

La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones

Subtle difference between the exemptions and not subjectation

Dominga Ariza Rodríguez*

Corporación Universitaria de la Costa

Artículo de reflexión no derivado de investigación / Recibido: Julio 26 de 2011/ Aceptado: Septiembre 29 de 2011

RESUMEN

El objetivo primordial de este documento es mostrar las diferencias que se presentan entre la exención y la no sujeción; para ello se exponen los criterios de excelentes tratadistas de esta temática, confrontándolo con lo reglado por el Decreto 0180 de 2010, Estatuto Tributario Distrital del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, con respecto al hecho generador, a las exenciones y a las no sujeciones. Para materializar este objetivo se parte de la doctrina general existente sobre estas dos figuras, con especial atención en aquellas cuestiones que tienen una mayor incidencia en los impuestos que conforman el sistema tributario local, y en especial el Impuesto de Industria y Comercio.

Palabras clave

Sistema tributario local, Impuesto de Industria y Comercio, hecho generador, exenciones, no sujeciones.

ABSTRACT

The primary objective of this paper is to present the differences that exist between the exemption and not subject, for it sets out the criteria of excellent writers on this subject, confronted with what regulated by Decree 0180 of 2010, the Tax District District Special, Industrial and Port of Barranquilla, regarding the event, exemptions, and no restraints. To realize this goal, part of the existing general theory on these two figures, with a focus on issues that have a higher incidence of taxes that make up the local tax system, especially the Tax of Industry and Commerce.

Keywords

Local Taxation, Trade and Industry Tax, Event, Exemptions, No subjectations.

* Economista, Contadora Pública de la Universidad del Atlántico. Especialista en Tributaria, Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa, de la Universidad Autónoma del Caribe. Diplomada en Didáctica de las Ciencias Administrativas y Empresariales. Diplomada en Pedagogía Profesional Universitaria. Diplomada en Tendencias Internacionales del Currículo y Formación del Profesorado Universitario. Docente Investigadora del programa de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria de la Costa. Investigadora del grupo GICADE, categoría B de Colciencias. Docente de la Especialización en Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria de la CUC. Docente de la Especialización en Revisoría Fiscal de la CUC. Amplia experiencia en consultoría privada. Miembro del ICDT. Doctorando en Derecho Fiscal, de la Universidad de Salamanca, España. Ha dirigido proyectos de grado a nivel de pregrado y postgrado. darizaro@yahoo.es

Atendiendo el concepto filosófico de cada institución jurídica (no sujeción y exención), es importante dar claridad a cada concepto, en su definición terminológica, con el simple objeto de analizar las no sujeciones planteadas en el Decreto 0180 de 2010, del Estatuto Tributario Distrital, del Distrito de Barranquilla.

Si consideramos que la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria, dentro del esquema normativo, debemos hablar, en consecuencia, de hechos sujetos, quedando insertos en la no sujeción todos aquellos que no generen esa obligación (Sainz de Bujanda, 1963). En los supuestos de no sujeción, no hay realización del hecho imponible y es la norma que define el hecho imponible la que tipifica los hechos que quedan fuera de la órbita del tributo, siendo Sainz de Bujanda quien expresa que los supuestos de no sujeción no añaden nada al ordenamiento y son jurídicamente innecesarios, pues la consecuencia de la norma deriva del propio hecho imponible.

Lozano Serrano (1988) define la diferencia entre las exenciones y la no sujeción expresando: *“Desde el punto de vista formal, la diferencia entre unas y otras ha sido nítidamente acuñada por la dogmática jurídica, pues mientras el presupuesto de hecho de la exención —se dice— integra el hecho imponible del tributo, esos otros supuestos, los de no sujeción, quedan fuera de éste, siendo por tanto, a efectos del concreto tributo, hechos irrelevantes, a jurídicos, que escapan a las fronteras del hecho imponible y no son aptos, por consiguiente, para generar la obligación del pago del mismo. Así en tanto en la exención se realiza el hecho imponible, siendo precisa una segunda norma —la de exención— que anule los efectos habituales de su verificación, en los supuestos de no sujeción no hay realización del hecho imponible, y es la propia norma definidora de éste la que, al tipificar ciertos hechos como relevantes, deja en la ajuricidad a los demás”*.

En el criterio de Falcón y Tella (1989), *“las exenciones presentan una aparente similitud con los supuestos de no sujeción, pues —en ninguno de los dos casos: exenciones totales, o exenciones parciales— surge la obligación tributaria, por lo que inmediatamente se plantea el problema de delimitar con exactitud una y otra figura”*.

