesivos a los contribuyentes y a la Administración Tributaria siendo respetuoso de los principios constitucionales que disciplinan la facultad normativa en materia tributaria.

Palabras clave: sistema jurídico tributario, procedimiento administrativo tributario, tributos, base inoponible, flat tax.

SUMARIO: I. Simplificación tributaria. II. Simplificación a nivel de procedimientos administrativos tributarios. III. Simplificación a nivel de tributos. IV. ¿El momento de pensar en implementar el Flat Tax? V. Algunas ideas finales que deben explorarse.

I. Simplificación tributaria

Hablar de la simplificación tributaria es hablar de la simplificación del sistema jurídico tributario, el cual se encuentra compuesto tanto por normas de estructura como por normas de conducta, utilizando aquí el lenguaje jurídico del profesor italiano Norberto Bobbio.

Las normas jurídicas regulan la realidad humana la cual por naturaleza es compleja. En ese contexto, la simplificación busca fundamentalmente dos objetivos: **a)** una mejor comprensión de la norma por los operadores del Derecho Tributario y **b)** un ahorro o reducción de costos en el cumplimiento y fiscalización de la obligación tributaria.

La simplificación no es una labor sencilla y requiere de un alto nivel de inteligencia del legislador y del que diseñe la estrategia de política fiscal. Albert Einstein, aquél genio indiscutible que aparte de su labor como físico, nos dejó diversas frases memorables, dijo una vez que:

* Abogado, Socio de Rosselló Abogados. Profesor de Derecho Tributario de la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima.

“La cosa más difícil de entender en el mundo es el Impuesto a la Renta”.

Quizás corresponda preguntarnos ¿Por qué son complejas las normas tributarias? ¿Es necesario que lo sean? Tentaré una respuesta que espero sea satisfactoria. En mi entendimiento, las razones son las siguientes:

- a) Falta de abstracción y generalidad de la norma.
- b) Excesiva cantidad de deberes formales.
- c) Grupos de poder interesados en lograr beneficios y reducciones tributarias.

El sistema tributario óptimo es el que es claramente entendido y no genera sobrecostos excesivos a los contribuyentes y a la Administración Tributaria y es respetuoso de los principios constitucionales que disciplinan la facultad normativa en materia tributaria. La simplificación tributaria busca alcanzar un sistema tributario óptimo.

II. Simplificación a nivel de procedimientos administrativos tributarios

Los abogados conocemos bien los complicados, engorrosos y dilatados procedimientos que los contribuyentes deben seguir para discutir con el fisco, la determinación de la obligación tributaria, procedimientos que por su diseño generan incertidumbre y pérdida de tiempo tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo de la obligación tributaria.

En ese sentido, cobra hoy trascendencia la búsqueda de mecanismos tendientes a simplificar tal situación, para lo cual debe evaluarse la posibilidad de incorporar normas alternativas de solución de conflictos, siempre en respeto a los principios constitucionales, como viene ocurriendo en algunos países como España, Italia o Brasil, superando viejos temores referidos a la supuesta vulneración de aquél discutible principio de la indisponibilidad de la obligación tributaria, propio de una concepción de la obligación tributaria como una relación de poder.

Dando una rápida mirada a nuestra realidad, nos preguntamos si incorporar figuras como el arbitraje y la conciliación en materia tributaria no supondría en efecto una medida eficiente orientada a la simplificación. En momentos en los que el Estado peruano mantiene deudas tributarias por cobrar por encima de los 80,000 millones de nuevos soles, con más de la mitad de dicha deuda en largos procedimientos tributarios, el implementar mecanismos eficientes de solución de controversias luce como una alternativa digna de ser tomada en cuenta.

III. Simplificación a nivel de tributos

Como se sabe, las normas tributarias están compuestas por una hipótesis y una consecuencia normativa. Si bien hay normas cuyas hipótesis son complejas, los esfuerzos de simplificación están orientados a la consecuencia normativa que aloja a la base imponible.

Parece incuestionable sostener que el tributo es un fenómeno normativo. Tanto es así, que, desde una perspectiva jurídica, la expresión “crear un tributo” viene a

representar la creación de una norma jurídica, materialización de la potestad tributaria del Estado, la cual debe ejercerse en respeto a los valores y principios constitucionales —tributarios o no— que imperan en el ordenamiento jurídico.

Desde esa perspectiva, el tributo se compone de una hipótesis de incidencia, que viene a ser el presupuesto de hecho, y de una consecuencia normativa, que es la prescripción que se impone ante la ocurrencia del presupuesto de hecho.

