

# Liberación Tributaria

Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León\*

*El Estado es la representación jurídica de una sociedad y tiene como objetivo principal; buscar el desarrollo y bienestar de la sociedad a la que representa. Para ello ha formado un "aparato estatal" que desarrolla distintas actividades destinadas a conseguir dicho objetivo; sin embargo, como toda persona jurídica, para lograr sus fines, necesita de ingresos (dinero), por dicha razón es que los miembros de esa sociedad, de acuerdo a su "capacidad contributiva" deben pagar impuestos. Sin embargo, el Estado a través de la llamada "Política Fiscal", puede "liberar" a algunos, que en principio deberían pagar impuestos, quienes no pagan o se les reduce su carga tributaria, creando ciertos mecanismos, tales como la inmunidad, inafectación, exoneración, etc. El autor, en el presente artículo, hace un análisis de dichos mecanismos en general y la pertinencia de su aplicación o no en el ámbito nacional.*

## Introducción

Desde la segunda mitad del siglo XX se vienen realizando importantes aportes a la teoría de la imposición, mediante profusos estudios de materias tales como la hipótesis de incidencia y el hecho imponible<sup>1</sup>

Por otro lado es interesante observar que el influjo de políticas tributarias sectoriales genera la aparición de figuras que más bien liberan o reducen las cargas tributarias.

Nos estamos refiriendo a la inmunidad, inafectación, exención<sup>2</sup>, beneficio e incentivo tributario. Se trata de un conjunto de mecanismos que apuntan a la desgravación y vienen a constituir elementos de reflexión para la elaboración de una teoría de la liberación tributaria.

A continuación vamos a estudiar cada una de estas figuras, integrando las concepciones de política fiscal y Derecho Tributario.

## Inmunidad tributaria

### 1.- Política fiscal

Actualmente un importante número de países se encuentran organizados bajo los moldes de la llamada "economía de mercado" donde el sector privado es el encargado de explotar los limitados recursos para satisfacer las crecientes demandas de la población.

Este modelo de economía ofrece algunas ventajas. Por ejemplo se ha elevado la calidad de vida para ciertos sectores de la población.

Sin embargo, la economía de mercado tiene algunas limitaciones. Por ejemplo en materia educativa no se han logrado atender ciertas demandas mínimas, sobretodo con relación a los habitantes de ingresos bajos.

Entonces, toca al Estado intervenir para modificar esta situación. Por un lado el Estado tiene que promover políticas que modifiquen el actual cuadro de distribución de los ingresos de la población para que los sectores pobres con el tiempo tengan la oportunidad de optar entre los servicios educativos del sector público y privado.

Por otra parte, el Estado debe generar una oferta educativa de buena calidad y, en lo posible, gratuita o acompañada de costos muy bajos para el usuario; a través de la implementación de nidos, colegios y entidades de educación superior tales como los institutos y universidades públicas.

Además, el Estado tiene que promover las condiciones necesarias para que la oferta educativa privada pueda abaratar sus costos operativos de tal modo que los precios sean bastante más razonables y puedan ser accesibles para los sectores sociales emergentes que –en gran medida– son los actores del proceso que ahora se denomina "inclusión social".

\* Abogado Magister en Derecho con mención en Derecho Civil y estudios de Doctorado en Derecho en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 Montero Traibel, José Pedro.– Las Doctrinas Tributarias: su Evolución y Estado Actual. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, volumen No 8, junio de 1985, Pág. 13.

2 Exención y exoneración son sinónimos. Ver: Bravo Cucci, Jorge.– Fundamentos de Derecho Tributario. Lima Editorial Palestra, 2003, pág. 216

A partir de una visión de conjunto, podemos señalar que nos encontramos frente a procesos sociales y económicos de largo plazo que superan el período de vida de un gobierno quinquenal por ejemplo; de tal modo que corresponde al *Estado*, más que al *gobierno* de turno, la tarea de enfrentar el problema educativo nacional.

De este modo la política educativa debe ser considerada como una "política de Estado" en el sentido que sus planteamientos, objetivos, metas y medidas se tienen que ejecutar de modo consistente a los largo de los sucesivos gobiernos de turno.

Dentro del conjunto de medidas de promoción estatal para el desarrollo de la oferta educativa privada se encuentran diversos aspectos que podrían ser contemplados, tales como: elaboración de programas oficiales de estudios que sean flexibles según las necesidades de cada zona, simplificación administrativa para la creación de entidades educativas, abaratamiento de costos tributarios, etc.

## 2.- Derecho

La política tributaria general fija los hechos tributables. Solo en la medida que exista una política de Estado que considere conveniente liberar de impuestos ciertos hechos que en principio son tributables, entonces aparece la alternativa de introducir en la Constitución la figura de la inmunidad tributaria en cuya virtud se produce una liberación de la carga impositiva.

