

El Principio de la “Retroactividad” de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993

Ángel Marco Chávez Gonzales*

“Nuestra Constitución Política de 1993 prohíbe la retroactividad de las leyes, salvo en materia penal cuando favorece al reo. La aplicación de esta norma en materia tributaria es analizada en el presente artículo a la luz de los principios tributarios y el sistema constitucional, arribando a la tesis de la admisión de la retroactividad de la ley tributaria como supuesto excepcional. De este modo, el autor realiza una importante contribución en el delicado análisis de la vigencia de la norma tributaria y su vigencia en el tiempo.”

Introducción

En este artículo deseo abordar directamente el tema sobre si el principio de irretroactividad previsto en el artículo 103 de la Constitución Política de 1993 admite la eficacia retroactiva de la ley tributaria material¹. Por ello, primero haremos un estudio sobre la real extensión del principio de irretroactividad de la ley en el campo tributario, luego indagaremos si cabe admitir la retroactividad de la ley tributaria según el artículo 74 de la Constitución Política y los principios tributarios.

1.- La Irretroactividad de la Ley

El texto actual del artículo 103 de la Constitución Política del Perú señala “(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo

(...)”². Esta modificatoria se dio a propósito “de una situación de coyuntura, que fue la necesidad de regular adecuadamente el sistema de protección previsional y resolver los problemas generados por la aplicación de los Decretos Leyes Nros. 19990 y 20530 sobre pensiones y particularmente el tema de la “cédula viva”³, pero “es claro que el actual texto normativo del artículo 103 – en el que se incorpora la regla de la aplicación inmediata de la ley en caso de conflictos de normas en el tiempo – no sólo ha pasado a tener rango constitucional, sino que su aplicación es general para todos los casos, habiéndose seguido de esta manera la línea impuesta hace más de 20 años por el Código Civil de 1984”⁴.

En ese sentido, dicha regla constitucional establece la irretroactividad de la ley o aplicación inmediata de la ley⁵ y proscribire la aplicación de normas jurídicas de cualquier índole con efectos retroactivos, salvo una excepción, la materia penal dentro de la cual se puede incluir la ley penal tributaria⁶ y las sanciones

* Abogado PUCP. LLM Boston University. Docente de post grado.

1 Para la doctrina más representativa la parte central del derecho tributario es el material porque constituye el hecho tributario el eje en función del cual debe evaluarse la aplicación temporal de las leyes. Ver: ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. “Algunos apuntes sobre la aplicación de las normas tributarias en el tiempo”. En: Revista Peruana de Derecho de la Empresa. Nro. 55, Año XVIII, 2003, pág. 19 y 28.

2 Según modificatoria efectuada por la Ley Nro. 28389 publicada el 18 de noviembre de 2004.

3 MURO ROJO, Manuel. “Aplicación de la Ley en el tiempo”. En: La Constitución Comentada. Análisis artículo por artículo. Ed. Gaceta Jurídica. Tomo II. pág. 162 a 165.

4 Idem. “deben distinguirse cada uno de los efectos o consecuencias derivadas de los hechos, situaciones y relaciones, a fin de determinar cuáles son los efectos o consecuencias que aún subsisten y a las que habrá de aplicarse la nueva legislación, entendiéndose que esta no alcanzará a los efectos o consecuencias ya producidas, las cuales se habrán regido por la ley anterior, tornándose en inmodificables”.

5 ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. Ob. Cit. Pág. 12 a 14.

6 Idem. pág. 26 a 29.

por infracciones tributarias⁷ siempre que sean más favorables que las leyes anteriores, cualquier otra norma legal que pretenda tener efectos retroactivos resulta violatoria al principio de irretroactividad de la ley consagrado en la Constitución Política.

“Así, el principio de irretroactividad de la ley nace como una garantía de los ciudadanos que asegura la tranquilidad, la paz y el orden de la sociedad frente al capricho o arbitrariedad del legislador.”

Tal como dice Araoz Villena sobre la aplicación irretroactiva de la ley, las nuevas leyes son aplicables sobre los efectos o consecuencias que se produzcan después de la promulgación de dichas nuevas leyes, aun cuando tengan su origen en situaciones jurídicas previas, y que se ha abandonado definitivamente la teoría de los derechos adquiridos, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos, en virtud de la cual la nueva ley se aplica en forma inmediata a las relaciones jurídicas originadas con anterioridad a su vigencia, pero que se cumplan o concluyan durante la vigencia de tal nueva ley⁸.

