



*“el decreto legislativo 977 es inconstitucional pero aplicable, porque la sentencia que la ha declarado inconstitucional no va a surtir efecto hasta (...) que el congreso regule la materia.”*

202

## La Exención en Materia Tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977

Carmen del Pilar Robles Moreno\*

### I. INTRODUCCIÓN

El artículo 74 de la Constitución Peruana vigente (del año 1993) señala que, “los tributos se crea, modifican o derogan o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades”. Asimismo, este mismo artículo precisa en el segundo párrafo que “Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley”.

Por otro lado, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (Texto Único Ordenado aprobado por D.S.135-99-EF, para efectos de este trabajo Código Tributario vigente) establece que “Sólo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios”. En este mismo sentido, el tercer párrafo de esta Norma IV indica que “Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley”.

Esto significaría que quien tiene la potestad de crear tributos, también tiene la potestad de eximir de estos.

Con el Decreto Legislativo 953(05.02.2004) se sustituyó la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, que señalaba antes de la vigencia de este dispositivo lo siguiente: “Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita.”

Con el Decreto Legislativo 977 (15.03.2007) se publicó la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, en cuya Disposición Complementaria derogatoria única, se derogó la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario vigente.

\* Profesora Ordinaria de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

Finalmente, con la sentencia del pleno jurisdiccional del Tribunal Constitucional Peruano, referida al expediente N° 00016-2007-PI/TC publicado en el diario oficial El Peruano el 16 de abril de 2009 se declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977 así como la vacatio de esta sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia (que como sabemos no ha sido legislada, aún cuando han transcurrido más de dos años).

En este trabajo vamos a efectuar un breve análisis sobre la accidentada historia de las normas que regulan la exención en nuestro sistema jurídico tributario, y haremos nuestros comentarios en relación a la sentencia del Tribunal Constitucional que hemos referido.

## II. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Nuestro Primer Código Tributario, como sabemos se aprobó mediante el Decreto Supremo No. 263-H, de 12 de agosto de 1966. En la Norma IV del Título Preliminar de este Código se estableció que “Solo por Ley se puede: b) Conceder exoneraciones y otros beneficios...”. En esta mismo Código Tributario, la Norma VII precisó que “... Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderán otorgados por un año. No hay prórroga tácita”.

El segundo Código Tributario, (Decreto Ley 25859), el tercer Código Tributario (Decreto Legislativo 773), y el cuarto Código Tributario (Decreto Legislativo 816), han mantenido la misma redacción, veamos, “Sólo por ley se puede... conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios”.

Algo similar sucedió con la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario vigente: “Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por 3 años (sólo el segundo Código estableció 5 años). No hay prórroga tácita”.

Luego, con el Decreto Legislativo No.953, se sustituyó íntegramente la Norma VII del Título Preliminar, que pasó a titularse “transparencia para la dación de incentivos o exoneraciones tributaria”.

Sobre este artículo podemos señalar que, en primer lugar, se establecieron las reglas a las que se debían sujetar todas aquellas normas legales que contengan “incentivos tributarios”, “beneficios tributarios” o “exoneraciones tributarias”; en segundo lugar, se precisó que en relación a las “prórrogas”, sólo se podrán aprobar hasta por un plazo máximo adicional de 3 años, que se contarán a partir de la fecha de término de la vigencia de la norma legal que lo aprobó; con excepción de la vigencia de los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta; en tercer lugar, se dispuso que no se podrá conceder incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias sobre tasas y contribuciones (norma que como podemos apreciar entra en contradicción con el artículo 74 de la Constitución vigente, ya que, en lo que respecta a los Gobiernos Lo-

cales, estos gozan de potestad tributaria entre otras cosas para otorgar exoneraciones de las tasas y contribuciones que administran y/o recaudan).

Con el Decreto Legislativo 977 se derogó la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario que hemos señalado en el párrafo anterior y se aprobó la Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Beneficios Tributarios (hoy norma declarada inconstitucional cuya vigencia de inconstitucionalidad se ha postergado con la vacatio de la sentencia hasta que el Congreso legisle sobre este tema).<sup>1</sup>

En este dispositivo se aprobaron las reglas que se deben seguir para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.

