

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

**El marco jurídico de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el
Perú**

**Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho
Tributario**

AUTOR

Michael Alberto Paredes Torres

ASESOR:

Johana Lisseth Timaná Cruz

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20101149

AÑO 2018

RESUMEN

La presente investigación describe la actual regulación normativa del establecimiento de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, especies desgravatorias existentes en nuestro país. Este esfuerzo académico se justifica en el hecho de que estas especies son continuamente utilizadas por nuestros operadores jurídicos, para otorgar ventajas impositivas a los particulares. No obstante ello, consideramos que esta regulación tiende a ser farragosa, por lo que ha sido la jurisprudencia la que ha asumido el deber de dotar de cierta claridad a sus conceptos y contenidos. Ante ello, la hipótesis de este trabajo se centra en señalar que, ante la confusa y dispersa regulación jurídica, corresponde a los tribunales emitir jurisprudencia para la correcta utilización de estas figuras. A efectos de demostrar nuestra hipótesis, en primer lugar presentamos la evolución histórica de la regulación de las especies desgravatorias, así como su actual configuración normativa. En segundo lugar, presentamos las definiciones y alcances esbozados por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal. En tercer lugar, evaluamos la utilidad del establecimiento de estas especies, así como posibles soluciones ante lesiones al principio de igualdad o problemas en cuanto a su aplicación temporal. En ese sentido, el trabajo concluye que a lo largo de cincuenta años, la regulación en torno a la exoneración, el beneficio y el incentivo tributarios no ha variado en sustancia. Ante ese inmovilismo legislativo, ha sido la jurisprudencia la que ha establecido criterios para hacer operativa su aplicación. Finalmente, concluimos que a efectos de la futura aplicación de estas figuras los operadores jurídicos deben valerse del test de razonabilidad y/o del de proporcionalidad.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I: MARCO JURÍDICO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ	
1.1. Definición de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios.....	5
1.2. Evolución histórica de la regulación sobre exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú.....	6
1.3. Alcances de la regulación actual sobre exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú	8
CAPÍTULO II: CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN RELACIÓN AL ESTABLECIMIENTO Y REGULACIÓN DE LAS EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ	
2.1. Pronunciamientos del Tribunal Constitucional en torno a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios	14
2.2. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal en torno a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios	18
CAPÍTULO III: RETOS EN EL ESTABLECIMIENTO DE LAS EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ	
3.1. ¿Son realmente útiles las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios?.....	22
3.2. ¿Cómo evitar que en el establecimiento de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios se lesione el principio de igualdad?.....	23
3.3. ¿Cómo solucionar problemas de aplicación temporal de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios?.....	24
CONCLUSIONES	26
BIBLIOGRAFÍA	27

INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario ha sido tradicionalmente concebido como la rama jurídica que estudia la facultad de imposición de los Estados sobre los particulares, con el objeto de solventar las arcas públicas. Evidentemente, el destino final de la recolección de tales recursos es asegurar el cumplimiento de los fines estatales, entre ellos la promoción de las inversiones, el potencial productivo de los sujetos, en síntesis, propiciar el desarrollo económico.

No obstante ello, poco o nada se ha estudiado respecto a la facultad que el Estado tiene de eximir de la carga tributaria a los particulares. A juicio de algunos autores, esta potestad constituye el reverso de la moneda de la tributación, por lo que no puede entenderse la primera sin la segunda. A mayor abundamiento, resaltan que a través de la aplicación de estas medidas pueden lograrse similares objetivos a los que se perseguirían mediante la recaudación directa.

En nuestro país, los estudios respecto a la facultad de eximir de los tributos son incipientes. Sin embargo, ello no obsta a que la aplicación de medidas con el objeto de no gravar hayan tenido una evolución de larga data, bajo las denominaciones de exoneración tributaria, beneficio tributario, e incentivo tributario.

El presente trabajo tiene como objeto definir conceptualmente cada una de estas especies. Posteriormente, evaluaremos el desarrollo legislativo de estas figuras, así como los pronunciamientos jurisprudenciales que las han perfilado. Finalmente, exhibiremos los principales desafíos que existen respecto a la regulación y comprensión actual de estas figuras, así como las alternativas de solución que planteamos por medio del presente trabajo.

CAPÍTULO I

MARCO JURÍDICO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ

1.1. Definición de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios

A efectos de introducir la problemática materia del presente trabajo, resulta oportuno definir con claridad cada una de las figuras respecto de las cuales trataremos. Esto permitirá al lector una mejor comprensión de la materia.

La exoneración tributaria ha sido definida por la doctrina como la situación en la cual una norma contempla que en aquellos supuestos previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no desarrolla su efecto que es el surgimiento de la obligación tributaria (Bravo 2003: 562). A propósito de la misma, el Tribunal Fiscal ha tenido oportunidad de desarrollarla. Así, en su Resolución N° 559-4-97 ha señalado que estamos frente a una exoneración cuando, “no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo mediante una disposición legal se excluye al sujeto del cumplimiento de dicha obligación” (Tribunal Fiscal 1997: 7).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha definido conceptualmente a esta figura como un supuesto de excepción respecto del hecho imponible, “lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia Ley o norma con rango de Ley, se les ha exceptuado del mismo” (Tribunal Constitucional 2004: 15). Asimismo, en una sentencia posterior ha definido a las exoneraciones 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 este régimen, por su propia naturaleza, temporal” (Tribunal Constitucional 2009: 20). Como se aprecia, en esta sentencia el Tribunal ha confundido a la exoneración con el beneficio tributario, lo que constituye un error conceptual.

En relación al beneficio tributario, Ruiz de Castilla señala que “generalmente consiste en la disminución parcial o total de la base imponible o la tasa nominal, por mandato expreso de la Ley” (Ruiz de Castilla 2006: 83) y “suele estar ubicado en el proceso para determinar la obligación tributaria” (2006: 83).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha considerado éste constituye en realidad el género, siendo sus especies la inmunidad, la inafectación y la exoneración. Ello a nuestro juicio impide la verificación de los caracteres específicos que ostenta el beneficio tributario, que lo diferencian de la exoneración y del incentivo tributario.

Ahora bien, en relación al incentivo tributario, Carmen Robles ha desarrollado el concepto, entendiendo por éste:

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, con ventajas tributarias que directa o indirectamente deberían beneficiar a la sociedad o al Estado, o tener efectos con beneficios sociales (2011: 206 – 207)

Finalmente, en relación a esta figura, el Tribunal Fiscal ha señalado, a través de su Resolución N° 05510-8-2013, que mediante un incentivo tributario “se busca un determinado comportamiento de parte del contribuyente” (Tribunal Fiscal 2013: 24).

