

CASO PRACTICO DE URUGUAY

SIMPLIFICACION DE LA NORMA TRIBUTARIA

Roberto Cobelli

Director de la Dirección General Impositiva (Uruguay)

1. ESTADO DE LA CUESTION

Uno de los objetivos que despierta más preocupación en el momento actual, tanto a nivel de los especialistas en Derecho tributario, como de las propias Administraciones Fiscales, es el de la simplificación de la legislación en la materia, como requisito para facilitar la gestión tributaria y dar certeza a la imposición.

Ni el tema ni la preocupación son, en rigor, novedosos. Ya, Adam Smith, en su clásico *Ensayo sobre la riqueza de las naciones*, postulaba, precisamente con la denominación de «principio de la certeza» (*certainly*) una de las, a su entender, cuatro reglas fundamentales de la imposición. «La tasa impuesta a cada ciudadano ha de ser cierta y no arbitraria; la época, la forma y la cuota de pago, todo debe ser claro y definido para el contribuyente y para cualquier otra persona.»

Si el mundo económico que conoció Smith exigía estas puntualizaciones, se comprende fácilmente que la dinámica de las actividades productivas (manufacturas, comercio, servicios) en la actualidad notoriamente incrementada, tanto en el marco de los mercados internos como de los intercambios internacionales, acelera la necesidad de la simplificación de la legislación tributaria. Pero el objetivo no es en modo alguno sencillo, pues la multiplicidad de los fenómenos económicos y la sofisticación de sus técnicas requieren un constante fluir de las normas

tributarias que los regulan, lo cual conduce a su multiplicación y superposición, no siempre uniforme y coherente.

2. LOS PRINCIPIOS TECNICO-JURIDICOS

Para enfrentar esta problemática, la doctrina ha elaborado un conjunto de principios de técnica jurídica que, conjuntamente con otra serie de principios sustantivos, constituyen los fundamentos de la imposición. Estos principios específicamente técnico-jurídicos, procuran la claridad, la certeza y la uniformidad, como condición de la equidad y la justicia en el campo tributario.

La doctrina los ha sistematizado conforme a la siguiente enumeración:

- a) **Congruencia:** Todo sistema tributario debe procurar la consecución de sus distintas finalidades, con supresión de lagunas o contradicciones en su estructura.
- b) **Transparencia:** Las normas jurídicas deben ser inteligibles, claras y precisas, al definir los tributos (sujetos pasivos, hechos impositivos, bases de cálculo, formas de liquidación, plazos de pago, etc.).
- c) **Factibilidad:** Tales disposiciones deben ser de aplicación factible, tomando en cuenta las posibilidades del medio al que se dirigen y ponderando la potencialidad de los obligados y la capacidad de recaudación y control de las administraciones tributarias.
- d) **Continuidad:** Las normas fiscales deben gozar de un mínimo de estabilidad, debiendo realizarse sus modificaciones en el marco de reformas generales y coherentes al sistema tributario.
- e) **Economía:** Los elementos sobre los que se desarrolla la gestión, recaudación y fiscalización de los tributos deben ajustarse a límites de economía en relación al contribuyente, procurando causarle el menor costo posible.
- f) **Comodidad:** Finalmente, el contribuyente debe disponer de todas las facilidades posibles para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Es obvio que tales principios, fáciles de deslindar en el análisis teórico, aparecen íntimamente entrelazados e imbricados en oportunidad de su concreción en la práctica. Así, la simplificación de la legislación requiere el mantenimiento de la congruencia del sistema, su continuidad, a procurar la instrumentación de las soluciones menos gravosas,

con el objeto de que el obligado tenga un panorama definido con sus deberes, incentivando el cumplimiento voluntario que en definitiva constituye la meta includible de cualquier administración tributaria moderna.

3. EL POSTULADO DE LA SIMPLIFICACION

Al abordar cualquier sistema tributario se comprueba que sus normas jurídicas adolecen de problemas tales como su mala formulación, la utilización de conceptos legales indeterminados, la aplicación defectuosa de aspectos esenciales como las definiciones de hecho imponible, sujetos pasivos, bases de imposición, etc. A ello se agrega la falta de textos actualizados, sistemáticos y uniformes de dichas normas, como asimismo el exceso cada vez mayor de remisiones que obstaculizan una clara comprensión conceptual.

La simplificación de la legislación tributaria, habida cuenta de tal estado de cosas, tiene por fin inmediato la claridad y certeza de las normas, objetivo que la doctrina ha resumido en el término de «transparencia tributaria».