Así se ha señalado que las normas legales que contengan o regulen exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios deben sujetarse a una serie de reglas, como por ejemplo, en la exposición de motivos de la norma se debe establecer el o los objetivos de estas exenciones, así como los alcances y los efectos de los mismos. Esto significa establecer cuál sería el ingreso alternativo —ya que como sabemos hay gasto tributario que el estado tenía que asumir como consecuencia de estas exenciones—. Esto evidentemente tiene que ser evaluado para poder determinar si las exenciones propuestas son o no viables para el Estado.

También se precisa que la norma debe establecer de manera clara y objetiva a los sujetos beneficiados, el plazo que no puede exceder de 6 años—en aquellos casos en que la norma no señale plazo el máximo será de 6 años—, y se podrá aprobar una prórroga expresa (porque la prórroga tácita no existe) hasta por un plazo máximo de 3 años, que se cuentan a partir del término de la vigencia de la norma que se está prorrogando, y la ley o norma que aprueba una prórroga debe expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. Asimismo señala la norma que no existe prórroga tácita.

Asimismo, se indica que no debe concederse exoneraciones, beneficios ni incentivos tributarios sobre impuestos indirectos, tasas y contribuciones —aun cuando la norma no lo aclara es evidente que se refiere a las tasas y contribuciones nacionales porque no podría limitar a los gobiernos locales para el caso de las tasas y contribuciones municipales—. Sobre los tributos indirectos la excepción está dada por el Impuesto General a las Ventas, tal como lo señala la tercera disposición complementaria final.

Se señala que para la aprobación de la propuesta legislativa correspondiente es un requisito el informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

Estos fueron los puntos más saltantes de esta norma.

## III. EXENCIÓN

Debemos comenzar señalando que dos han sido los pilares dogmáticos que han guiado la labor de los juris-

1 Sentencia del Tribunal Constitucional expediente 00016-2007-PI/TC publicada en el Diario Oficial el Peruano el 16 de abril de 2009

tas en la búsqueda de un fundamento de justicia a las exenciones<sup>2</sup>, el primero, obvio, consiste en el empleo de los logros habidos en la formulación de los principios materiales tributarios, el segundo, el enfoque de la exención como instituto contrapuesto al tributo, como negación del deber de contribuir, lo que en muchos casos ha conducido a encontrar el fundamento de la exención en la ausencia de los principios y criterios que inspiran ese deber de contribuir.

Son varias las formas en que se define a la exención tributaria, Pedro Herrera Molina<sup>3</sup> señala que la exención es una técnica que impide el nacimiento de la Obligación Tributaria —o bien reduce su cuantía— en determinadas hipótesis comprendidas en una regla impositiva.

José Antonio Cordero García<sup>4</sup>, indica que “Inicialmente debemos señalar que la doctrina se encuentra dividida en relación con el tema que nos ocupa, ya que esta polémica parte de la discrepancia en relación con el establecimiento del concepto de exención y, como consecuencia de ello, con la determinación de sus efectos. ...La tesis clásica en relación con la exención afirma que en los supuestos exentos, la obligación tributaria no llega a surgir. Así se ha afirmado que nuestro ordenamiento no emplea normalmente la expresión “exención parcial”, para aludir a beneficios fiscales (reducción, bonificaciones, deducciones, etc., que no significan como la exención, el no nacimiento de la obligación tributaria, sino una minoración de la cantidad a pagar.

Por su parte, Vicente-Arche señala que el término exención... significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la Ley, pues de no ser así, dicha obligación surgiría.<sup>5</sup>

Martín Queralt, Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, y José Manuel Tejerizo López<sup>6</sup>, señalan que con el término exención se define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel. El mecanismo jurídico para que esto ocurra ha sido explicado por Sainz de Bujanda, por la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia el efecto de nacimiento de la obligación tributaria. La segunda, la norma de exención, que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen tales efectos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a deter-

minados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas).

El profesor Francisco Ruiz de Castilla<sup>7</sup> señala que 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 específicas se prefiere liberar de la obligación tributaria a determinados hechos.

Como podemos apreciar en la exoneración se realiza el hecho imponible, el supuesto se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo, pero por mandato expreso de la norma (contenida en una Ley) exoneratoria, la obligación tributaria no nace y se exonera al sujeto deudor de la obligación de pago de la deuda tributaria.

