



“En la inmunidad, inafectación y exoneración no llega a existir una carga tributaria. (...) en el beneficio el punto de partida es que exista una carga tributaria pero con posterioridad se produce su reducción o eliminación”.

Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios

136

Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León*

I. INTRODUCCIÓN

Pedro Montero Traibel¹ y Oscar Iván Barco² señalan que desde la segunda mitad del siglo XX se vienen realizando importantes investigaciones para el desarrollo de la teoría sobre la “imposición tributaria”, mediante el estudio de materias tales como la hipótesis de incidencia (descripción legal del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria) y la propia obligación tributaria (acreedor, deudor, base imponible, alícuota, crédito y extinción) que, en buena cuenta, tienen que ver con la estructura general del tributo.

Por otro lado, no abundan las investigaciones -suficientemente orgánicas- sobre la contraparte, que más bien se relaciona con el tema de la “no imposición tributaria”, en donde se encuentran todas aquellas figuras que apuntan a la inexistencia, reducción o eliminación de la carga tributaria. Nos estamos refiriendo a los siguientes puntos: inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario.

En primer lugar, ofrecemos una visión integral de todos estos mecanismos, constituyendo un esfuerzo para el paulatino desarrollo de lo que llamamos la “teoría de la desgravación tributaria” o “teoría de la liberación tributaria”.³

Estas denominaciones quedan justificadas si entendemos que nos estamos refiriendo a hechos que en la Política Fiscal usualmente constituyen alternativas capaces de generar una obligación tributaria, pero el legislador prefiere descartarlas (inmunidad, inafectación y exoneración) o aceptarlas pero con la posibilidad de una reducción o eliminación del monto de la carga económica (beneficio e incentivo). En resumen el punto de partida son los hechos que bien podrían generar cargas tributarias, pero el punto de llegada resulta ser la inexistencia, eliminación o reducción de estas

* Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú

1 MONTERO TRAIHEL, José Pedro.- Las Doctrinas Tributarias: su Evolución y Estado Actual. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen No 8, junio de 1985, pp. 11 – 13.

2 BARCO, Oscar Iván.- Teoría General de lo Tributario. Lima, Editora Jurídica Grigley, 2009, pp. 330 - 335

3 No somos partidarios de utilizar el término “exención” para hacer referencia a todas las figuras que tienen que ver con la desgravación o liberación tributaria. Más bien entendemos que el término “exención” o “exoneración” tiene que ver con una de las figuras especiales de la desgravación o liberación tributaria.

cargas. Aquí se aprecia el fenómeno de la desgravación o liberación de la carga tributaria.

En segundo lugar, pasaremos al estudio de cada una de las figuras desgravatorias que acabamos de indicar.

II. ASPECTOS COMUNES A LA INMUNIDAD, INAFFECTACIÓN, EXONERACIÓN, BENEFICIO E INCENTIVO TRIBUTARIO

Vamos a identificar los temas que constituyen denominadores, casi comunes, respecto de las diversas figuras que tienen que ver con la liberación tributaria.

1. Género y especies

El género es la “desgravación tributaria” o “liberación tributaria”, mientras que las especies son: inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario.

Se trata de aquellas figuras cuya finalidad es la inexistencia, eliminación o reducción de la carga tributaria. Entre los medios para lograr la inexistencia de la carga tributaria se encuentra la inmunidad, inafectación y exoneración. En cambio los instrumentos para reducir e incluso eliminar la carga tributaria son los beneficios e incentivos.

2. Vinculación con el tributo

Nos parece que existen dos perspectivas de enfoque.

2.1. Política Fiscal

En el campo de la Política Fiscal la desgravación tributaria puede o no guardar vinculación con la estructura interna del tributo.

Por un lado, existen casos donde la liberación tributaria se encuentra intensamente vinculada a la estructura interna del tributo. Por ejemplo, cuando el Impuesto al Valor Agregado – IVA se aplica en los países en vías de desarrollo, resulta que en ciertas situaciones aparece un margen de regresividad superior al tolerable, sobre todo cuando el tributo grava más a los sujetos que poseen menos riqueza⁴. Para atenuar esta clase de regresividad se pueden introducir ciertas exoneraciones en los casos de venta de bienes o prestación de servicios, con la finalidad de eliminar la carga tributaria, especialmente cuando se trata de consumos masivos de primera necesidad que realizan los sectores sociales de menores ingresos. En estos casos ciertos hechos -en principio tributables- finalmente quedan excluidos de la posibilidad de soportar la carga económica, por encontrarse vacíos de capacidad contributiva (riqueza económica).

De otra parte, se aprecian casos donde la desgravación tributaria no tiene mucho que ver con la estructura interna del tributo. Por ejemplo, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto Predial se encuentra el predio de propiedad de las entidades privadas. Por otra parte, es posible que un dispositivo legal establezca que los inmuebles de propiedad de las entidades educativas quedan liberados del Impuesto Predial. Esta clase de desgravaciones se procesan muy al margen de la estructura interna del tributo (Impuesto Predial); en el sentido que no tienen mucho que ver con el principio de capacidad contributiva y más bien responden a consideraciones de Política Fiscal relacionadas con la eficiencia del gasto público y eficiencia de la economía.

2.2. Derecho

Desde el punto de vista jurídico la mayoría de las figuras de liberación tributaria se encuentran vinculadas con los perfiles básicos del tributo. Por un lado, la inmunidad, inafectación y exoneración depuran los límites del ámbito de aplicación del tributo. Estas figuras de algún modo tienen que ver con aquel “hecho” que es capaz de generar una obligación tributaria. Por otra parte, los beneficios e incentivos más bien afectan a “la obligación tributaria” (una vez nacida). Más exactamente estas últimas figuras se relacionan con la determinación del monto del tributo por pagar al Estado.

Por otra parte, existen algunas figuras desgravatorias que no se encuentran tan vinculadas a los perfiles básicos del tributo. Es el caso del *drawback*, entre otros. Jorge Bravo Cucci⁵ ofrece una explicación sobre esta clase de reintegro tributario. Existe una primera etapa en donde el contribuyente paga al Fisco el impuesto a las importaciones de bienes que constituyen insumos. Luego se pasa a la segunda etapa en cuya virtud el contribuyente exporta un producto elaborado con los referidos insumos. En la tercera etapa el Estado procede con devolver al contribuyente el impuesto a las importaciones de insumos ya pagado por éste. Como se aprecia, esta clase de reintegro se encuentra al margen de los perfiles básicos del impuesto a la importación de bienes; es decir que el *drawback* no tiene mucho que ver con el ámbito de aplicación del tributo y la obligación tributaria en sí.

3. Principio de legalidad

Luis Araoz Villena⁶ señala que en virtud del principio de legalidad existen “figuras impositivas” que –para su efectiva vigencia dentro de un sistema jurídico nacional– requieren de una base legal (expresa). Entendemos que –igualmente– tratándose de figuras “no impositivas” tales como la inmunidad, inafectación legal, exoneración,

4 Un sujeto que percibe bajos ingresos solo puede satisfacer parte de sus necesidades básicas (alimentación, salud, etc.). Si esta persona tuviese que asumir el pago del IVA, tendría que dejar de comprar alimentos, etc. de tal modo que incurriría todavía en mayor sacrificio para asumir dicha carga. Es en este sentido que se sostiene que esta clase de sujetos asumen una carga tributaria más alta. Ver: Césare Cosciani.- El Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 1969, pp. 160 – 161.

