

UNA APRECIACIÓN CONCEPTUAL

Elaborado por Eduardo Contreras Campos

EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

La voluntad del legislador permite que algunos hechos imposables que normalmente estarían gravados, salgan del campo de aplicación del tributo, al calificárseles como exonerados.

Los hechos o situaciones que neutralizan la potencia generatriz del hecho imponible se denominan exenciones y beneficios tributarios; tienen la virtud de poder “cortar” el nexo normal entre la hipótesis de incidencia¹, como causa, y el mandato de pago, 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 originalmente previó.

Muchos autores afirman que la relación existente entre el poder de imponer tributos y el poder de eximir se explica cuando el mismo gobierno tiene la potestad de aplicar gravámenes y a su vez la de dispensar de su pago.

EL SUSTENTO LEGAL

Los beneficios tributarios y exoneraciones sólo pueden concederse a través de la ley; es decir, prevalece el concederse a través de la ley; es decir, prevalece el principio de legalidad. En ese sentido, el artículo 74° de la Constitución de 1993 dice que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.

El segundo párrafo de dicho artículo precisa que los gobiernos locales pueden exonerar de tributos con arreglo a los límites que señala la ley. Esto significa que éstos sólo pueden exonerar de tributos, contribuciones, arbitrios y derechos en su ámbito, pero no pueden conceder exoneraciones y beneficios tributarios sobre tributos de carácter nacional porque la Constitución reserva tal posibilidad sólo a la ley específica.

¹ El autor Gerardo Ataliba en su obra “Hipótesis de Incidencia Tributaria” la define como la descripción legal hipotética de un hecho. Esto es el medio por el cual el legislador instituye un tributo.

Las exoneraciones se encuentran normadas por el principio establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (Principio de Legalidad – Reserva de la Ley) concordante con la Norma VII del mismo título preliminar en lo que respecta al plazo supletorio para exoneraciones y beneficios, y a su duración o vigencia, la cual establece que toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita.

La Norma VIII prohíbe conceder exoneraciones en vía de interpretación de normas tributarias y la Norma XIII establece que las exoneraciones tributarias en favor de funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros y de funcionarios de organismos internacionales en ningún caso incluyen tributos que gravan las actividades económicas particulares que pudieran realizar.

EXONERACIÓN, INAFECTACIÓN Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

En Derecho Tributario, la exoneración es el beneficio o privilegio establecido por ley, en forma expresa, en cuya virtud un hecho económico imponible (afecto a impuesto) deja de serlo, con carácter temporal o permanente. En este caso es importante tener en cuenta que los hechos imponibles y el deudor tributario existen, pero por una ficción legal les excluye del campo de influencia del tributo.

La exención (inafectación) es algo completamente diferente. Es una situación especial constituida por ley a favor de una persona natural o jurídica para no afectarla con una carga u obligación tributaria; es decir, se le dispensa del pago de un tributo debido. Por ley deja de ser sujeto pasivo y no entra al campo de influencia del tributo.

Por beneficios tributarios entendemos a las condiciones excepcionales que se conceden a los contribuyentes de determinadas regiones o actividades productivas para que la carga tributaria les resulte mucho menos onerosa que en circunstancias normales. Son hechos imponibles que por mandato de la ley reciben un trato especial, que favorece al contribuyente, pero que reposan y tienen una justificación sociopolítica y económica. Como ejemplo tenemos los regímenes de estabilidad tributaria en el campo minero para alentar la inversión en dicho sector.

En resumen, en el caso de las exenciones o inafectaciones no se entra al campo del tributo. En el caso de las exoneraciones se está en el campo del tributo, pero por voluntad del legislador se sale. En el caso de los beneficios tributarios, son tratamientos especiales para reducir la carga tributaria a determinadas zonas geográficas o sectores económicos.

En el aspecto práctico, muchos se preguntarán si interesa que existan exoneraciones o exenciones (inafectaciones), cuando en todas estas situaciones se deja de pagar tributos. Sin embargo, se debe tener presente que para el caso de las exoneraciones y otros beneficios tributarios que no tienen plazo especial de vigencia, se entiende que éstos duran un máximo de tres años y que no existe prórroga tácita (Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario).

FUNDAMENTO SOCIO-ECONÓMICO

Desde el punto de vista constitucional, el otorgamiento de las exenciones o exoneraciones tributarias constituye una limitación al principio de generalidad e igualdad en la tributación. Su base debe ser eminentemente técnica y responder a estudios financieros, económicos y presupuestarios muy profundos, pero – en la práctica – a veces se conceden de modo indiscriminado, no sólo en el Perú sino en muchos otros países.

Según algunos criterios, es imprescindible que para gozar de la exención o exoneración se requiera no sólo de ley expresa, sino que en cada caso concreto se exija la declaración luego de tramitado un expediente administrativo, dependiendo de las normas reglamentarias que se dicten al respecto, donde se precisen las condiciones y requisitos que deben reunirse para gozar del privilegio.

Los fundamentos de las exoneraciones, inafectaciones o exenciones y otros beneficios tributarios son de carácter social, político y económico. Si bien el Estado deja de percibir en todo o en parte el monto del tributo que debió recabar en situaciones normales, se espera que el monto exonerado, exento o rebajado cumpla una función económica incrementando el ahorro interno, la inversión y/o la producción; esto es, introduciendo el dinero que no pagó al Fisco al proceso económico, ya sea de modo indirecto mediante el ahorro y/o de modo directo a través del consumo o la inversión.