Podemos identificar las siguientes características en la exoneración: i) la existencia de una norma impositiva que crear un tributo, ii) se realiza el Hecho Imponible, iii) la existencia de una norma de exención, la cual ordena que en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización de hecho imponible previsto en la norma y iv) su naturaleza temporal.<sup>8</sup>

Por su parte el Tribunal Constitucional ha señalado que “...pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado, otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar, siendo éste régimen, por su propia naturaleza, temporal”.

Asimismo, ha señalado que:

*“...es preciso recordar que dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la Exoneración y la inafectación. a) exoneración: en este caso, tal y como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 559-4-97, “(...) el término “exoneración” se refiere a que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo”.*

*Es decir, el contribuyente se libera de la obligación tributaria, a pesar que su actuar implicó la ocurrencia del hecho imponible y, como consecuencia lógica, en un principio debiera existir el deber de soportar la carga tributaria.*

*Siguiendo esta línea, la doctrina considera que “(...) se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación*

2 LOZANO SERRANO, Carmelo. Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos, Editorial Tecnos, 1998. p. 23

3 HERRERA MOLINA, Pedro, La exención tributaria, Colex. Madrid, 1990, p. 36

4 CORDERO GARCIA, José Antonio, La Condonación en el ámbito tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1999. p. 79, 80.

5 VICENTE-ARCHE, en notas a la obra de A. Berliri. Principios de derecho tributario

6 QUERALT, Juan Martín, Lozano, Carmelo, CASADO, Gabriel, TEJERIZO, José Manuel, en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, 11 Edición, 2000, p. 261.

7 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Liberación Tributaria. En Revista Derecho y Sociedad No. 27. Pág.76

8 Sentencia del Tribunal Constitucional expediente 00016-2007-PI/TC

*tributaria correspondiente. (...) libera precisamente el cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer”<sup>9</sup>*

#### IV. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO Y EL PODER DE EXIMIR

##### 1. Constitución 1979

Estableció en su artículo 139 que “Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.....Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se le delegan por ley.... Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellos conforme a ley”.

Esto significa que quien tiene potestad tributaria, tiene también el poder de eximir. Como sabemos, la Constitución de 1979 fue la primera en el Perú, en tratar sistemáticamente los aspectos tributarios, antes si bien se habían tocado elementos correspondientes a la materia tributaria, se hizo de manera inorgánica.

##### 2. Constitución 1993

En el artículo 74 de la Constitución vigente se establece que “Los tributos se crean, modifican o derogan o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo....Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley...”.

Como podemos apreciar, quien tiene el poder de imposición, también tiene el poder de eximir el pago de un determinado tributo.

##### 3. Texto Final Constitución debatido en el Congreso año 2001

El artículo 74 de la Constitución vigente regula lo que nosotros conocemos como Potestad Tributaria<sup>10</sup>, otorgando esta al Poder Legislativo, Ejecutivo, a los Gobiernos Locales y Regionales entre otros.

Aun cuando sabemos que las recomendaciones de la Comisión de Bases de Reforma de la Constitución, el anteproyecto, proyecto y texto final, quedaron en espera en el Congreso, es conveniente para el tema que nos ocupa revisar estos documentos.

El artículo 135 del Anteproyecto trajo algunas novedades, entre ellas la limitación a la potestad tributaria del

Poder Ejecutivo, veamos: el artículo 74 de la Constitución vigente señala en el primer párrafo que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades...”; esto quiere decir que actualmente tanto el Poder Legislativo como el Poder Ejecutivo, cuando le delegan facultades pueden no solo crear, modificar y suprimir tributos, sino también “exonerar” del pago de estos.

El Anteproyecto en el artículo 135 ha suprimido el subrayado, esto quiere decir que con relación a la potestad tributaria otorgada en el primer párrafo del artículo 135 del Anteproyecto, vía delegación de facultades, el Poder ejecutivo podría mediante un Decreto Legislativo, I) crear tributos, II) modificar tributos, y III) derogar tributos, pero ya no tendría potestad tributaria para conceder exoneraciones ni beneficios tributarios.

