

Declinación del principio de legalidad en Derecho Tributario: una constatación objetiva

Humberto Medrano C.

Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1. INTRODUCCIÓN.

Para el cumplimiento de su finalidad esencial, que es el bien común, el Estado requiere contar con los recursos económicos necesarios que le permitan financiar sus actividades. Parte significativa de tales recursos está integrada por los «ingresos originarios», que son los tributos que deben satisfacer quienes resulten incluidos en la hipótesis legal.

Desde luego, el Derecho disciplina esta facultad estatal con el objeto de impedir -esencialmente a través de normas constitucionales- la confiscación o exacción arbitraria, mediante la aplicación de determinados principios que tienden a garantizar lo que, de manera sintética, podría denominarse justicia en la imposición.

Una de tales garantías está constituida por el principio de legalidad, el que constituye piedra angular del Derecho Tributario. El mismo puede resumirse señalando que los tributos sólo deben ser establecidos con la aceptación de las personas que resulten obligadas a satisfacerlos. En el mundo contemporáneo ello implica que los tributos sólo pueden ser creados por el Poder Legislativo ya que sus miembros son elegidos por el pueblo y representan, teóricamente, la aceptación de aquél.

El principio se encuentra recogido en el artículo 74 de la Constitución vigente, cuando precisa que la creación, modificación o derogación de un tributo sólo puede efectuarse por ley.

Desde siempre los especialistas han enfatizado la importancia de este principio, señalando que sin él los contribuyentes quedarían a merced del poder administrador, razón por la cual en todos los trabajos sobre la materia -incluyendo las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario- se ha destacado su carácter

fundamental y que sin él se instalaría la arbitrariedad.

Sin embargo, es posible observar que desde hace algún tiempo y de manera más o menos imperceptible se ha venido produciendo en muchas partes y, concretamente, en el Perú una variación en el «sentimiento» jurídico que permite trazar una curva descendente en la aplicación del principio, hasta hacerlo desaparecer en unos casos y volverlo irreconocible en otros. Es la verificación de este hecho lo que denominamos «declinación del principio de legalidad». Esta tendencia ha conducido al paulatino desplazamiento del Congreso del campo tributario que era, antes, una suerte de área privativa y exclusiva.

Es probable que la curva a que nos referimos tenga su origen en el menor aprecio que la comunidad tiene cada día respecto de los Congresos y su capacidad para legislar pronta y adecuadamente. Nos referimos no sólo a nuestro país sino que parece tratarse de un fenómeno de ciertas dimensiones, por lo menos en casi toda América Latina.

Con una visión retrospectiva, es perfectamente posible apreciar que cada vez que en nuestro continente hemos tenido gobiernos dictatoriales -lo que, desgraciadamente, ha sido demasiado frecuente- hemos sentido la necesidad de formular rígidamente el principio y hemos ponderado las virtudes de los gobiernos democráticos. Dicho de otra forma, es precisamente durante los regímenes de facto que se suele atribuir grandes ventajas a los gobiernos democráticos en los que existe separación de los Poderes y donde se puede, entonces, exigir el respeto al principio de legalidad.

2. LA DELEGACIÓN DE FACULTADES.

La visión más ortodoxa y rígida de tal principio conducía a no aceptar siquiera la posibilidad de que el

Poder Legislativo facultara al Poder Ejecutivo para crear, modificar o suprimir tributos. Sin embargo, en el año 1968, durante la vigencia de la Constitución de 1933 que no contemplaba la atribución de delegar facultades legislativas en el Ejecutivo, la realidad condujo a la promulgación de la Ley No. 17044, en cuya virtud el Gobierno Central quedó autorizado para dictar decretos supremos con fuerza de ley. Al amparo de esa norma se promulgó, entre otras, la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo No. 287-68-HC).

Posteriormente, la Constitución de 1979 estableció expresamente que el Congreso podía delegar facultades legislativas al Poder Ejecutivo, sobre las materias y por el término que se indique en la ley autoritativa. Ello, desde luego, comprendía el régimen tributario. Estas atribuciones -que se mantienen en la Carta vigente- se ejercen mediante la expedición de decretos legislativos, mecanismo en cuya virtud el principio de legalidad se mantiene con una forma que hemos calificado como «mediata», porque si bien no se trata de una norma dictada por el Poder Legislativo, la circunstancia de que éste autorice primero y verifique después que no se ha producido ningún exceso, permite afirmar que el procedimiento cumple con el propósito de lograr la aceptación de los obligados que es, en definitiva, lo que el principio persigue.