En ese orden de ideas, a través del siguiente cuadro establecemos las diferencias entre la exoneración, el beneficio y el incentivo tributario:

	Nacimiento de la obligación tributaria	Carga tributaria	Sujeto a condición
Exoneración tributaria	Sí	No	No
Beneficio tributario	Sí	Sí (aminorada)	No
Incentivo tributario	Sí	Sí (aminorada)	Sí

1.2. Evolución histórica de la regulación sobre exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú

Ahora bien, debe destacarse que las figuras anteriormente señaladas han tenido una evolución legislativa interesante. A modo ilustrativo, el Primer Código Tributario del Perú, aprobado por el Decreto Supremo N° 263-H de 1966, señaló en la Norma IV de su Título Preliminar que “sólo por Ley se puede (...) b) Conceder exoneraciones y otros beneficios” (Belaúnde 1970: 15). De igual modo, en su Norma V señaló que “la creación, modificación, supresión o exoneración de todo tributo se efectuará mediante ley referente exclusivamente a materia tributaria” (1970: 22), y su Norma VIII establecía que “toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar

plazo, se entenderán otorgados por un año. No hay prórroga tácita” (1970: 24). Como se aprecia, en un primer momento se consideró únicamente a las exoneraciones y a los beneficios, entendiéndose inclusive que “beneficio” era el género, y “exoneración” la especie, entre otras existentes, que no llega a mencionar el dispositivo.

En 1967, la Ley N° 16677 introdujo una precisión en relación a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señalando que ésta debía interpretarse “en el sentido de que su precepto es aplicable sólo a las exoneraciones o beneficios tributarios que se otorguen con posterioridad a la fecha en que, de acuerdo con su Artículo 192°, entró en vigencia dicho Código” (Gobierno del Perú 1967). A juicio del Tribunal Fiscal, ello otorgaba una ventaja en torno a las exoneraciones o beneficios establecidos con anterioridad, salvo para aquellos señalados en resoluciones o contratos, en cuyo caso debía haberse gestionado la regularización de tal situación después de la dación del Código Tributario (Flores Polo 1983: 133).

En 1982, el Gobierno Peruano promulgó el Decreto Legislativo N° 259, el cual constituyó el primer antecedente de regulación de los fines y objetivos de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el marco del ordenamiento jurídico tributario peruano (Gobierno del Perú 1982). Este dispositivo normativo esencialmente señaló los principios a los que debía sujetarse la dación de esos tratamientos tributarios especiales, el plazo de vigencia de los mismos, así como la evaluación sobre la cual debían encontrarse sustentados (Gobierno del Perú 2012: 1). No obstante, tuvo una breve vigencia, hasta que fue derogado en 1990, por la Ley N° 25289.

Posteriormente, a través del Decreto Legislativo N° 300, de 1984, se modificó la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ampliando el plazo supletorio de vigencia de los beneficios o exoneraciones tributarias, de uno a cinco años (Gobierno del Perú 1984).

En 1992, luego del quiebre del orden constitucional, el Gobierno promulgó el Decreto Ley N° 25859, nuevo Código Tributario, mediante el cual se derogó toda mención a las exoneraciones y beneficios en la Norma V del Título Preliminar del Código Tributario (Gobierno del Perú 1992). De igual modo, la regulación sobre el plazo supletorio de vigencia de las exoneraciones y beneficios ya no estará señalada en la Norma VIII, sino en la Norma VII (Gobierno del Perú 1992)

Posteriormente, en 1993, a través del Decreto Legislativo N°773 se introdujo un nuevo texto de Código Tributario, el cual estableció que el plazo supletorio de vigencia de las exoneraciones y beneficios tributarios sea de tres años (Gobierno del Perú 1993). De igual modo, se modificó la Norma IV, incluyendo la posibilidad de que se concedan exoneraciones o beneficios tributarios por Decreto Legislativo (Gobierno del Perú 1993). En ese sentido, a partir de ese momento puede establecerse cualquier desgravación mediante norma de rango legal.

Posteriormente, luego de la dación del nuevo Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, se introdujeron modificaciones únicamente a la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, en cuanto al plazo supletorio, a las especies desgravatorias incluidas, así como a las formalidades para el establecimiento de las mismas. Así, recién a partir de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, de 2004, se estableció expresamente que la regulación de los incentivos tributarios debía aparecer en la Norma VII (Gobierno del Perú 2004).

No obstante, en 2007 el Decreto Legislativo N° 977 derogó la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, con el objeto de establecer autónomamente una regulación en torno al establecimiento y regulación de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú. Tal regulación estableció reglas a las que debían sujetarse la dación de estos tratamientos tributarios excepcionales, con el fin de evitar su aprobación indiscriminada sin sustento objetivo, y que a su vez permita eliminar las distorsiones y costos generados por el control fiscal y los menores ingresos recaudados (2012: 1). Sin embargo, este cuerpo normativo fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00016-2007-PI-TC.

Finalmente, en la actualidad, la regulación en torno al establecimiento de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el ordenamiento tributario peruano se encuentra en la Norma VII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Como se aprecia, en todo este devenir histórico se ha ido precisando el vehículo a través del cual se establecen estas figuras, sea por Ley, en sentido estricto, o por norma de rango legal, en sentido lato. De igual modo, ha sido modificado el plazo supletorio de vigencia de estas especies desgravatorias. Finalmente, un rasgo importante es que recién a partir de la década de los 2000 se introducen requisitos formales para el válido establecimiento de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios.

1.3. Alcances de la regulación actual sobre exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú

Desde 2004, con la publicación del Decreto Legislativo N° 953, se introdujeron disposiciones en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, a efectos de promover la transparencia en la dación de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios. En ese sentido, el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 953¹ modificó la referida Norma VII.

¹ Texto de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, introducido por el Decreto Legislativo N° 953:

Ahora bien, esta norma fue derogada a través del Decreto Legislativo N° 977, en 2005, posteriormente fue reincorporada al Título Preliminar del Código Tributario, a través del Decreto Legislativo N° 1117, de 2012. Sobre el particular, debe precisarse que a reincorporación efectuada incluyó, en su Única Disposición Complementaria Derogatoria, que la Norma VII resultaría de aplicación a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios concedidos sin otorgar plazo de

La dación de normas legales que contengan incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) La Exposición de Motivos que sustente el Proyecto de Ley deberá contener, entre otros, el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, análisis del costo fiscal estimado de la medida y el beneficio económico, sustentado a través de estudios y documentación que permita su verificación.

b) Deberán ser acordes con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, y a los beneficiarios de la misma; así como fijar el plazo de vigencia de los incentivos o exoneraciones tributarias el cual no podrá exceder de 3 años.

d) Se podrá aprobar la prórroga del incentivo o exoneración tributaria, hasta por un plazo máximo adicional de 3 años contado a partir de la fecha de término de la vigencia de la norma legal que lo aprobó.