Este principio de irretroactividad de la ley obedece a una situación de carácter histórico, durante la revolución francesa “se produjeron lamentables experiencias de leyes retroactivas. Debemos citar particularmente el célebre decreto de nivoso del año II. La Convención hizo aplicables a todas las sucesiones abiertas después del 14 de julio de 1789 las nuevas leyes sucesorias que descansaban sobre la idea de igualdad. Fue necesario volver a hacer las particiones. Pero se produjo un desorden tan grande, ocasionó tantas protestas que debieron tomarse medidas de contra-retroactividad. No es sorprendente, por lo tanto, que los redactores del Código Civil se hayan preocupado antes que nada de condenar la retroactividad al plantear la solución de principio de los conflictos de leyes en el tiempo⁹. Así, este principio se enunció en el artículo 2 del Código Civil francés y luego en todas

las legislaciones del mundo moderno. Así, el principio de irretroactividad de la ley nace como una garantía de los ciudadanos que asegura la tranquilidad, la paz y el orden de la sociedad frente al capricho o arbitrariedad del legislador de atentar contra derechos o imponer castigos por hechos que tuvieron lugar antes de la vigencia de la nueva ley.

2. La Ley Tributaria y el Artículo 103 de la Constitución Política

En la dogmática del Derecho Público de finales del siglo XIX, el deber tributario se fundaba en la existencia de una situación jurídica de sujeción general que ligaba al individuo con el Estado y en virtud del cual estaba obligado a obedecer y cumplir las pretensiones de la Administración financiera; no había lugar al reconocimiento de los derechos de libertad del individuo frente al Estado sino a meros derechos reflejos¹⁰.

Por ello, la ley tributaria material era vista como una norma sancionadora por lo que Ataliba aclaraba que el tributo es una obligación distinta a la sanción por acto ilícito¹¹, o era vista como norma restrictiva de derechos como el de propiedad. Así, Ferrara opinaba que éstas destruían las riquezas sin compensación para los gobernados¹², por lo que la irretroactividad de la ley en materia tributaria era una garantía del contribuyente frente al poder del Estado salvo beneficiara al contribuyente.

Hoy en día la norma tributaria “es una obligación impuesta con carácter general a todos los ciudadanos con el fin de contribuir al sostenimiento del Estado”¹³ ¹⁴, por ello Menéndez expresa: “En época pretéritas se suscitó cierta polémica sobre si las normas jurídico tributarias tenían carácter sancionador. Hoy esta polémica está superada y se entiende que el deber de contribuir es un deber ciudadano y no una sanción. También se ha planteado si la regulación de los tributos ha de tener carácter irretroactivo por ser normas restrictivas de derechos individuales, hipótesis que debe ser igualmente rechazada, ya que se entiende que esa consideración se refiere a restricciones básicas o radicales de derechos”¹⁵.

7 Sobre el carácter penal de las sanciones por infracciones tributarias: ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. Ob. Cit. pág. 28 y CHAVEZ GONZALES, Marco. “El Principio de Presunción de Inocencia y la responsabilidad objetiva por comisión de infracciones en el Código Tributario”. En: Revista Vectigalia. Año 3, Nro. 3, Diciembre 2007.

8 ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. Ob. Cit. Pág. 14.

9 RIPERT, Georges y BOULANGER, Jean. Tratado de Derecho Civil. Tomo I. Ediciones La Ley, Buenos Aires, Argentina, 1956, pag.238. Citado por: FLOREZ PACHON, Julio. Ley Tributaria en el tiempo. Tesis Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 1986, pag. 18.

10 RODRIGUEZ BEREJO, Alvaro. El Deber de Contribuir como Deber Constitucional. Revista AELE Nro. 249, octubre 2008, pag. 20.

11 ATALIBA GERARDO. “Hipótesis de Incidencia Tributaria”. En: Revista del IPDT, 1987, p.37. El autor define el tributo “como una obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley”.

12 Citado por JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Ed. Abeledo-Perrot, 1996. pag.14.

13 DURAN ROJO Luis. “Alcances del deber de contribuir en el Perú”. En: Revista Análisis Tributario Nro. 211, agosto 2005. AELE. pag. 15; PAUNER CHULVI, Cristina. El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Tesis Doctoral. Universitat Jaume I. Valencia, 2000, pag. 79.

14 El Tribunal Constitucional peruano en el expediente Nro. 004-2004-AI/TC reconoce el Deber de contribuir como un principio implícito en nuestra Constitución Política “como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución)”. MENENDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario. Ed. Lex Nova. 2008. Valladolid. pag. 74.