5 BRAVO CUCCI, Jorge.- Algunas Meditaciones sobre el Concepto de Renta. Revista VECTIGALIA, Año No 1, No 1, 2005, p. 44

6 ARAOZ VILLENA, Luis Alberto.- El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. Lima. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Palestra Editores, 2006, p. 127

beneficio e incentivo tributario, también es necesaria una base legal (expresa) para que tengan existencia y puedan producir efectos dentro del sistema jurídico del país.

En este sentido –desde la perspectiva de las fuentes del Derecho Tributario- se puede sostener que para la inmunidad tributaria el dispositivo legal idóneo debe ser la Constitución o los Tratados. Más bien en los casos de inafectación legal, exoneración, beneficio e incentivo tributario es necesaria una ley (norma infraconstitucional). Solamente con relación a la figura específica de la “inafectación lógica” no se requiere ningún dispositivo legal expreso.

4. Efecto desgravatorio

La legislación que contempla una inmunidad, inafectación legal, exoneración, beneficio e incentivo tributario produce un efecto desgravatorio para el caso concreto donde se aplica.

Nos explicamos. En el interior del dispositivo legal (ley, etc.) se encuentra una norma que tiene dos partes. En primer lugar, se halla un precepto que denominamos “supuesto”, donde se describe un hecho “X”. En segundo lugar, se encuentra la “consecuencia” donde se indica una determinada figura liberatoria (inmunidad, etc.). En tercer lugar, supongamos que -en el plano fáctico- ocurre precisamente un hecho “X”. En cuarto lugar, retornando al plano de la norma, el “supuesto” queda activado y se conecta de inmediato con la “consecuencia” para que ésta empiece a desplegar sus efectos desgravatorios, siempre en el mundo del Derecho.

En quinto lugar, volviendo nuevamente al plano fáctico, la carga tributaria termina por no existir o por experimentar una reducción o incluso extinción. Aquí también se aprecia con claridad el “efecto desgravatorio” que -en el mundo económico- producen las normas que consagran las distintas figuras liberatorias (inmunidad, etc.)

Al final de cuentas el “efecto desgravatorio” se produce en dos planos. En primer lugar, en el plano jurídico, el efecto desgravatorio se encuentra presente desde el momento que la parte de la norma que se conoce como “consecuencia” inicia la producción de sus efectos. En segundo lugar, en el plano fáctico, el efecto desgravatorio consiste en la inexistencia, disminución o eliminación de la carga económica respecto de un caso concreto.

Por ejemplo, una ley del IVA (en el Perú se denomina Impuesto General a las Ventas – IGV) contiene una norma que hace referencia a la venta de frutas (“supuesto”) y dispone que esta clase de operación se encuentra exonerada del impuesto (“consecuencia”). En el plano fáctico, una vez producido el hecho que consiste en la venta de frutas, éste queda comprendido en la primera parte de la norma, que se refiere al “supuesto”. Esta sección de la norma queda activada y de inmediato

se conecta con la otra parte de la norma, que más bien alude a la “consecuencia” (exoneratoria), de tal modo que empieza la producción del “efecto desgravatorio” (inexistencia de la obligación tributaria), siempre en el mundo del Derecho.

Además -en el plano fáctico- tampoco llega a existir una carga económica; de tal manera que opera el “efecto desgravatorio” para este caso concreto.

5. Naturaleza

Es interesante destacar que en los casos específicos de inmunidad, inafectación legal, exoneración, beneficio e incentivo tributario se observan dos aspectos muy importantes. De una parte, tiene que existir un dispositivo legal que consagre una de estas figuras desgravatorias. Por otro lado, las desgravaciones suelen ir acompañadas de ciertos requisitos y condiciones que se encuentran establecidos en el referido dispositivo legal.

Cada una de estas figuras liberatorias, así concebidas, tiene naturaleza dual en el sentido que constituye una manifestación de la potestad tributaria del Estado y, a la vez, viene a ser un derecho de la persona, un tanto especial.

Desde la perspectiva de la potestad tributaria se advierte que el Estado es titular de la facultad de otorgar (o no otorgar) la inmunidad, etc. En este sentido, el agente económico no puede exigir en el terreno legal que el Estado, más específicamente el órgano legislador competente, incorpore cierta norma desgravatoria (a su favor).

Por otra parte, si más bien dirigimos nuestra atención al agente económico en sí mismo, resulta que una figura desgravatoria -ya reconocida en determinado instrumento legal- resulta ser un derecho especial para esta persona. Si el agente económico cumple todos los requisitos y condiciones establecidas por la norma desgravatoria y la Administración Tributaria desconoce el efectivo ejercicio de la liberación tributaria que corresponde; entonces la persona puede exigir al Estado que reconozca en definitiva la validez de la aplicación de la figura desgravatoria para el caso concreto, porque ésta constituye una suerte de “derecho” que se encuentra incorporado en su esfera patrimonial privada. Percy Bardales Castro⁷ precisa que este “derecho” consiste en cierta esfera de poder, cuyo titular lo puede ejercer en función de su interés (necesidad) individual. En el caso específico que venimos analizando, debemos pensar en el “derecho” a la desgravación; es decir en la posibilidad de la efectiva inexistencia de una carga tributaria o reducción y hasta eliminación de la misma.

Para estos efectos, el agente económico puede recurrir al procedimiento contencioso tributario en las etapas de reclamación y apelación en sede administrativa. Además, el contribuyente puede accionar el proceso contencioso-administrativo en sede judicial. De este modo, se aprecia que el agente económico ejerce un derecho en vía de

7 BARDALDES CASTRO, Percy.- Límites a la imposición de formalidades o requisitos para el acceso, conservación o goce de beneficios o derechos de naturaleza tributaria. Revista “Actualidad Jurídica” No 156, p 214

oposición, contradiciendo la posición de la Administración Tributaria.

III. INMUNIDAD TRIBUTARIA

En esta segunda parte de nuestro estudio, pasamos al análisis de las figuras específicas de la liberación tributaria, empezando por la inmunidad.

1. Concepto

La política fiscal general fija los hechos tributables. Solo en la medida que se considere conveniente liberar de impuestos a determinados hechos económicos por razones de “Política de Estado”; entonces aparece la alternativa de la inmunidad tributaria. Veamos con detalle estas ideas.

La política fiscal general determina el universo de hechos que deben soportar una carga tributaria para financiar la actividad estatal. Aquí es donde se requiere cierto nivel de flexibilidad, de tal modo que -por razones de Política de Estado del más alto nivel, que tienen que ver con las bases estructurales de la economía, reciprocidad entre Estados, etc.- es posible introducir en el país ciertos casos de liberación tributaria.

Edmar Vianei Marques Daudt⁸ sostiene que el constituyente⁹, cuando viene distribuyendo las cuotas de potestad tributaria para los órganos del Estado que resultan competentes, a veces *evita* dicha distribución, tomando como referencia cierto hecho económico individual. De este modo, un órgano estatal queda desprovisto de la facultad para imponer una carga tributaria respecto de cierto hecho económico particular, señalado de modo expreso en la Constitución. En este sentido, se sostiene que la inmunidad tributaria es una figura anterior a la existencia de la potestad tributaria. Además, queda descartada la idea de la inmunidad como “límite” a la potestad tributaria, pues en este caso se estaría asumiendo que primero existe cierta potestad tributaria para determinado órgano estatal y luego sobrevendría un recorte a dicha facultad; toda vez que solo se puede limitar aquello que previamente existe.

2. Fuente

Desde la perspectiva de las fuentes de Derecho, la inmunidad tributaria puede ser establecida por la Constitución y los Tratados.