Desde luego, el referido principio sólo se respeta si es que el Poder Ejecutivo se ciñe al marco de la autorización recibida y dentro del plazo señalado por el Parlamento. La delegación de facultades no puede ser permanente ya que la Constitución no contempla tal posibilidad y, de otro lado, el Poder Ejecutivo no puede utilizar tal delegación para autoatribuirse funciones reservadas al Congreso, porque en tal hipótesis el decreto legislativo sería inconstitucional.

Sin embargo, la introducción de la delegación de facultades en la Constitución de 1979 -con todas las ventajas que ello supone- no fue la única modificación significativa con incidencia en el principio de legalidad. En efecto, en dicha Carta se consideró como parte de las atribuciones del Presidente de la República «regular las tarifas arancelarias» (artículo 211, inciso 22). En otras palabras, la facultad vinculada con los tributos que afectan el comercio exterior, se trasladó del Congreso al Poder Ejecutivo. Como no se indicaba la forma en que éste deba hacer uso de las atribuciones conferidas, el Gobierno reguló las tarifas arancelarias mediante decreto supremo, lo que ha venido ocurriendo durante la vigencia de esa Constitución, sin ningún cuestionamiento.

Tal circunstancia permitió que, no obstante la distinta jerarquía de las leyes y los decretos supremos, aquéllas no pudieran modificar a éstos cuando versaban sobre la regulación de las tarifas arancelarias, habi-

da cuenta que se trataba de un área constitucionalmente reservada al Poder Ejecutivo, de tal forma que si el Parlamento se hubiera avocado a dicha regulación, ello habría significado una violación constitucional.

Los hechos anotados ya permitían vislumbrar una clara tendencia a la modificación rígida del principio, al permitir expresamente la delegación de facultades y establecer, por otra parte, que los aranceles de aduana dejaban de ser competencia del Parlamento. Esta actitud no sólo se ha mantenido en los extremos señalados, sino que se ha profundizado en la Constitución de 1993, donde el Presidente de la República asume nuevas atribuciones en materia tributaria, en «detrimento» del Legislativo.

En efecto, además de la posibilidad de expedir decretos legislativos y del derecho exclusivo a regular aranceles -que, según ya se explicó, también contenía la Carta anterior- el texto vigente vuelve a recortar un nuevo segmento del principio de legalidad, pues permite que la regulación de los tributos denominados «tasas» se efectúe mediante decreto supremo. Se ha producido, pues, una acentuación de la tendencia que destacamos al permitirse que porciones tan importantes del universo tributario como los aranceles y las tasas, hayan sido excluidos del ámbito del Congreso y trasladados al Poder Ejecutivo.

Como se sabe, las «tasas» son una especie del género tributo, cuyo hecho generador consiste en la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Ello significa que con el nuevo recorte, el principio de legalidad queda reducido ahora a los impuestos y a algunas contribuciones (cuya creación o modificación puede, por cierto, ser materia de delegación). El ya citado artículo 74 de la Constitución 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.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley».

El texto resume la «devaluación» del antes rígido principio ya que, en sentido estricto, no en todos los casos se requiere ley para abordar aspectos tributarios sustanciales. Se encuentra autorizada la delegación tratándose de impuestos en general y de contribuciones, mientras que respecto de aranceles y «tasas» no se necesita delegación alguna ya que se trata de una atribución «originaria» del Ejecutivo, por mandato constitucional.

Es importante anotar que esta innovación de la

Carta vigente pone en evidencia la violación constitucional en que incurría el Código Tributario que autorizaba la modificación periódica, por decreto supremo, «de los tributos denominados tasas». Tal pretendida autorización colisionaba abiertamente con el principio de legalidad recogido por la Constitución de 1979 que al exigir ley para modificar tributos comprendía, naturalmente, la especie «tasa».

“...resulta esencial que el Parlamento encuentre la manera de cumplir con sus funciones de la forma más eficaz que sea posible, a efectos de borrar la negativa imagen que proyecta y que permite que los ciudadanos acepten, sin mayores atingencias, los recortes de las atribuciones que en materia tributaria estaban reservadas al Poder Legislativo”

El hecho de que sólo ahora exista la posibilidad de regular por decreto supremo dichas tasas, confirma la inconstitucionalidad de la versión anterior del Código Tributario, como lo destacamos en oportunidad anterior (Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, vol. No. 12, Junio de 1987).