De esta forma el legislador estaría estableciendo que, la potestad tributaria para conceder exoneraciones es otorgada por la Constitución sólo al Poder Legislativo, a los Gobiernos Regionales y, a los Gobiernos Locales, así, de acuerdo al artículo 139 del Anteproyecto que regula la Iniciativa de gasto y leyes tributarias, se establece que, “... las leyes de índole tributaria que contengan beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. Los tratamientos tributarios especiales, las exoneraciones y beneficios tributarios, sólo pueden establecerse selectiva y temporalmente. Requieren de ley expresa aprobada con el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de Congresistas.”

Así, con el Anteproyecto se introduce un cambio importante con relación a la potestad tributaria para conceder exoneraciones y beneficios tributarios, estos solo se otorgan<sup>11</sup> mediante el instrumento normativo Ley expresa (esto significa reservar esta facultad al Poder Legislativo), la misma que debe además ser aprobada con el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de congresistas, esto es, que, sería necesario el voto conforme de la mitad mas uno del número de congresistas establecido en la Constitución.

Aunque todos sabemos que se trata del Proyecto de Ley de Reforma de la Constitución, nos merece un comentario el cambio ocurrido en esta institución de la exención.

Por su parte, el artículo 118 del Texto Final señala lo siguiente:

*“Artículo 118º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, exclusivamente por ley o decreto legislativo, salvo los aranceles y tasas, los cuales se crean modifican o derogan mediante decreto supremo.*

*Los gobiernos regionales y locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. .”*

9 Sentencia del Tribunal Constitucional expediente 8391-2006-PA/TC

10 Entendida la Potestad Tributaria como aquella atribución otorgada por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno, para que puedan crear, modificar o exonerar tributos.

11 Salvo el caso de los Gobiernos Regionales y Locales.

Así, de aprobarse la norma contenida en el proyecto, el cambio estaría dado porque el Poder Ejecutivo ya no gozaría de potestad tributaria para conceder beneficios o exoneraciones tributarias, así, a nivel del llamado Gobierno Central (hoy Gobierno Nacional), sólo el Poder Legislativo tendría potestad tributaria para conceder exoneraciones, tratamientos tributarios especiales y los beneficios tributarios, siempre que se otorguen de manera selectiva, y de manera temporal, y se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 139 del Anteproyecto para su aprobación, que serían que la Ley sea aprobado con el voto favorable de la mayoría absoluta legal de congresistas.

## V EXONERACION, INCENTIVOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Villegas<sup>12</sup> señala que los hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”, y tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder cortar el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó. Esto significaría que además de una hipótesis legal condicionante, hay una hipótesis legal neutralizante tributaria.

En este orden de ideas, la consecuencia de la realización del hecho imponible, es el nacimiento de la obligación tributaria, que consiste en la prestación de dar (pagar el tributo), y la consecuencia de la existencia de una hipótesis legal neutralizante, es la de impedir, total o parcialmente, que la realización de la primera se produzca.

La exoneración es la hipótesis neutralizante de la configuración del hecho imponible, de modo tal que por su existencia se evita el nacimiento de la obligación tributaria, en nuestro país, con criterio simplificador, algunos consideran la exoneración como la liberación o dispensa, usualmente temporales, del pago de un tributo por disposición legal; en este caso, si bien se configura en la realidad el hecho imponible, por diversas razones se exime expresamente, temporalmente, por ley, del pago del tributo.

En relación a los beneficios tributarios, el Diccionario Jurídico OMEBA<sup>13</sup>, señala que en relación al término beneficio imponible, beneficio impositivo o beneficio sujeto a impuesto, representan la convergencia de principios económicos, jurídicos y financieros, porque cuando estas expresiones se funden para manifestarse como una resultante, es posible la convergencia hacia un vértice común, que en nuestro caso se expresa en los vocablos “Beneficio Imponible”. Asimismo, se indica lo siguiente: ...Afirmamos la posibilidad de esa fusión y de aquella resultante porque el término “beneficio” es el producto

de una elaboración en la esfera económica, impuesta la expresión financiera, una de las manifestaciones de los recursos, y a la vez respaldo de la exigibilidad jurídica. Así explican el término beneficio impositivo, como una función de elementos causales que hallan su fuente en la economía, en las finanzas y en el derecho.