La hipótesis de incidencia tributaria, presupuesto de hecho, antecedente, previsión fáctica o descriptor, es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, que es construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo. Pascuale Russo¹ la denomina como “el presupuesto del tributo”, y dice respecto de ella que es el hecho o la circunstancia fáctica en donde se compendia o mediante la cual se devela la situación acogida por el legislador en cuanto a un determinado sujeto, como causa o título justificativo de la imposición a cargo de éste.

Como previsión legislativa de un hecho, es al igual que el mismo, unitario e inescindible², sin perjuicio de los aspectos o coordenadas fáctico-espacio-temporales de los que se sirva a los efectos de describir las circunstancias necesarias para que determinado hecho acaecido en el mundo fenoménico, subsumiéndose en el supuesto de hecho normativo, y luego de ser irradiado jurídicamente, califique como un hecho imponible.

La consecuencia normativa, a su vez, es la parte de la norma que irá a proveer los datos para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo.

Este vínculo jurídico, al establecerse, permitirá reconocer a los sujetos que integran la relación jurídica obligatoria, también como tornar evidente el objeto de la obligación, que es el comportamiento impuesto por la norma de incidencia tributaria (prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo).

Por tanto, la consecuencia normativa identificará a la propia relación jurídica, a partir de la materialización del presupuesto de hecho. Son aspectos fundamentales para la identificación de la relación jurídica, los aspectos personal y cuantitativo, sin perjuicio de existir otros elementos que pudieran encontrarse descritos en la norma, con relación a la forma en que la prestación tributaria debe ser cumplida.

Refiriéndonos específicamente al aspecto cuantitativo, debe decirse que es el aspecto que trata del objeto de la prestación tributaria, vale decir, del monto o cuantía de dinero que representa el *quantum debeatur*. Este aspecto se refiere a la magnitud mediante la cual el legislador establece la dimensión del hecho jurídico tributario, definiendo la cuantía a ser pagada por el deudor a título de tributo.

Este aspecto tiene dos (2) componentes:

a) La base imponible

¹ RUSSO, Pascuale. *La obligación tributaria*. En: Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo, pp. 30-31.

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. Pág. 73.

b) La tasa o alícuota

En ese sentido, se afirma que la base imponible es la perspectiva dimensionable y cuantificable del presupuesto de hecho. La relación que existe entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia y la base imponible es tan estrecha, que muchos expertos llegan a designar a ésta última como el aspecto cuantitativo o perspectiva mensurable de la hipótesis de incidencia³.

No obstante ello, es importante advertir que tanto el presupuesto de hecho como la base imponible, se refieren a un hecho que acaecerá en el plano fáctico. En ambos casos, el legislador trata de aprehender las manifestaciones exteriores del hecho que pretende afectar con el propósito de dimensionarlo, ya sea para cualificarlo como para cuantificarlo.

La base imponible debe estar siempre relacionada con el presupuesto de hecho que se pretende gravar, por la relación causal que existe entre el hecho y su consecuencia. Así, tal como lo expresa Paulo de Barros Carvalho:

“... la perspectiva dimensionable ha de ser una medida efectiva del hecho jurídico tributario, recogido como tal por la hipótesis normativa. No será cualquier proporción, aunque retirada del mismo soporte fáctico, que servirá como aspecto mensurador: es fundamental la perfecta conexión entre el hecho descrito por la hipótesis y el hecho construido para ser su base de cálculo”⁴

La congruencia lógica que debe existir entre la hipótesis de incidencia y el aspecto cuantitativo de la consecuencia de la norma tributaria es de trascendental importancia, y debe ser materia de especial consideración al momento de interpretar la norma y analizar el objeto gravable del tributo, que debe ser un hecho graduado y fundado por el principio de capacidad contributiva. Ello porque ambos aspectos se proyectan en el plano fáctico sobre la misma porción factual, siendo que, en muchos casos, la base imponible contiene elementos que permiten una mejor descripción del hecho que se pretende gravar⁵.

La base imponible es la cuantificación del hecho generador o hecho imponible; por lo tanto, tiene una relación muy íntima y directa con él, pues ambos se refieren a la misma porción factual.

La doctrina española desarrolló la idea de la existencia de tres (3) métodos de estimación. Así, según cómo se configura la base imponible de un tributo, la doctrina suele distinguir entre *a)* estimación directa, *b)* estimación indirecta y *c)* estimación objetiva, dependiendo de los métodos de valoración que se utilizan.

Se dice que la estimación directa vendría a ser un auténtico método de evaluación o medición, ya que se basa en datos reales consignados en los libros contables del contribuyente, en sus declaraciones juradas, comprobantes de pago y, en

³ ATALIBA, Geraldo. Ob. Cit. Pág. 126.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Pág. 202.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. Cit. Pág. 197.

general, en la evidencia probatoria de sus operaciones⁶. No hay duda respecto que se trata de un método de valuación que aspira a dimensionar de la forma más exacta posible el hecho gravable, y que quizás lo haga con mayor exactitud que los otros, pero creemos que no puede ser entendido como el método para determinar su exacta magnitud, pues ello sería una quimera. No debe olvidarse que el Derecho crea sus propias realidades.