2.1. Constitución

César Landa Arroyo¹⁰ señala que en la Constitución se encuentran las reglas que tienen que ver con la distribu-

ción de las cuotas de potestad tributaria que se asignan a los órganos estatales. Resulta coherente sostener que las reglas habilitantes (normas que posibilitan el otorgamiento de potestad tributaria) y reglas no habilitantes (normas que no posibilitan el otorgamiento de potestad tributaria, tales como las reglas sobre la inmunidad) se deben encontrar en la Constitución.

En este sentido el art. 19 de la Constitución del Perú de 1993 señala que los predios que pertenecen a las entidades educativas, así como los servicios educativos que prestan estos sujetos se encuentran libres de impuestos al patrimonio y consumo, respectivamente. Por tanto, 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 que tienen que ver con la investigación, enseñanza-aprendizaje o labores administrativas, así como tampoco es posible gravar con IVA los servicios educativos de toda índole que prestan estos sujetos.

2.2. Tratado

Marcial Rubio Correa¹¹ señala que el Tratado es, entre otras posibilidades, un acuerdo que celebran dos o más Estados. Jorge Danós Ordoñez¹² señala que el contenido de un Tratado puede estar relacionado con el tema de la potestad tributaria; es decir que puede tener que ver con el reparto de cuotas de potestad tributaria que corresponde a cada uno de los órganos internos de los Estados participantes. En este sentido, debe entenderse que un Tratado que contiene una regla de inmunidad tributaria *evita* el referido reparto respecto de cierto hecho económico individual expresamente previsto en el Tratado. Es decir que, en virtud de un dispositivo sobre inmunidad tributaria que aparece en determinado Tratado, los órganos internos de los Estados participantes quedan desprovistos de potestad tributaria, respecto de cierto hecho económico individual.

Por ejemplo, un convenio para evitar la doble imposición – CDI - es un acuerdo donde el Estado AA queda facultado para normar y aplicar el Impuesto a la Renta respecto de cierto ingreso, mientras que se entiende que el Estado BB queda desprovisto de la facultad de normar en materia del Impuesto a la Renta sobre este ingreso, de tal modo que tampoco podrá aplicar esta clase de impuesto al indicado ingreso.

Así ocurre con la llamada “inmunidad diplomática” establecida en el art. 34 del Tratado sobre Relaciones Diplomáticas – Convención de Viena, en cuya virtud el sueldo del Embajador queda liberado del Impuesto a la Renta del país donde ejerce representación.¹³

8 MARQUES DAUDT, Edmar Vianei.- Inmunidad Tributaria de las Entidades Asistenciales: ¿Es Necesaria Ley Complementaria? Revista VECTIGALIA, año 1, No 1, 2005, pp. 26 y 27

9 Autor de la Constitución

10 LANDA ARROYO, César.- Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Palestra Editores, 2006, p. 40

11 RUBIO CORREA, Marcial.- El Sistema Jurídico. Lima, Fondo Editorial de la PUCP, 2007, p. 129

12 DANOS ORDOÑEZ, Jorge.- La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes de derecho tributario. Revista del Foro No 39, año LXXXII, No 1, p. 42

13 Desde luego el sueldo del Embajador está afecto al Impuesto a la Renta del país que representa.

3. Permanencia

Una de las características de la inmunidad tributaria tiene que ver con su permanencia ilimitada; es decir que no se encuentra sujeta a plazos.

3.1. Política Fiscal

En la medida que la inmunidad tributaria encuentra justificación en razones de Política de Estado del más alto nivel, que tienen que ver con las bases estructurales de la economía, reciprocidad entre Estados, etc. es necesario que esta figura desgravatoria tenga continuidad.

Si alguna vez desaparece la causa que explica la existencia de la inmunidad tributaria, también debería quedar eliminada la correspondiente figura liberatoria; de tal modo que el hecho económico que se encontraba desgravado pase al régimen tributario común.

3.2. Derecho

La inmunidad tributaria establecida en la Constitución o los Tratados es permanente. Al respecto no es necesario que estas bases legales señalen de modo expreso la continuidad de esta clase de figura liberatoria. Nos parece que son suficientes las consideraciones de Política Fiscal antes explicadas para entender que –una vez consagrada cierta inmunidad tributaria en el texto de la Constitución o Tratado- tiene vocación de permanencia.

Así ocurre con el primer párrafo del art. 19 de la Constitución de 1993, cuando dispone la liberación de la imposición al patrimonio e imposición al consumo a favor de las entidades educativas. Estas reglas desgravatorias son permanentes, en el sentido que no se encuentran sujetas a plazos.

Por otro lado, en el caso específico de la imposición a la renta, el panorama es diferente. Debemos distinguir dos reglas constitucionales. El primer párrafo del art. 19 de la Constitución establece la desgravación en materia de impuestos directos e indirectos a favor de las entidades educativas. Sucede que dentro de los impuestos directos se ubica la imposición a la renta. Por tanto, se podría pensar que todos los ingresos de los agentes educativos están libres de carga tributaria (impuestos).

Pero esta idea no es exacta por cuanto el cuarto párrafo del art. 19 de la Constitución deja abierta la posibilidad para que el Congreso de la República o Poder Ejecutivo dispongan la aplicación de la imposición a la renta sobre los ingresos que obtienen las entidades educativas. O sea que –en definitiva- no existe inmunidad tributaria respecto de las rentas que son percibidas por los agentes educativos.

En este sentido, el art 11 del Decreto Legislativo No 882 del 09-11-96 ha establecido que los ingresos de las entidades educativas se encuentran efectivamente sometidos

al Impuesto a la Renta. Se debe entender que esta regla se refiere a los agentes educativos que están organizados como sociedades “mercantiles”.

Por otro lado, los arts. 19.b) y 19.m) de la llamada “Ley del Impuesto a la Renta” - LIR¹⁴ señalan que los ingresos percibidos por las entidades educativas organizadas como asociaciones civiles sin fines de lucro (sujetos “no mercantiles”) y las universidades están exoneradas del Impuesto a la Renta. Sobre el particular, en la parte inicial del art. 19 de la LIR se ha establecido que las exoneraciones allí indicadas tienen un determinado plazo de duración.¹⁵

IV. INAFECTACIÓN TRIBUTARIA

Ahora toca el análisis de otra figura que procura la desgravación. Se trata de la inafectación tributaria.

1. Concepto

La ley establece el ámbito de aplicación del tributo. Aquí se encuentra el conjunto de hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

Cualquier hecho –económico o no- que se encuentre fuera del referido ámbito, califica como inafecto; en el sentido que no va a soportar la carga tributaria.

2. Diferencia entre inmunidad e inafectación

Existen por lo menos dos diferencias importantes. En primer lugar, vamos a fijar nuestra atención en la ubicación de las figuras bajo estudio. La inmunidad es una figura que precede a la instauración y consiguiente ejercicio de la potestad tributaria.

En cambio, la inafectación es el resultado del ejercicio de la potestad tributaria. Luego que el legislador ha creado un tributo, delimitando el ámbito de aplicación, entonces –por repercusión negativa- quedan establecidos todos aquellos hechos que se encuentran fuera del referido campo de afectación.

En segundo lugar, nos vamos a concentrar en el grado del margen de maniobra que tiene el legislador para fijar los hechos tributables.

Tratándose de la inmunidad tributaria, el legislador que se encuentra en la etapa del diseño de cierto tributo tiene un menor margen de maniobra para fijar los hechos tributables, toda vez que existen ciertos hechos que de ninguna manera pueden ser considerados dentro del ámbito de aplicación de la carga tributaria.