15 Idem. Pag. 125.

En ese sentido, si actualmente las normas tributarias no tienen carácter sancionador dado que el tributo no equivale al pago de una multa; ni son restrictivos de derechos individuales, pues las normas tributarias materializan el deber del ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el principio de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 103 de la Constitución sólo se justifica si la ley tributaria afecta desfavorablemente los principios tributarios de capacidad contributiva y seguridad jurídica del contribuyente. Como afirma Menéndez "mayor solidez tiene actualmente justificar la irretroactividad de las normas tributarias en los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica"¹⁶, ya que actualmente la irretroactividad de la ley no es oponible a una ley tributaria retroactiva justificada en el deber de contribuir limitada por los principios tributarios constitucionales.

Así, creemos que el principio de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 103 de la Constitución como garantía de los derechos del contribuyente es oponible como defensa frente a aquella Ley tributaria retroactiva dictada por el legislador que arbitrariamente viola los principios tributarios afectando desfavorablemente al contribuyente originando inseguridad y desconfianza en los contribuyentes; admitiendo más bien como excepción la retroactividad de aquella Ley tributaria fundada en el deber de contribuir que acata los principios tributarios recogidos en nuestro texto constitucional teniendo como límite no empeorar la situación del contribuyente.

3. El Artículo 74 de la Constitución Política y la Retroactividad de la Ley Tributaria

Marcial Rubio señala que "la aplicación retroactiva de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata"¹⁷; la cual creemos es admitida también por el artículo 74 de la Constitución Política.

El artículo 74 de la Constitución Política de 1993 establece los principios de seguridad jurídica, legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, entre otros, los cuales desde que están incorporados en la Constitución son de acatamiento obligatorio para el legislador¹⁸ y en su último párrafo señala "No surten efecto la normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo".

Este último párrafo del citado artículo constitucional es claro en afirmar que se enerva de todo efecto a aquella norma tributaria dictada en violación del texto y los principios tributarios en ella contemplados, de lo cual podemos inferir que si la norma tributaria dictada respeta los referidos principios tributarios constitucionales surtirá efectos aun cuando esta norma tributaria tenga aplicación retroactiva ya que cumple con el requisito exigido por el último párrafo del artículo 74 del texto constitucional al no colisionar con el texto de este artículo.

En ese sentido, cabe citar el EXP. N.º 3595-2006-PA/TC del Tribunal Constitucional peruano recaída en la STC Nro. 009-2001-AI/TC que declaró inconstitucionales los artículos 38.1 y 39 de la Ley Nro. 27153, Impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas, por violar el principio de no confiscatoriedad desde que la alícuota era excesiva y recaía sobre una base imponible que no incluía la deducción de gastos realizados para la obtención de utilidades. El Tribunal Constitucional admitió la retroactividad de la ley como un principio preexistente y subsistente por razón de favorabilidad al contribuyente y respeto al principio de no confiscatoriedad aunque aparentemente diga que no ha afectado el principio de irretroactividad: "Lo dispuesto por el Tribunal Constitucional no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que éste se basa en la inafectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en este caso, pues el fallo de este Colegiado no dispuso la exención de pago alguno, sino que precisó que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debía recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa, más beneficiosa para la recurrente, como efectivamente ha ocurrido"¹⁹.

En la práctica el Tribunal Constitucional con esta resolución aclaratoria reconoce la aplicación retroactiva de la nueva base imponible y alícuota del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas de la Ley 27796 a hechos pasados configurados durante la vigencia de la Ley 27153 exigido por la finalidad de aplicar correctamente el impuesto sobre una base imponible que reconozca deducciones, y una alícuota justa del 12% justificado en el principio de no confiscatoriedad del tributo, capacidad contributiva y favorabilidad ("era más beneficioso para el contribuyente").

Esta posición del Tribunal Constitucional, se alinea a la posición doctrinaria de quienes sostienen que

16 RUBIO CORREA, Marcial. "Para Leer el Código Civil – Volumen I". PUCP, Fondo Editorial 1986. Pág. 26.

17 Véase: HERNANDEZ BERENGUEL, Luis y VIDAL HENDERSON, Enrique. "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente". En: Revista del IPDT. Nro. 16. y RUIZ SECADA, Guillermo. "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo". En: Revista del IPDT. Diciembre 1992, Nro. 23. pag. 110.