No parece conveniente extender la inmunidad a las contribuciones y tasas porque se podrían generar brechas de desfinanciamiento –relativamente importantes– respecto de las obras y servicios directos que los diferentes órganos de gobierno a nivel regional y local ejecutan para las familias y empresas.

Pasando a las consideraciones estrictamente jurídicas debemos comenzar por advertir que en la existencia del tributo opera un proceso que consiste en dos etapas: creación y aplicación.

En la etapa de creación un tema central es la potestad tributaria; o sea la posibilidad que un determinado órgano del Estado pueda generar un tributo<sup>3</sup>

La inmunidad tributaria es una figura que se ubica precisamente en esta primera etapa, en la medida que constituye un límite directo a la potestad tributaria<sup>4</sup>

Se trata de reducir las posibilidades de maniobra del legislador, impidiendo que pueda disponer la aplicación de ciertos tributos en determinadas situaciones.

Una vez que en la Constitución se encuentran consagradas las reglas de la inmunidad tributaria, los posteriores gobiernos de turno se ven prácticamente conminados a respetar esta norma, con independencia de sus evaluaciones políticas particulares.

Las normas constitucionales de este tipo representan un efectivo freno al ejercicio de la potestad tributaria en el sentido que los órganos de gobierno que desarrollan funciones normativas tienen que respetar el mandato constitucional, de tal modo que no pueden establecer reglas contrarias<sup>5</sup>

Por ejemplo el art. 19 de la Constitución del Perú de 1993 señala que las entidades educativas se encuentran libres de impuestos al patrimonio y consumo siempre que se cumplan determinados requisitos.

Por ejemplo, ningún órgano del Gobierno Nacional (Congreso de la República o Poder Ejecutivo) puede crear un impuesto que afecte a los predios de las entidades educativas donde se realizan actividades de enseñanza.

Lamentablemente, hasta la fecha (fines del 2006), esta liberación tributaria establecida en nuestra Constitución no ha sido acompañada por una política de Estado para el sector educativo, que tenga carácter integral y consistente.

Esta política podría contemplar, entre otros aspectos, la introducción de planes de estudios flexibles según las necesidades de cada zona; medidas administrativas tales como la eliminación de barreras burocráticas y medidas tributarias consistentes en la liberación de ciertos impuestos.

Con el paso de los años se viene apreciando que la inmunidad tributaria del art. 19 de nuestra Constitución resulta una medida aislada donde existe un sacrificio fiscal que carece de efectivos impactos sociales.

De nada sirve que el Estado se prive de recaudar ciertos impuestos si continúan presentes una serie de factores estructurales y coyunturales que entranpan el despegue de la actividad educativa en el país.

Esperamos que algún día se implemente en el Perú una política de Estado en materia educativa que sea seria, integral y permanente en el tiempo.

Sólo dentro de este contexto la inmunidad tributaria que aparece en el art. 19 de nuestra Constitución podría tener justificación y se comenzarían a apreciar las ventajas de su instauración en el plano social.

3 Robles Moreno, Carmen:- Los Principios Constitucionales Tributarios. Ensayos Jurídicos Contemporáneos: Testimonio de una huella académica. Lima. Instituto Pacífico Editores, 2006, pág. 275

4 Bravo Sheen, David y Villanueva Gutiérrez, Walker.- La Imposición al Consumo en el Perú. Lima Estudio Caballero Bustamante, 1998, pág. 51

5 Por supuesto que siempre es posible modificar la Constitución, de tal modo que - en teoría- un determinado gobierno podría modificar o suprimir las reglas constitucionales que han establecido la inmunidad tributaria.

## Inafectación tributaria

### 1.- Política fiscal

En virtud del principio de retribución, todos los usuarios de los bienes y servicios que ofrece el Estado deben remunerar a éste mediante el pago de tributos<sup>6</sup>.

Una supresión del pago de la cuota tributaria debe tener carácter excepcional, toda vez que los costos de gran parte de la actividad estatal son permanentes e inevitables, de tal modo que siempre tienen que ser asumidos por alguien.

Si el usuario no cumple con el pago de la cuota tributaria que le corresponde, ésta se traslada a las demás familias y empresas o se aprecia una disminución de la calidad del bien o servicio que ofrece el Estado.

Como se aprecia una supresión de la carga tributaria en los términos que venimos estudiando podría ser implantada en muy pocos casos y se deberían tratar de situaciones solamente temporales.

Sin embargo, veremos más adelante que –desde la perspectiva jurídica– el enfoque es un tanto diferente. En las inafectaciones legales ocurre que ciertos hechos que en principio son tributables finalmente quedan liberados de la carga impositiva de modo permanente.

Este esquema legal genera distorsiones en las finanzas públicas de tal manera que debería ser erradicado del sistema tributario nacional, con carácter progresivo.

### 2.- Derecho

#### 2.1) Concepto

Un tributo que se encuentra en pleno proceso de diseño tiene dos partes básicas: ámbito de aplicación y obligación tributaria. La figura de la inafectación se encuentra en la primera parte; toda vez que se refiere al tema de los posibles hechos tributables.