Por otra parte, en el caso de la inafectación, el legislador que se halla en la fase de estructuración del tributo posee un mayor margen de maniobra; toda vez que tiene libertad para escoger los hechos que va a considerar como tributables, de tal manera que –por repercusión a

14 Cuyo Texto Único Ordenado – TUO ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 179-2004-EF del 08-12-04

15 Según el texto vigente de la LIR las exoneraciones contempladas en el art. 19 de la LIR tienen vigencia hasta el 31-12-11

contrario- también van quedando fijados los hechos que estarán libres de la carga tributaria.

3. Subsunción, sujeción, implicación e incidencia

Jorge Bravo Cucci¹⁶ explica los conceptos que exponemos a continuación. Dentro de la ley se encuentra una norma que tiene una estructura lógica con dos partes: “supuesto”, donde se describe al hecho “X”, que es capaz de generar la obligación tributaria; y “consecuencia”, donde se encuentra la obligación tributaria descrita de modo abstracto y genérico.

Si –en el plano fáctico– un determinado hecho “X” cumple con el referido “supuesto”, se produce el fenómeno de la *subsunción* o *sujeción*, de tal modo que el hecho “X” pasa a estar comprendido dentro de esta previsión legal.

Por otro lado, en el plano jurídico, una vez activada la parte de la norma conocida como “supuesto”, se produce la inmediata conexión con la otra parte de la norma, llamada “consecuencia”, la misma que comienza a desplegar sus efectos, de tal manera que –siempre en el mundo del Derecho– surge una obligación tributaria, ya determinable. Este es el fenómeno de la *implicación*.

Todo este proceso jurídico –que empieza con la subsunción y termina con la implicación– es conocido como el fenómeno de la *incidencia*.

Finalmente, se puede sostener que –si en el plano fáctico ocurre el hecho “X”, entonces en el mundo del Derecho sobreviene el proceso de la incidencia. Luego, retornando al plano fáctico, se advierte que el hecho “X” califica como “hecho imponible” (hecho juridizado para efectos tributarios), de tal modo que en el mundo de la economía ya existe una carga tributaria que recae sobre el contribuyente (autor del hecho “X”).

4. No subsunción, no sujeción, no implicación y no incidencia

Si –en el plano fáctico– ocurre un hecho “A” que no coincide con el “supuesto” de la norma tributaria (donde se describe más bien un hecho “X”), entonces no se va a producir el fenómeno de la subsunción o sujeción. Tampoco va a suceder el fenómeno de la implicación. Desde luego tampoco opera el fenómeno de la incidencia. Entonces nos encontramos ante la situación de “no incidencia”.

La figura de la “inafectación tributaria” tiene que ver con uno solo de los fenómenos que acabamos de describir. Una vez ocurrido un hecho “A”, resulta que no se va a encontrar comprendido en el “supuesto” de la norma (donde se describe más bien un hecho “X”). Entonces el fenómeno de la “no subsunción” o “no sujeción” es suficiente para que aparezca la figura de la “inafectación tributaria”

5. Ubicación

En la ley tributaria –entendida como una de las fuentes del Derecho– existen tres partes: ámbito de aplicación (descripción de los hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria), obligación tributaria y otros.

El ámbito de aplicación queda delimitado –por afirmación– cuando la ley señala (describe), de modo expreso, cada hecho generador de la obligación tributaria. La figura de la inafectación delimita –por negación– los perfiles básicos del ámbito de aplicación del tributo, por cuanto hace referencia a los hechos no tributables. En este sentido el tema de la inafectación se encuentra ubicado en la primera parte de la ley tributaria. También es posible que ciertas inafectaciones legales aparezcan en cierta ley aparte.

6. Clases

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

6.1. 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 (razonamiento) a contrario– puede conocer los casos inafectos. Entonces, en rigor, no se necesita un dispositivo legal para conocer a los hechos inafectos. La inafectación lógica es una figura que se sustenta en la razón (razonamiento) y no la ley.

6.2. Inafectación legal

La inafectación legal tiene que ver con los casos donde la ley establece de modo expreso una lista de hechos inafectos.

La primera justificación para sustentar la existencia de esta figura es que puede existir una ley que establece de modo poco claro el ámbito de aplicación del tributo. Entonces, la inafectación legal tiene por finalidad lograr una mayor precisión sobre los alcances de la referida ley.

La segunda justificación obedece a consideraciones políticas, es decir razones que no tienen mucho que ver con aspectos técnicos. Ocurre que inicialmente una ley otorga a ciertos hechos el tratamiento de exoneración tributaria, de tal manera que la liberación de la carga tributaria es solo temporal.

Muchas veces los agentes económicos involucrados en la exoneración suelen presionar al gobierno de turno para

que la desgravación sea permanente. Si las autoridades ceden, prefieren recurrir a la figura de la inafectación, porque tiene la ventaja de ser continua.

Es interesante el ejemplo que tiene que ver con los servicios bancarios de crédito y el IGV. Durante mucho tiempo esta clase de servicio estaba exonerado del IGV, pues se hallaba incluido en el apéndice II de la LIGV, de tal modo que se encontraba sujeto a cierto plazo de vigencia.

En virtud del D. Leg. No 965 del 24-12-06 se introdujo en la llamada “Ley del Impuesto General a las Ventas – LIGV”¹⁷ el art. 2.r) disponiendo que, a partir del 01-01-07, los servicios bancarios de crédito se encuentran inafectos al IGV. Como se aprecia, en adelante esta clase de operaciones queda liberada de la carga tributaria de modo permanente.

Aquí se aprecia que la inafectación legal es una figura antitécnica, porque se produce una distorsión de los conceptos de inafectación y exoneración. En efecto un hecho (servicio bancario de crédito) recibe el tratamiento de la inafectación legal, cuando –tal como explica Antonio Figueroa¹⁸ una de las opciones viables que puede tomar el legislador más bien tiene que ver con la figura de la exoneración tributaria

7. Alcance de la inafectación legal

La lista de hechos que se encuentra en la ley tributaria como inafectos es tan solo referencial. Se trata de algunos casos de inafectación, pero no se puede pensar que son los únicos supuestos de inafectación.

Debe quedar claro que -todo hecho que no se encuentra comprendido dentro del “supuesto” de la norma tributaria- siempre se encuentra inafecto, por lógica. En este sentido, no es determinante si el hecho inafecto se encuentra en la lista legal antes indicada.

8. Permanencia

La inafectación tributaria es continua, o sea que no está sujeta a plazos. Así ocurre incluso en aquellos casos donde existe una inafectación legal, a pesar que –por esencia- muchos de estos casos se encuentran más próximos a la figura de la exoneración tributaria.

V. EXONERACIÓN TRIBUTARIA

Otra de las figuras desgravatorias que vamos a examinar es la exoneración tributaria.

1. Concepto

El punto de partida es que nos encontramos ante una ley que regula un determinado tributo, donde se delimita el ámbito de aplicación. Aquí se encuentra el conjunto de

hechos generadores de obligaciones tributarias (conjunto A).

Dentro de este conjunto se halla el subconjunto de hechos exonerados (subconjunto A’); es decir, hechos que –en principio- son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo no va a llegar a nacer esta obligación. Lo expresado constituye el contenido esencial de la exoneración tributaria.