La estimación objetiva, por su parte, es un método de arquitectura de la base imponible que consiste en medir el hecho susceptible de gravamen, utilizando módulos, índices o signos de carácter objetivo y generalizado, establecidos para determinados sectores o actividades, y que el legislador relaciona con la realización del hecho imponible. Por lo tanto, puede concluirse que el método de estimación objetiva es también un método de medición del hecho gravable, si bien menos exacto que el de estimación directa, que responde, a su vez, a un concepto distinto de renta.

En desmedro a la exactitud en la determinación de la materia imponible, la estimación objetiva se sustenta, adicionalmente, en otros principios jurídicos como el de eficacia, razonabilidad, practicabilidad⁷ y economía en la recaudación, en mérito a los cuales el Estado debe optar por mecanismos jurídicos que permitan reducir los costos incurridos en la recaudación (administración tributaria) y en el cumplimiento de los tributos (sujeto pasivo), y que no sobrecarguen de complejos procedimientos determinativos a los sujetos de la relación obligatoria.

Una de las principales observaciones que se hace a la estimación objetiva, es que en virtud de ella puede establecerse un tributo cuya afectación exceda la capacidad contributiva del sujeto pasivo o que grave distintamente a dos o más sujetos que tienen la misma capacidad económica.

La idea que subyace a éste método de estimación de la base imponible, es que lo que se pretende gravar es la capacidad contributiva objetiva o absoluta —y no la capacidad contributiva subjetiva—, lo que ocurre cuando el legislador selecciona eventos que inclusive, potencialmente, demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales.

En ese sentido, la estimación objetiva no supone, *per se*, la vulneración del principio de capacidad contributiva.

Como lo indica Xavier:

*“Puede el legislador escoger libremente las manifestaciones de riqueza que repute relevantes para efectos tributarios, bien como delimitarlas por una u otra forma, más siempre deberá proceder a esa elección entre las situaciones de la vida reveladoras de capacidad contributiva y siempre a éstas se ha de referir en la definición de los criterios de medida del tributo”*⁸

⁶ PÉREZ DE AYALA, José Luís. Pérez de Ayala Becerril, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Pág. 152.

⁷ “La practicabilidad es un principio implícito y diseminado en la Constitución y tiene como objetivo garantizar el cumplimiento y ejecución de las leyes, de la forma más simple y cómoda”, BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999.

⁸ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Vol. I, pág. 108.

Creemos que este método, en la medida que sea adecuadamente sustentado e instrumentalizado, permitirá un mejor acercamiento a la capacidad contributiva que se pretende alcanzar. Para ello, deben tomarse índices y signos que sirvan para cuantificar de una manera confiable, la capacidad contributiva que se estima genera determinada actividad. Igualmente, a los efectos de evitar que en algunos casos, el gravamen exceda una justa recaudación, debe permitirse que el régimen sea optativo y que se posibilite el libre acceso a un Régimen General estructurado sobre una base imponible estimada directamente.

En ese esquema, se dice que la estimación directa grava la renta “real” o la “verdadera capacidad contributiva” mientras que la estimación objetiva grava la renta “posible” y que podría significar no gravar la renta “real”. ¡Cómo si la capacidad contributiva fuera algo tangible!

Se dice también que los tributos con base imponible objetiva son “menos justos” que los tributos con base imponible directa, los que vendrían a ser “más justos” que aquéllos. Debe decirse que ambos son mitos que parten de preconceptos nunca testeados.

Tributos como el Impuesto a la Renta, que se estima sobre la base de la contabilidad, están cargados de estimaciones objetivas. A continuación simplemente mencionaré algunos ejemplos:

- Las rentas imputadas
- El valor de mercado
- Las normas de depreciación y amortización que muchas veces no se corresponden a la realidad
- Los gastos limitados

Adicionalmente, la incorporación de elementos de estimación objetiva sacrificando una concepción rigurosa de la capacidad contributiva, puede permitir una simplificación en el gravamen que dote de eficacia al sistema tributario y cumplir con la exigencia de la practicabilidad entendida como el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la aplicación de las leyes, sin que ello signifique la vulneración de otros principios constitucionales.

IV. ¿El momento de pensar en implementar el Flat Tax?

Dentro del catálogo de opciones normativas existentes en la actualidad, y que comprenden en su determinación elementos de estimación objetiva, tenemos a los monotributos, a los impuestos a la renta sobre rendimientos brutos y al *flat tax* o impuestos lineales.