Simón (1995) se basa en los principios jurídicos y expresa la diferenciación que existe entre los criterios de no sujeción y exención, al afirmar que, partiendo de la existencia de normas que tutelan el interés recaudatorio de los entes públicos y los principios jurídicos que legitiman la recaudación, se deben considerar supuestos de no sujeción aquellos casos en los que la no tributación está justificada por la aplicación de los mismos principios jurídicos en que se funda el tributo (Núñez, 1991); en cambio, hay exención cuando el legislador establece la no tributación basándose en otros principios diferentes cuya legitimidad constitucional y compatibilidad con la institución del tributo es perfectamente defendible (Simón, 1995).

Pérez de Ayala y González (1983) conceptúan, sobre los criterios de no sujeción, que *“dando por supuesto que la sujeción al tributo solo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la situación opuesta a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto”*.

Igualmente conceptúan los autores que *“a través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible”*. (Pérez de Ayala y González, 1983)

Las no sujeciones consisten en la manifestación expresa que hace el legislador respecto de la exclusión de ciertos individuos o actividades, según el caso, del hecho generador que configura el impuesto. La no sujeción se manifiesta en la no presentación de declaraciones tributarias y el no pago del impuesto.

Analizando ahora el término **exención**, viene del latín *exemptio, -ónis*; que significa efecto de eximir; fiscalmente, representa la ventaja fiscal que la ley otorga a un contribuyente, en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo.

Otro concepto generalizado en el ámbito tributario es que la exención es la omisión del impuesto en el caso de que no se aprecie capacidad contributiva en el receptor de la renta. Solo puede ser detraída por el impuesto la renta disponible para este fin por el sujeto. Este ha de satisfacer en primer lugar sus necesidades vitales; si su renta no supera ese mínimo necesario, carece de capacidad para tributar y se suele utilizar el instrumento técnico de la exención para evitar el gravamen sobre sus rentas. El uso de la exención es compatible con las demás técnicas (González, 1983). La exención revela simplemente ausencia de capacidad contributiva (González, 1983). Puede haber una capacidad económica apta solo para el sustento del sujeto pasivo y de las personas a su cargo, pero que no alcance para hacer frente a otros gastos

públicos; es decir, quien goza solamente de lo indispensable para vivir, tiene capacidad económica, pero no tiene capacidad contributiva.

A continuación se presentan diferentes exponentes de la institución jurídica EXENCIONES, con el objeto de mostrar los criterios de los mejores tratadistas en el área tributaria. Berliri (1965) expresa que en los supuestos de exención si se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria por efecto de la norma exoneradora.

La Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) en su artículo 22 define las exenciones: *“son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”*.

En este orden de ideas y después de dar claridad sobre el significado o definición terminológica de cada institución jurídica, se presenta una breve comparación con lo preceptuado por el Decreto 0180 de 2010, actual Estatuto Tributario Distrital del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, analizando el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio reglado por el artículo 36, con las actividades no sujetas. El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio se define como: *“El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”*.

Confrontando el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, que es la realización de actividades industriales, comerciales y de servi-

cios, con las actividades no sujetas, regladas por el artículo 57², se puede inferir que el grueso de esas actividades, como la producción agrícola primaria ganadera y avícola y demás son en general actividades industriales, comerciales y de servicios, que caen dentro de la órbita del hecho generador y que deben ser consideradas como actividades exentas propiamente dichas.

CONCLUSIONES

- Precisando en la exención se realiza el hecho generador y es la norma la que exige al contribuyente de la obligación tributaria. Son ejemplos de exenciones en el Decreto 0180 de 2010 (Estatuto Tributario Distrital del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla), lo reglado en el artículo 58 del

mencionado decreto, tales como los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición, distribución o venta de libros; es así como las actividades citadas son actividades que caen dentro del hecho generador del tributo y existe una norma que lo exige del pago del tributo.

- En las actividades no sujetas no se realiza el hecho generador, debido a que los hechos no sujetos quedan por fuera de la órbita del tributo. Si se analiza la producción de artículos en el país, destinados a la exportación, caen dentro del hecho generador, dentro de las actividades industriales; por lo tanto, la caracterización adecuada sería la de actividades exentas: la exportación.
- En términos generales, es muy importante

