

Régimen de las exenciones tributarias.

Por: Augusto Parra Muñoz.
Profesor de Derecho Económico
Escuela de Derecho. U. de Concepción

1.- Las exenciones constituyen una parte importante de la legislación tributaria. Más allá de las críticas que se escuchan en su contra y que alguna vez han llevado a proponer una derogación integral de ellas a fin de abrir un período de reordenamiento y reexamen de las existentes (*), siguen siendo una realidad considerable.

Sin embargo, la doctrina les ha dedicado una escasa atención limitándose a señalar su concepto, la ruptura que representa con los principios de igualdad y generalidad a entregar algunas clasificaciones de ellas (exenciones reales y personales; totales y parciales; temporales y permanentes; que operan de pleno derecho y que requieren declaración previa; etc.).

Por su parte, la legislación tributaria nacional abunda en normas que establecen exenciones, pero carece de disposiciones que fijen su régimen jurídico y resuelvan los numerosos problemas que su aplicación presenta en la práctica.

Por excepción, la Ley de Impuesto Territorial (Ley 17235) contempla ese tipo de normas (art. 2), pero no va más allá que a la definición de la vigencia de las exenciones, es decir al establecimiento del mo-

(*).- El Art. transitorio del D.L. 619, es un claro ejemplo de ello.

mento a partir del cual pueden hacerse efectivas.

Tampoco existe en nuestro medio un Reglamento u otra norma general de origen administrativo, que llene el vacío comentado.

2.- No ocurre lo mismo en el Derecho Comparado. Los Códigos Tributarios a que hemos tenido acceso contienen normas más o menos desarrolladas sobre el particular.

CUADRO SINOPTICO SOBRE REGIMEN DE EXENCIONES TRIBUTARIAS EN DERECHO COMPARADO

CODIGO	FUENTE	OTORGAMIENTO	VIGENCIA	DURACION	REVOCACION
Perú D.S. 263 (H) 6-IX 1966	Ley (Disp. Grales. N°s. 5y6)	Por excepción Las o los funcionarios diplomáticos extranjeros pueden otorgarse mediante resoluciones P. Ejecutivo (Disp. Grales. N° 12.		Si no se señala plazo: un año. La próxima exige Ley (Disp. Grales. N° 8)	Leyes que las establecen podrán modificarse o derogarse antes del término fijado para su vigencia cuando hayan cambiado substancialmente las causas o motivos que las originaron, "lo que deberá ser técnicamente comprobado" (Disp. Grales. N°13).
Bolivia DS 09298 2-VII-1970	Ley (Art 4) Nunca por interpretación análoga (art.64)	En condiciones y con los requisitos que establece la Ley.			Sólo por Ley; salvo que tenga plazo de duración (art. 64).
México Código Fiscal de la Federación D. Of. 19 -I-1967					Resoluciones favorables a los particulares no pueden ser anuladas ni revocadas por la Administración (art. 94).

CODIGO	FUENTE	OTORGAMIENTO	VIGENCIA	DURACION	REVOCAACION
España Ley Gral. Tributaria Ley 230 de 28-XII-63	Ley sometida a formalida- des especia- les para a - probación (arts. 10 b y 14).			Cinco (5) a- ños salvo que la ley dispenga lo contrario. (art. 15).	Sólo por ley. Mientras esté vigente se consi- dera derecho adquirido (arts. 10 b. y 15)
Buenos Ai- res O6d. Fiscal y Ley Imposi- tiva Texto Ordenado 1976		A pedido de par- te interesada y operan de pleno derecho (art. 55). Para algu- nos entes se conceden de ofi- cio (art. 59).	A partir del año en que refinan to- dos los requisi- tos (art. 59).	Son perma- nentes (art. 59).	Administración fiscal za veracidad de decla- raciones juradas que les hayan servido de base (art. 59).
Modelo O6di- go Tributa- rio para A- merica Lati- na, OEA / BID.	Ley (arts. 65 y si - guientes)	Acreditando cum- plimiento de condiciones y requisitos exi- gidos por la Ley (art. 66).		Plazo que señale la ley (art. 68).	Sólo por ley posterior que no afecta a las con plazo de duración vigente (art. 68).