Herrera Molina<sup>14</sup>, señala en relación a los “Beneficios Fiscales”, que en sentido económico el beneficio fiscal puede definirse como la concesión de una medida fiscal proteccionista; este concepto abarca figuras heterogéneas: “...la reducción de impuestos, bien en su base impositiva o en el tipo, las subvenciones, la capacidad de acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, la capacidad de expropiaciones forzosas en su caso, etc...”

Nosotros consideramos que, generalmente, se entiende por beneficios tributarios a aquellos tratamientos normativos mediante los cuales se disminuye o se reduce la base imponible o la alícuota de determinado tributo.

Es decir, no se trata de desgravaciones totales, de tal manera que el deudor tributario beneficiado con un beneficio tributario, no se encontrará desligado del pago del tributo, sino que, gozará justamente de ese beneficio en la medida en que el legislador así lo haya previsto pero lo cierto es que va pagar el tributo, pero gozando de un beneficio, que generalmente este se trasluce en la disminución de la alícuota, o de la base imponible. Lo que podemos afirmar es que se trata de exenciones parciales, es decir, que estamos ante una exención pero que abarca sólo una parte de la deuda tributaria.

Pese a que en la doctrina, los beneficios tributarios y los incentivos tributarios no están claramente diferenciados, nuestro legislador se ha encargado de diferenciarlos. Es por ello que, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario antes de la modificación del Decreto Legislativo 953, señalaba lo siguiente “Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por 3 años.”, en cambio con la modificación establecida por el Decreto Legislativo antes señalado, la norma VII (hoy derogada) señalaba que “La dación de Normas Legales que contengan incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, se sujetarán a las siguientes reglas.”. Lo propio ha sucedido con el Decreto Legislativo 977 cuando se denomina, Ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.

En nuestra opinión, se entiende por incentivos tributarios, a todos aquellos tratamientos especiales, legislados normativamente, y que tienen como finalidad estimular a los contribuyentes a la realización de determinados actos fundamentalmente dados con reducción de costos o incremento de ganancias artificialmente, deducciones en la base imponible de los montos invertidos o de una parte de ellos, como incentivos a la educación, al agro, a la exportación, al desarrollo industrial, incentivos regionales,

12 VILLEGAS, Hector- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ediciones Desalma, 1980, p. 248  
 13 Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo II, Editorial Bibliográfica Argentina, p. 180.  
 14 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La Exención Tributaria, Editorial Colex, 1990. p.51

con ventajas tributarias que directa o indirectamente deberían beneficiar a la sociedad o al Estado, o tener efectos con beneficios sociales.

Esto significa que cuando se trata de beneficios tributarios es el legislador quien los define y los otorga sin necesidad que el beneficiado realice algún tipo de acto, a diferencia de los incentivos tributarios, donde para que el sujeto tenga derecho al incentivo, deberá efectuar algún acto que haga que sea merecedor del incentivo otorgado.

Veamos algunos ejemplos de incentivos y de beneficios tributarios:

Con el Decreto Legislativo 882 (09.11.96), Norma conocida como Ley de la inversión en la Educación- se establecieron las condiciones y garantías para promover la inversión en servicios educativos, con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo. Esta es una norma que contiene incentivos tributarios, para estimular a los contribuyentes en invertir en el sector educación.

De tal manera que quienes desarrollen actividades educativas podrán gozar de este incentivo.

Por su parte, con el Decreto Legislativo 885 (10.11.96), Ley de Promoción del Sector Agrario, siendo el objetivo de esta norma (de acuerdo al artículo 1) la inversión y desarrollo del sector agrario, y teniendo como beneficiarios (de acuerdo a lo que señala el artículo 2) las personas naturales o jurídicas que desarrollen cultivos y/o crianzas. Igualmente estamos ante una norma cuya naturaleza es de incentivar el desarrollo agrario del país.

En ambos casos, probablemente el lector encuentre la existencia de beneficios tributarios, pero justamente la diferencia está en cuál es la razón por la cual se otorga a determinados sujetos esos beneficios.... Para incentivar la realización de determinados actos.

Ahora veamos algunos ejemplos de beneficios tributarios:

Con la Ley 27168 se reguló el Impuesto General a la venta de arroz (27.08.99), aquí se establece en el artículo 2 que la tasa global por concepto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal aplicable a la venta de arroz que realicen los productores agrarios (persona natural o jurídica que se dedica al cultivo de arroz), será del 5% sobre el valor de venta...”