18 Posición adoptada por el Comité de Resolución 1 de las Primeras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

19 EXP. N.º 3595-2006-PA/TC. Con fecha 9 de setiembre de 2003, la recurrente interpuso demanda de amparo contra la SUNAT, solicitando que se deje sin efecto: a) las Órdenes de Pago 023-01-0468324 y 023-01-0468325, y b) la Resolución de Ejecución Coactiva 023-06-407946, por estar amparadas en los artículos 17.º, 18.º y la Tercera Disposición Transitoria de la Ley 27796, los cuales, a criterio de la empresa demandante, resultan incompatibles con la Constitución al estar referidos a la aplicación retroactiva de la base imponible del Impuesto al Juego de Casino y Máquinas Tragamonedas.

aquellas reformas retroactivas que no empeoran la situación del contribuyente no atacan la seguridad jurídica, ya que la retroactividad favorecedora estaría fuera de la propia ratio de la existencia de un principio de retroactividad, basada en la idea de protección de la confianza frente a cambios impuestos del legislador, pues en estos casos la facultad del legislador de reordenar las situaciones jurídicas debe prevalecer frente a un cambio que, objetivamente, no empeora la situación del contribuyente²⁰.

En concordancia con el último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política, creemos que si una ley tributaria aplicable a períodos anteriores a su promulgación se dicta acatando los principios tributarios constitucionales²¹ de seguridad jurídica, legalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad previstos en el artículo 74 de la Constitución Política, con la finalidad de restablecer su respeto ante una ley anterior que los vulneró en perjuicio del contribuyente, surtirán plenos efectos a la luz del último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política²², pues cumple con el requisito de no violar el texto del artículo 74 de la Constitución que en resumen recoge los principios tributarios.

4. Los Principios Tributarios y la Retroactividad de la Ley Tributaria Material

El artículo 74 de la Constitución Política precisa: "El Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio". Los principios tributarios son parámetros dentro de los cuales el Estado tiene derecho a crear, modificar, derogar tributos o establecer exoneraciones, "ya no estamos frente al príncipe que podía exigir las prestaciones que le dictaba su propio arbitrio"²³.

Ahora bien, el Ordenamiento Constitucional no está formado sólo por aquellos principios que expresamente se recogen en la Constitución Política, sino también por principios implícitos que de esta se desprendan.

Entonces, el legislador al estructurar un tributo debe hacerlo respetando los principios tributarios que expresamente o implícitamente se desprendan de la Constitución.

4.1 La Seguridad Jurídica

El Ordenamiento Constitucional no está formado sólo por determinados principios de la Constitución escrita, sino también por ciertos principios implícitos como es el Estado de Derecho cuyo elemento esencial es la seguridad jurídica.

En nuestra Constitución Política de 1993 no se menciona expresamente el principio de seguridad jurídica pero se encuentra recogido en varios artículos constitucionales^{24 25}. El artículo 2 inciso 24 dice "Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe" manifiesta certidumbre de derecho, interdicción a la arbitrariedad y protección a la confianza de los ciudadanos; y el artículo 103 de la Constitución Política al señalar "(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...)" representa la seguridad jurídica en cuanto certeza de los efectos de la norma en el tiempo y prohibición de retroactividad salvo en materia penal.

En el campo tributario el principio de seguridad jurídica es recogido en el artículo 74 de la Constitución en cuanto suma de legalidad ya que por ley o decreto legislativo se crean, modifican o derogan tributos; certeza pues el contribuyente tiene la confianza que los tributos se crean por ley o decreto legislativo, que la leyes relativas a periodicidad anual rigen a partir del 01 de enero del año siguiente a su promulgación y que la potestad tributaria está sujeta a principios tributarios; y no arbitrariedad pues el legislador debe acatar obligatoriamente el texto y los principios tributarios constitucionales previstos en el artículo 74.

Así, el artículo 74 de la Constitución Política señala: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.

(....) El Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

20 MARCOS, A, O derecho dos contribuintes a seguridad jurídica. Pág. 464. Citado por GARCIA NOVOA, César. "Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español". En: Tratado de Derecho Tributario. Ed. Palestra, Lima-2003. Pág. 454.

21 Los principios constitucionales tributarios son de acatamiento obligatorio del legislador. Véase: HERNANDEZ BERENGUEL, Luis y VIDAL HENDERSON, Enrique. "Las garantías constitucionales ante..." Ob.Cit. y RUIZ SECADA, Guillermo. "El principio de seguridad jurídica en la creación..." Ob.Cit.

22 Último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política "No surten efecto la normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo"

23 MEDRANO, Humberto. "El principio de no confiscatoriedad y la compensación de pérdidas en el Impuesto a la Renta". En: Revista Advocatus. Nro. 9 – 2003-II. Pág. 203.

24 El artículo 44 establece que "Son deberes primordiales del Estado: ...garantizar la plena vigencia de los derechos humanos"; el artículo 51 señala "La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y a su vez sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado"; el artículo 55 expresa "Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional"; el artículo 59 "El Estado ...garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria"; el artículo 63 cuando asegura que "La inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones".