Si la ley establece el ámbito de aplicación del tributo, se conoce con certeza cada uno de los hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

Todos los demás casos que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del tributo constituyen hechos inafectos; de tal modo que la ocurrencia de estos casos no genera el nacimiento de la obligación tributaria.

#### 2.2) Diferencia entre inmunidad e inafectación

Ya hemos dejado establecido que en la existencia del tributo se aprecian dos etapas: creación y aplicación. A su vez en la fase de creación del tributo existen dos aspectos. Por un lado se aprecia la facultad que tiene un

determinado órgano estatal para regular un tributo y, de otra parte, tenemos el tributo una vez estructurado.

La inmunidad tributaria se encuentra en el primer aspecto; en la medida que constituye un límite a la potestad o facultad que goza un determinado órgano de gobierno para crear un tributo (todavía inexistente).

**“Este esquema legal genera distorsiones en las finanzas públicas de tal manera que debería ser erradicado del sistema tributario nacional, con carácter progresivo”.**

La inafectación tiene que ver con el segundo aspecto; toda vez que se refiere a los hechos que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del tributo (ya creado)

#### 2.3) Clases

En la práctica legislativa se advierten dos clases de inafectación, tal como pasamos a examinar seguidamente.

##### 2.3.1) Inafectación lógica

En la medida que la ley establece el ámbito de aplicación del tributo, se puede pensar que –por lógica– todos los demás casos no comprendidos dentro de dicho universo constituyen hechos inafectos.

En otras palabras, al operador de la norma le basta conocer el hecho gravado por la ley, de tal modo que –por deducción a contrario– puede conocer los casos inafectos.

Entonces no se necesita un dispositivo legal para que establezca la relación de hechos inafectos.

##### 2.3.2) Inafectación legal

Se trata de ciertos casos que se encuentran inafectos porque lo dice la ley.

Nos encontramos ante una figura cuestionable. La política tributaria general, que está dirigida a todo un país, en principio debería ser aplicable a todos los usuarios de los bienes y servicios estatales.

Se acepta, sólo por excepción, la presencia paralela de políticas tributarias sectoriales que tratan de abaratar los costos impositivos de determinadas actividades económicas.

Si en este contexto sectorial se quiere llegar al extremo de liberar de la carga tributaria a determinados casos, la figura técnica que debería ser utilizada es la exoneración y no la inafectación.

En efecto, en virtud de una política tributaria general, ocurre que –en principio– todas las actividades sometidas a tributos van a dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Si se quiere evitar el nacimiento de una obligación tributaria, el instrumento idóneo es la exoneración; pues en virtud de esta figura las actividades económicas que en principio son tributables no van a quedar sometidas a la carga fiscal que les corresponde, durante un determinado período de tiempo.

La figura de la inafectación más bien supone un punto de partida diferente. Se trata de casos que la política tributaria general no los considera relevantes para asignarles una determinada carga tributaria. Por esta razón dichos casos se encuentran fuera del ámbito de aplicación del tributo.

O sea que en la exoneración el punto de partida tiene que ver con hechos que –en principio– son tributables (los mismos que posteriormente van a ser liberados de la carga impositiva), mientras que en la inafectación el punto de partida se relaciona con hechos que –en principio– no son tributables.

Sin embargo para otorgar una liberación de la carga tributaria a hechos que en principio son tributables, a veces el legislador recurre a la inafectación.

Se considera que la inafectación tiene una ventaja: su vocación de permanencia. En cambio la exoneración tiene la desventaja de poseer un carácter temporal.

Nos encontramos ante planteamientos equivocados. En virtud de la política tributaria general, los hechos que resultan sometidos a imposición se deben mantener en esta situación de modo permanente; sólo de esta manera habrá un financiamiento racional y sostenido de la actividad estatal.

La figura de la inafectación legal –en el fondo– importa un privilegio irracional, es decir contrario a la política tributaria general; pues ciertos hechos que normalmente son tributables resultan que nunca van a soportar la carga impositiva que les corresponde.

También es preocupante advertir que muchas veces las leyes que establecen inafectaciones vienen a constituir medidas aisladas que no responden a toda una política de Estado.

Si no se advierte una justificación clara y transparente que sustente una inafectación legal, cabe suponer que quizás responde a motivos alejados del interés nacional tales como: favores políticos, tráfico de privilegios tributarios al mejor postor, etc.

Es interesante advertir que en el Perú algunas veces se ha presentado el fenómeno de “mutación”, en cuya virtud un caso inicialmente exonerado pasa a la situación de inafecto.

Por ejemplo, durante muchos años el servicio de comisión mercantil prestado por un sujeto domiciliado en el Perú a favor de un sujeto no domiciliado en el Perú con la finalidad que éste coloque su mercadería en el Perú se consideró como una operación exonerada de IGV, al encontrarse incluido en el numeral 10 del Apéndice II de la legislación del Impuesto General a las Ventas – IGV

Mediante la ley 28057 del 08-08-03 se recogió este caso para ser introducido en el nuevo literal “ q ” del art. 2 de la actual legislación del IGV<sup>7</sup> que regula las operaciones inafectas.