Tal violación se inició antes, con decretos leyes del Gobierno Militar (19022 y 22168) que fueron indebidamente incorporados en el Código Tributario, ignorando que por razones constitucionales ello ya no era posible a partir de 1979.

Obsérvese que este antecedente subraya que es de antigua data el propósito del Ejecutivo de intervenir en materia tributaria reservada al Congreso.

Nosotros consideramos que este avance del Poder Administrador y la paralela disminución de la importancia del Congreso en el ámbito tributario, pueden tener su origen en el desprestigio creciente de los parlamentos. Un ejemplo legalmente patológico, que

ilustra esta percepción de los ciudadanos, puede encontrarse en lo ocurrido en el Perú en abril de 1992 cuando el Presidente de la República disolvió las Cámaras, a pesar de no haberse presentado las circunstancias previstas por la Carta para proceder de esa manera.

Tal actitud -censurable desde el punto de vista constitucional- fue observada con satisfacción y hasta con beneplácito por la ciudadanía, lo que quedó evidenciado por el hecho de que, en términos generales, no se produjeron muestras de crítica a esta actitud del Presidente sino, por el contrario, ella fue con frecuencia materia de ponderación y alabanza.

Casi puede asegurarse que la falta de sintonía entre el Parlamento y los ciudadanos se origina en la impresión de que se trata de un órgano ineficaz, percibido exclusivamente como un recinto en que se generan toda clase de conflictos y donde la expedición de normas toma siempre un dilatado tiempo. Si a tal circunstancia se une el tecnicismo y complejidad de las normas tributarias, cuya cabal comprensión no siempre está al alcance de los representantes, es fácil concluir que el Congreso no es especialmente apto para ocuparse de la materia.

Uno de los primeros autores en llamar la atención sobre este aspecto y abogar por la flexibilización del principio de legalidad, fue el distinguido tratadista Roque Garca Mullín quien señalaba que la misión del Ejecutivo ya no es sólo hacer cumplir las leyes y que por otra parte el Congreso no ha sido capaz de encontrar medios técnicos para deliberar y resolver en tiempo razonable.

En efecto, es obvio que por la naturaleza de su estructura el Poder Ejecutivo es, de ordinario, mucho más rápido que el Congreso cuyo carácter corporativo consume demasiado tiempo en discusiones y largas jornadas oratorias que el público, en general, considera como pérdida de tiempo. Por otra parte, no es posible pensar en un Congreso debatiendo en detalle lo que debe ser, por ejemplo, el Impuesto a la Renta, para decidir sobre su carácter global o cedular, los criterios de vinculación de dicho tributo, las deducciones que puede efectuar el contribuyente o los diferentes sistemas para realizar los pagos a cuenta mensuales.

Es evidente que se trata de un campo sumamente tecnificado, lo cual explica por qué, usualmente, el texto de las leyes tributarias importantes es redactado por comisiones de especialistas y, asimismo, explica la constante participación directa del Poder Ejecutivo y el consecuente empleo -frecuente en todos los gobiernos- de la delegación de facultades. La tecnificación y la necesidad de actuar con rapidez son, igualmente las razones que respaldan el otorgamiento de atribuciones constitucionales al Presidente de la República en materia de aranceles y de tasas.

En cambio no existe razón alguna para que -en esta evidente escalada- el Código Tributario establezca (artículo 10):

«En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual, estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentren en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos».

El señalamiento de los sujetos pasivos de hecho tiene gran importancia. Se trata de responsables tributarios y, por ello, su designación debe estar reservada a la ley. El deterioro del principio alcanza en este punto una de sus cuotas más altas, pues la autorización no comprende sólo al Poder Ejecutivo en cuanto tal -que puede ejercerla mediante decretos supremos- sino que insólitamente se ha hecho extensiva a la Administración Tributaria, lo que completa un cuadro de absoluto deterioro.

Es necesario notar que el texto transcrito no se limita al caso de tasas o contribuciones sino que abarca todo tipo de tributos, lo cual supone que esta desmesurada facultad le permite designar agentes de retención o percepción de impuestos. Es más, la norma alude a «la Administración Tributaria», con lo cual el derecho se concede no sólo a SUNAT sino también a los Municipios y otras entidades que tengan el carácter de administradores de tributos.

3. LOS DECRETOS DE URGENCIA.

Como ya se indicó, la percepción general -y la realidad- es que el Ejecutivo puede actuar de forma más expeditiva que el Congreso. Esta circunstancia indujo a los constituyentes de 1979 a consignar entre las atribuciones del Presidente de la República el «dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera, cuando así lo requiere el interés nacional y con cargo de dar cuenta al Congreso» (artículo 211, inciso 20).