Para demostrarlo entregamos un cuadro sinóptico del tratamiento del tema en los Códigos de Bolivia, España, Perú, México, el de la Provincia de Buenos Aires y el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID.

Además de las normas anteriores, aunque con menor frecuencia, encontramos las siguientes: a) definiciones de exención. Así el modelo de Código Tributario para América Latina establece, en su art. 65, que "exención es la dispensa legal de la obligación tributaria". Definición que reproduce, prácticamente, el art. 62 del Código Boliviano. b) algunos Códigos establecen ellos mismos exenciones de carácter general y permanente. Tal ocurre con el Código Mexicano (art. 16); c) responsabilidad especial de los funcionarios que intervienen en el otorgamiento de exenciones no establecidas por ley (Código Peruano, Disposiciones Generales, N°6), d) no extensión de la exención a tributos establecidos por leyes posteriores a aquella que la estableció, salvo que la ley disponga lo contrario y que los nuevos tributos "difieran sustancialmente de los incluidos en la norma de exoneración" (Modelo, art 67; Cód. Boliviano, art. 64).

3.- En nuestra opinión el Código Tributario, que contiene o debe contener todas aquellas normas que son de aplicación común a los diferentes tributos fiscales internos que existen en el país, ha de incluir normas generales en materia de exenciones a través de las cuales se fije el régimen jurídico a que ellas quedn sometidas. Se obtendría con ello un mayor grado de claridad y certeza en las relaciones jurídicas entre contribuyentes y administración, desterrando toda actuación arbitraria por parte de ésta mediante el expediente de forzarla a manifestar y fundar su voluntad a través de actos o resoluciones esencialmente impugnables en sede jurisdiccional.

¿Qué normas mínimas debe contener ese estatuto y cuál debe ser el rango de cada una de ellas?.

4.- En primer lugar, debe quedar claramente establecido que la existencia de exenciones, es decir, tanto su establecimiento como su derogación, es materia de ley.

Por su propia naturaleza, una norma semejante debe contenerse en la Constitución.

No está de más recordar que la Constitución del 25 (arts. 10 N°9 y 44 N°1) sólo exigía expresamente ley para el establecimiento, modificación o supresión de los tributos mismos. Tendencia que se mantiene en el AC N°3 (art. 1 N°5). Y como esos textos consagran explícitamente los principios de igualdad y generalidad de los impuestos, bien podría plantearse el problema de la constitucionalidad de las exenciones.

El Anteproyecto de Nueva Constitución (también denominado Proyecto Ortúzar) reitera la misma norma (n°19 del art. 19), pero consagra, art. 19 N°21, "la igualdad en el trato que debe dar el Estado y sus organismos en materia económica"; agregando: "sólo en virtud de una ley con quorum calificado, y siempre que no signifiquen una discriminación arbitraria, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica o establecer gravámenes que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá acompañarse anualmente en la Ley de Presupuestos".

Finalmente, en su art. 68, reserva la iniciativa exclusiva de las leyes destinadas "a establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión", al Presidente de la República.

Es decir, -enlazando la igualdad en el trato estatal en materia económica con las exenciones tributarias- se trata de limitar considerablemente la posibilidad de establecerlas, dándoles un carácter marcadamente excepcional. Y ello para preservar esa supuesta igualdad de derechos en materia económica.

Nos preguntamos, ¿cuántas exenciones de las que existen en nuestro medio han sido determinadas, justamente, por la necesidad de corregir y paliar desigualdades evidentes que caricaturizaban normas declarativas de igualdades?.

Distinto sería nuestro juicio sobre la norma propuesta, si ésta se enlazara a los principios de igualdad y de generalidad en materia tributaria y se procurara que las excepciones a ellas (encarnadas en las exenciones) cumplieran ciertas condiciones mínimas, destinadas a asegurar un uso apropiado y responsable de ellas. Rescatable es, por eso, la idea de que la iniciativa debe cuantificarse -por más que la cuantificación deba basarse en apreciaciones o ser meramente estimativa- y de que deba hacerse una cuantificación de lo que cada exención representa para el interés fiscal año a año, al proponer la Ley Anual de Presupuesto.