Para su aprobación se requiere, entre otros, de la evaluación del impacto a través de factores o aspectos ambientales, sociales, económicos, culturales, administrativos, así como el costo fiscal, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos no beneficiados, incremento en la magnitud del fomento de inversiones y ejecución de proyectos.

e) No podrá concederse incentivos o exoneraciones tributarias sobre tasas y contribuciones.

f) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

g) Toda norma que otorgue incentivos o exoneraciones tributarias será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente, salvo casos de emergencia nacional.

La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo de aplicación lo indicado en el inciso d) de la presente norma.

Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita (Gobierno del Perú 2004).

vigencia, y que se encuentren vigentes a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1117 (Gobierno del Perú 2012). De igual modo, dicha disposición complementaria señaló que aquellas exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios cuyo plazo supletorio de tres años hubiese vencido o venza antes del 31 de diciembre de 2012, mantendrán su vigencia hasta dicha fecha (Gobierno del Perú 2012).

El texto actual de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario fue introducido a través del Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1117². Sobre el particular debe destacarse que,

² Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, texto vigente:

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente.

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa.

b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.

f) 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, de conformidad con el artículo 79 de la Constitución Política del Perú.

g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de

de acuerdo a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1117, en 2012 no existían reglas o lineamientos generales para la dación o prórroga de exoneraciones, beneficios o incentivos tributarios, ni un plazo supletorio para aquellos aprobados sin plazo de vigencia (Gobierno del Perú 2012: 1). Asimismo, la problemática de aquel momento evidenciaba la proliferación de estas desgravaciones, otorgadas sin el debido sustento (2012: 2)

En ese orden de ideas, fue reincorporada al Título Preliminar del Código Tributario la Norma VII, con la finalidad de establecer un conjunto de “reglas generales que deben cumplirse en la aprobación de normas que contienen exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, a fin que estén debidamente sustentadas” (2012: 3).

A continuación, delinaremos los principales aspectos de la regulación en torno a la dación de estas especies desgravatorias:

- Exposición de motivos.- En efecto, dado que las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios son instrumentos de política económica que generan un menor flujo de ingresos tributarios para el Estado (2012: 3), se precisa que la sustentación para su establecimiento deba incluir el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, un análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida y del beneficio económico, sustentado a través de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos (2012: 3).
- Concordancia con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual.- Esta obligación ha sido expresamente tipificada dado que tales documentos plasman los lineamientos de política económica y objetivos de política fiscal considerados a fin de que el Estado pueda cumplir con satisfacer las principales necesidades de la población (2012: 3).

factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.

h) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez

- Señalamiento expreso y detallado del objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, y el plazo de vigencia del tratamiento tributario excepcional. En relación al inicio del plazo de vigencia de la norma que introduzca una desgravación tributaria, la razón sería el equilibrio presupuestal, esto es, la “correspondencia entre los ingresos y egresos” (Robles et al. 2016: 70), de tal modo que el órgano estatal afectado por la reducción de ingresos públicos tenga tiempo suficiente para realizar los ajustes y adecuaciones que correspondan a sus ingresos y gastos respecto del presupuesto público para el año siguiente (“016: 70).
- Establecimiento de un tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país, sólo por Ley del Congreso de la República.- A juicio de la doctrina, el objeto de esta obligación sería orientar la inversión privada hacia las zonas más necesitadas, en procura de lograr una mayor aproximación de parte del conjunto del país hacia un desarrollo económico con mayor grado de equilibrio (2016: 70).
- Informe Previo del Ministerio de Economía y Finanzas.- Se impuso esta obligación dado que el referido Ministerio es la entidad encargada de velar por la coordinación de la política tributaria nacional (2012: 4). De ese modo, el informe previo de tal entidad garantiza “que las medidas legislativas que se aprueben sean producto de un estudio exhaustivo y técnico de la propuesta” (2012: 4).
- Tratamiento diferenciado en relación a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el Artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.- Se dejó claramente establecido que la Ley podrá establecer plazos distintos de vigencia, no siendo de aplicación para dichos supuestos que la prórroga sea otorgada por una única vez (2012: 4). En relación a los apéndices, esta diferenciación se debe “a particularidades especiales, sobre todo de orden social” (2012: 4). En efecto,

En el caso del Apéndice I, se trata principalmente de productos primarios destinados al consumo doméstico directo, tales como hortalizas, legumbres, fruta, leche cruda, menestras, entre otros, los cuales de no mediar la prórroga de la exoneración prevista en el mencionado Apéndice I, se verían encarecidos en un 18%, correspondiente a la tasa del IGV que afectaría a tales bienes, con el consiguiente perjuicio para las economías familiares, en especial de aquellas de escasos recursos dado el carácter de impuesto indirecto del IGV (2012: 4).

Por otro lado, en el caso del Apéndice II, “éste se refiere a servicios cuya exoneración se basa principalmente en razones de orden social (...), en razones vinculadas a facilitar el comercio exterior (...) y otras relacionadas a la complejidad de determinar el valor agregado sobre el cual recae el Impuesto, al incorporar elementos adicionales que no necesariamente deben ser considerados dentro de la base imponible de éste” (2012: 4).

Como se aprecia, la regulación actual respecto a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios atiende no sólo a la configuración jurídica de los mismos, los plazos supletorios, entre otros. La actual regulación atiende fundamentalmente al contenido que debe acompañar a la propuesta de iniciativa legislativa para el establecimiento de estas figuras. A nuestro juicio, ello tiene como objeto respetar la coherencia del sistema tributario, y su esencial conexión con el principio de igualdad. Al ser una medida de este tipo una excepción a la regla, deben señalarse ciertos requisitos para su válida implantación. No obstante ello, la mera regulación legal no basta para el desarrollo de estas figuras. En el próximo capítulo, evaluaremos los pronunciamientos jurisprudenciales que han contorneado a estas figuras.



CAPÍTULO II

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN RELACIÓN AL ESTABLECIMIENTO Y REGULACIÓN DE LAS EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ

2.1. Pronunciamientos del Tribunal Constitucional en torno a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios

La regulación de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, encontrada en las normas jurídicas vigentes, no basta por sí sola para perfilar cabalmente la naturaleza jurídica de cada especie desgravatoria, ni la necesaria armonía que debe encontrar su establecimiento en relación con los principios que orientan al Estado Constitucional. En ese orden de ideas, corresponde al Tribunal Constitucional, supremo intérprete de la Constitución, abordar tales aspectos.