Conforme al mismo, las normas en la materia deben estructurarse de suerte que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligencia, y que sus preceptos sean de tal claridad y precisión que excluyan toda duda sobre las obligaciones de los contribuyentes y las facultades de la administración.

Estrictamente, pues, este principio no es más que el corolario de uno de los valores en que se asienta todo sistema normativo, el de la *seguridad jurídica*, elemento esencial en todo Estado de Derecho en el cual los ciudadanos deben tener la posibilidad de prever con precisión y certeza las obligaciones que se les imputan y las eventuales intervenciones de los poderes públicos en sus respectivas esferas privadas.

4. AMBITO DE APLICACION

Si el objetivo de la simplificación normativa tiene por objeto la previsibilidad del gravamen, posibilitando la determinación de las situaciones que lo generan (hecho imponible) en relación a un determinado sujeto (contribuyente), la cuantificación de la obligación resultante y las modalidades referentes a plazos de pago, liquidación, etc., se concluye que debe alcanzar a todo el sistema tributario, con prescindencia del rango jerárquico de la prescripción de que se trate.

Por tanto, ella se refiere indistintamente a las normas constitucionales, legales y reglamentarias.

I) *Normas constitucionales.*—Si bien al analizarse los problemas de la simplificación normativa, por lo general no abundan las referencias a las normas constitucionales, también debe alcanzarles a las que, por su contenido, rigen la materia tributaria.

Analizando la experiencia uruguaya, cabe citar la existencia de disposiciones que, aunque de aplicación indirecta a la gestión tributaria, son esenciales.

Nor referimos en primer término a las que al tratar de la organización del Estado, definen el ámbito de competencia de cada una de las entidades que lo integran respecto de la creación de tributos. Teniendo en cuenta la organización unitaria del Uruguay, con un Estado Central y municipios departamentales, el constituyente ha deslindado las materias sobre las cuales el gobierno nacional y el local pueden crear tributos. Es innecesario destacar la importancia de la rigurosa precisión y simplicidad que deben tener estas normas para evitar conflictos interorgánicos. Sobre todo en países de mayor complejidad orgánica, tales como los estados federales.

Por otra parte, la Constitución uruguaya tiene un conjunto de disposiciones que regulan la gestión de los órganos estatales, y en particular los recursos administrativos y jurisdiccionales contra sus actos. Considerando que los actos de los organismos tributarios son, necesariamente, actos administrativos, es obvio el interés en la claridad y certeza de las disposiciones que regulan las condiciones de impugnabilidad, plazos, etc.

Finalmente, y a título ilustrativo, debe señalarse que la Constitución uruguaya contiene dos disposiciones que exoneran específicamente de tributos a los templos religiosos y a las instituciones culturales y docentes, cuya regulación escapa de ordinario a las administraciones tributarias.

II) *Normas legales.*—La circunstancia de ser estas normas de rango legal (es decir, las que por su carácter general y abstracto deben ser sancionadas por el Poder Legislativo conforme a un procedimiento revestido de determinadas formalidades), las únicas que posibilitan la creación, modificación o supresión de tributos, es obvia la importancia que adquieren a su respecto el problema de su formulación.

El principio de legalidad, de origen constitucional, ha sido desarrollado por el artículo 2.º del CTU, conforme al cual sólo la ley puede crear tributos, modificarlos y suprimirlos, establecer las bases de cálculo, las alícuotas y las exenciones tributarias, crear privilegios, preferencias y garantías, y establecer los procedimientos jurisdiccionales y

administrativos en cuanto éstos impliquen una limitación o reglamentación de los derechos y garantías individuales.

La misma disposición establece ciertas excepciones, en cuanto autoriza a delegar en el Poder Ejecutivo, en las condiciones y con los límites establecidos por la propia ley.

Sistematización de las normas particulares.—Asimismo, y a partir de la experiencia italiana que vio favorecida la administración de su gestión al elaborar el «texto unificado», se ha advertido la conveniencia en sistematizar en un solo texto orgánico todos los tributos de carácter nacional existentes en una determinada sociedad. Los denominados «textos unificados u ordenados» (tal, por ejemplo, el T.O. del Uruguay), constituyen una recopilación de las normas que regulan cada una de las categorías particulares de tributos y un instrumento cuya practicidad es innegable tanto a nivel de los particulares como de la propia administración.

Tales textos son, por lo general (al menos ésta es la experiencia nacional), resultado de una sistematización realizada por la Administración Tributaria y sancionada por el Poder Ejecutivo por vía de decreto. Si bien no tiene rango legal, la circunstancia de coordinar normas de este rango legal hace de ellos en la práctica un código de las normas especiales vigentes.