En la Ley de Tributación Municipal (Texto Único Ordenado aprobado por D.S. 156-2004-EF) en el artículo 19 se otorga a los pensionistas que cumplan con determinados requisitos -esto no significa que los pensionistas deben efectuar algún tipo de acto, sino que deben cumplir con determinados requisitos- podrán descontar de la base imponible del Impuesto Predial 50 Unidades Impositivas Tributarias. En este caso la ley no ha señalado plazo, y siendo la ley de tributación municipal del año 1994, en aplicación del Decreto Legislativo 977 ya debió haber concluido este beneficio.

No obstante ello, el Tribunal Fiscal con la RTF 2928-1-2002 en relación a este tema ha señalado que se trata de un supuesto de inafectación.

Nosotros entendemos que se trata de un beneficio y no de una inafectación, (nos referimos a la situación especial contenida en el artículo 19 de la Ley de Tributación Municipal) no obstante ello, no debería aplicarse el plazo de seis años que señala el D.Leg. 977, por cuanto la causa del beneficio es permanente y no coyuntural (corto o mediano plazo). Nos explicamos:

El Tribunal Constitucional ha señalado la naturaleza temporal del beneficio: “*El beneficio constituye una excepción al principio constitucional tributario de generalidad; de tal modo que –como toda excepción- debe ser temporal*”<sup>15</sup>

Consideramos que existen beneficios que se justifican en causales de largo plazo que no están comprendidas en norma alguna en nuestro sistema, nos explicamos: los beneficios y las excepciones al principio constitucional de generalidad debe tener, entre otras características, la de ser necesaria y proporcional.

Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el expediente.10138-2005-PC/TC (23-02-06). En este sentido, en la medida en que un beneficio que sea necesario y proporcional por un plazo mayor a 6 años, debería mantenerse.

## VI. INAFECTACIÓN

Conocida también como No-Sujeción, significa que estamos ante supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de determinado tributo. Esto es, que el legislador no ha previsto a determinado hecho, situación, operación, dentro del ámbito de afectación del Tributo que ha creado en el ejercicio de la potestad tributaria que posee.

Como sabemos, la norma que crea un determinado tributo, debe establecer los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, el aspecto objetivo o material, el subjetivo o personal, el temporal y el espacial.

En este orden de ideas, si ante un caso concreto, acontecido en el mundo real, no se cumplen o no se dan los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, se dice que estamos ante un supuesto de Inafectación o No Sujeción. Basta que falte uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia para que el hecho acontecido, no constituya un hecho imponible.

El Tribunal Constitucional peruano ha señalado que<sup>16</sup> “*en el mundo fáctico se produce un hecho, pero –en el mundo del Derecho- no se llega a realizar un “hecho imponible”.*

## VII. INMUNIDAD

Como sabemos, la inmunidad es una protección constitucional, mediante la cual se limita la Potestad Tributaria

15 Sentencia del Tribunal Constitucional expediente 00138-2005-PC/TC

16 Sentencia del Tribunal Constitucional expediente 08391-2006-PA/T

del Estado, de tal manera que su poder tributario no llega a alcanzar a determinados sujetos o sectores.

Queda claro para todos que es un supuesto distinto al de la inafectación y al de la Exoneración. En la inafectación encontramos aquellos supuestos de no sujeción, esto es, que no se encuentran comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Tributo, a diferencia de la exoneración que si son supuestos comprendidos en la hipótesis de Incidencia Tributaria, y como consecuencia de ello, se encuentran comprendidos dentro del ámbito de afectación de determinado Tributo.

No obstante ello, la Constitución de 1979 llamó a la inmunidad establecida en ella exoneración, así, en el artículo 32 se estableció que *“Las Universidades y los centros educativos y culturales están exonerados de todo tributo creado o por crearse. La Ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes en favor de las universidades y centros educativos y culturales”*.