En principio, el Tribunal ha tenido a bien definir la categoría general frente a la cual nos encontramos. Así, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC, ha señalado que los beneficios tributarios “constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, y sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación” (Tribunal Constitucional 2004: 15). Sobre el particular debemos destacar que, cuando el Tribunal utiliza la expresión “beneficio tributario”, la toma como género de las especies desgravatorias, y no como una especie particular. Por ello, introduce dentro de tal “género” a especies tales como la inmunidad tributaria, la inafectación y la exoneración. Por otro lado, se debe resaltar que el Tribunal utiliza la expresión “obligación tributaria” no como vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor, sino como una cantidad de dinero. No obstante estas imprecisiones, consideramos que la definición del Tribunal es útil a efectos prácticos, al otorgar una categoría general que engloba a todas las especies desgravatorias. A efectos de una mayor precisión, redefinimos tal categoría general bajo la expresión desgravación tributaria, entendiendo por ella al conjunto de tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, total o parcial, de la cuantía del tributo, o la postergación de la exigibilidad de la misma.

Habiendo definido el género de las especies desgravatorias, corresponde señalar sus límites. A través de los años es evidente que el Tribunal no ha rehuído al trabajo intelectual de perfilarlos en relación al establecimiento de estas especies desgravatorias. A modo ilustrativo, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC, el supremo intérprete de la Constitución señaló que “el principio de reserva de Ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios

tributarios, tal como se deriva de la Constitución” (2004: 14). En efecto, a juicio del Tribunal “al establecer beneficios tributarios [el Estado] no solo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con [sus] deberes” (2004: 15). Dada esa constatación, el Tribunal entiende que es imperativo el respeto al principio de reserva de Ley, a fin de evitar una desigualdad injustificada, así como una merma a los recursos públicos. Una actuación contraria, a juicio del Tribunal, puede ser considerada como lesiva a los principios de universalidad e igualdad tributaria, representado así auténticas vulneraciones constitucionales (2004: 15).

Ahora bien, en cuanto a la naturaleza jurídica de estas especies desgravatorias, debe destacarse que a juicio del Tribunal éstas no constituyen en puridad derechos constitucionales. En efecto, a través de copiosa jurisprudencia, el Tribunal ha desestimado las pretensiones dirigidas a cuestionar la inaplicación de las mismas ante casos particulares. A modo ilustrativo, el precedente más antiguo sobre el particular puede encontrarse en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1483-2001-AA/TC, mediante el cual un ciudadano solicitó la suspensión del cobro de impuestos, de los cuales se encontraba exonerado. Sobre el particular, el Tribunal señaló que “las exoneraciones de todo pago o contribución (...) en puridad no pueden considerarse derechos constitucionales que éste puede titularizar, pues lo que en realidad se ha dispuesto a favor de [él], es un régimen tributario especial, que no puede analogarse a la naturaleza propia de los derechos constitucionales” (Tribunal Constitucional 2001). Tal conclusión ha sido reiteradamente asumida por la jurisprudencia constitucional, en los Expediente N° 415-2002-AA/TC, 499-2002-AA/TC, 325-2003-AA/TC, 3143-2006-AA/TC, 03882-2006-PA/TC, entre otros. La versión más acabada de todas las mencionadas podemos encontrarla en la Sentencia recaída en el Expediente N° 6567-2006-PA/TC, en el cual, además de lo ya mencionado, señala que el Tribunal Constitucional no puede extender por vía jurisprudencial una exoneración o cualquier beneficio tributario a supuestos no previstos originalmente por el legislador, dado que ello le compete exclusivamente al titular de la potestad tributaria (Tribunal Constitucional 2006b: 3). No obstante ello, en todos los casos, el Tribunal sostiene que la vía idónea para encontrar tutela frente a una violación o amenaza de violación de cualquier tipo de especie desgravatoria es la jurisdicción ordinaria (2006b: 3).

A mayor abundamiento sobre lo anterior, el Tribunal moderó su postura y señaló taxativamente los casos en los cuales no es vía idónea el proceso de amparo para evaluar la constitucionalidad de la concesión de beneficios tributarios. En efecto, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 5970-2006-PA/TC, el Tribunal ha señalado que el proceso de amparo resulta improcedente cuando se pretende lo siguiente:

- a) *Que se interprete de manera favorable a la parte recurrente un haz de normas legales, a efectos de determinar si le corresponde una exoneración.*
- b) *Que se interprete un convenio de estabilidad tributaria en concordancia con diversas normas legales, a efectos de determinar que a la parte recurrente le corresponde una exoneración, y*
- c) *Revocar vía el proceso constitucional de amparo la decisión política de dejar sin efecto una exoneración – cuya naturaleza es la de un beneficio excepcional – y, de este modo, perennizar el beneficio a favor de un contribuyente determinado* (Tribunal Constitucional 2006a: 6).

No obstante lo anteriormente señalado, el Tribunal considera que existe un supuesto en el cual sí es procedente que se pronuncie en la vía del amparo respecto a este tema, y este sería el escenario en el cual la denegatoria de acceso al beneficio tributario se haya producido por la aplicación de una norma que vulnera derechos y principios constitucionales (2006a: 6). El Tribunal consideró que tal era el supuesto del caso materia de amparo, dado que se alegó “un presunto trato discriminatorio en el otorgamiento de un beneficio tributario, con la consecuente vulneración del derecho a la igualdad tributaria de la empresa recurrente”. En efecto, dado que a juicio del Tribunal “en este caso, no se discute la extensión de un beneficio legal derogado, tampoco se pretende que el juez del amparo interprete normas legales para concluir que a la recurrente le corresponde gozar de un beneficio tributario; sino más bien se busca que el juez constitucional evalúe la norma legal que otorgó el beneficio en cuestión y determine si en dicho proceso el Legislador respetó el principio de igualdad ante la Ley en materia tributaria” (2006a: 6).

En cuanto a la regulación de su establecimiento, es cierto que la Ley regula los requisitos que debe contener la propuesta de incorporación los mismos en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, no es menos cierto que la aplicación mecánica de tales regulaciones no basta para conceptualizar el objeto de las mismas, y su pertinencia, desde un punto de vista constitucional. El Tribunal ha suplido ese vacío a través de su jurisprudencia. En efecto, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC, ha señalado que “el acto por el cual se otorga un beneficio tributario [exoneración, beneficio o incentivo tributario] no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe ser necesario, idóneo y proporcional” (2004: 15). En efecto, el establecimiento de una especie desgravatoria no puede ser un acto mecánico, sino que debe estar fundado en razones objetivas. Es por ello el establecimiento de requisitos en la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario. No obstante ello, la sola mención de los mismos no basta, desde un punto de vista constitucional, para fundar la atención hacia los mismos. En ese sentido, la precisión

establecida por el Tribunal da luces respecto a la necesaria incardinación que el establecimiento de tales especies desgravatorias debe respetar conforme a la Carta Magna.