5.- Debiera, en segundo término, distinguirse entre aquellas exenciones que operan de pleno derecho y aquellas otras que precisan de un acto de verificación u homologación de antecedentes y declaración posterior. Respecto de las segundas es necesario aclarar que el derecho nace de la ley que instituye la exención y en el momento en que se cumplen las condiciones o requisitos que ella establece. El acto administrativo posterior tiene, entonces, un efecto simplemente declarativo.

En todo caso, si la Administración estima que el interesado no cumple con los requisitos legales para gozar de la exención, debe expresar así mediante una resolución fundada, la que sería impugnabile o reclamable (siéndole aplicable el procedimiento general de reclamaciones).

6.- La exención, desde que entra a operar en cada caso particular, constituye un derecho para el beneficiario.

Consecuencialmente, no se puede privar válidamente a nadie de él sino a través de una ley, la que debe respetar los plazos originales si éstos se encuentran establecidos.

Una excepción necesaria a tal regla la constituye la situación de aquellas exenciones para cuya existencia se necesita del cumplimiento permanente de ciertos requisitos. En tales casos, como es lógico, la Administración debe controlar el cumplimiento de ellos y debe estar dotada de facultades para revocar la exención, mediante resolución fundada e impugnabile, cuando han dejado de existir los fundamentos de hecho que determinaron su aplicación.

No se opone lo anterior a la caducidad de pleno derecho del beneficio, sea por cumplimiento del plazo o por incumplimiento de las exigencias legales. También en estos supuestos es importante la labor fiscalizadora de la Administración.

7.- Parece acertado reglar, también, la fecha de entrada en vigencia de la exención. En aquellos casos en que ha sido estrictamente necesario, como ocurre en materia de impuesto territorial o en el DFL 2, por ejemplo, nuestra legislación positiva ha resuelto expresamente el problema, pero esas mismas experiencias autorizan a pensar en la dictación de una norma general basada en algunas distinciones importantes (exenciones de pleno derecho; exenciones que exigen declaración; exenciones que exigen el otorgamiento de actos jurídicos especiales, etc...) que justifican momentos diferentes en la entrada en vigencia.

Finalmente, creemos positiva una norma -como la del Modelo de Código Tributario para América Latina- que precisa el efecto sobre las exenciones existentes de tributos posteriores, similares a aquel a que ella se encuentra referida.

Pero diferimos del Contenido sustantivo de la norma que se contiene en el texto referido, pues si toda exención es de derecho estricto ninguna extensión debe admitirse sin texto expreso.

Cabe preguntarse si no es preferible, obviando el problema, distinguir entre exenciones generales, absolutas y permanentes, necesariamente de carácter personal, contenidas en el Código Tributario mismo; y exenciones particulares o especiales, indistintamente personales o reales, referidas a cada impuesto separadamente. Las primeras serían extensibles a todo nuevo tributo que se instituyera y sólo se requeriría texto expreso para gravar a los beneficiarios; las segundas en cambio, por su propia naturaleza no serían jamás extensibles.

Pero una solución semejante plantea el arduo problema de determinar quienes serían los beneficiarios de las exenciones del primer grupo. La lectura de las principales leyes impositivas chilenas lleva a la conclusión de que solo el Estado, las Municipalidades, algunas otras personas jurídicas de Derecho Público -con exclusión de las empresas de propiedad de todos ellos-, las personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro que determine un D.S., podrían ser incluidos en una norma como la propuesta.

Y ello a pesar de la disposición sexta del DL 825 (1606), parcialmente rectificada por el art. 13 del mismo texto.

Ese D.L. sugiere un comentario final acerca del beneficiario de la exención. Siempre deberá ser tal el contribuyente (no el sujeto pasivo de la obligación tributaria, persona distinta particularmente tratándose de impuestos indirectos) cuando la exención es personal y el beneficio no puede comunicarse ni transferirse a terceros no incluidos en la norma que lo otorga. A ésta conclusión llegó hace tiempo la Corte Suprema, pero aún es frecuente advertir vacilaciones en la materia.