2 Alcaldía Mayor de Barranquilla. Decreto 0180 de 2010, Artículo 57, Actividades No Sujetas:

- 1) La producción agrícola primaria, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.
- 2) Los artículos de producción nacional destinados a la exportación.
- 3) Los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y las instituciones prestadoras de salud en lo pertinente a los planes obligatorios de salud.
- 4) La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea.
- 5) Las de tránsito de los artículos de cualquier género que atraviesen por el territorio del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla encaminados a un lugar diferente del Distrito, consagradas en la Ley 26 de 1904.
- 6) La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el Artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986.
- 7) Los proyectos energéticos que presenten las entidades territoriales de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías.
- 8) Los juegos de suerte y azar en los términos establecidos en el Artículo 49 de la Ley 643 de 2001.
- 9) El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y sus secretarías.
- 10) Las actividades artesanales, entendidas como aquellas realizadas por personas naturales, de manera manual y desautomatizada, cuya producción en serie no sea repetitiva e idéntica, sin que en esta transformación intervengan más de cinco personas, simultáneamente, y siempre que estas personas no tengan otra actividad económica diferente. **Parágrafo primero:** Cuando las entidades a que se refiere el numeral 3 de este artículo realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades. **Parágrafo segundo:** Quienes realicen las actividades no sujetas de que trata el presente artículo no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración del impuesto de industria y comercio.

al momento de legislar hacerlo con los conceptos epistemológicos precisos, las exenciones como exenciones y las no sujeciones como no sujeción, atendiendo la definición epistemológica de cada institución, con la finalidad de emitir normas claras y de fácil interpretación y aplicación. Es así como lo preceptuado por el Decreto 0180 en las actividades no sujetas realmente son actividades exentas.

El artículo 58³ reglamenta las exenciones del Impuesto de Industria y Comercio, haciendo énfasis en los sujetos, contribuyentes exentos.

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García-Quintana, C. (1979). El Presupuesto de Gastos Fiscales. PyGp, núm. 1.
- Bayona De Perogordo, J. J., & Soler Roch, M. T. (1989). Materiales de Derecho Financiero, 3a. ed., Alicante: Librería Compás.
- Berliri, A. (1965). Corso istituzionale di Diritto tributario, Milán: Giuffrè.
- Bravo Arteaga, J. R. (s.f). Derecho Tributario. Segunda Edición. Bogotá: ICDT.
- Cañal, F. (1997). Las Rentas Familiares en el Impuesto so-

- 3 Alcaldía Mayor de Barranquilla, Decreto 0180 de 2010. Artículo 58: Exenciones del Impuesto de Industria y Comercio:
- 1) Continuarán vigentes los beneficios tributarios contemplados en tratados o convenios internacionales.
 - 2) Los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición, distribución o venta de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, de conformidad con el Artículo 34 de la Ley 98 de 1993, tendrán una exención del 70% del Impuesto de Industria y Comercio.
 - 3) En los términos del Artículo 162 del Acuerdo 7 de 2007, las personas que ejerzan actividad comercial en establecimientos cuya actividad esté clasificada como uso atípico, que decidan voluntariamente relocalizarse a zonas legalmente establecidas, antes de la mitad del plazo establecido en el Plan de Ordenamiento Territorial, tendrán exención del Impuesto de Industria y Comercio del 60% del impuesto a cargo durante los tres primeros años desde la relocalización y para los tres años siguientes una exención del 40% del impuesto a cargo.
 - 4) En los términos del Artículo 265 del Acuerdo 7 de 2007, las personas propietarias de establecimientos que pres- tan servicios de alto impacto socio-sicológicos, que decidan voluntariamente relocalizarse a zonas legalmente permitidas tendrán los siguientes beneficios cuando se encuentren en las condiciones descritas:
 - Que se relocalicen en los sitios permitidos, dentro de la mitad del tiempo máximo establecido en el Plan de Ordenamiento Territorial, tendrán exención del 100% del Impuesto de Industria y Comercio a cargo durante los tres primeros años siguientes a la relocalización, y del 50% durante los tres años restantes.
 - Que se relocalicen en zonas legalmente permitidas, dentro del tiempo máximo establecido en el Plan de Ordenamiento Territorial, y por fuera de la mitad del tiempo máximo establecido, tendrán exención del impuesto de Industria y Comercio de un 50% del impuesto a cargo durante los primeros tres años siguientes a la relocalización y en los tres años restantes del 25%.
 - 5) En los términos del Artículo 288 del Acuerdo 7 de 2007, se exonera del pago del 100% del Impuesto de Industria y Comercio a cargo, a los inmuebles en los que se construyan edificaciones de dos o más pisos y se les de uso exclusivo de estacionamientos públicos, durante el término de nueve (9) años desde el año siguiente a la fecha de entrega de la obra por el propietario a la entidad encargada del control urbano. Cuando se trate de edificaciones de un solo piso construidas como estacionamiento público, la exención se aplicará durante tres (3) años, desde el año siguiente a la fecha de entrega de la obra por el propietario a la entidad encargada del Control Urbano.
 - 6) Las nuevas empresas industriales, que se radiquen en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla desde el 1 de enero del 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2014 y que generen más de cuarenta (40) empleos directos de carácter permanente, tendrán una exención por cinco (5) años, que se concede en las siguientes proporciones:

bre la Renta de las Personas Físicas. Instituto de Ciencias para la Familia. Universidad de Navarra: Ed. Rialp.

