

## LA EXENCION TRIBUTARIA

LIC. YANNI STERLOFF CHARALAMPIDU

No, existe, según estima Sáinz de Bujanda, una definición unitaria de exención.<sup>1</sup> La importancia de la misma es fundamental, en especial para los países en desarrollo que han visto en ella un adecuado instrumento para la atracción de inversiones extranjeras y estímulo del propio capital nacional<sup>2</sup> adoptándose, desde hace algún tiempo, de esta misma forma, en las mismas economías centrales.<sup>3</sup>

Dos características comunes sobre las que se elabora un concepto unitario son: 1) La circunstancia de haberse producido el hecho imponible y, 2) La exclusión de la obligación tributaria. No obstante haberse producido el hecho imponible, la deuda impositiva no nace.<sup>4</sup>

Con todo, quedan sin resolver dos problemas fundamentales. Por un lado, ¿puede presuponerse siempre que en toda exención constituye un presupuesto lógico la realización del hecho hipotético previsto en la norma para el nacimiento de la obli-

gación? y ¿no surge nunca la obligación de pago a cargo del beneficiario a pesar de la exención?

A la primera de las interrogantes, y en relación con las exenciones subjetivas, se produce el hecho generador de la obligación tributaria pero ésta no surge para el sujeto exento. En relación con las exenciones objetivas, las cosas no son tan claras "...en ellas el supuesto exento puede ya formar parte de la operación lógica que conduce a la formulación normativa del hecho imponible. Si eso es así, la obligación no dejaría de nacer por una exclusión especial de la ley, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino porque éste resulta configurado por la norma de tal modo que, en algunas de sus modalidades o especificaciones, no genere la obligación de contribuir".<sup>5</sup>

En relación con la segunda interrogante, en la mayoría de los casos la exención impide que nazca la deuda tributaria. Sin embargo, no ocurre esto siempre, existen casos en que no podría negarse la

1. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, tomo III, 1963, p. 419.

2. "A pesar de que la lista de artículos de importación libre en el Arancel es bastante reducida, una gran parte del total de importaciones del país entra libre de derechos. La exoneración, o exención, de los aforos por propósitos específicos es una práctica establecida por muchos años en Costa Rica. ... parece ser que ordinariamente cerca de un cuarto a un tercio del total de importaciones entra de acuerdo con privilegios de exención establecidos. Aunque no haya estadísticas que muestren las importaciones que entran bajo exenciones de derechos, existe cierta información, por lo menos para algunos años, sobre el monto de los aforos que se han dejado de pagar en virtud de exoneraciones. En 1946 la Comisión de Hacienda del Congreso informó que las exoneraciones de Derechos de Aduana durante los años 1942, 1943 y 1944 habían sido de ₡ 7.592.548,00; ₡ 12.570.960,00 y ₡ 12.502.162,00, respectivamente. La Comisión indicó que en 1945, año durante el cual el total ingresos por concepto de derecho de importación sumaron ₡ 22.318.353,00 las exenciones ascendieron a más de. ... ₡ 11.000.000,00; ello quiere decir que en ese año, las exoneraciones de aforos fueron equivalentes a más de 50% del total cobrado por concepto de derechos.

En otras palabras, las exoneraciones ascendieron a más de un tercio del monto total que podría haberse cobrado por concepto de aforos de no haber existido ellas".

LYNCH, David, *Política Arancelaria en Costa Rica. Informe al Ministro de Economía y Hacienda*, San José, Imprenta Nacional, octubre de 1951, p. 25.

3. Ver STEPHEN DEMPSEY, Paul, *Incentivos Legales y Económicos para Inversiones Directas Extranjeras en el Sureste de Estados Unidos*, *Comparative Judicial Review*, volumen XVI, 1979.

4. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *op. cit.*, p. 419.