25 Respecto a la Constitución Política de 1979 el profesor RUIZ SECADA, Guillermo hace una relación de artículos que recogen el principio de seguridad jurídica en el artículo "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo". En: Revista IPDT Nro. 23, Dic. 1992.pags. 107 a 111.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

En otras constituciones, como la española, expresamente se dice que “La Constitución garantiza el principio de (...) la seguridad jurídica (art. 9.3)”.

La seguridad jurídica es explicada por Adam Smith como: “El impuesto que debe pagar cada individuo tiene que ser fijo, y no arbitrario. Todos los detalles: el elemento del pago, la forma del pago, la cantidad a pagar, deben ser claros y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona (...). La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la existencia de un importante grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre”²⁶.

En la misma línea, Villegas afirma que “la seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones que vayan para atrás cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes. También significa que quede interdicta toda arbitrariedad en su tratamiento administrativo y jurisprudencial”²⁷.

No obstante lo anterior, ¿realmente la retroactividad de una ley tributaria viola el principio de seguridad jurídica?

En el ordenamiento jurídico alemán²⁸ se ha resuelto el tema de la legitimidad constitucional de las leyes tributarias retroactivas pues considera que el ciudadano debe poder confiar en que el propio comportamiento de conformidad con el ordenamiento vigente, resulte reconocido por el ordenamiento jurídico con todas sus consecuencias de derecho. Pero el ciudadano ve traicionada su buena fe si el legislador hace derivar de supuestos de hecho ya realizados consecuencias más desfavorables de las que el ciudadano podía prever. Para el ciudadano la defensa del derecho significa sobre todo protección

de la buena fe. Del principio del Estado de Derecho puede derivarse el principio constitucional según el cual las leyes tributarias desfavorables no deben extender su eficacia a presupuestos de hecho ya concluidos, en sentido contrario, como señala Meilicke, ello significa la admisibilidad de normas tributarias retroactivas cuando ese supuesto efecto agravatorio no se produzca²⁹.

“(...) en el caso peruano se admite la eficacia retroactiva de la ley tributaria material fijando como límite la eventual agravación de la posición del contribuyente y el respeto a los principios tributarios sin que ello signifique vulneración de la seguridad jurídica.”

En el ordenamiento comunitario europeo la tradición de una irretroactividad absoluta admite excepcionalmente la retroactividad de la ley cuando el fin que se persigue es aplicar correctamente una cuestión tributaria y no se defrauda la confianza legítima del interesado, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en el caso Willy Gerekens vs. État du grand-duché de Luxembourg del 15 de julio de 2004 concluyó que “por regla general, el principio de la seguridad de las situaciones jurídicas se opone a que se fije el inicio del período de validez de un acto comunitario en una fecha anterior a su publicación, excepcionalmente puede ocurrir lo contrario, cuando así lo requiera el fin que se persiga y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados”³⁰.

También en el caso Diversinte SA et Iberlacte SA/ Administración Aduanas de Junquera, del 01 de abril de 1993, se liga la admisibilidad de la retroactividad al “respeto debido a la confianza legítima del administrado”, además que el propio fin de la norma exija de forma indudable el carácter retroactivo y que tal circunstancia se motive debidamente, de forma que sin este último requisito sería contrario a Derecho³¹.

Analizando tales criterios, nos parece que una normativa nacional que sea aplicable retroactivamente no es contraria al principio de seguridad jurídica cuando lo exige la finalidad que pretenda alcanzarse y se respeta debidamente la legítima confianza de los interesados, es decir si la norma tributaria tiene

26 FLOREZ PACHON, Julio. Ley Tributaria en el tiempo. Tesis Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 1986, pág. 139.

27 VILLEGAS, Héctor. “El contenido de la seguridad jurídica”. En: Revista del IPDT, Nro. 26, junio 1994. Pág. 36.

28 Idem. Pág. 110.

29 MEILICKE, H, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Verlag Franz Vahlen GmbH, Berlin und Frankfurt, Main, 1965, pag. 48. Citado por: GARCIA NOVOA, César. Ob. Cit. pág. 449.

30 GALAN SANCHEZ, Rosa. STJCE 15.7.2004.- Willy Gerekens, Association agricole pour la promotion de la commercialisation laitière Procola. y État du grand-duché de Luxembourg. En: http://www.ief.es/Publicaciones/FiscInternac/Comentarios/2004_15Jul_Galan.pdf

31 Citado por: GARCIA NOVOA, César. Ob. Cit. pág. 446.

como objetivo restablecer el respeto de los principios tributarios que una ley anterior vulneró y produce efectos favorables para el contribuyente.