Con mayor profundidad observamos que existe la ley No 1, cuya norma tiene dos partes. En primer lugar, se encuentra el “supuesto” que trata sobre el hecho “X”. En segundo lugar, se halla la “consecuencia”, es decir la obligación tributaria. Si en el plano fáctico ocurre el hecho “X”; entonces se produce el fenómeno de la subsunción, en el sentido que el hecho “X” se encuentra comprendido dentro del “supuesto”. Acto seguido debería operar la “consecuencia”, es decir el nacimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo –de modo simultáneo- concurre la ley No 2, cuya norma también tiene dos partes. En primer lugar, se halla el “supuesto” que trata sobre el hecho “X”. En segundo lugar, se encuentra la “consecuencia”, donde aparece la exoneración tributaria. Una vez que en el plano fáctico ha ocurrido el hecho “X”, se produce el fenómeno de la subsunción, en el sentido que el hecho “X” también se encuentra comprendido dentro del “supuesto” de la norma que ahora estamos analizando. Luego, en virtud de la “consecuencia” (exoneratoria), finalmente no se va a llegar a producir el nacimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, la “consecuencia” (exoneratoria) que se encuentra en la ley No 2 neutraliza el mandato previsto en la “consecuencia” de la ley No 1 (que ordena el nacimiento de la obligación tributaria); de tal modo que –en el mundo del Derecho- definitivamente no llega a nacer esta obligación.

2. Diferencia entre inmunidad y exoneración.

La inmunidad es una figura anterior al ejercicio de la potestad tributaria. En virtud de la inmunidad finalmente el legislador no puede establecer que determinado hecho es tributable. En cambio, la exoneración de algún modo es el resultado del ejercicio de la potestad tributaria. En efecto, luego que el legislador ha creado un tributo, delimitando el ámbito de aplicación, puede seleccionar ciertos hechos –en principio tributables- estableciendo que no van a dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

3. Diferencia entre inafectación y exoneración

Mientras que en la inafectación el hecho “M” se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo, en la exoneración el hecho “X” se halla dentro del campo de

17 Cuyo Texto Único Ordenado – TUO ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 055-99-EF del 15-04-99

18 FIGUEROA, Antonio H.- Los Servicios Financieros y de Seguros en el IVA. En: El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina. Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas SA, 1993, p. 260

aplicación del tributo (sin embargo no se va a producir el nacimiento de la obligación tributaria).

4. Política Fiscal

La implantación de exoneraciones tributarias es un tema muy discutido en la Política Fiscal.

4.1. Posición a favor de la exoneración

Gracias a la exoneración se pueden atenuar los efectos de la regresividad del sistema tributario. Pero, desde una perspectiva más integral, la solución de fondo –para verdaderamente enfrentar el problema de la regresividad– tiene que ver con la corrección de la estructura de la distribución del ingreso nacional, toda vez que la renta todavía está concentrada en pocas personas. En este sentido, el remedio pasa por el incremento de la inversión (privada y pública) que habrá de generar crecimiento económico y trabajo, produciéndose una disminución de la pobreza. Se trata de un proceso que tiene plazos de implementación y generación de resultados.

Mientras tanto pueden coexistir exoneraciones tributarias, tan solo para amortiguar, de modo transitorio, los efectos negativos de la pobreza; sobre todo cuando existen serias dificultades para satisfacer las necesidades básicas de todo ser humano.

Por otra parte, también se debe sostener que si existen exoneraciones tributarias que no van acompañadas del incremento de la inversión y crecimiento económico; entonces se genera mayor distorsión en la economía; toda vez que habrán de continuar los “consumos artificiales”, gracias a la suspensión de las cargas tributarias; y no por un verdadero y consistente incremento de la capacidad de compra de las personas.

4.2. Posición en contra de la exoneración

Existen muchas críticas a las exoneraciones tributarias, veamos algunas de las más importantes. En primer lugar, esta clase de desgravación genera inequidad, en el sentido que –además de favorecer a los sectores sociales de ingresos bajos– resulta que también beneficia a los sectores sociales de ingresos altos. En efecto, las exoneraciones generales del IVA son “ciegas” en el sentido que no distinguen entre consumidores pobres y ricos. Cuando por ejemplo los sectores sociales de ingresos altos adquieren fruta, exonerada del IVA, resulta que –a pesar de poseer mayor nivel de riqueza económica– no soportan una carga tributaria.

En segundo lugar, si en determinado país abundan las exoneraciones tributarias, entonces la recaudación tributaria tiende a disminuir de modo significativo. Para cubrir

este vacío muchas veces el gobierno de turno opta por elevar las tasas nominales de los impuestos, restando eficiencia a la economía.

5. Base legal general

En la Historia del Perú se advierte que las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios son mecanismos que han sido utilizados con cierta frecuencia por los gobiernos de turno, de modo antitécnico, generando distorsiones en las finanzas públicas y economía en general.

Por estas razones conviene la existencia de un conjunto de reglas básicas que debe tomar en cuenta el legislador cuando diseña exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, para que tengan la mayor racionalidad posible. En el Perú tanto en el art. 74 de la Constitución como en el Decreto Legislativo No 977 del 15-03-07¹⁹ se encuentran las referidas reglas de base.

Más adelante veremos que también hay que tomar en cuenta la ley que establece cada exoneración en particular. Entonces, en el Perú la exoneración tributaria es una figura que –al final de cuentas– tiene dos niveles de regulación. Por un lado, se encuentra la Constitución y la ley (o Decreto Legislativo) que contiene las normas de base, aplicables a toda exoneración tributaria. De otra parte, se halla la ley donde están las normas que regulan cada exoneración tributaria en particular.

Entendemos que existe una suerte de jerarquía, en el sentido que las normas de base son preceptos de primer rango, mientras que las normas de cada exoneración tributaria en particular constituyen preceptos de segundo rango.

En caso de conflicto entre estas normas de diferente jerarquía, ciertamente se debería preferir la aplicación de la norma de mayor jerarquía; para preservar la racionalidad de las exoneraciones tributarias. En otras palabras, un precepto de segundo rango que contradiga a los preceptos de primer rango muy probablemente constituye una norma irracional, que –por tanto– no debería ser aceptada (aplicada) dentro del sistema tributario de un país.

6. Base legal especial

Se requiere de una ley específica para establecer una determinada exoneración tributaria. Esta ley debe contener un mandato expreso de exoneración tributaria.

6.1. Concurrencia de leyes

Mientras que en la inmunidad, inafectación legal, beneficio e incentivo tributario se requiere la existencia de tan solo una norma legal, en la exoneración tributaria concurren dos normas legales especiales.

19 Mediante sentencia del Tribunal Constitucional del Perú recaída en el Exp. No 00016-2007-PI/TC del 16-04-09 se ha declarado la inconstitucionalidad del D. Leg. No 977, pero continuará su vigencia hasta que el Congreso de la República genere una nueva ley de bases para las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios. La posición que sostiene la inconstitucionalidad del D. Leg. No 977 se fundamenta en que la ley autoritativa –ley No 28932– que faculta al Poder Ejecutivo para establecer las reglas de base de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios debió haber indicado expresamente que se refería a las desgravaciones que se otorgan con alcance general, mas no sectorial. Entonces hubiese quedado más claro que las reglas que fijaría el Poder Ejecutivo no modificaban a las desgravaciones de carácter sectorial ya existentes; por cuanto estas materias sólo pueden ser normadas por el Congreso de la República, según se desprende del art. 79 de la Constitución de 1993.

En efecto, cuando en el plano fáctico sucede el hecho “X”, de modo inmediato y simultáneo quedan activadas la norma legal No 1 y la norma legal No 2. Mientras que en la norma legal No 1 se contempla la existencia de la obligación tributaria, en la norma legal No 2 se consagra la exoneración tributaria.

Por ejemplo, en el art. 1 de la ley del IVA se establece que la venta de bienes muebles se encuentra afecta al impuesto, mientras que en el art. 6 de la misma ley se dispone que la venta de fruta se halle exonerada del IVA.

7. Ubicación

Sabemos que la ley tributaria –entendida como fuente de Derecho- tiene tres partes, donde se encuentran los siguientes temas centrales: ámbito de aplicación, obligación tributaria y otros.