El propio Tribunal abunda al respecto, al señalar que, ante casos de establecimiento de desgravaciones tributarias de orden extrafiscal, tales finalidades no deben ser arbitrarias, sino compatibles con los valores del propio ordenamiento jurídico, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y la capacidad económica (2004: 15). Esto quiere decir que los las exoneraciones, beneficios e incentivos también pueden fundarse en razones de orden no necesariamente fiscal o tributario; no obstante ello, obligatoriamente deben basarse en algún valor jurídico que establezca la Constitución.

Un aspecto particular en torno al establecimiento de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú es aquel enmarcado en los regímenes tributarios especiales a que se refiere el Artículo 79° de la Constitución. En efecto, el texto de la Carta Magna señala que “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” (Landa y Velazco 2014: 50). Al respecto, César Gamba sostiene que se ha instituido una reserva de Ley absoluta, así como un requisito bastante más riguroso, dado que este tipo de trato preferente constituye un tratamiento desigual en relación al resto del país, el cual requiere de una justificación objetiva y razonable que la sustente (Gamba 2013: 376).

Finalmente, habiendo definido la categoría general, así como los límites para el establecimiento de las especies desgravatorias, corresponde señalar que el Tribunal tampoco ha rehuído a la tarea de conceptualizar cada una de estas especies. En relación a las especies desgravatorias que estudiamos, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 042-2004-AI/TC, ha señalado que las exoneraciones “se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos o actividades, previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia Ley o norma con rango de Ley, se les ha exceptuado del mismo” (2004: 15).

En cuanto a los beneficios e incentivos tributarios, debe destacarse que el Tribunal Constitucional no ha definido estas especies desgravatorias con propiedad. No obstante ello, al referirse a los beneficios tributarios en sentido lato, conforme se explicó respecto de la definición esbozada en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC, el Tribunal sostuvo que “los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover” (2004: 16). A nuestro juicio, tal definición aborda claramente los principales aspectos de los incentivos tributarios, considerados generalmente como estímulos fiscales.

2.2. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal en torno a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios

En líneas generales, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha abordado los límites de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, salvo en cuanto a su aplicación a casos concretos. No obstante ello, es interesante observar cierta jurisprudencia en la cual ha conceptualizado a las especies desgravatorias materia de estudio, y ha señalado algunos puntos de interés sobre el particular.

En primer término, en antigua jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha tenido la oportunidad de definir el estatus de las normas del Título Preliminar del Código Tributario, en relación a las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios. Así, en su Resolución N° 8893 del 23 de noviembre de 1973, ha señalado que la norma referida a que toda creación, modificación, supresión o exoneración de tributos se efectuará mediante Ley, sólo está dirigida al legislador, por lo que “dicho dispositivo no puede enervar los efectos de una norma legal con rango de Ley que otorga beneficios tributarios” (Tribunal Fiscal 1973: 1). Tal indicación encontró respuesta similar en la Resolución N° 11445 del 23 de abril de 1976, mediante la cual el Tribunal Fiscal señaló que:

la denegatoria de la exoneración solicitada, invocándose en el numeral V del Título Preliminar del Código Tributario, según el cual las exoneraciones deben estar contenidas en leyes exclusivamente tributarias, no es atendible, pues si bien el Decreto Ley N° 21227, que otorga la exoneración no es una Ley tributaria, la norma del Código Tributario constituye únicamente una recomendación para el legislador, pero ello no implica que cuando éste no observa esa recomendación y en una Ley que no es tributaria, como sucede con el mencionado Decreto Ley, inserta una norma de carácter tributario, tal norma, que es de igual jerarquía, carezca de validez jurídica (Tribunal Fiscal 1976: 1)

Sobre el particular, debe destacarse que, a pesar de la antigüedad de ambas resoluciones, el texto de la antigua Norma V del Título Preliminar del Código Tributario es similar al de la actual Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario. En ese orden de ideas, en principio consideramos que la conclusión predicada en 1973 y 1976 respecto a la importancia de tal texto se ha mantenido en el tiempo.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de aplicar una exoneración, beneficio e incentivo tributario en el tiempo, el Tribunal Fiscal ha señalado que, en aquellos casos en que la norma de rango legal otorgue al reglamento la posibilidad de precisar la aplicación de tales especies desgravatorias, sólo podrán ser aplicados cuando ello ocurra. Ese ha sido el sentido dado a través de su Resolución N° 399-2-97, al señalar que:

si bien la Norma IV del Código Tributario, el Artículo 74° de la Constitución vigente y el Artículo 139° de la Constitución anterior, establecen que sólo por Ley se crean, modifican y derogan tributos, así como se establecen exoneraciones, ello no implica que por una norma con rango de Ley como es el Decreto Ley N° 26009, no pueda establecerse que el beneficio otorgado por el Decreto Ley N° 25764 quede limitado en su aplicación, en la forma en que se establezca por Decreto Supremo.

Que en consecuencia el beneficio otorgado por el Decreto Ley N° 25764, no podía ser aplicado por el contribuyente en forma distinta a la prescrita legalmente, de allí que en el segundo párrafo de la Octava Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 775 tiene presente esta situación y dispone que se dicten las medidas correspondientes en razón de la derogatoria de los referidos beneficios (Tribunal Fiscal 1997: 1 – 2).

A mayor abundamiento sobre el particular, la vocal ponente sostuvo que “el indicado Decreto Ley [26009] no está derogando el beneficio establecido por la Ley N° 25764, sino que está limitando su aplicación a lo que determinen las normas reglamentarias a ser expedidas mediante Decreto Supremo, por lo que mal podría la empresa contribuyente tratar de utilizar el indicado beneficio cuando las reglas a ser empleadas para su uso aún no habían sido expedidas” (1997: 4).

Por otro lado, en relación al plazo de aplicación supletoria a que se refiere la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha señalado que depende del fin para que el plazo se considere aplicable a un caso, o no. En efecto, a través de su Resolución N° 5510-8-2013, el Tribunal ha señalado se basó en la Sentencia recaída en el Expediente N° 4700-2011-PA/TC, y expresó lo siguiente:

Que la aludida sentencia, en su fundamento 13, refiere que: “En el presente caso, la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 882 establece que las disposiciones vinculadas al beneficio tributario de crédito por reinversión en educación entrarían en vigencia a partir del 1 de enero de 1997, omitiendo señalar de manera expresa un plazo de vigencia para el referido beneficio tributario. Entonces, en atención a lo señalado en el fundamento anterior y de acuerdo con lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, vigente al momento de expedirse el Decreto Legislativo N° 882, podría entenderse que el beneficio tributario de crédito por reinversión en educación estuvo vigente por 3 años, es decir hasta el 31 de diciembre de 1999. Sin embargo; si bien la regla general es que las leyes tributarias que no establezcan plazo de duración alguna para la vigencia de los beneficios tributarios se sujetan al plazo máximo establecido por el Código Tributario (3 años para el presente caso); lo cierto es que

esta regla admite excepciones, las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso concreto.