En nuestro caso, el Tribunal Constitucional en el Expediente Nro. 3595-2006-PA/TC ha tenido una posición similar al justificar la aplicación retroactiva de la nueva base imponible y alícuota del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas de la Ley 27796 a hechos pasados configurados durante la vigencia de la Ley 27153 (declarada inconstitucional en tales aspectos) exigido por la finalidad de aplicar el impuesto sobre una base imponible que reconozca deducciones y una alícuota justa del 12% justificado en los principios tributarios de no confiscatoriedad del tributo, capacidad contributiva y respeto a la confianza del contribuyente al acudir al principio de favorabilidad ("era más beneficioso para el contribuyente"). Asimismo, la retroactividad dispuesta por la Disposición Final de la Ley Nro. 29214 y las Disposiciones Complementarias Transitorias y Finales de la Ley Nro. 29215, que flexibilizaron los requisitos formales para el uso del crédito fiscal en el IGV tienen por finalidad restablecer el respeto a los principios tributarios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva que la ley anterior vulneró para gravar el real valor agregado con un efecto beneficioso en el contribuyente. Por ello afirmamos, que en el caso peruano se admite la eficacia retroactiva de la ley tributaria material fijando como límite la eventual agravación de la posición del contribuyente y el respeto a los principios tributarios sin que ello signifique vulneración de la seguridad jurídica.

4.2 La Capacidad Contributiva

El principio de capacidad contributiva implícitamente reconocido en el artículo 74 de la Constitución Política, está directamente conectado con el principio de igualdad en materia tributaria, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos ligados a la capacidad contributiva³². Otro aspecto es que la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad

económica de los sujetos obligados, ya que así se respeta la aptitud del contribuyente de tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto limitador en materia tributaria y respetando el principio de justicia tributaria³³.

La capacidad tributaria supone una previa valoración del legislador de determinados hechos reveladores de riqueza que en el caso particular del IGV es el consumo, y en el cual se puede identificar un sujeto de derecho (vendedor, prestador del servicio, por ejemplo) y un sujeto de hecho que es el consumidor final obligado por ley a aceptar el traslado del impuesto³⁴ y en el caso del Impuesto a la Renta el hecho revelador es la ganancia del sujeto del impuesto.

En el caso del IGV el mecanismo de traslación del impuesto al consumidor final y de otra la deducción del crédito fiscal que se le permite realizar al contribuyente empresario en la determinación del impuesto a fin de gravar el valor agregado³⁵ en cada etapa de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios hasta llegar al consumidor final (quien no tiene derecho al crédito fiscal)³⁶ no se debe entorpecer por meros formalismos, deficiencias técnicas de las normas o de interpretaciones sesgadas de los operadores de derecho³⁷, ya que el consumidor es el que debe soportar la carga económica del impuesto³⁸.

Por su parte, en el caso del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, el legislador toma como indicador de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo, cuya esencia es su carácter de "neta", que implica la deducción de erogaciones para obtener esa renta, así como para conservar la fuente en condiciones de producción³⁹, deducciones que no deben ser entorpecidos por formalismos o deficiencias técnicas.

De forma similar, también creemos que el plazo de caducidad de 04 años⁴⁰ de arrastre de pérdidas en el Impuesto a la Renta o el límite porcentual de compensación de pérdidas al 50% de la renta neta

32 Exp. 033-2004-AI/TC. Fundamento 6.

33 Idem. Fundamento 12.

34 LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "La técnica del valor agregado como herramienta de interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas". En: Revista Foro Jurídico. PUCP. Año II, Nro. 3, 2004, pag. 100.

35 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. "El IVA aplicable a los servicios prestados en el país". En: Revista Vectigalia. Año 1, Nro. 1, 2005. pag. 83. "una empresa genera valor agregado gracias a ciertos factores tales como el capital, trabajo y la presencia del Estado".

36 LUQUE BUSTAMANTE, Javier. Ob. Cit. pag. 98. "El IVA es un impuesto indirecto al consumo porque no obstante gravar la expresión de riqueza constituida por el "consumo", al hacerlo no grava al consumidor como contribuyente sino a los agentes económicos que participan en el ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios, quienes al aplicar el impuesto en cada una de las transferencias que ocurren en el referido ciclo de valor, se ven en la necesidad de trasladarlo a través del precio de los bienes y servicios, consiguiendo de este modo que el consumidor final resulte siendo finalmente el sujeto incidido con la carga económica del impuesto".