De este modo el servicio de comisión mercantil que venimos analizando deja de ser considerado un caso exonerado con carácter temporal y pasa a ser un hecho inafecto de modo permanente.

## **Exoneración tributaria**

### **1.– Política fiscal**

#### **1.1.– Justificación**

El tributo que se introduce en el país debe ser de aplicación generalizada. En principio todos los casos comprendidos dentro del ámbito de aplicación del tributo tienen que soportar la carga impositiva que les corresponde.

Sin embargo, por razones muy especiales, se prefiere liberar de la obligación tributaria a determinados hechos. Seguidamente pasamos al estudio de las principales causas que suelen justificar una exoneración tributaria.

#### **1.1.1.– Regresividad**

Por ejemplo en materia de impuestos al consumo el punto de partida es que el Impuesto al Valor Agregado – IVA se aplica a todos los consumos.

Es interesante advertir que en los países en vías de desarrollo se aprecia la existencia de ciertos consumos que son de primera necesidad por parte de importantes sectores de la población que tienen ingresos bajos.

Si se aplica el IVA a esta clase de consumos y dicho impuesto se traslada en los precios al consumidor final, entonces disminuiría de modo considerable la capacidad de compra de los sectores sociales que se encuentra en situación de pobreza; de tal modo que habría un mayor decrecimiento de su calidad de vida.

<sup>7</sup> La actual legislación del IGV se encuentra en el Texto Único Ordenado, aprobado por el Decreto Supremo No 055-99-EF del 15-04-99.

En otras palabras nos encontramos frente al problema de la regresividad del tributo; en el sentido que los sectores sociales que poseen menos riqueza económica estarían soportando una mayor carga tributaria.

Para atenuar la regresividad del IVA un sector de estudiosos recomienda exonerar del impuesto a los consumos de primera necesidad más sensibles para los sectores sociales de menores ingresos<sup>8</sup>

En el Perú el consumo de ciertos artículos alimenticios tales como la carne de pescado para el consumo humano, frutas, etc. se encuentra libre del IVA, según se desprende del art. 5 de la legislación del IGV y el Apéndice I que aparece al final de dicha norma.

En estos casos el problema de fondo tiene que ver con la estructura de la distribución de los ingresos en el país. Para superar este problema se necesita que el Perú se encarrille por la senda del desarrollo mediante un crecimiento sostenido de su economía (durante varias generaciones) creando oportunidades de trabajo, la implementación de políticas económicas que apunten al incremento del poder adquisitivo de la población, etc.

Dentro de este orden de ideas se considera que las exoneraciones tributarias ayudan a paliar el problema, pero –ciertamente– no constituyen parte de los grandes remedios de fondo.

En el Perú la falta del proyecto nacional, la debilidad institucional del Estado, etc. explican la permanente ausencia de esfuerzos integrales y consistentes que apunten a resolver el problema de la concentración del ingreso nacional en pocas personas.

De este modo las medidas aisladas, como por ejemplo la exoneración tributaria al consumo de alimentos básicos, viene a representar un cierto sacrificio fiscal (en la medida que el Estado se priva de recaudar el tributo) sin efectos sociales significativos.

Toca a la sociedad civil y tributaria; así como al Estado la actualización de la agenda política, para dar prioridad a la consolidación de un proyecto nacional y el diseño por consenso de las políticas fiscales y tributarias que enfrenten el problema de la distribución de los ingresos y la pobreza en el país.

Solo dentro de este marco es apropiado evaluar la permanencia o eliminación de exoneraciones tributarias, tratándose del IVA.

### 1.1.2.– Promoción

Por ejemplo, en el Impuesto a la Renta se encuentran gravadas las ganancias provenientes de la actividad

mercantil. Sin embargo el legislador a veces prefiere liberar de cargas tributarias a ciertas utilidades, para promover el desarrollo de un determinado sector económico.

Actualmente (2006) en el Perú el art. 19.L.1 de la legislación del Impuesto a la Renta exonera de este tributo a las ganancias de capital proveniente de enajenaciones de acciones que se lleven a cabo a través de mecanismos centralizados de negociación.

Se trata de impulsar o promover el desarrollo del mercado de capitales a través de la Bolsa de Valores, entre otros mecanismos centralizados de negociación.

El actual gobierno viene evaluando las ventajas y desventajas de esta liberación tributaria para decidir su mantenimiento o supresión.

### 1.2.– Modalidades

Es interesante advertir que en ciertos tributos –como por ejemplo un impuesto al consumo– existen diversas modalidades de exoneración, tal como se aprecia a continuación.

#### 1.2.1) Tabla

Se establece una lista de bienes cuya venta o importación se encuentra exonerada del IVA. También se puede confeccionar una lista de servicios exonerados del IVA.