La exoneración tributaria es una figura que se ubica en la primera parte de la ley tributaria, puesto que viene a delimitar –por negación- el efectivo ámbito de aplicación del tributo, al establecer hechos que finalmente no van a dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria. También es posible que las exoneraciones aparezcan en cierta ley aparte.

8. No nacimiento de la obligación tributaria

144

David Bravo Sheen y Walker Villanueva Gutiérrez²⁰ sostienen que –en doctrina- existen diferentes opiniones sobre el concepto de exoneración tributaria y la existencia o no de la obligación tributaria. A partir del siglo XXI, entre los órganos estatales de nuestro país predomina la posición según la cual en virtud de la exoneración definitivamente no llega a nacer la obligación tributaria.

Al respecto se puede consultar la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. No 8391-2006-PA/TC del 13-11-07. También es interesante apreciar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal expresado en la Resolución No 5002-2-2002 del 28-08-02. Además, se puede revisar la posición de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT que aparece en el Informe No 023-2001-SUNAT/K00000 del 20-02-01

VI. BENEFICIO TRIBUTARIO

A continuación estudiamos el beneficio tributario.

1. Concepto

Existen dos planos para las definiciones.

1.1. Concepto general

El beneficio tributario es todo mecanismo que reduce o elimina la carga tributaria. El punto de partida es que existe una carga tributaria, mientras que el punto de llegada es la reducción o eliminación de esta carga.

1.2. Concepto específico

El beneficio tributario es toda ventaja que se otorga al agente económico (contribuyente), en materia del débito tributario y crédito tributario.

En el caso del débito tributario, tenemos que tomar como punto de partida la existencia de una obligación tributaria ya nacida; donde ciertamente el Estado es el acreedor y el agente económico es el deudor. En principio, se tendría que producir una disminución del patrimonio del contribuyente, en el sentido que parte de su patrimonio (dinero) debería ser aplicado al pago del tributo. Sin embargo, sobreviene una reducción o eliminación de la carga tributaria, generándose obvias ventajas económicas o beneficios para el contribuyente.

Por ejemplo, si un impuesto tiene por base imponible el monto de 400 y la alícuota es 10%; entonces la carga tributaria es 40. Pero si existe una reducción del 50% de la base imponible, entonces el monto de ésta es 200 y la carga tributaria es 20. En este caso, el beneficio tributario consiste en la reducción (200) de la base imponible, de tal manera que se produce una disminución (20) de la carga tributaria.

Por otra parte, tratándose del crédito tributario, tomamos como punto de partida otras figuras muy particulares, donde el Estado más bien es deudor y el agente económico pasa a ocupar el rol de acreedor. En principio, ocurre un incremento del patrimonio del contribuyente, por cuanto un crédito (tributario) se incorpora a su esfera patrimonial. De este modo, se genera una ventaja o beneficio para el contribuyente.

Así ocurre con el *dramback*, en cuya virtud el exportador tiene derecho al reintegro del impuesto pagado en la importación de los insumos que han sido empleados para elaborar la mercadería exportada. Un reintegro tributario de esta clase incrementa el patrimonio del contribuyente, constituyendo una ventaja o beneficio económico para éste.

2. Discrecionalidad

El legislador que viene elaborando la estructura del tributo tiene cierto margen de libertad para optar o no por la introducción de un beneficio tributario, que –por ejemplo- puede consistir en la reducción de la base imponible o la disminución de la tasa (alícuota). Es decir que existe discrecionalidad por parte del legislador para implantar o no un beneficio tributario. Estos casos constituyen beneficios tributarios en sentido estricto.

En cambio, si por ejemplo el legislador –por consideraciones técnicas- de todos modos tiene que introducir cierta figura que, por el resultado, disminuye la carga tributaria; nos parece que esta figura no constituye un beneficio tributario en sentido estricto, toda vez que el legislador no cuenta con el margen de discrecionalidad suficiente que permita evaluar si introduce o no la referida figura.

Así sucede cuando el legislador viene estructurando el IVA y establece que el impuesto bruto (impuesto de la venta) experimenta la deducción del impuesto de la compra (crédito fiscal) para efectos de lograr una adecuada determinación del impuesto sobre el valor agregado por pagar al Estado. La referida deducción (crédito fiscal) viene a ser un mecanismo técnico, cuya presencia es prácticamente imprescindible en el diseño del IVA de cada país.

3. Diferencia entre inmunidad, inafectación, exoneración y beneficio tributario

En la inmunidad, inafectación y exoneración no llega a existir una carga tributaria. En cambio, en el beneficio el punto de partida es que existe una carga tributaria pero con posterioridad se produce su reducción o eliminación.

4. Base legal

En el D. Leg. 977 se encuentran las reglas de base, aplicable a los beneficios tributarios en general.

Además, tiene que existir una ley especial que regule un determinado beneficio tributario. Las normas de base son preceptos de primer rango, mientras que las reglas de la ley especial son preceptos de segundo rango, de tal modo que no deben contradecir a los primeros.

5. Ubicación

Ya hemos indicado que la ley tributaria, en el sentido de fuente del Derecho, tiene tres partes; donde se encuentran los siguientes temas centrales: ámbito de aplicación, obligación tributaria y otros.

El beneficio, si se encuentra ubicado dentro del esquema de un débito tributario, se ubica en la segunda parte de la ley tributaria, donde se encuentran las reglas sobre la determinación de la obligación tributaria. El beneficio tributario también se puede encontrar en cierta ley aparte.

En cambio, si el beneficio consiste en cierto crédito tributario especial, puede encontrarse en la tercera parte de la ley tributaria, donde se regulan temas diferentes del ámbito de aplicación y la obligación tributaria. También es posible que esta clase de beneficio sea regulado en cierta ley especial, diferente de la ley que regula al tributo.

6. Modalidades

Entre las modalidades del beneficio tributario se encuentran las siguientes: deducciones a la base imponible, disminución de alícuotas y reintegro tributario (*drawback*)

6.1. Deducciones a la base imponible

Desde la perspectiva de la política fiscal ocurre que una base imponible original pasa a experimentar cierta reducción para llegar a una base imponible final, ciertamente disminuida. Así puede ocurrir en el Impuesto Predial cuando a la base imponible original constituida por el valor del inmueble (100), de propiedad de un pensionista, se le resta un monto que suele recibir la denominación de

“mínimo no imponible” (40). Por tanto, la base imponible definitiva (60) recién habrá de soportar la aplicación del Impuesto Predial.

En otros casos, la deducción puede ser de tal magnitud que la base imponible original termina por desaparecer. Por ejemplo, si en el Impuesto Predial la base imponible original constituida por el valor de cierto inmueble (100), de propiedad de un pensionista, experimenta una deducción -por concepto de “mínimo no imponible” – por un monto significativo (300). Al final de cuentas, la base imponible original termina por desaparecer.

6.2. Disminución de alícuotas

Conviene diferenciar al menos dos situaciones. En primer lugar, existen aquellos casos donde se advierte la presencia de dos planos de alícuotas: general y especial. La alícuota general es “X”, mientras que la alícuota especial es “menor a X”. Asumamos que existe el Impuesto a la Renta del 30% que se aplica a la retribución que corresponde al sujeto no domiciliado en el Perú que presta un servicio en el Perú. Por otra parte, supongamos que también existe el Impuesto a la Renta del 15% que se aplica a la retribución que corresponde al sujeto no domiciliado en el Perú que presta el servicio específico de asistencia técnica, siempre que ésta sea consumida en el Perú. Como se aprecia, en este último caso existe una rebaja del 50% de la tasa nominal general del impuesto, constituyendo un claro beneficio para el proveedor del servicio.