37 Idem.

38 VILLANUEVA, Walker. "El derecho al crédito fiscal". En: Revista Vectigalia. Año 1, Nro. 1, 2005. pag. 89. "conociendo que la finalidad del impuesto es afectar económicamente el consumo final, ello traerá como consecuencia que... los consumos intermedios sean neutrales al impuesto".

39 GARCIA MULLIN, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. CIET-DOC Nro. 872, Bns. Aires pag. 62. Citado por: CHAVEZ GONZALES, A. Marco. "El Impuesto adicional a los egresos no susceptibles de posterior control tributario". En: Revista Jus Doctrina & Práctica Nro. 3, Grijley, Lima, 2007, pag. 412.

40 Inciso a) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

de tercera categoría⁴¹ también afectan la capacidad contributiva de la empresa desde que se le obligará a tributar Impuesto a la Renta por una renta que realmente no tiene, al no poder compensar sus pérdidas una vez vencido el plazo de caducidad o compensarlas contra el 100% de la renta neta, como ha señalado Medrano, la existencia de un plazo de compensación de pérdidas debe ser rechazada pues la empresa debe tener derecho a arrastrarlas por todo el tiempo que se requiera, en función de su realidad económica⁴², y agregado nuestro es que tampoco se justifica fijar un límite porcentual a su derecho a deducir sus pérdidas contra la renta neta si lo que se trata es gravar la real capacidad contributiva de la empresa o que no se reconozca expresamente el arrastre de pérdidas de fuente extranjera.

“Así, creemos que una Ley del IGV o del Impuesto a la Renta con efectos retroactivos no viola el principio de capacidad contributiva del contribuyente siempre que la finalidad de la norma sea corregir exagerados requisitos formales o deficiencias técnicas de la norma que impiden la deducción del crédito fiscal/gasto/compensación de pérdidas.”

Es decir, si el objetivo de la norma tributaria retroactiva es que en el caso del IGV se grave el valor agregado o en el caso del Impuesto a la Renta la ganancia neta, no se violará el principio de capacidad contributiva ya que precisamente el fin de la norma retroactiva es gravar la real capacidad contributiva y no expresiones falsas de capacidad contributiva.

4.3 Principio de No Confiscatoriedad

Respecto al principio de no confiscatoriedad, Medrano explica que “aun cuando se cumplan todas las formalidades requeridas para la dación de una norma, el contenido de ésta no puede conducir a una prestación excesiva, pues de lo contrario el tributo constituiría simplemente un ropaje externo para encubrir el propósito de tomar, sin pago, el patrimonio del contribuyente”⁴³, así Park afirma que la confiscatoriedad a un inversionista podría producirse a través de la aplicación de tributos que lo fueren a abandonar la empresa, al quitarse su valor económico, o a través del otorgamiento de un régimen tributario más favorable a sus competidores⁴⁴.

Como explica Hernández Berenguel, la confiscatoriedad puede ser entendida desde un doble punto de vista, cuantitativo significa absorber en exceso una parte sustancial de las rentas o bienes del contribuyente, normalmente tendrá que ser apreciada caso por caso, excepcionalmente podría considerarse que hay normas que crean tributos confiscatorios para todos⁴⁵, ahora bien, la confiscatoriedad cuantitativa del tributo, sobre todo impuestos, no es una cuestión de alícuota nominal sino de alícuota o tasa efectiva sobre bases gravadas que admitan deducciones⁴⁶; o cualitativo cuando se viola cualquiera de los otros principios de la tributación, porque en tal caso la aplicación del tributo se traduce en un despojo no interesando la cuantía del tributo creado⁴⁷.

Por ello, el Tribunal Constitucional a fin de determinar la confiscatoriedad de un tributo reconoce la evaluación objetiva y abstracta del tributo y también su evaluación subjetiva considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas del contribuyente⁴⁸.

El IGV es un impuesto que se estructura bajo la técnica del valor agregado, la no deducción del crédito fiscal origina aplicar la tasa del impuesto sobre el impuesto bruto y no sobre el valor agregado, lo que vulnera el principio de no confiscatoriedad.

En el caso del Impuesto a la Renta de Tercera categoría, el principio de no confiscatoriedad se vulnera cuando la base imponible no incluye la deducción de gastos realizados para la obtención de utilidades. Similar consecuencia se produce en el Impuesto a la Renta cuando una empresa que ha comenzado a compensar sus pérdidas y por el plazo legal de 04 años de caducidad de arrastre pérdidas, ya no puede compensarlas contra la utilidad del año siguiente; o cuando la compensación de pérdidas se sujeta a un límite del 50% de la renta neta de tercera categoría, en ambos casos la consecuencia es que el Fisco exija el pago de impuestos sobre una “renta neta inexistente”, sin tomar en cuenta que al final del ejercicio económicamente hay pérdida “resultando un impuesto con efectos confiscatorios ya que el contribuyente debe afectar su capital para cumplir una obligación tributaria que realmente no adeuda”⁴⁹.