COMPETENCIA DESLEAL

Cabe preguntarnos, ¿puede el mal uso de las exoneraciones y beneficios tributarios ser considerado como competencia desleal?

Por competencia desleal entendemos aquellas prácticas empleadas por un vendedor (empresa) para aumentar sus beneficios, fijando precios discriminatorios, vendiendo por debajo del costo o dumping² o por la adopción de cualquier otro medio o mecanismo mediante el cual se aproveche injustamente y de mala fe de la situación de una empresa competidora.

En nuestra legislación, se encuentran prohibidos y son sancionados los actos o conductas relacionados con actividades económicas que constituyen abuso de una posición de dominio³ en el mercado o que limiten, restrinjan o distorsionen la libre competencia, de modo que se generen perjuicios para el interés económico en general, dentro del territorio nacional. Se considera que existe abuso de posición de dominio en el mercado cuando una o más empresas, actúan de manera indebida con el fin de obtener beneficios y causar perjuicios a otros, que no hubieran sido posibles de no existir la posición de dominio.

Según las premisas antes indicadas podemos decir que se puede considerar como competencia desleal los siguientes casos de abuso de posición de dominio relacionados con las exoneraciones y beneficios tributarios:

- a) La aplicación en las relaciones comerciales de condiciones desiguales para prestaciones equivalentes que coloquen a unos competidores en desventaja frente a otros, sea porque los primeros no tienen exoneraciones o beneficios tributarios o los segundos hacen un mal uso de los beneficios tributarios existentes.
- b) El aprovechamiento de los términos concedidos por los Convenios de Estabilidad Tributaria suscritos, en forma tal que impidan a otras empresas productas de

² Término usado en el Comercio Internacional para calificar la venta de un producto a precios más bajos que el costo de producción o inferior al precio común de mercado dentro del país de origen. Es considerada una práctica comercial desleal en los mercados.

³ Se entiende que una o varias empresas gozan de una posición de dominio en el mercado cuando pueden actuar de modo independiente con prescindencia de sus competidores, compradores, clientes o proveedores, debido a factores como la participación significativa de las empresas en los mercados respectivos. Las características de la oferta y la demanda de los bienes o servicios, el desarrollo tecnológico o servicios involucrados, el acceso de competidores a fuentes de financiamiento y suministros así como a las redes de distribución.

bienes similares las posibilidades de competencia equitativa, tanto en el mercado nacional como en el internacional.

EXONERACIONES Y BENEFICIOS: USO INDEBIDO

Para algunos tratadistas – con los cuales concordamos – una de las causas de la evasión tributaria son las normas que establecen beneficios o incentivos tributarios en amplios sectores de la economía. Todos sabemos que las normas jurídicas tributarias son complejas por su propia naturaleza técnica, lo cual se confirma por ejemplo, con la existencia de exoneraciones amplias o condicionadas, la vigencia de regímenes de fomento o incentivos con procedimientos muy detallados y confusos y con alcance no siempre claro en cuanto a las facultades y deberes de la Administración Tributaria y de los contribuyentes.

Cuando hay muchas exoneraciones, exenciones y beneficios tributarios, la normatividad es muy frondosa y ello constituye una vía para eludir o evadir el pago de los impuestos; pues se presentan casos en que determinados contribuyentes no se encuentran comprendidos en las exoneraciones y beneficios, pero gozan indebidamente de éstos.

Es indudable que las empresas con una menor carga tributaria originada por la elusión o evasión tributaria se colocarían en mejor posición frente a otras que actúan correctamente. Consecuentemente, se estaría originando una competencia desleal en el mercado por el aprovechamiento indebido de las exoneraciones.

Como se ha visto, la existencia de exoneraciones no sólo tiene costo fiscal y de recursos humanos para la Administración Tributaria, sino que también tiene un costo para la sociedad, ya que puede originar distorsiones en la economía, como es el caso de la competencia desleal. Sin embargo debemos recalcar que no son propiamente las exoneraciones las que generan competencia desleal, sino el mal uso que hacen algunos contribuyentes de las mismas; es decir, por medio de la evasión y/o de la elusión tributaria.

EXONERACIONES Y DELITO TRIBUTARIO

El aprovechamiento indebido de exoneraciones y beneficios tributarios configura el delito de defraudación tributaria. En este sentido la publicación de la Ley Penal

Tributaria (Decreto Legislativo N° 813, del 20.04.96) intenta responder a la necesidad de consta con una legislación especial para la lucha contra este tipo de delitos.

En el art. 4º, inciso a) de esta ley, se señala que la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años cuando se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

CONCLUSIONES

Según el análisis desarrollado en el presente artículo, podemos concluir que el uso indebido de las exoneraciones y beneficios a través de formas evasivas y/o elusivas por parte de algunos contribuyentes ocasiona una competencia desleal dentro del mercado frente a otros contribuyentes que no acostumbran a utilizar estos métodos.

Por esta razón, se deben dar reglas claras y procedimientos sencillos sobre el acogimiento a estos beneficios, para que tanto los contribuyentes que gozan y los que no gozan de este beneficio puedan competir dentro del mercado limpiamente y la Administración Tributaria pueda llevar un buen control de los contribuyentes que gozan de éste beneficio y fiscalizarlos sin tener que asumir altos costos fiscales.

Es fundamental cumplir con el objetivo que buscan estos beneficios: el desarrollo integral de todos los sectores económicos y de ciertas zonas estratégicas; y sobre todo de las zonas más deprimidas de nuestro país, sin generar distorsiones en el mercado ni beneficiar indebidamente a determinados agentes económicos.