La Constitución vigente, en el artículo 19 llama “inafectación” a la inmunidad, precisa en este sentido que *“Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo o indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural...”*

208

El Tribunal Constitucional ha denominado a esta institución como exención y como inafectación constitucional<sup>17</sup>, vemos:

Señala el Tribunal: *“El artículo 19º de la Constitución establece una exención tributaria a favor de las entidades educativas que cumplan las características ya señaladas. Así, es preciso tomar en cuenta que se considera exención tributaria a aquel hecho o situación establecido mediante una norma el cual, al verificarse en la realidad, tiene como efecto que “neutraliza la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible”[6], no surgiendo así la obligación de pago de determinado tributo. En ese sentido, es preciso recordar que dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la exoneración y la inafectación”*.

En la misma sentencia señala el Tribunal que *“el establecimiento de la inafectación tributaria contenida en el artículo 19º de la Constitución”*

## VIII. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE 0016-2007-PI/TC

### 1. Decreto Legislativo 977

Llama la atención que la ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios haya sido aprobada mediante un Decreto Legislativo y no por una Ley. Nos explicamos:

Mediante un Decreto Legislativo (ejercicio de potestad tributaria delegada), el Poder Ejecutivo establece los lineamientos que se deberán seguir (entre ellos el Poder Legislativo) para que los dispositivos legales que esta-

blezcan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios se encuentren sean válidos. Como podemos apreciar el legislativo delega en el ejecutivo facultades para que establezca parámetros al propio legislativo.

En relación a los Decretos Legislativos, esta forma normativa de fuente con rango de ley está prevista en el artículo 104 de la Constitución, que establece:

*“El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa. No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente. Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley”*

Esto significa— tal como lo señala el Tribunal Constitucional en la sentencia relativa al expediente 00047-2004-AI/TC, que la regulación a través de este tipo normativo —decreto legislativo— está limitada directamente por la Constitución y también por la ley autoritativa. De tal manera que podría darse el caso que el Congreso delegue una materia prohibida, en cuyo caso sería inconstitucional la ley autoritativa y el decreto legislación correspondiente. También podría darse una ley autoritativa que delegue una materia permitida por la Constitución, pero que el decreto legislativo se exceda en la materia delegada, caso en el cual también se configuraría un supuesto de inconstitucionalidad por vulneración del artículo 104 de la Constitución.

### 2. Proceso de Inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo 977 y 978

El 18 de mayo del 2008 el Colegio de Economistas de Ucayali interpone proceso de inconstitucionalidad contra los Decretos Legislativos 977 y 978, entre otras razones porque i) derogan en parte la ley 27037, Ley de Promoción a la Inversión Privada en la Amazonía, ii) porque el Decreto Legislativo 977 contraviene el principio de legalidad y reserva de ley esto debido a que al momento de aprobarse la ley autoritativa No.28932, esta no contó con la aprobación de la mayoría calificada de congresistas establecida en el artículo 79 de la Constitución, iii) porque al existir una reserva formal en lo relativo al establecimiento de un régimen tributario especial para una determinada zona del país, es decir que solo el Congreso mediante ley expresa puede aprobar el mismo y no es materia delegable, iv) porque el Decreto Legislativo 978 es discriminatorio en relación a las zonas de la amazonia

Sobre esto es importante recordar que estas normas fueron aprobadas por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de la competencia de la potestad tributaria delegada que le fuera conferida mediante la Ley autoritativa ley 29932 publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre 2006, mediante la cual (artículo primero) se delegó

en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un lapso de 90 días en aplicación del artículo 104 de la Constitución. Esta delegación se otorgó con la finalidad de que i) se amplíe la base tributaria, ii) lograr mayor eficiencia, equidad y simplicidad en el sistema financiero, y iii) dotar al país de un sistema tributario predecible que favorezca el clima de la inversión.

En este sentido señaló la ley autoritativa antes mencionada -entre otras facultades-, que el Ejecutivo se encontraba facultado para<sup>18</sup> dictar el marco general que defina en forma transparente los principios y las reglas que se deberán cumplir para la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, así como los criterios para evaluar su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los cuales fueron otorgados y la revisión de la necesidad de su permanencia. Asimismo, señaló que el Ejecutivo podía dictar las normas para prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazos, previa evaluación de la necesidad de su permanencia<sup>19</sup>.

### 3. Posición del Tribunal Constitucional

En relación al tema que nos ocupa, el Tribunal Constitucional ha considerado inconstitucional a la ley autoritativa que motivó la generación del Decreto Legislativo 977.