En segundo lugar, se encuentran casos donde lo único que existe es la alícuota general de un tributo, que pasa a experimentar una disminución. Por ejemplo, es posible que la alícuota general del IVA tenga el nivel de 17% y el legislador decide reducirla al nivel de 16%.

En sentido amplio ciertamente se trata de un beneficio porque se generan ventajas económicas. Nótese que en este caso los beneficiarios son todos los contribuyentes en general. Sin embargo, en sentido estricto, no parece que nos encontremos ante un beneficio, por cuanto en este caso no existe la característica de una ventaja diferencial que tendría que corresponder a tan solo un determinado grupo de contribuyentes, en función del factor geográfico (amazonía, etc.) o económico (pequeña empresa, etc.) o de otra índole.

6.3. Reintegro tributario

En el caso específico del *drawback* existe una primera etapa donde el contribuyente cumple con el régimen tributario común que es aplicable a toda importación de bienes (como por ejemplo insumos), pagando el respectivo impuesto a la importación de bienes. Luego, en la segunda etapa, el contribuyente logra la devolución del referido tributo por parte del Estado, siempre que haya exportado un producto manufacturado, utilizando dichos insumos.

Entonces, por el resultado, el *drawback* implica una suerte de eliminación de la carga tributaria original, solamente

si la aplicación de la fórmula matemática para determinar el monto del tributo a devolver arroja una suma igual al monto del impuesto ya pagado.

VII. INCENTIVO TRIBUTARIO

La última figura desgravatoria que toca examinar es el incentivo tributario.

1. Concepto

Se trata de todos aquellos instrumentos que recurren al factor tributario para inducir determinadas decisiones o conductas de los agentes económicos.

El contribuyente debe cumplir con tomar cierta decisión o tiene que cumplir una conducta específica, para acceder a la reducción o eliminación de la carga tributaria. Existe una relación causa-efecto entre la actitud (decisión o conducta) del contribuyente y la minoración de la carga tributaria.

Uno de los incentivos 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 del nivel de reinversión de utilidades.

Por ejemplo, en el año No 1 cierta sociedad anónima 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.....	00

En el año No 1 la compañía ha generado un Impuesto a la Renta anual de 90,000. Además, la empresa ha reinvertido el íntegro de las utilidades (300,000); por ejemplo ampliando sus instalaciones. Asumiendo que la legislación vigente señala que en estos casos el contribuyente tiene derecho a un crédito equivalente al 30% de la utilidad reinvertida; entonces -en el ejemplo propuesto- el monto del crédito queda determinado del siguiente modo: 30% de 300,000 = 90,000 que -una vez aplicado contra el Impuesto a la Renta anual de 90,000- termina por dejar extinguida la carga tributaria.

Como se aprecia este incentivo busca influir en el proceso de toma de decisiones de los inversionistas, a través de

la Junta de Accionistas, induciéndolos para que acuerden la reinversión de las utilidades anuales de la empresa. El resultado de este acuerdo es la reducción o eliminación de la carga tributaria.

2. Diferencia entre inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario

En la inmunidad, inafectación, exoneración y beneficio tributario se toman en cuenta factores objetivos y/o subjetivos (ciertas calidades del sujeto) que tienen que ver con el ámbito de aplicación del tributo o la liquidación de su cuantía, para dar lugar a la inexistencia, reducción o eliminación de la carga tributaria.

En cambio, el incentivo tributario está condicionado a cierta toma de decisiones o comportamiento previo por parte del contribuyente. Sólo después de esta especial actitud del deudor procede la reducción o eliminación de la carga tributaria.

3. Política fiscal

La existencia del incentivo tributario es un tema que se discute en la Política Fiscal

3.1. Posición a favor del incentivo tributario

En los países en vías de desarrollo, donde es estratégicamente importante que la inversión privada (constituida por el escaso ahorro nacional) se dirija hacia las actividades que generan crecimiento económico sostenido, se justifica la utilización del incentivo tributario para lograr una efectiva orientación de la referida inversión.

3.2. Posición en contra del incentivo

En primer lugar, se parte desde un punto de vista principista para sustentar la inconveniencia del incentivo. En la economía de mercado el punto de partida es que los sujetos gozan de libertad para tomar decisiones. El Estado no debe intervenir en estos procesos de toma de decisiones. En este sentido, Walker Villanueva Gutiérrez²¹ sostiene que en virtud del principio de neutralidad el Estado no debe recurrir al factor tributario para influir en la toma de decisiones de los agentes económicos.²²

En segundo lugar, la Historia demuestra que los incentivos que han sido introducidos en los países en vías de desarrollo generalmente han arrojado resultados desfavorables. Ya en la década del ochenta (siglo XX) Hugo Gonzales Cano²³ advertía que el impacto de los incentivos tributarios que se venían aplicando en América Latina mostraba serios efectos negativos.

21 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker.-Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú: análisis, doctrina y jurisprudencia. Lima, ESAN editores - Tax Editor, 2009, p. 15

22 Se trata de un principio relativo, pues todo tributo que se aplica en el campo económico definitivamente produce ciertos efectos en la economía, influyendo de algún modo en la toma de decisiones de los agentes económicos. Ver: Oscar Barco, op. cit., p. 351

23 GONZALES CANO, Hugo.- Resumen de la Experiencia Latinoamericana en el uso de Incentivos Tributarios a la Inversión. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No 5, noviembre de 1983, p. 10.

4. Base legal

En el D. Leg. 977 se encuentran las reglas de base, aplicables a los incentivos tributarios en general.

Además, tiene que existir una ley especial que regule un determinado incentivo tributario. Las normas de base son preceptos de primer rango, mientras que las reglas de la ley especial son preceptos de segundo rango, de tal modo que no deben contradecir a los primeros.

5. Ubicación

Hemos señalado varias veces que la ley tributaria, en el sentido de fuente del Derecho, tiene tres partes que están dedicadas al: ámbito de aplicación, obligación tributaria y otros temas.

El incentivo se ubica en la segunda parte de la ley tributaria, donde se encuentran las reglas sobre la determinación de la obligación tributaria. También es posible que el incentivo tributario se encuentre en cierta ley aparte.

VIII. ASPECTOS COMUNES PARA LAS EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS

Existen por lo menos dos temas que tienen que ver especialmente con el conjunto de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios. Se trata del inicio de la vigencia de las normas particulares que introducen desgravaciones y, por otra parte, se encuentra el tema de los plazos de vigencia de esta clase de reglas.

1. Inicio de la vigencia de las normas desgravatorias

Es conveniente que la norma que establece una exoneración, beneficio o incentivo tributario inicie su vigencia desde el primero de enero del año que sigue a la fecha de su publicación en el diario oficial.

Es recomendable que en la ley de bases generales para las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios aparezca una regla que disponga que la ley que introduce una desgravación tributaria en particular deba ser publicada en el diario oficial durante el primer semestre del año No 1.

De esta manera, los órganos competentes para preparar y aprobar el Presupuesto Público del Gobierno Nacional, Gobierno Regional o Gobierno Local tendrán tiempo suficiente, a lo largo del segundo semestre del año No 1, para evaluar y cuantificar el impacto de la desgravación en sus finanzas, así como para diseñar e implementar las alternativas estratégicas de orden presupuestal que más convengan.

De esta manera, el Presupuesto Público que corresponde al año No 2 guardará más consistencia en cuanto a la previsión de objetivos, metas y efectivo financiamiento de las actividades del Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local.

2. Plazo de vigencia de la norma desgravatoria

Abordaremos este tema en función de la Política Fiscal y del Derecho.