En el Perú contamos con el Apéndice I de la LIGV, donde se encuentra una serie de bienes cuya venta o importación aparece liberada de la carga tributaria. En el Apéndice II de la LIGV tenemos la lista de servicios exonerados del IVA.

#### 1.2.2) Objeto social

En función del objeto social de la empresa es posible diseñar la exoneración del IVA en los casos de venta de bienes de capital (activo fijo)

En el Perú el segundo párrafo del art. 5 de la LIGV exonera de este impuesto a la venta de bienes de capital que han sido utilizados por la empresa de modo exclusivo en el desarrollo de las operaciones exoneradas del IGV.

Por ejemplo, una compañía tiene como objeto social la extracción y venta de pescado para el consumo humano. La venta de este pescado se encuentra exonerada del IGV.

La empresa compra una embarcación para ser empleada en las faenas de pesca. Luego de unos años

8 Una interesante polémica sobre las ventajas y desventajas de las exoneraciones en el IVA se puede encontrar en: Lasheras, Miguel y Menéndez Isabel.– Efectos Económicos de la Generalización del IVA. En: El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina. Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas SA, 1993, pág. 41. También ver: Arias Minaya, Luis Alberto.– Las Características Deseables de un Sistema Tributario. Revista Análisis Tributario, junio del 2002, pág. 12

esta compañía vende la embarcación. Se trata de una operación exonerada del IGV.

El objetivo de esta exención es promocionar la reposición de activos, reduciendo los costos tributarios del reciclaje. La adquisición de embarcaciones más modernas y eficientes potencia el incremento de la oferta de pescado, promoviendo una disminución del precio de este alimento básico, en beneficio de los sectores sociales de menores ingresos.

## “Una vez producido el hecho imponible, la ley exoneratoria impide el nacimiento de la obligación tributaria”.

### 1.2.3) Lo accesorio sigue la suerte del principal.

En la medida que un bien o servicio califique como elemento accesorio y necesario para el desarrollo de una operación principal que se encuentra exonerada con el IGV, entonces la transferencia del bien o la prestación del referido servicio pasa a calificar como operación exonerada.

Así se desprende del segundo párrafo del art. 14 de la LIGV. Por ejemplo la empresa No 1 se dedica a la producción y venta de bolsas de plástico. La empresa No 2 (perteneciente a una cadena de supermercados) adquiere un lote de estas bolsas para empacar y vender fruta al público.

Con relación a las operaciones que realiza la empresa No 2, resulta que la operación principal es la venta de fruta, mientras que la transferencia de la bolsa empleada en el empaque de la fruta resulta una operación accesorio y necesaria. En la medida que la venta de fruta se encuentra exonerada del IGV, entonces la transferencia de la respectiva bolsa pasa a ser una operación que también se va a encontrar exonerada del IGV.

La justificación de esta exoneración se encuentra en el criterio de coherencia. Si una operación principal contiene el mayor valor agregado y se opta por la liberación de la carga tributaria, con mayor razón las operaciones complementarias y necesarias deben seguir esta misma suerte.

## 2.- Derecho

### 2.1.- Concepto

Líneas atrás señalamos que el tributo tiene dos partes fundamentales: ámbito de aplicación y obligación tributaria.

La figura de la exoneración tributaria se ubica en la primera parte, toda vez que apunta a deslindar el universo de los hechos tributables.

Una vez producido el hecho imponible, la ley exoneratoria impide el nacimiento de la obligación tributaria.

### 2.2.- Distinción entre exoneración y beneficio tributario

No se debe confundir una exoneración con el beneficio tributario. Estos últimos se encuentran en la segunda parte de la estructura del tributo (obligación tributaria), en la medida que generalmente van a consistir en la reducción de la base imponible o la disminución de la alícuota (tasa nominal).

### 2.3.- Transformación de la exoneración en beneficio tributario

A veces se presenta una curiosa mutación: la exoneración se transforma en beneficio tributario.

Por ejemplo, en el Perú, desde hace unos años, existe la exoneración del IGV en los casos de las ventas de departamentos nuevos, siempre que el valor de venta es menor a 35 Unidades Impositivas Tributarias – UIT

Posteriormente a través de la ley 28819 del 22-07-06 se ha establecido que –entre otros casos– la venta de esta clase de predios, cuyo valor es menor a 50 UIT, gozan de una liberación de la carga tributaria respecto de las primeras 35 UIT del valor del predio.

¿Esta desgravación califica como exoneración o beneficio tributario?

Entendemos que en la imposición al consumo una exoneración parte del siguiente supuesto: la ley fija el universo de hechos tributables.

Producido el hecho, una norma exoneratoria impide el nacimiento de la respectiva obligación tributaria. Por tanto lo que se encuentra exonerado es un hecho.

En el caso de la venta de un departamento nuevo cuyo valor de venta equivale a 40 UIT, se tiene que las primeras 35 UIT del valor de venta se encuentran libres del IGV.