No obstante ello, es importante mencionar que aún cuando el proceso de inconstitucionalidad se dirige contra los decretos legislativos, el Tribunal Constitucional considera conveniente analizar la constitucionalidad de la Ley autoritativa-fundamento 1) de la sentencia-. Es por ello que el Tribunal señala que el cuestionamiento central consiste en determinar si la Constitución permite al Poder Legislativo delegar la potestad legislativa en materia de exoneraciones y beneficios tributarios.

Según el Tribunal Constitucional, el art. 2.1) de la ley No 28932 -en cuya virtud el Congreso de la República autoriza al Poder Ejecutivo para que establezca las reglas básicas de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios- debió establecer, de modo expreso, que dichas reglas habrán de referirse solamente a las exoneraciones, beneficios e incentivos que se otorgan con carácter general (aplicable a todo el territorio del país) De este modo, hubiese quedado claro que las reglas que establecería el Poder Ejecutivo no modificaban las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios -ya otorgados previamente- y que están referidos a determinada zona del país (Amazonía, por ejemplo), por ser materias que son reservadas de modo exclusivo al Congreso de la República, según se desprende de la parte final del artículo. 79 de la Constitución que -a la letra dice- lo siguiente: “*Solo por ley expresa, aprobada por dos tercios de congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país?*”

### 4. Reserva Absoluta del artículo 79 de la Constitución

Consideramos que bien es cierto el artículo 104 de la Constitución regula la delegación de facultades, el artículo 79 contiene una reserva absoluta para los temas señalados en el solo pueden ser regulados por el Poder Legislativo.

En el caso que nos ocupa, se utilizó la formalidad contenida en el artículo 104 -delegación de facultades- contraviniendo a la reserva absoluta contenida en el artículo 79, razón por la cual la norma autoritativa es inconstitucional por violar la reserva de ley. Esto se debe a la materia que se regule con los Decretos Legislativos 977 y 978.

Esto significa que para este caso se debió cumplir con los señalado en el 79 de la Constitución “*sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.*”

### 5. Vacatio de la Sentencia

Como hemos mencionado, el Tribunal declara fundada la demanda de inconstitucionalidad, y en consecuencia declara inconstitucionales a los incisos 1 y 5 del artículo 2 de la Ley 28932. No obstante ello, utiliza la figura de la vacatio de la sentencia, por un principio de continuidad, y declara la vacatio de la sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia.

En consecuencia, mientras esto no suceda, el Decreto Legislativo 977 es inconstitucional pero aplicable, porque la sentencia que la ha declarado inconstitucional no va surtir efecto, hasta el mismo momento en el Congreso regule la materia.

Como sabemos esta sentencia se publicó en el Perú el 16 de abril del año 2009, esto significa que han transcurrido más de dos años sin que el Congreso haya regulado esta materia.

## IX. CONCLUSIONES

El Decreto Legislativo 977 es de aplicación para las exoneraciones, beneficios y los incentivos tributarios, no así para los casos de inafectación e inmunidad tributaria.

Cuando el Decreto Legislativo 977 señala no se podrá conceder incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias sobre tasas y contribuciones, no entra en contradicción con el artículo 74 de la Constitución vigente, porque no se refiere a tasas y contribuciones locales ni regionales, sino nacionales.

El Decreto Legislativo 977 se dio por el Ejecutivo por delegación de facultades, bajo el amparo del artículo 104 de la Constitución, cuando la base constitucional debió ser el artículo 79 de la Constitución.

18 Artículo 2 numeral 1) de la Ley 28932

19 Artículo 2 numeral 5) de la Ley 28932



Al no haberse cumplido con la reserva absoluta establecida en el artículo 79 de la Constitución, la ley autoritativa es inconstitucional, así como los Decretos Legislativos 977 y 978.

El Tribunal Constitucional declara la vacatio de la sentencia, con la finalidad que el Congreso de la República

regule debidamente los temas establecidos en los Decretos Legislativos 977 y 978, no habiéndose regulado hasta la fecha estos temas de vital importancia, no obstante haber pasado más de dos años de la declaración de inconstitucionalidad, lo que parecería poner en evidencia falta de capacidad para regular estos temas.