Cencerrado Milán, E. (1999) El mínimo exento en el Sistema Tributario Español. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.

Cortés Domínguez (1985). Ordenamiento tributario español I, 4a. ed. Madrid: Civitas.

Checa González, C. (2001). Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal. Valladolid: Lex Nova.

Falcón y Tella R. (1989). Exenciones, Beneficios fiscales y derechos adquiridos en el impuesto sobre sociedades, Crónica Tributaria, núm. 58.

González García, E. (s.f). Familia e Impuesto.

González Sánchez, M. (1980). Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos, en R. P. G. P., núm. 5.

González Pueyo, J. M. (1990). Manual de Ingresos Locales tributarios y no tributarios. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

Hallivis Pelayo, M. (2007). Teoría General de la Interpretación. México: Porrúa.

Lozano Serrano, C. (1988). Exenciones tributarias y Derechos Adquiridos. Madrid: Tecnos.

Lozano Serrano, C. (1990). Exenciones Tributarias y Beneficios Fiscales. 2a. ed., Madrid.

Menéndez Moreno y otros (2005). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra, 6a. edición. Valladolid: Lex nova.

Moschetti (1980). El Principio de Capacidad Contributiva. En: Calero Gallego, J. M. & Navas Vázquez, R. (estudio, traducción y notas). Madrid: IEF.

Núñez Pérez, G. G. (1991) Hecho imponible. No sujeción y exención, en AA.VV., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, V-I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Pérez de Ayala, J. L., & González García, E. (1983). Curso de Derecho Tributario. Tomo 1. 2a. Edición. Editorial de Derecho Financiero.

Para los dos primeros años, el 100%, para el tercer año el 75%, y para el cuarto y quinto año el 50%.

Para el reconocimiento de esta exención se presentará solicitud escrita ante la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital allegando los documentos, incluyendo un estudio de prefactibilidad en la actividad a desarrollar por la empresa, que acrediten el cumplimiento de tales requisitos para que se expida el acto administrativo que reconozca la exención. La exención se renovará anualmente en la proporción que le corresponda, para lo cual el contribuyente deberá demostrar la permanencia de los requisitos que la originaron.

- 7) Las pequeñas y medianas empresas industriales, que se radiquen en Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla desde el 1 de enero del 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2014, que generen respectivamente entre diez (10) y veinte (20) o más empleos nuevos directos permanentes, tendrán una exención por cinco (5) años que se conceden en las siguientes proporciones:

Para los dos primeros años, el 100%, para el tercer año el 75%, y para el cuarto y quinto año el 50%.

Para el reconocimiento de esta exención se presentará solicitud escrita ante la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital allegando los documentos incluyendo estudio de prefactibilidad en la actividad a desarrollar por la empresa que acrediten el cumplimiento de tales requisitos para que se expida el acto administrativo que reconozca la exención. La exención se renovará anualmente en la proporción que le corresponda, para lo cual el contribuyente deberá demostrar la permanencia de los requisitos que la originaron. Parágrafo: Las exenciones de los numerales 3 y 4 se pueden aplicar siempre y cuando el inmueble objeto de relocalización sea utilizado para los fines permitidos por la norma urbanística.

Es importante tener presente la conceptualización de cada término al momento de legislar no genera confusiones al momento de la aplicación de la norma.

Pérez Ron, J. L. (1999). Las exenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Valencia: Tirant lo Blanch.

Rezzoagli, L. C. (2006). Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos. Primera edición. México D.F.: Cárdenas Velasco Editores, S.A. de C.V.

Sainz de Bujanda, F. (1963) Teoría Jurídica de la exención Tributaria, en Hacienda y Derecho, Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Sainz de Bujanda, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Décima Edición. Madrid: Universidad Complutense - Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones.

Salinas Arrambide, P. (1990). La exención en la Teoría

General del derecho Tributario, tesis doctoral. México: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Schick, W. (1980). La obligación de las autoridades fiscales de recaudar los impuestos. Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario. Madrid: Edersa.

Simón Acosta, E. (1995). Artículo 44. "Incrementos y disminuciones de Patrimonio. Concepto", en AA.VV., Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Arazandi, Pamplona.

Soler Roch, M. T. (1983). Incentivos a la Inversión y justicia tributaria. Madrid: Civitas.