Que seguidamente en su fundamento 14 expone: que “Bajo este marco situacional, es obvio que si la finalidad del beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 es la promoción de la inversión en educación, este beneficio no puede entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de 3 años; sino, hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio, la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en educación; por lo menos, en función de beneficios tributarios. De allí que el Estado, teniendo en cuenta que la norma en cuestión aún se encuentra vigente, ha actuado frente a la recurrente. (...). En consecuencia, no puede sostenerse que el Decreto Legislativo N.º 882 no se encuentra vigente, pues su vigencia es más que evidente, en tanto su despliegue normativo se patentiza secuencialmente en el transcurso del tiempo, generando con ello los beneficios que dispone la norma”. (Tribunal Fiscal 2013: 23)

Similar opinión ha expresado el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 5279-8-2014. Como se aprecia, nuevamente el Tribunal Fiscal resta importancia a las normas del Título Preliminar del Código Tributario, referidas a la dación de beneficios, exoneraciones e incentivos tributarios. En este caso, descarta la aplicación del plazo supletorio, bajo el argumento de que la finalidad de promoción de la educación es perenne.

En otro campo de ideas, el Tribunal Fiscal ha emitido jurisprudencia en relación al cumplimiento de los requisitos de acogimiento a un beneficio tributario. En efecto, a través de su Resolución N° 06693-2-2010, el Tribunal determinó que

lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración pudo verificar que cumplió con el requisito de utilizar medios de pago para la cancelación de sus obligaciones, mediante cruces de información a sus proveedores, carece de sustento, toda vez que tratándose de una solicitud de acceso a un beneficio tributario, corresponde al solicitante presentar las pruebas que en forma indubitable acrediten que cumple con los requisitos legales dispuestos por las normas para su otorgamiento. (Tribunal Fiscal 2010: 3)

En efecto, el Tribunal ha considerado que, tratándose de una solicitud de acceso a un beneficio tributario, corresponde al solicitante presentar los medios de prueba que en forma indubitable acrediten el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas que lo otorgan, no correspondiendo que aquel solicite a la SUNAT la verificación del cumplimiento de los requisitos mediante un cruce de información con terceros (EEF 2018). Tal criterio también ha sido recogido en las Resoluciones N° 3774-5-2012 y en la N° 03423-9-2013.

Finalmente, en relación a la definición de las especies desgravatorias materia de análisis, el Tribunal Fiscal ha otorgado conceptos en torno a la exoneración y el incentivo tributario, mas no respecto del beneficio tributario. En efecto, a través de su Resolución N° 559-4-97, ha señalado que estamos frente a una exoneración “cuando, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo mediante una disposición legal se excluye al sujeto del cumplimiento de dicha obligación” (Tribunal Fiscal 1997b: 7).

Finalmente, en relación al incentivo tributario, el Tribunal Fiscal ha definido su característica esencial. En efecto, a través de su Resolución N° 05510-8-2013 señaló que a través de un incentivo tributario “se busca un determinado comportamiento de parte del contribuyente” (2013: 24).



CAPÍTULO III

RETOS EN EL ESTABLECIMIENTO DE LAS EXONERACIONES, BENEFICIOS E INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ

3.1. ¿Son realmente útiles las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios?

Las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios son comúnmente agrupadas en materia de política fiscal bajo el término “gastos tributarios”. Tal término fue acuñado en 1967, para referirse a aquellas exclusiones, deducciones y otros beneficios tributarios otorgados por el gobierno (Apoyo Consultoría 2003: 8), enfatizando la similitud de las exoneraciones tributarias con programas de gasto directo (2003: 8).

Ahora bien, de acuerdo a la doctrina, los principales objetivos buscados a través del establecimiento de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios son:

- *Atraer inversión, nueva tecnología o generar empleo.*
- *Fomentar el desarrollo de determinadas industrias consideradas estratégicas por el Estado.*
- *No perder competitividad, en términos de la capacidad de atraer inversiones, dado el uso por países vecinos.*
- *Diversificar la estructura económica, la cual puede ser especialmente importante en países más expuestos a la volatilidad de los precios de los commodities.*
- *Entrenar y desarrollar el capital humano.*
- *Fomentar el desarrollo de áreas geográficas deprimidas o que presentan desventajas de infraestructura o atención del Estado.*
- *Sustituir gastos explícitos del gobierno (2003: 9).*

A pesar de su extendida aplicación en el mundo, no existe evidencia concluyente respecto de la efectividad de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en las decisiones de inversión (2003: 11), destacándose en diversos estudios aplicados a casos concretos, que existen otros factores más importantes para determinar tales inversiones, como la estabilidad política y económica, el sistema legal y regulatorio, la existencia de recursos naturales e infraestructura, la calidad de la mano de obra, entre otros (2003: 11).

No obstante lo señalado, también debe destacarse que las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios generan efectos no deseados en el sistema tributario, tales como una menor recaudación potencial, un incremento de costos y dificultades para la Administración Tributaria, posibles distorsiones en la asignación de recursos que posterguen inversiones en principio más rentables, entre otros (2003: 12).

3.2. ¿Cómo evitar que en el establecimiento de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios se lesione el principio de igualdad?

Como se aprecia en el apartado precedente, no existe evidencia concluyente respecto de la utilidad del establecimiento de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, amén de que pueden producir alteraciones en la administración del sistema tributario. Una de las alteraciones más importantes en términos jurídicos es el impacto que el establecimiento de estas desgravaciones puede generar al principio de igualdad en materia tributaria.

Sobre el particular, debe destacarse que el principio de igualdad tributaria no tiene la misma amplitud que el postulado de igualdad recogido en el inciso 2° del Artículo 2° de la Constitución (Fernández 2008: 61). En efecto, a juicio de Jorge Bravo, la igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras que el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva (2008: 61).

En ese orden de ideas, a efectos de determinar si una exoneración, beneficio o incentivo tributario vulnera la igualdad tributaria, al establecer un tratamiento desigual en torno a la materia imponible, la jurisprudencia constitucional ha exhortado a la aplicación del test de razonabilidad.

En efecto, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02210-2007-AA/TC, el Tribunal Constitucional tuvo la oportunidad de verificar un caso en el cual la recurrente, una empresa de transporte terrestre de pasajeros, demandaba que el establecimiento de un beneficio tributario en favor de empresas de transporte aéreo constituía una medida que lesionaba el principio de igualdad en materia tributaria, al no verificarse una motivación razonable en torno a no permitirse a las empresas de transporte terrestre acceder a los mismos beneficios fiscales.