Nótese que en este caso la desgravación apunta al valor de la venta (base imponible) y no a la operación de venta.

En otras palabras, la operación de venta se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IGV. La obligación tributaria ha nacido de modo pleno.

Más bien, en el proceso para determinar la obligación tributaria va a existir una alteración muy importante. En teoría la base imponible original de esta operación es 40 UIT. Sin embargo el legislador ha decidido excluir de esta base un monto equivalente a 35 UIT<sup>9</sup>. Por tanto nos encontramos ante un beneficio y no una exoneración tributaria.

9 Además según el art. 5.9 del RIGV se debe restar el valor del terreno, cuyo monto equivale al 50% del valor de venta.

## 2.4.– Temporalidad de la exoneración

Por otra parte, atendiendo a que una medida de exoneración tributaria se debería encontrar dentro de un conjunto de medidas de corto, mediano y largo plazo; entonces es comprensible concebir la exoneración tributaria como una medida temporal.

Por esta razón, los incisos c y d de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario señalan que las exoneraciones tributarias tienen un plazo de duración de tres años, prorrogables por otros tres años.

## Beneficio tributario

### 1.– Política fiscal

#### 1.1.– Justificación

La política tributaria general define y estructura los dos aspectos básicos de cada tributo: el ámbito de aplicación y la obligación tributaria.

Por el lado del ámbito de aplicación del tributo, el principio de equidad horizontal recomienda la inclusión de todos los casos técnicamente tributables.

De modo paralelo, las políticas sectoriales que suelen mantener o implementar los gobiernos de turno aconsejan reducir la carga tributaria en ciertos casos excepcionales.

Por ejemplo, el Estado puede establecer ciertos fines extrafiscales tales como la promoción del desarrollo de una zona geográfica (selva, etc.) o la promoción de un determinado sector de la economía (microempresa, etc.)

Lamentablemente, estas políticas sectoriales muchas veces se reducen a ciertas medidas tributarias aisladas que no constituyen los instrumentos idóneos para atacar los problemas de fondo.

Por ejemplo, ¿Qué ventaja puede tener una reducción del Impuesto a la Renta para las empresas que operan en la selva si éstas no pueden acceder al gran mercado que es Lima y el resto del país, o –en otras dimensiones– tampoco pueden concurrir el mercado mundial, toda vez que no cuentan con adecuadas vías de comunicación terrestre, fluvial o aérea?

También nos podemos preguntar: ¿Qué sentido puede tener para un gran sector de microempresas que deberían pagar un monotributo equivalente a algo más de 6 dólares mensuales<sup>10</sup>, si las barreras burocráticas (costos de legalidad) siguen siendo tan altas que las predisponen para mantenerse dentro del sector de la informalidad?

Solo la consolidación de un proyecto nacional,

acompañado de políticas económicas y fiscales integrales y consistentes; estructuradas con la participación de la sociedad civil, tributaria y los diferentes estamentos del Estado que se encuentran involucrados pueden sustentar beneficios tributarios racionales y útiles.

Otros fines extrafiscales que justifican la implantación de beneficios tributarios pueden responder a toda una serie de consideraciones de diferente naturaleza como por ejemplo la capacidad de pago del tributo, etc.

Por ejemplo, en los países en vías de desarrollo se advierten importantes distorsiones en materia de impuestos al patrimonio.

En efecto una persona natural, en su juventud y en medio de un ciclo económico favorable, puede haber adquirido un predio ubicado en cierta zona residencial. La capacidad contributiva (riqueza económica) es evidente. La capacidad de pago del tributo también resulta ser plena.

Sin embargo, cuando este propietario ya atraviesa por la vejez y la coyuntura económica es desfavorable, probablemente no va a contar con la liquidez suficiente como para pagar el Impuesto Predial. La capacidad de pago del tributo pasa a ser muy reducida.

Entonces, se aprecia un conflicto entre la capacidad contributiva (propiedad del predio) y la capacidad de pago del tributo. Para paliar este problema se puede reducir la base imponible original, excluyendo un determinado monto; tal como se verá más adelante en el caso del pensionista que determina el Impuesto Predial.

En estas situaciones el problema de fondo es la variación –demasiado extrema– de los ciclos económicos, de tal modo que la solución pasa –entre otros mecanismos– por el diseño de una política económica que tenga como norte básico la estabilidad de la economía.

La sola reducción de la base imponible del Impuesto Predial no va a resolver estas distorsiones económicas.

#### 1.2.– Mecanismos

La desgravación se puede realizar, entre otros modos<sup>11</sup>, a través de la reducción de la base imponible o la disminución de la tasa nominal (alícuota)

## 2.– Derecho

### 2.1.– Concepto

Ya hemos explicado varias veces que un tributo tiene dos aspectos centrales: ámbito de aplicación y la

10 En octubre del 2006 se trata de 20.00 soles mensuales, según el art. 8 del Decreto Legislativo No 937 del 14-11-03 que establece el Nuevo Régimen Único Simplificado – RUS.