5. *Ibidem*, pp. 426 y 427.

inexistencia del nacimiento de la obligación, pese a la existencia de una exención tributaria. Un caso es el de las exenciones parciales en donde el hecho generador se produce y da nacimiento a la obligación tributaria generándose una deuda pero siendo la misma de cuantía inferior al monto que, normalmente, hubiese correspondido. Caso éste, por ejemplo el de la exención de aforos de aduana en la importación de materias primas, productos semi-elaborados o materiales que entren en la composición o en el proceso de elaboración del producto final en la Ley de Protección y Desarrollo Industrial.<sup>6</sup> El otro caso es el de las exenciones que producen su eficacia excluyente de la carta tributaria por medio del reembolso de cuotas impositivas satisfechas con anterioridad como las fianzas o garantías exigidas por el Ministerio de Hacienda, equivalentes al 110% de los derechos a pagar sobre los artículos importados sujetos al régimen de importación temporal de la Ley de Fomento a las Exportaciones.<sup>7-8</sup>

Araújo Falcao expresa que la exención es una situación jurídica en virtud de la cual el hecho o acto es afectado de manera abstracta, pero por disposición especial se dispensa de pagarlo.<sup>9</sup>

Otros la expresan como una "dispensa del pago del tributo debido, hecha por disposición expresa de la ley, y por esa misma razón de naturaleza excepcional",<sup>10</sup> en una definición como la del Código Tributario que la define como una dispensa legal de la obligación tributaria.<sup>11</sup>

Micheli explica que se habla comúnmente de excepciones establecidas por ley "en cuanto sustraen a la disciplina general del tributo o a ciertos sujetos o también determinadas situaciones objetivas. Dichas exenciones... parecen ponerse como excepciones a la regla o como hechos jurídicos derivados de la realización del hecho constitutivo".<sup>12</sup>

La Suprema Corte de Justicia de México se ha manifestado en el sentido de que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condenan en forma privativa los impuestos ya causados.<sup>13</sup>

Estas definiciones, a nuestra manera de ver, observan consecuencia final de la exención, su parte exterior, o sea, la dispensa del pago, sin definir íntegramente la figura.

La relación tributaria se da lugar como consecuencia del fenómeno tributario y que se concreta en la obligación del ciudadano de contribuir en forma pecuniaria con los gastos públicos y en el derecho del ente público en exigir la prestación.<sup>14</sup> Sin embargo esta relación jurídico-tributaria está integrada por correlativos derechos y obligaciones que nacen del ejercicio del poder tributario, alcanzando, por un lado, el titular del mismo y a contribuyentes y terceros por otro.<sup>15</sup>

Así, según Giannini, la relación jurídico-tributaria es de contenido complejo ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones positivas o negativas, así como derechos de las personas sujetas a la potestad tributaria. En el conjunto se encuentra la esencia de la relación cual es el pago del tributo individualizándose con el nombre de deuda tributaria reservándose la expresión genérica de "derechos y obligaciones tributarios" para las demás situaciones jurídicas de la relación. La primera nace a consecuencia del presupuesto material del tributo en tanto que los otros pueden originarse en meros actos administrativos. La obligación tributaria, es decir, el deber de cumplir la prestación, constituye la médula de la relación, jurídico-tributaria y el fin último del tributo.<sup>16</sup>

La relación jurídico-tributaria nace a consecuencia de un hecho que la ley tributaria contem-

6. Ley 2426 de 21 de agosto de 1959, artículo 19, inciso d).

7. Ley 5162 de 22 de diciembre de 1972, artículo 13.

8. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *op. cit.*, p. 427.

9. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, tomo I, 2a. edición, 1970, p. 427.

10. Centro Interamericano de Estudio Tributario (CIET), Curso Regional Centroamericano de Derecho Tributario, San José, 1974, p. 3.

11. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, artículo 61.

12. MICHEL, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derechos Reunidas, 1975, p. 383.

13. DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa S.A., quinta edición, 1973, p. 475.

14. BLANCO RAMOS, Ignacio, *Derecho Tributario, Parte General. Legislación Española*, pp. 20, 22 y 44.

15. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 371.

16. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 471.

pla y por cuyo acaecimiento sujeta a su titular al pago del tributo.

Un hecho cualquiera, al considerarse por la ley como causa de efectos jurídicos, pasa a ser un hecho jurídico, y tratándose de la ley tributaria, un hecho tributario. Este, o el conjunto de ellos, origina una situación del individuo ante el Estado que es el presupuesto del tributo, de allí la identificación que hace la doctrina del hecho tributario con el presupuesto material del tributo.<sup>17</sup>

Bien expresa nuestro Código Tributario al expresar que "el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".<sup>18</sup>

Así, diferimos con Blanco Ramos, citando a Amorós, cuando manifiesta que la obligación tributaria existe en potencia desde el nacimiento de la relación tributaria, o sea, al producirse el hecho generador, pues la norma que le otorga relevancia jurídica, o relevancia tributaria, a un hecho, al producirse éste, posee eficacia constitutiva al originar la relación jurídico-tributaria y más concretamente, la obligación tributaria teniendo la determinación un mero efecto declarativo. Así lo manifiesta nuestro Código Tributario: "La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia".<sup>19-20</sup>