Sobre el *flat tax* —creación de los economistas Hall y Rabushka de la Hoover Institution— cabe decir que es un impuesto sustitutivo de todos los otros que pretenden gravar las rentas, aplicable a la generalidad de sujetos, estructurado sobre la base de una tasa proporcional única, y que carece de exoneraciones y beneficios tributarios, teniendo un nivel de deducciones mínimo.

Se trata de una medida extrema, de creciente implementación en Europa del Este, que viene arrojando resultados económicos sorprendentes en lo que respecta a la recaudación tributaria, tanto así que desde su inicial implantación en Estonia (1994), otros países y Estados como Lituania (1994), Letonia (1995), Rusia (2001), Serbia (2003), Ucrania (2004), Eslovaquia (2004), Georgia (2005) y Rumania (2006) lo han adoptado.

La estructura del *flat tax* es simple. En el caso del impuesto aplicable a personas naturales, éste tiene como propósito gravar el ingreso por concepto de retribución por el trabajo, incluyendo los beneficios pensionarios, contemplando una deducción personal (si la persona no tiene familia) o por cargas de familia, y aplicando sobre la diferencia positiva —en caso de haberla— una tasa proporcional.

La estructura de la declaración jurada en un *flat tax* sobre las retribuciones laborales es la siguiente:

Apellidos y nombres	
Domicilio fiscal	
Ocupación	
1. Retribuciones laborales	
2. Beneficios de pensión	
3. Total retribuciones y beneficios de pensión (1+2)	
4. Deducción personal a) Sociedad conyugal b) Persona sola c) Persona sola jefe de hogar	
5. Número de dependientes sin incluir conyuge	
6. Deducción por número de dependientes	
7. Total de deducciones	
8. Base imponible (3-7)	
9. Tasa del Impuesto	
10. Impuesto retenido	
11. Monto por pagar	
12. Saldo a favor	

En cuanto a las empresas, se gravan los ingresos brutos derivados de la actividad empresarial, permitiendo únicamente la deducción de costos por compras de bienes (activos fijos, insumos, mercancías y materiales) y servicios y por sueldos y salarios, en tanto se relacionen con los ingresos gravados. Se eliminan los complicados regímenes contables de depreciación y se permite la deducción del costo en un solo ejercicio. En caso de haber una plusvalía, la misma se gravará con una tasa proporcional (entre 13 y 25%); de haber una pérdida, la misma se arrastra indefinidamente como un crédito para años posteriores. No se permite la deducción de dividendos, intereses ni ningún otro pago efectuado a los accionistas o titulares de la empresa, pues se busca que tales

rendimientos tributen en la fuente por única vez, no exigiéndose tributación posterior sobre los mismos.

¿Qué puede esperar de la implementación de un *flat tax* en el Perú? En mi opinión, una simplificación de tal magnitud incrementaría la base de contribuyentes. La razón es simple: los costos y formalidades asociados al cumplimiento tributario se reducirían tanto que no se justificaría seguir siendo informal. Ser formal sería sencillo y el cumplimiento tributario bastante claro, pues el impuesto se aplicaría prácticamente sobre los ingresos, con muy pocas deducciones. Sin exoneraciones ni regímenes especiales, con tasas reducidas, con un impuesto de tasa uniforme, sin mayores formalidades ni complejidades, es de esperarse que la masa de actuales informales que no tributan o tributan muy reducidamente a través del RUS, terminen contribuyendo conjuntamente con el grupo de contribuyentes formales que actualmente soportan la recaudación tributaria de nuestro país.

V. Algunas ideas finales que deben explorarse

Finalmente consideramos que en una eventual reforma del ordenamiento jurídico tributario, deberían analizarse las siguientes alternativas:

- a) Sustituir el gravamen proporcional del 30% sobre la renta neta de las empresas, por uno progresivo acumulativo semejante al que se tiene en el Impuesto a la Renta de las rentas del trabajo de personas naturales. Con ello se lograría una mejor y más justa distribución de la carga tributaria y se daría cumplimiento al principio constitucional de igualdad.
- b) Implementar impuestos a las actividades contaminantes fundamentados en el principio “quien contamina paga”. Esta alternativa debe ser una prioridad en países como el nuestro, en los que la explotación de recursos naturales genera importantes divisas al país. Este impuesto —mucho más justo y menos cuestionable— debería ser implementado en lugar del impuesto a las sobreganancias mineras, pues se aplicaría a todas las actividades contaminantes, sin distinción alguna.

ITA IUS ESTO

La octava edición de la Revista Ita Ius Esto se realizó gracias al auspicio de:



www.itaiusesto.com