Obviamente, en la preparación de tales textos debe actuarse con rigor extremo a efectos de contemplar la totalidad de las disposiciones existentes y armonizarlas sin alterar la redacción de sus fuentes. De todos modos debe advertirse que estas ordenaciones o unificaciones sólo tienen rango reglamentario y no sustituyen la formulación legal original.

Asimismo, y por vía de las instrucciones, circulares o resoluciones generales de la propia Administración, es posible la formulación de otro tipo de sistematizaciones, tales como las referidas a los aspectos formales y concretos de la recaudación, o los denominados «calendarios de vencimiento» que constituyen una programa cronológico de pagos que redundan en ventajas para el contribuyente y el propio Estado, al pautar el tiempo de sus ingresos.

Concentración de las leyes tributarias.—Es plausible la concentración en un solo texto normativo de todos los aspectos estructurales de un determinado tributo. Así, resulta oportuno que el texto identifique con claridad y precisión a los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables), el hecho generador, la base imponible, las exenciones, las reglas de determinación y la tasa del impuesto.

Es asimismo recomendable la eliminación de obligaciones accesorias innecesarias y la simplificación de las restantes, procurando en lo

posible suprimir los formularios de declaraciones excesivamente engorrosos y la obligación de adjuntar anexos y documentos que conforme a las posibilidades de los organismos de recaudación y fiscalización, no pueden ser aprovechados por éstos.

Precisamente, uno de los aspectos en los que debe incidir el proceso de simplificación es en procurar restringir el excesivo afán de tecnificación de algunas administraciones tributarias, que frecuentemente sobrepasa sus posibilidades reales e introduce excesiva complejidad en la tarea del contribuyente.

Concentración de tributos en pocos impuestos.—Al respecto debemos contemplar dos situaciones:

La primera, la conveniencia en suprimir los tributos de escaso rendimiento y, naturalmente, aquellos cuyo costo de gestión sean superiores a la recaudación. En tal sentido, la experiencia nacional en los últimos años se ha orientado en este sentido, y la Ley número 14.416, de 28 de agosto de 1975, suprimió alrededor de 100 tributos de irrisoria significación económica.

III) *Normas reglamentarias.*—El último nivel normativo está constituido por normas de carácter reglamentario.

Tal potestad pertenece, en principio, al Poder Ejecutivo, de acuerdo al principio constitucional, en la medida que las leyes requieran de una implementación complementaria para su aplicación, o medie una ampliación expresa (consagrada legalmente) del ámbito reglamentario, como ocurre en la situación legislada por el CTU en su artículo 2.º, como acaba de expresarse.

El artículo 3.º del CTU establece que, «... además de sus potestades privativas y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el Poder Ejecutivo podrá dictar por decreto normas de carácter general concernientes a la determinación, percepción y fiscalización de los tributos, siempre que no hubiere regulación legal al respecto».

Pero al margen de estas reglamentaciones, el ordenamiento jurídico reconoce a la propia administración tributaria la posibilidad de dictar tales actos. El citado artículo dispone en su inciso 2.º: «Los órganos encargados de la recaudación podrán impartir instrucciones de carácter general en los casos en que las leyes o los decretos dictados con arreglo a ellas lo autoricen y al solo efecto de facilitar la aplicación de dichas normas.» Estas «instrucciones» tienen efecto incluso respecto de terceros. (CTU, artículo 3.º)

5. CONTENIDO DE LA SIMPLIFICACION

No obstante la unanimidad en cuanto a la afirmación de la necesidad de simplificar la legislación tributaria, debemos prevenir contra una tendencia extremada. Es indudable que bajo este postulado muchos sectores de interés o grupos de presión pretenden un retorno a determinadas categorías primitivas y a una normativa primitiva en la materia.

Existen inevitables complejidades resultantes de la política fiscal de nuestros días, como reflejo de los cambios socio-económicos que se operan en las instituciones e ideologías.

La ponderación de estas circunstancias resulta esencial cuando se pretende encontrar soluciones para la correcta estructuración, redacción y diaphanía de las normas tributarias, y en gran medida, ello dependerá del grado de especialización de los órganos encargados de su proyecto y aprobación, de la participación de las propias administraciones tributarias en la tarea y de la adecuada colaboración entre esos órganos.

Al tratar, pues, de su contenido, deben deslindarse dos tipos de cuestiones que pueden categorizarse como sustantivas y formales, y serán objeto de análisis en los párrafos siguientes.