11 Sobre las diferentes figuras de beneficios tributarios se puede consultar: "Incentivos Tributarios". En Revista Análisis Tributario, agosto del 2002, pág. 30

obligación tributaria. A su vez en la obligación tributaria generalmente se encuentran los siguientes elementos: acreedor, deudor, base imponible, alícuota y crédito.

El beneficio tributario suele estar ubicado en el proceso para determinar la obligación tributaria. Generalmente consiste en la disminución parcial o total de la base imponible o la tasa nominal, por mandato expreso de la ley.

### 2.2.- Diferencia entre exoneración y beneficio tributario

La exoneración tributaria es una figura que se ubica en los aspectos vinculados al ámbito de aplicación del tributo. En cambio los beneficios tributarios se encuentran dentro del campo de la obligación tributaria, en la medida que consisten en la reducción de la base imponible o la disminución de la alícuota (tasa nominal).

### 2.3.- Impropiiedad del "mínimo inafecto"

En rigor conceptual no es correcto considerar la rebaja de la base imponible como un caso de "mínimo inafecto".

Por ejemplo, en el Impuesto Predial el objeto gravado es un elemento del patrimonio: el predio. En principio todos los predios pertenecientes al sector privado se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto Predial.

Si el legislador pretende introducir supuestos de inafectación tiene que referirse a los predios que van a quedar liberados de la carga tributaria (inafectación legal).

Ahora bien, una vez producido el hecho imponible, por ejemplo la propiedad predial por parte de una persona natural, se produce el inmediato nacimiento de la obligación tributaria.

La siguiente etapa del itinerario es la determinación del Impuesto Predial. Dentro de esta actividad se tiene que calcular, entre otros elementos, la base imponible.

El punto de partida para fijar el monto imponible tiene que ser el valor del predio, el mismo que podría ser calculado en función de los valores que fije el Estado.

En este punto el legislador puede considerar que –tratándose de pensionistas que son propietarios de un solo predio– es posible que en el proceso para determinar la base imponible se contemple la exclusión de un determinado monto<sup>12</sup>

<sup>12</sup> En el Perú el art. 19 de la Ley de Tributación Municipal – LTM, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 156-2004-EF del 15-11-04, establece que los pensionistas que son propietarios de un solo predio pueden excluir un monto equivalente a 50 UIT del valor del predio determinado según los aranceles que establece el Concejo Nacional de Tasaciones - CONATA

<sup>13</sup> Cosciani Césare, op. cit., pág. 136

<sup>14</sup> Incentivos Tributarios, op. cit., pág. 29

Esta figura es un beneficio y no un "mínimo inafecto"; toda vez que nos encontramos ante un hecho imponible plenamente realizado (la existencia de un predio perteneciente a una persona natural). La obligación tributaria ya ha nacido. Por tanto no cabe ninguna alternativa de inafectación.

Más bien en el proceso para determinar la obligación tributaria (ya nacida), mas exactamente en la parte que se refiere al cálculo de la base imponible, se aprecia una importante reducción del monto.

## Incentivo tributario

### 1.- Política fiscal

En virtud del principio de uniformidad se toma como punto de partida la regla según la cual todos los usuarios de la actividad estatal deben cumplir con el tributo que les resulte aplicable.

Este principio debe ser concebido de modo flexible, de tal modo que –por excepción– se puede aceptar la posibilidad de una desgravación a favor de cierto sector de contribuyentes, siempre que se justifique en razones objetivas tales como el interés nacional, el desarrollo económico equilibrado, etc.

Esta posición tiene detractores, pues se afirma que la introducción de mecanismos de liberación tributaria no resulta compatible con el principio de neutralidad.

En efecto, se sostiene que en la economía de mercado el punto de partida es que los sujetos gozan de libertad para tomar decisiones y desarrollar determinados comportamientos.

El Estado no debe intervenir en estos procesos de toma de decisiones, ni en el normal desenvolvimiento de las actividades económicas de las familias y empresas

Por tanto, el Estado no debería recurrir a los instrumentos tributarios para influir de modo indirecto en la orientación y desarrollo del sector privado<sup>13</sup>

Otra crítica sobre la instauración o mantenimiento de las desgravaciones es que en los países en vías de desarrollo muchas experiencias de este tipo han arrojado resultados desfavorables<sup>14</sup>

Mas allá de estas discusiones, la experiencia advierte que en los sistemas tributarios casi siempre hay mecanismos de desgravación, los mismos que pueden ser tolerados en la medida que constituyan figuras excepcionales.

En este sentido es muy importante que los instrumentos de liberación tributaria no generen graves distorsiones

en el conjunto del sistema tributario, las finanzas públicas y la economía nacional.

Un mecanismo que persigue la reducción de la carga tributaria se denomina incentivo tributario. Se trata de todos aquellos instrumentos que buscan inducir determinadas decisiones o conductas de los agentes económicos.