La obligación tributaria existe en concreto al realizarse el presupuesto de hecho contemplado por la norma. Desde un punto de vista causal, la producción de la situación de hecho o de las situaciones jurídicas contempladas como hecho generador son causa de efectos jurídicos cuales son los derivados de la relación jurídico-tributaria en general, y en particular, de la obligación tributaria. En esta última, el efecto es constitutivo de ella y la situación jurídica subyacente es de poder para la administración y de deber para el obligado. La circunstancia de la producción del hecho generador crea la obligación tributaria en concreto, no en abstracto, que es su efecto, entonces el hecho

generador deviene eficaz en tanto generador de efectos jurídicos.

La determinación, con efecto declarativo de un poder y un deber colaterales cae dentro del ámbito de la efectividad, o sea, el cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria, no de la eficacia.

En la exención, la situación es, en sustancia, la misma. La producción del hecho generador del tributo contemplado por la norma produce efectos jurídicos que son determinados por la propia norma que concede la exención. Esta norma tiene efecto extintivo o modificativo de la obligación tributaria para determinado sujeto o actividad beneficiados asignándole efectos diversos sobre el mismo presupuesto. Estos efectos son, al igual que con los tributos, constitutivos pero, esta vez, la situación jurídica subyacente en ellos es revertida en poder para el ciudadano y en deber para la Administración Tributaria. En el primer caso estamos frente a un auténtico derecho a la desgravación en el cual los actos administrativos para su determinación tiene también un efecto simplemente declarativo, y en el último, en un deber de abstención de la Administración.

Entonces, exención es una situación jurídica en virtud de la cual la norma que la concede revierte los efectos constitutivos de la obligación tributaria que nacen al producirse el hecho generador del tributo, de poder para la Administración y deber del obligado, a poder para el beneficiado y deber para la Administración, de sujeto activo de la exención y cuya efectividad es la extinción de la obligación de pago.

Es por esto, que la exención tiene carácter excepcional y la intención de acordarla no puede considerarse sobreentendida debiendo el legislador expresarla en términos claros e inequívocos.<sup>21</sup> La interpretación que de ella deriva ha de ser restrictiva acorde, además, con el artículo 62 del Código Tributario que persigue la finalidad de que la norma contemple el mayor número de aspectos relativos a la exención con lo que se limita, a la

17. BLANCO RAMOS, Ignacio, *op. cit.*, p. 71.

18. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, artículo 31.

19. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, artículo 116.

20. BLANCO RAMOS, Ignacio, *op. cit.*, p. 48.

21. *Procuraduría General de la República*, Oficio núm. 13-81, dirigido a la Dirección General de Hacienda el 21 de enero de 1981.

Citado por BRENES LEON, José Alberto y otros, *El Régimen de Exención de Tributos en Costa Rica*, San José, Seminario de Graduación para optar al título de Licenciado en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 1981, pp. 130 y 131.

vez, las posibilidades de actuación por la Administración.<sup>22</sup> En este sentido, no obstante interpretarse las normas tributarias con arreglo a los métodos admitidos por el Derecho Común, la analogía no puede crear exenciones.<sup>23</sup>

Desde el punto de vista hacendista, constituyendo los incentivos o estímulos una clase de los incentivos económicos *lato sensu*, las exenciones pueden catalogarse como gastos distributivos del Estado como una categoría de gastos intermedio entre los que vuelven a la economía nacional ingresos y utilidades que equivalen al menos a los que fueron sustraídos, y los gastos reales que ori-

ginan una permanente disparidad entre la renta nacional y el producto social sin tomar en cuenta su forma de financiación.<sup>24</sup>

Se trata de una transferencia del poder de disposición de una persona a otra. En el caso del Estado como incentivador —cuyos fondos proporcionan los contribuyentes— la transferencia se hace al incentivado —productor, exportador, etc.—. Los incentivos constituyen de tal modo una subvención que se comprende dentro del cuadro de los gastos de distribución, configurando una categoría de ellos.<sup>25</sup>

\*\*\*

22. *Ibídem*, p. 174.

23. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, artículo 6.

24. GIANPIETRO BORRAS, Gabriel, *Incentivos Tributarios para el Desarrollo*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1976, pp. 62 y 63.

25. *Ibídem*, p. 63.