2.1. Política Fiscal

Desde la perspectiva de la Política Fiscal, mientras existan las causas que justifican una exoneración, beneficio o incentivo tributario; entonces estas desgravaciones deben continuar. Desde luego, cuando las referidas causas desaparecen; entonces las desgravaciones tienen que ser retiradas.

Muchas de estas causas son de largo plazo, porque tienen que ver con la estructura de la economía, sociedad, etc. Entonces las correspondientes exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios deben continuar todo este tiempo.

Por ejemplo, el proceso para reconfigurar el cuadro de la distribución del ingreso nacional, para que deje de estar concentrado en pocas personas y más bien llegue a los sectores mayoritarios de la población, constituye una reforma estructural de la economía que toma muchos años. Mientras tanto se justifica la existencia de las exoneraciones al IVA, debido a la pobreza todavía existente. Esta desgravación debe alcanzar a los bienes y servicios de consumo masivo que satisfacen las necesidades básicas, sobretodo atendiendo a los patrones de consumo de los sectores sociales de ingresos bajos.

Otras veces las causas son de corto o mediano plazo, porque se encuentran vinculadas a temas de coyuntura, entonces las respectivas exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios deben tener una duración mucho más limitada en el tiempo.

Lo ideal es que una desgravación de este tipo tenga el mismo plazo de duración que el gobierno de turno. Si la Constitución establece que el gobierno, elegido por el pueblo, debe permanecer en el poder 5 años, entonces las desgravaciones tributarias que venimos analizando, una vez instauradas, deberían tener este plazo máximo de vigencia. A su turno el siguiente gobierno puede evaluar si estas liberaciones tributarias ya cumplieron sus objetivos. Si todavía se mantienen las causas, el nuevo gobierno quizás podría prorrogar la vigencia de las desgravaciones, pero tan solo por un tiempo prudente, siempre que sea dentro de su período de mandato. Si ya no existen las causas, entonces este gobierno ya no debería prorrogar la vigencia de tales liberaciones.

En este sentido, es recomendable que, en los primeros 100 días de inicio del ejercicio del poder, el nuevo gobierno proceda con la revisión, evaluación y decisión acerca de la renovación o no de las desgravaciones que hereda.

2. Derecho

Existen aspectos constitucionales y legislativos que merecen comentarios especiales.

2.1. Derecho Constitucional

De conformidad con los planteamientos de Política Fiscal que acabamos de exponer se advierte que toda exo-

neración, beneficio e incentivo tributario siempre tiene cierto plazo de vigencia, de tal modo que en algún momento estas figuras liberatorias deben dejar de existir.

Para un mejor entendimiento de esta posición podemos tomar como punto de partida el principio constitucional de generalidad. César Landa Arroyo²⁴ sostiene que en virtud del referido principio las cargas tributarias se deben extender a todas las áreas de la economía y sociedad que resulten involucradas, sin exclusiones.

Cesar Gamba Valega²⁵ sostiene que -en caso de existir razones objetivas- se puede justificar la liberación de la carga tributaria. Se trata de una excepción a la regla donde tiene cabida la introducción de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios para determinados sectores de la economía y sociedad.

Es importante resaltar que el carácter excepcional de estas figuras liberatorias necesariamente lleva a pensar que deben tener vigencia temporal, es decir que la existencia de estas desgravaciones siempre está sujeta a plazos. Una vez cumplidos los objetivos y períodos de vigencia de las liberaciones tributarias, entonces las actividades económicas y sociales involucradas de todos modos deben pasar al sistema tributario común.

Podemos concluir sosteniendo que la existencia de plazos para las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios importa una exigencia constitucional.

148

2.2. Legislación

Lo ideal es que los dispositivos legales particulares que establecen una determinada exoneración, beneficio o incentivo tributario señalen de modo expreso el plazo de vigencia de la desgravación consagrada.

A falta de esta clase de reglas expresas, deben entrar en juego las correspondientes reglas de base (D. Leg. 977) que son de carácter general, es decir aplicables a toda exoneración, beneficio e incentivo tributario.

Ahora bien podría ser que estas reglas de base se refieran solamente a las desgravaciones que obedecen a causas de corto y mediano plazo, de tal modo que disponen que la exoneración, beneficio o incentivo tributario tiene un período de duración máximo de 6 años, prorrogable por 3 años más. ¿Qué sucede con las desgravaciones cuyas causas son de largo plazo?

Podría tener cabida la posición interpretativa que exponemos a continuación. En primer lugar, las reglas expresas que acabamos de indicar se refieren únicamente a las figuras liberatorias cuyas causas son de corto y mediano pla-

zo. En segundo lugar, las desgravaciones cuyas causas son de largo plazo constituyen situaciones “no normadas”. Es decir, que no existe una base legal expresa que regule estos casos. En tercer lugar, este vacío normativo —que se encuentra en el nivel de ley- de todos modos requiere una respuesta del sistema jurídico.

Para emprender esta tarea conviene tener presente que el punto de partida nuevamente se encuentra en el área del Derecho Constitucional. Cesar Landa Arroyo²⁶ señala lo siguiente: “(...) el principio de generalidad no implica la prohibición de la concesión de exoneraciones. Es más en ciertas ocasiones, será constitucionalmente necesario y legítimo que el Estado recurra a ellas para (...) la concretización (...) de los derechos sociales y económicos por ejemplo”. En efecto, suele ocurrir que una determinada exoneración, beneficio o incentivo tributario tiene que ver con un derecho humano fundamental.

Mientras existan las causas que afectan o limitan el efectivo ejercicio de este derecho constitucional, debe continuar la vigencia de las desgravaciones tributarias que vienen contrarrestando dichas causas.

Por ejemplo, en la medida que continúe la poca cobertura y calidad de la oferta educativa, entonces importantes sectores de la población nacional no van a poder acceder a la educación y, en todo caso, no recibirán una educación adecuada. Es necesario incentivar al inversionista para que capitalice a las entidades educativas.

Una ley que introduce como incentivo el crédito tributario por reinversión de utilidades para ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de cargo de las entidades educativas que tienen una organización mercantil (sociedades anónimas, etc.), seguramente tiene por objetivo la ampliación de la cobertura y mejoramiento de la oferta educativa. Se trata de una importante reforma estructural del sector educativo. Este proceso de cambios y sus efectos positivos requieren de un largo plazo para su maduración.

En consecuencia, prácticamente deviene en exigencia constitucional que la norma que consagra el incentivo tributario debe mantener su vigencia hasta lograr el cumplimiento del objetivo estratégico, que —en este caso- es la facilitación del efectivo ejercicio del derecho constitucional a la educación por parte de importantes sectores de la población nacional.

Javier Laguna Caballero²⁷ explica que la Administración Tributaria del Perú no comparte este planteamiento y prefiere aplicar las reglas que tienen que ver con los plazos de las desgravaciones que responden a causas de corto o mediano plazo.

24 LANDA ARROYO, César.- Constitución y Fuentes del Derecho. Derecho, jurisdicción, democracia. Lima Palestra Editores, 2006, p. 213

25 GAMBA VALEGA, César.- Los Principios Constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. En: Derecho Tributario. Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero. Lima, Editora Jurídica Grigley – Academia Internacional de Derecho Tributario. 2008, pp. 51 - 52

26 LANDA ARROYO, César.- Constitución y Fuentes del Derecho. Derecho, jurisdicción, democracia. Lima Palestra Editores, 2006, pág. 214

27 LAGUNA CABALLERO, Javier.- Fundamentos jurídicos que sustentan la vigencia actual del Crédito Tributario por Reinversión en la Educación (DL 882). En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú e Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2010, p. 923