En ese sentido, en caso que una reforma retroactiva de Ley del IGV o del Impuesto a la Renta tenga por

41 Inciso b) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

42 MEDRANO, Humberto. Op. Cit. Pág. 207.

43 Idem. Pág. 204.

44 PARK, William. “NAFTA Chapter 11: Arbitration and the Fisc: NAFTA’s Tax Veto”. Chicago Journal of International Law. Vol 2, Num.1, Spring, 2001, pag. 237. Citado por: CHAVEZ GONZALES, A. Marco. “La expropiación indirecta y el Capítulo 10 del TLC suscrito por el Perú con EE.UU”. En: Revista Peruana de Arbitraje. Nro. 4, Lima, 2007. Pág. 370.

45 HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. “Principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad”. En: La Constitución Comentada. Análisis artículo por artículo. Tomo I. Ed. Gaceta Jurídica. Pág. 969.

46 SOTELO, Eduardo. “Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. En: Revista Ius et Veritas. Nro. 35. PUCP. Pág. 190.

47 HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. “Principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad”. En: La Constitución Comentada artículo por artículo. Ob. Cit. Pág. 969.

48 STC 004-2004-AI/TC del 21 de setiembre de 2004.

49 MEDRANO, Humberto. Ob. Cit. Pág.207.

finalidad corregir exagerados requisitos formales o deficiencias técnicas de la ley anterior que impidan la deducción del crédito fiscal/gasto/compensación de pérdidas no habrá violación del principio de no confiscatoriedad.

Es decir, si el objetivo de la norma tributaria retroactiva en el caso del IGV es gravar el “valor agregado” o en el caso del Impuesto a la Renta la “renta neta gravable” no se viola el principio de no confiscatoriedad ya que la finalidad es que la deducción del crédito fiscal/gasto/compensación de pérdidas no se pierda por irrazonables exigencias formales o deficiencias técnicas manteniendo al IGV como un impuesto neutral que grave en cada etapa el real valor agregado; y en el caso del Impuesto a la Renta la renta neta del contribuyente.

4.4 El Principio de Igualdad

Como lo ha señalado el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia N.º 048-2004-PI/TC, la cual es una guía para determinar cuando una norma viola el principio de igualdad expresa que constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable⁵⁰.

La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera

dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables. Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, diferenciación y discriminación mediante el test de razonabilidad⁵¹.

Como dice Flórez Pachón “La admisión de la retroactividad puede chocar contra el principio de igualdad pues puede tener consecuencias discriminatorias a favor de ciertos contribuyentes que ya celebraron sus transacciones comerciales bajo el imperio de normas más gravosas computando como existentes cargas fiscales que luego desaparecerán; además pondría en condiciones más ventajosas a quienes no han cumplido con su obligación fiscal, frente a aquellos que han observado sus deberes fiscales en tiempo y forma”⁵². Creemos, que el efecto retroactivo de la ley tributaria de alguna manera afecta el principio de igualdad en perjuicio de los contribuyentes que cumplieron oportunamente sus obligaciones tributarias, por lo que debe haber lugar a la devolución o compensación de los impuestos ya pagados a fin de respetar este principio; sin embargo, es práctica generalizada de las Naciones dar efecto retroactivo a las leyes tributarias sin lugar a devolución ni compensación de impuestos ya pagados.

Conclusión

El artículo 103 y el artículo 74 de la Constitución Política de 1993 admiten “implícitamente” como excepción la retroactividad de la ley tributaria siempre que respete los principios tributarios constitucionales, produzca efectos favorables para el contribuyente y tenga por fin restablecer el respeto de estos principios ante una ley anterior que los vulneró.

50 Sentencia N.º 048-2004-PI/TC. Fojas 62 a 65.

51 Idem. Dicho test se realiza a través tres subprincipios: 1. subprincipio de idoneidad o de adecuación : De acuerdo con este, toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea o capaz para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo.; 2º subprincipio de necesidad Significa que para que una injerencia en los derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. ; y 3. subprincipio de proporcionalidad strictu sensu: Según el cual, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de intervención debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental.

52 FLOREZ PACHON, Julio. Ob. Cit. Pag. 123.