Uno de los incentivos tributarios más utilizados es el crédito tributario por reinversión en cuya virtud contra el Impuesto a la Renta ya calculado procede la deducción de un determinado monto en función de ciertas metas de reinversión de utilidades.

Por ejemplo, en el año No 1 la empresa se encuentra en la siguiente situación:

Ingresos .....	1'000,000
Costos .....	(300,000)
Gastos .....	(400,000)
Resultados .....	300,000
Impuesto a la Renta: 30% .....	90,000
Crédito por reinversión:	
30% de 300,000 .....	(90,000)
Saldo a favor del Fisco .....	00000

Lo que ha pasado es que en el año No 1 la compañía ha reinvertido el íntegro de las utilidades (300,000); por ejemplo ampliando sus instalaciones.

Asumamos que la legislación vigente señala que en estos casos el contribuyente tiene derecho a un crédito por reinversión equivalente al 30% de la utilidad reinvertida. En el ejemplo propuesto el monto del crédito se determina del siguiente modo: 30% de 300,000 = 90,000

Por tanto, al final de cuentas el contribuyente no tiene que pagar ningún monto de Impuesto a la Renta.

Toca a la Administración Tributaria fiscalizar la ejecución de esta clase de programas de reinversión.

Por otra parte se debe recordar que, desde el punto de vista de fondo, el meollo del asunto es que existen ciertas necesidades económicas o sociales de envergadura que reclaman un determinado nivel de participación estatal.

Por ejemplo, supongamos que existe la necesidad de fortalecer la oferta educativa que proviene del sector privado. Entonces se requiere que el Estado implemente una serie de medidas de distinta naturaleza para responder a dicha necesidad.

Dentro de este orden de ideas, el Estado debería diseñar un conjunto de medidas fiscales y económicas a corto, mediano y largo plazo que apunten al fortalecimiento del sector educativo privado.

Medidas tales como los incentivos tributarios constituyen uno de los tantos aspectos donde el Estado se puede encontrar en aptitud de contemplar para promover la oferta educativa.

Lamentablemente, en el Perú el problema educativo todavía no ha sido considerado como prioridad nacional. Se aprecia la ausencia de un proyecto nacional que pueda dotar de finalidades y contenidos al sector educativo. También se constata la falta de una política educativa integral cuya formulación oficial corresponde al Estado.

Sin embargo, en nuestro país ya contamos con la figura del crédito tributario por reinversión a favor del sector educativo; el mismo que ha sido introducido por el art. 13 del Decreto Legislativo No 882 del 09-11-96, denominado "Ley de Promoción de la Inversión en Educación".

Realizando una evaluación de conjunto se puede sostener que la instauración de esta clase de incentivos tributarios terminan constituyendo sacrificios fiscales sin mayor impacto social.

## 2.- Derecho

### 2.1.- Concepto

En la estructura del tributo se encuentran dos aspectos: ámbito de aplicación y obligación tributaria. Dentro del proceso para determinar la obligación tributaria aparece la figura del incentivo tributario, por ejemplo el crédito por reinversión.

Los incentivos tributarios deben ser contemplados por una ley. El ejercicio de estos mecanismos se encuentra condicionado a una toma de decisión previa por parte del contribuyente; la misma que debería ser orientada en el sentido que pretende el legislador.

### 2.2.- Diferencia entre el beneficio e incentivo tributario

Aunque en doctrina no está del todo clara la diferencia entre el beneficio y el incentivo<sup>15</sup> se puede sostener que existen ciertos matices de distinción.

El beneficio tributario es el género, mientras que el incentivo es una especie. El ejercicio del beneficio no necesariamente está condicionado a una determinada toma de decisiones por parte de los agentes económicos. En cambio el ejercicio del incentivo generalmente está condicionado a una toma de decisiones previas por parte del operador.

Por ejemplo, el problema de liquidez del pensionista para cancelar el monto del Impuesto Predial justifica la posibilidad de un beneficio consistente en la reducción de la base imponible.

<sup>15</sup> Robles Moreno, Carmen.- La Exención a propósito de la Modificación de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario. Revista Actualidad Empresarial No 68, agosto del 2004, primera quincena, pág. 1-3

En el supuesto legal relativo a esta clase de beneficios se aprecian consideraciones objetivas que están al margen de algún proceso de toma de decisiones por parte del contribuyente. Entre las referidas consideraciones se encuentran: la calidad de pensionista, la propiedad de un solo predio, etc.

En cambio, un incentivo que consiste en el crédito tributario por reinversión apunta directamente al proceso de toma de decisiones del inversionista acerca del destino de las utilidades de la empresa.

### **2.3. – Temporalidad del incentivo**

Los incentivos tributarios deben tener una existencia sujeta a límites temporales, pues en la medida que se vaya logrando los objetivos propuestos a nivel de política económica y política fiscal deben ser eliminados.

En este sentido los literales c y d de la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario señalan que los incentivos tienen una duración de tres años, prorrogables por otros tres años. 