6. ASPECTOS SUSTANTIVOS

Desde un punto de vista sustantivo, la simplificación debe atender:

- a) A la codificación del Derecho tributario (normas generales).
- b) A la sistematización de las normas de la tributación que estructuran cada una de las categorías.
- c) A la concentración de cada una de las leyes tributarias.
- d) A la concentración de la tributación en pocos impuestos, mediante su unificación o supresión.

En los últimos veinte años se ha puesto de relieve la necesidad de sistematizar las normas generales del Derecho tributario en un código que regule la materia. En tal sentido debe recordarse la tarea desarrollada por organismos internacionales, tales como la OEA, en cuya órbita se elaboró el Modelo de CTAL, redactado por distinguidos tributaristas latinoamericanos (Valdés Costa, Giuliani Fonrouge y Gomes de Souza), y la Ley Tributaria de España.

La sanción de un código de esta naturaleza —afortunadamente exis-

tente en la mayoría de los países latinoamericanos y cuyo primer jalón fue el mexicano, en cuya elaboración participara nada menos que E. Pugliese, una de las personalidades señeras en la materia—, permite la sistematización de las normas generales, particularmente las referidas a los aspectos sustantivos (definición de los conceptos fundamentales, tales como hecho imponible, sujetos pasivos, tipos de tributos, etc., interpretación de las normas tributarias, etc.), formales (por ejemplo, facultades de la administración, procedimientos recaudatorios e inspectivos, etc.) y penales (simplificando el régimen de infracciones y sanciones).

Pero, y en segundo término, una de las posibles formas de simplificación es la unificación de tributos similares en una sola figura particular. También en este aspecto la experiencia nacional ha sido positiva.

La imposición selectiva o específica al consumo ha motivado la aparición de multiplicidad de tributos cuya significación individual puede ser justificada. Uruguay no escapó a esta profusión de impuestos selectivos (los denominados impuestos internos) que fueron uniformizados en el IMECO (Impuesto Específico al Consumo). La sistematización de este conjunto heterogéneo de tributos no fue meramente trivial, ya que se fijaron criterios definidos sobre los hechos gravados, los sujetos pasivos, sus procedimientos de liquidación, etc., conjugando esta modalidad de imposición selectiva con criterios de equidad en la distribución social de los recursos públicos.

7. ASPECTOS FORMALES

En este aspecto deben destacarse tres objetivos:

- a) La formulación de textos sistemáticamente estructurados y lógicamente ordenados, adoptando en lo posible pautas más o menos permanentes que permitan la fácil identificación de los elementos de la relación tributaria (sujetos, hecho gravado y objeto o prestación), aconsejándose la utilización de títulos («nomen juris») para identificar el contenido de cada uno de sus artículos.
- b) Dichos textos deben estar claramente redactados, a efectos de evitar interpretaciones contradictorias y obligar al hermeneuta a ajustarse a su sentido primario, de suerte que resulten de fácil comprensión y sencilla aplicación.
- c) Las modificaciones de las normas deben procurar la presentación de textos completos de las partes sustituidas, procurando evitar las remisiones y referencias.

En este sentido es indudable que la fluidez de la legislación tributaria requiere su renovación constante. En principio, las modificaciones sustantivas deben hacerse en el marco de una reforma general del sistema tributario, procurando la formulación de textos nuevos.

Cuando ello no sea posible, debe procurarse que la modificación eluda las remisiones o referencias más o menos indirectas, mediante la sustitución explícita de los artículos, incisos, literales o fragmentos normativos, en su redacción integral.

Este defecto por lo general es imputable a las propias administraciones cuyo dominio de la cuestión les permite la fácil identificación del concepto que se ha pretendido modificar o sustituir, pero que convierte en una suerte de ciencia esotérica, para personal altamente especializado, una cuestión que, por su naturaleza, debe estar al alcance de la mayoría de los ciudadanos.

8. LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL PROCESO DE SIMPLIFICACION

En Uruguay, la Administración Tributaria tiene un campo importante de acción en relación al tema de que tratamos. Por lo general todos los proyectos normativos parten de ella, o se requiere su intervención a efectos de su análisis, valuación y redacción. De ahí que se estime necesario el establecimiento y desarrollo de cuerpos técnicos especializados en la redacción y aplicación de normas tributarias, con profesionales de las disciplinas fiscales, económicas y jurídicas.

La tarea debe ser necesariamente complementada y coordinada, en el caso de las leyes tributarias, con los órganos políticos encargados de su aprobación (Parlamento). Por lo general los países latinoamericanos no cuentan en el seno de los parlamentos con cuerpos técnicos altamente especializados en la materia, a diferencia de algunos países europeos. Esta circunstancia hace incidir sobremanera en las Administraciones tributarias nacionales, la tarea de la formulación de las normas tributarias.