

EXENCION Y EXONERACION

El término "exención" debe de entenderse, según sea el caso, como sinónimo de exoneración (si está referido al sujeto del impuesto) o como sinónimo de inafectación (cuando está referido al supuesto de hecho del Tributo). Nunca como sinónimo de inmunidad.

No procede la aplicación de una norma reglamentaria si la misma es contraria a la ley, por el principio de legalidad. Por vía de interpretación no pueden concederse exoneraciones.

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL No. 18422.

*Interesado: Banco Agrario del Perú S.A.
Asunto: Impuesto a la Renta (Consulta)
Provincia: Lima*

Lima, 25 de Mayo de 1984.

Vista la apelación interpuesta por el Banco Agrario del Perú S.A. contra la Resolución No. 325-10-00336, expedida el 4 de abril de 1983, por la Dirección General de Contribuciones, que declara sin lugar su reclamación sobre impuesto a la renta de 1978 y 1979 y, la consulta formulada por la Dirección General de Contribuciones, al amparo del Artículo 114o. del Código Tributario, de la antes mencionada Resolución;

CONSIDERANDO:

Que la Resolución No. 336 desestima las reclamaciones planteadas, con el argumento básico que el impuesto a la renta requiere de norma exoneratoria expresa, norma de la que carecía el Banco recurrente durante el período acotado;

Que no obstante lo resuelto, la mencionada Dirección General considera que lo dispuesto por el Decreto Ley 22273, que da plena vigencia al Decreto Ley 21227, y el Decreto Legislativo No. 201, originan un conflicto de leyes, por lo que se dispone se eleve en consulta la Resolución 336;

Que el Artículo 99o. del Decreto Ley 21227 cuando estableció que el Banco Agrario del Perú estaba exento de todo impuesto, utilizó el término exento como sinónimo de exoneración; no de inmunidad;

Que la inmunidad solo puede ser establecida por la Constitución;

Que toda otra norma de menor jerarquía, cual es la ley, lo que establece son exoneraciones, cuando están referidas al sujeto, y pueden ser variadas, recortadas o modificadas por otra ley;

Que la jurisprudencia de este Tribunal, con respecto al Banco Agrario, sobre otros tributos, que requieran de norma exoneratoria expresa, en innumerables resoluciones, ha dejado establecido la obligación al pago del tributo por parte del Banco y considerado insuficiente la exención invocada al amparo del Artículo 99 del Decreto Ley 21227.

Que conforme al mandato imperativo contenido en la norma del Artículo 112o. del Decreto Supremo 287-68-HC, si el legislador quiere conceder exoneración del impuesto a la renta tiene que incluir este tributo en forma expresa y si no lo hace, no puede presumirse su concesión, sino que simplemente no se ha querido exonerar del impuesto a la renta;

Que la Ley Orgánica del Banco Agrario aprobada por Decreto Legislativo No. 201, en sus Artículos 70o. y 71o., al establecer que a partir de su vigencia, el Banco estará sometido al régimen tributario común, se refiere evidentemente al régimen de excepción del que venía gozando, pues estaba exonerado de todo tributo que no requiriese de norma expresa para su exoneración;

Que dicha norma en modo alguno convalida la exoneración del impuesto a la renta, pues como se ha analizado, el Banco no tenía norma expresa que lo exonerara del impuesto a la renta;

Que el Artículo 240o. del Estatuto del Banco Agrario, aprobado por Decreto Supremo 98-82-EFC, contiene una interpretación equivocada de la legislación vigente y contradice lo normado en el Artículo 112o. del Decreto Supremo 287-68-HC, dispositivo que tiene rango de ley;

Que conforme a lo normado en el último párrafo del Artículo 112o. del Código Tributario del Tribunal Fiscal al resolver preferirá la norma de mayor jerarquía;

Que tal mandato concuerda con el segundo párrafo del Artículo IX del Título Preliminar del citado Código, según el cual, en vía de interpretación no pueden concederse exoneraciones y con el principio de legalidad que informa al Derecho Tributario;

Que por tanto es procedente la Resolución 336 en cuanto dispone la cobranza del impuesto a la renta por los años 1978 y 1979;

Que sin embargo, en cuanto a los recargos e intereses, procede sean dejados sin efecto en aplicación del Artículo 155o. del Código Tributario, dada la duplicidad de criterios existentes en la interpretación de las normas por las que se rige el Banco Agrario;

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Zolezzi Möller, cuyos fundamentos se reproduce:

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución No. 325-10-00336, de 4 de abril de 1983, en cuanto dispone la cobranza de los impuestos girados; y, **REVOCARLA** en lo referente a los recargos e intereses que ella contempla, los que deben dejarse sin efecto; y, **HACER presente a la Dirección General de Contribuciones que deben empezar a computar recargos e intereses a partir del décimo sexto día de notificada la presente resolución, si es que dentro de dicho plazo el contribuyente no cumple con pagar los impuestos adeudados.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Dirección General de Contribuciones, para sus efectos.