En dicho caso se aplicó el denominado test de razonabilidad, el cual demandaba la ejecución de los test de adecuación, de necesidad, y de proporcionalidad en estricto sentido. En cuanto al análisis de adecuación, el mismo exige que la medida impuesta cumpla un fin legítimo y que sirva para conseguirlo (2008: 64). En cuanto al análisis de necesidad, el mismo exige que la medida impuesta sea únicamente aplicable si es que no existe otra que logre los mismos fines a menor costo (2008: 64). Finalmente, en cuanto al análisis de proporcionalidad en sentido estricto, el mismo exige que la medida impuesta sea la menos costosa, dentro de las diferentes medidas posibles que existan para lograr el mismo fin (2008: 65).

Así, frente a futuros establecimientos de exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú, existe ya jurisprudencia constitucional que obliga a que los mismos pasen por el tamiz del test de razonabilidad, a efectos de verificar si se produce o no una vulneración al principio de igualdad en materia tributaria. Ahora bien, la vía idónea a efectos de la realización de tal examen será la constitucional, a través de la interposición de una acción de garantía, conforme se ha podido definir en el Capítulo II del presente trabajo.

3.3. ¿Cómo solucionar problemas de aplicación temporal de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios?

No obstante lo anteriormente señalado, la posible vulneración al principio de igualdad en materia tributaria no es el único reto que puede encontrarse en el análisis de cualquier especie de exoneración, beneficio o incentivo tributario. En efecto, cada vez es más frecuente encontrar especies desgravatorias que exceden el plazo de vigencia para las mismas, consagrado en el Artículo VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

Si bien ha quedado claro en antigua jurisprudencia del Tribunal Fiscal que dicho plazo es una obligación sólo para el legislador, mas no debe confrontársele con su aplicación en beneficio de los contribuyentes, lo cierto es que un plazo irrazonablemente largo, o la ausencia del mismo, puede generar una lesión en el principio de igualdad en materia tributaria, dado que se establecería un supuesto de ventaja tributaria para cierto grupo de contribuyentes, y no para la generalidad. Evidentemente, este es un contexto no deseado desde los principios de la Constitución, y vedado también por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

No obstante ello, existe también la legítima expectativa de los particulares que, creyendo en la extraordinaria vigencia de una especie desgravatoria, así como en el comportamiento de las instituciones estatales que promueven la aplicación de tales figuras a pesar de exceder el plazo supletorio de la Norma VII, deciden acogerse a tales ventajas tributarias. Su actuación no puede ser desconocida.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de analizar un caso en el cual se produjo la hipótesis fáctica descrita. En efecto, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC, el supremo intérprete de la Constitución analizó el caso de dos universidades particulares, que se acogieron al crédito tributario por reinversión del Decreto Legislativo N° 882. Dicho incentivo tributario entró en vigencia el 01 de enero de 1997, sin señalar plazo, en un momento en el cual el Código Tributario vigente indicaba que aquellos beneficios y exoneraciones promulgadas sin señalar plazo se entenderán otorgados por tres años. No obstante ello, lo cierto es que la Administración Tributaria validó la aplicación de tal crédito en las declaraciones juradas de los contribuyentes, hasta 2011, año en el cual consideró que el mismo se encontraba caduco desde 2008, en virtud a una norma promulgada en 2011.

Ante el caso planteado, el Tribunal Constitucional consideró que el crédito tributario por reinversión seguía siendo aplicable en 2008, dado que los actos de la Administración Tributaria reconocían su aplicación. Por otro lado, consideró que la norma promulgada en 2011, que derogaba el crédito tributario en 2008, era una norma autoaplicativa, que a su vez no era interpretativa, porque establecía una nueva regulación. En ese orden de ideas, consideró que no podía aplicarse retroactivamente (Tribunal Constitucional 2016: 58036).

A nuestro juicio, la argumentación del Tribunal Constitucional en dicho caso es deficiente, dado que no sustentaba desde un punto de vista constitucional la excepcional temporalidad del crédito tributario, basando su análisis únicamente en los actos de la Administración Tributaria (Paredes 2018: 24).

En ese sentido, consideramos que el sustento constitucional para esa excepcional temporalidad debía partir sin duda de una constatación de los actos de la Administración Tributaria, que encuentran correlato y defensa en el principio de seguridad jurídica, para luego ser confrontados con el deber de contribuir, el cual constituye el principal obstáculo para la continua aplicación del crédito comentado. Ante ello, sostuvimos que era menester la aplicación del test de proporcionalidad, por medio del cual se determine qué principio debe prevalecer en el caso concreto (2018: 22).

Ante casos similares, la aplicación del test de proporcionalidad debe seguir los tres pasos usualmente señalados por la jurisprudencia constitucional: el juicio de idoneidad, el juicio de necesidad, y el juicio de proporcionalidad en sentido estricto (2018: 23). En cuanto al juicio de idoneidad, a través del mismo deberá evaluarse la relación de causalidad, de medio a fin, entre la acción adoptada y el fin propuesto (2018: 23). Por su parte, el juicio de necesidad deberá determinar si existen otros medios alternativos al optado, que no sean gravosos, o al menos, que lo sean en menor intensidad, ello a efectos de lograr el objetivo planteado (2018: 23). Finalmente, el juicio de proporcionalidad en sentido estricto deberá comparar el grado de realización u optimización del fin constitucional, y la intensidad de la intervención al derecho afectado (2018: 23).

A nuestro juicio, el análisis de tres partes incardinado en el test de proporcionalidad permite evaluar si la aplicación extraordinaria de una especie desgravatoria puede ser aceptada desde un punto de vista constitucional. Consideramos que en el futuro la aplicación de dicho test puede ser una herramienta metodológica útil a efectos de sostener tales aplicaciones, o negarlas frente a casos concretos.

CONCLUSIONES

1. Las normas tributarias no han definido los conceptos de exoneraciones, beneficio e incentivo tributario. No obstante ello, la doctrina y, fundamentalmente, el Tribunal Fiscal, han señalado el derrotero conceptual al cual se remiten las mismas.
2. La regulación jurídica de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios ha variado a lo largo de los años, fundamentalmente en torno a la regulación del vehículo que las introduce (de Ley en sentido estricto a norma de rango legal en sentido lato) y al plazo de duración de las mismas (de un año en el Código Tributario de 1966, a tres años en el actual Código Tributario).
3. El Tribunal Constitucional ha señalado en su jurisprudencia los límites externos al establecimiento de estas figuras, tales como el respeto irrestricto al principio de igualdad, así como la vía idónea para la defensa de su aplicación en casos concretos: la jurisdicción ordinaria.
4. El Tribunal Fiscal ha señalado en su jurisprudencia criterios ambivalentes en torno a la aplicación de estas figuras. Por un lado, relativiza el principio de legalidad en torno al vehículo mediante el cual se establecen estas figuras. Por otro lado, se ciñe a lo señalado por el Tribunal Constitucional en algunos casos discutibles.
5. La defensa del principio de igualdad en cuanto a la aplicación de estas figuras debe realizarse a partir del ejercicio del test de razonabilidad, para lo cual es fundamental realizar los pasos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.
6. Ante casos de aplicación extemporánea de alguna exoneración, beneficio e incentivo tributario, consideramos prudente la aplicación del test de proporcionalidad, mediante el cual llegue a determinarse si el deber de contribuir debe ceder ante ciertos casos excepcionales.

BIBLIOGRAFÍA

APOYO CONSULTORÍA

- 2003 *Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su eliminación* [Informe]. Lima. Consulta: 07 de noviembre de 2018.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Anali_incent_exoner_tribut.pdf

BELAÚNDE GUINASSI, Manuel

- 1970 *Código Tributario Concordado y Comentado*. Edición no oficial. Lima: Editorial Desarrollo S.A.

BRAVO CUCCI, Jorge

- 2003 “Teoría de la norma de incidencia exoneratoria”. *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, pp. 553 – 571.

CABANELLAS, Guillermo

- 2006b *Nuevo Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Vigésimo Novena Edición. Buenos Aires: Heliasta.

EDITORIAL ECONOMÍA Y FINANZAS

- 2018 “Cumplimiento de los requisitos de un beneficio tributario: Carga de la prueba – improcedencia del cruce de información”. En EDITORIAL ECONOMÍA Y FINANZAS. *Manual de Código Tributario*. Lima, Editorial Economía y Finanzas. Consulta: 12 de octubre de 2018.
<http://eef.com.pe/apendices.php?m=CT&ap=JUR>

FERNÁNDEZ ARÁMBULO, Deyby

- 2008 “El caso de la empresa de Transportes Flores Hnos. y su implicancia con el principio de igualdad en materia tributaria”. *Jus Constitucional*. Lima, número 11, pp. 57-66.

FLORES POLO, Pedro

1983 *Manual del Código Tributario*. Tercera Edición. Lima: Cultural Cuzco S.A.

GAMBA VALEGA, César

2013 “Artículo 79° Beneficio y exoneración tributaria”. En GUTIÉRREZ, Walter (Director). *La Constitución Comentada*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, pp. 366 – 376.

GOBIERNO DEL PERÚ

2013 *Decreto Supremo N° 133-2013-EF*. Lima, 22 de junio.
http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00247.htm/sumilla00261.htm#JD_TUO-CODTRIBUTARIO

2012 *Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1117*. Lima, 07 de julio.
<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/07/EXP-DL-1117.pdf>

2012 *Decreto Legislativo N° 1117*. Lima, 07 de julio.
<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00439.htm/a%C3%B1o364023.htm/mes376052.htm/dia376485.htm/sector376489.htm/sumilla376491.htm>

2007 *Decreto Legislativo N° 977*. Lima, 15 de marzo.
<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPperuhistorico/coleccion00000.htm/tomo00184.htm/a%C3%B1o40475.htm/mes40623.htm/dia40649.htm/sector40650.htm/sumilla40651.htm>

2004 *Decreto Legislativo N° 953*. Lima, 05 de febrero.

<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00438.htm/a%C3%B1o174305.htm/mes176137.htm/dia176375.htm/sector176376.htm/sumilla176377.htm>

1993 *Decreto Legislativo N° 773*. Lima, 31 de diciembre.

<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00438.htm/a%C3%B1o75009.htm/mes78711.htm/dia79066.htm/sector79071.htm/sumilla79074.htm>

1992 *Decreto Ley N° 25859*. Lima, 24 de noviembre.

<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00438.htm/a%C3%B1o70533.htm/mes74034.htm/dia74346.htm/sector74347.htm/sumilla74348.htm>

1984 *Decreto Legislativo N° 300*. Lima, 30 de julio.

http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00438.htm/a%C3%B1o47257.htm/mes48825.htm/dia49070.htm/sector49075.htm/sumilla49076.htm#JD_DLeg300-A1

1982 *Decreto Legislativo N° 259*. Lima, 31 de diciembre.

<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPperuhistorico/coleccion00000.htm/tomo00184.htm/a%C3%B1o21168.htm/mes21478.htm/dia21537.htm/sector21538.htm/sumilla21539.htm>

1967 *Ley N° 16677*. Lima, 03 de agosto.

<http://spij.minjus.gob.pe/Textos-PDF/Leyes/1967/Marzo/16677.pdf>

2014 *Constitución Política del Perú 1993*. Novena Edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

PAREDES TORRES, Michael

2018 “Sentencia N° 02053-2013-PA/TC: Informe profesional para optar por el Título Profesional de Abogado”. Manuscrito. Lima, 13 de agosto de 2018.

ROBLES MORENO, Carmen et al.

2011 “La exención en materia tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977”. *Foro jurídico*. Lima, número 12, pp. 202 – 210.

2016 *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Cuarta Edición. Lima: Pacífico Editores S.A.C.

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco

2006a “Liberación tributaria”. *Derecho & Sociedad*. Lima, número 27, pp. 76 – 85.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2016 *Expediente N° 02053-2013-PA/TC*. Sentencia: 02 de junio de 2016.

2009 *Expediente N° 00016-207-AI/TC*. Sentencia: 03 de abril de 2009. Consulta: 30 de mayo de 2018.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00016-2007-AI.pdf>

2006a *Expediente N° 5970-2006-PA/TC*. Sentencia: 12 de noviembre de 2007. Consulta: 12 de octubre de 2018.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.pdf>

2006b *Expediente N° 6567-2006-PA/TC*. Sentencia: 11 de diciembre de 2006. Consulta: 12 de octubre de 2018.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06567-2006-AA.pdf>

2004 *Expediente N° 00042-2004-AI/TC*. Sentencia: 13 de abril de 2005.

2001 *Expediente N° 1483-2001-AA/TC*. Sentencia: 09 de setiembre de 2002.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01483-2001-AA.html>

TRIBUNAL FISCAL

2013 *Resolución N° 5510-8-2013*. Resolución: 02 de abril de 2013.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_05510.pdf

2010 *Resolución N° 06693-2-2010*. Resolución: 24 de junio de 2010. Consulta: 12 de octubre de 2018.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/2/2010_2_06693.pdf

1997b *Resolución N° 559-4-97*. Resolución: 27 de mayo de 1997. Consulta: 13 de octubre de 2018.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/4/1997_4_0559.pdf

1997 *Resolución N° 399-2-97*. Resolución: 11 de abril de 1997. Consulta: 12 de octubre de 2018.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/2/1997_2_0399.pdf

1976 *Resolución N° 11445*. Resolución: 23 de abril de 1976. Consulta: 12 de octubre de 2018.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1976/0/1976-011445-0.PDF

1973

Resolución N° 8893. Resolución: 23 de noviembre de 1973. Consulta: 12 de octubre de 2018.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1973/0/1973-008893-0.PDF