MONZON, Vocal Presidente. – **ZOLEZZI, Vocal.** – **LLONTOP, Vocal,** **ROSPIGLIOSI, Vocal.** – *Amézcaga de Osorio, Secretario Relator Letrado.*

En el presente caso, el contribuyente vale decir el Banco Agrario, estuvo exonerado del pago del Impuesto a la Renta en virtud de los artículos 18 y 114 del Decreto Supremo No. 287-68-HC que exoneraba a las empresas públicas como era el caso del Banco Agrario. Esta exoneración quedó sin efecto por el Decreto Ley 21382 precisado por el Decreto Ley No. 21997 por lo que cabe señalar que antes del año 1978, el Banco Agrario no tributaba el Impuesto a la Renta por las razones ya expuestas. Así mismo, el Decreto Ley No. 22273 que da plena vigencia al D. Ley No. 21227 en su art. 99 establecía que el Banco estaba "exento" de todo impuesto, contribución, tasa o gabela entre otros. El Banco entendió que esa norma incluía la "exención" del pago del Impuesto a la Renta y entendió que el art. 112 del D. Supremo No. 287-68-HC se refería a normas exoneratorias y no a normas de exención y que la norma de exención tendría que haber sido derogada expresamente. Como el Banco durante años anteriores había estado gozando de un régimen de excepción (que incluía al Impuesto a la Renta) ésta situación continuaba en virtud del Decreto Ley No. 21227 pero no incluía al Impuesto a la Renta. Es así que el Banco omitió tributar el Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1978 y 1979.

Posteriormente el Decreto Legislativo No. 201 del 12 de junio de 1981 (Ley Orgánica del Banco Agrario) reincorpora dicho Banco al régimen común tributario a partir de su entrada en vigencia pues el Banco había estado exonerado del pago de todo tributo que no requiriese norma expresa para su exoneración. Así mismo por Decreto Supremo No. 98-82-EFC del 2 de abril de 1982 se aprobaron los Estatutos del Banco Agrario y en su art. 240 se declaró que el régimen de excepción tributaria que había venido gozando el Banco hasta la derogatoria del Decreto Ley No. 21227 incluía la inafectación del Impuesto a la Renta entre otros.

Como podemos apreciar, de los hechos referidos se desprende claramente que son dos los puntos fundamentales en controversia:

En primer lugar, ¿los términos "exento" o "exención" son sinónimos de "exoneración" o de "inmunidad" inclusive? si el término "exento" ha sido utilizado refiriéndose al sujeto del impuesto entonces tenemos que debe de entenderse como sinónimo de exoneración ya que la doctrina nos dice que existe exoneración cuando por virtud de una ley se dispensa a un sujeto determinado del pago de un tributo. En cambio no debe de entenderse como sinónimo de inmunidad ya que ésta sólo puede establecerse por la Constitución del Estado como por ejemplo en el art. 32 de nuestra Constitución con respecto a las universidades y centros educativos y culturales. De otra

manera, cuando el término "exento" se encuentra vinculado con el objeto del gravamen o supuesto de hecho del tributo nos encontramos ante una inafectación lo que vale decir que el hecho está fuera del campo de la tributación.

En el presente caso, el Decreto Ley 21227 nunca exoneró al Banco Agrario del pago del Impuesto a la Renta por no haberlo mencionado expresamente en su texto (art. 112 D. Supremo No. 287-68-HC correlativo al art. 106 del Decreto Legislativo No. 200) e igualmente el Decreto Legislativo No. 201 nunca convalidó, como lo creyó el Banco, la exoneración o exención del Impuesto a la Renta, pues nunca lo estuvo por no tener norma exoneratoria expresa. Y es así que llegamos al Decreto Supremo No. 98-82-EFC, que declara que el régimen de excepción que venía gozando el Banco hasta la derogatoria del D. Ley No. 21227 incluía la inafectación del pago del Impuesto a la Renta, por lo tanto incurre, al menos con respecto al Impuesto a la Renta, en una interpretación equivocada de la ley y contradice lo normado por el art. 112 del D. Supremo No. 287-68-HC.

Y en segundo lugar se cautela el principio de legalidad y la aplicación de la jerarquía de normas. Ya que el D. Supremo No. 287-68-HC tiene rango de ley, ésta debe de prevalecer sobre cualquier otro dispositivo de menor rango que viole lo normado en la ley (art. 112 del Código Tributario). Igualmente, en virtud del segundo párrafo del art. IX del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no puede concederse exoneraciones como es el caso del Decreto Supremo No. 98-82-EFC que interpretaba exonerando al Banco Agrario del pago del Impuesto a la Renta. Cabe añadir que ésta no es la primera resolución del Tribunal Fiscal que se pronuncia sobre el término "exento", hubo otras como las resoluciones Nos. 11445 y 15618 por ejemplo. Es importante observar que éstas confusiones y falsas interpretaciones no son otra cosa que el fruto de nuestra compleja y poco clara legislación tributaria. De ser nuestras leyes tributarias claras y objetivas podríamos decir en palabras del jurista brasileño Geraldo Ataliba que "... se impone que el legislador adopte fórmulas simples, claras y objetivas en la elaboración de las leyes. Esto tendrá el doble efecto de hacerlas didácticas y fácilmente comprensibles, mejorando la relación entre la Administración y los contribuyentes, reduciendo las fricciones y promoviendo la comprensión mutua". (Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No. 6).

Alfredo Gildemeister R.H.

Alumno del 6to. ciclo de la Facultad de Derecho de la PUCP.