Como quiera que la materia económica y financiera incluye los aspectos tributarios, el Presidente actuaba constitucionalmente al dictar decretos supremos al amparo de la norma transcrita.

Sin embargo, en vista de la ausencia de lineamientos que permitieran precisar cuáles eran las circunstancias extraordinarias que debían presentarse para hacer operativa la atribución conferida al Poder Ejecutivo, en los hechos se produjo un desbordamiento que trajo como consecuencia que en materia tributaria resultaran competentes tanto el Poder Legislativo como

el Ejecutivo, ya que para accionar el mecanismo era suficiente que éste considerara que determinada medida era necesaria en razón del interés nacional, limitándose a informar al Congreso y sin proporcionar ningún detalle respecto de los fundamentos que pudieran existir para sustentar la actitud asumida.

Esta falta de precisión de la Carta permitió que el Presidente de la República, mediante decreto supremo, otorgara exoneraciones tributarias y modificara la base imponible de determinados tributos (al respecto puede verse el Decreto Supremo No. 442-85-EF y el Decreto Supremo No. 016-86-VC).

Esta facultad presidencial fue siempre materia de crítica, y no sólo en nuestro país, pues se consideraba que ello constituía una violación del principio de legalidad, que introducía la sorpresa y la incertidumbre -consecuencias contrarias a las perseguidas por dicho principio- porque sin debate alguno y sin posibilidad de expresar alguna opinión sobre la materia, se publicaban decretos supremos relativos a tributación y que empezaban a regir de inmediato, sin que los obligados hubieran tenido ocasión de pronunciarse criticando o brindando respaldo a la norma.

Precisamente al tratar sobre el principio de seguridad jurídica en la tributación, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima en setiembre de 1993, recomendaron:

«La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del Poder Legislativo».

La experiencia tenida desde 1979, el abuso que hizo el Poder Ejecutivo así como la crítica de amplios sectores dio lugar a la promulgación de la Ley No. 25397 de «Control parlamentario sobre los actos normativos del Presidente de la República», norma que -a su vez- mereció severos juicios de muchas personas pues se consideró una vulneración de las atribuciones constitucionales del Presidente.

En todo caso la preocupación por este aspecto hizo que la Constitución vigente (artículo 74) estableciera frontalmente:

«Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria».

En consecuencia, en los tributos distintos a los aranceles y las tasas el Poder Ejecutivo sólo puede tener atribuciones en caso de existir delegación de facultades para expedir decretos legislativos, ya que los decretos de urgencia que tanto se utilizaron en el pasado no pueden ahora contener materia tributaria.

Es interesante observar que sólo en este punto se ha producido una inflexión de la anotada tendencia

declinante del principio de legalidad, pues la citada prohibición constitucional subraya la primacía del Poder Legislativo en materia tributaria aunque -como ya se dijo- sobre un universo más reducido.

4. ¿SE PROFUNDIZARÁ LA DECLINACIÓN?

Es pertinente preguntarse si la evolución referida, que ha permitido al Poder Ejecutivo tomar para sí una parcela cada vez más amplia de la competencia que antes estaba reservada sólo al Legislativo, continuar en el futuro desarrollándose en esa misma dirección. En tal sentido podría especularse que el próximo paso sería permitir que el Ejecutivo regulara el tributo denominado «contribución», cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Geraldo Ataliba clasifica los tributos en vinculados y no vinculados. Los primeros están integrados por las contribuciones y las tasas donde existe siempre alguna prestación estatal que exige como correlato el pago del tributo. En cambio, los tributos «no vinculados» son los impuestos, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

El deterioro del principio de legalidad observado a través de la evolución que hemos reseñado podría traducirse en una próxima modificación constitucional que, restringiendo aun más el ámbito de su

aplicación, se limitara a los tributos «no vinculados», sealando: «los impuestos se crean, modifican o derogan (...) exclusivamente por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades ...».

En tal hipótesis la Constitución debería contener definiciones precisas de contribuciones y tasas, indicando los parámetros a los que tendría que ceñirse el Ejecutivo para hacer uso de esta atribución estableciendo, entre otras cosas, que la recaudación generada por estos tributos debería destinarse exclusivamente a cubrir el costo de la prestación estatal y que la suma exigible a los obligados no debería exceder de dicho costo.

Para evitar que continúe esta devaluación del principio, resulta esencial que el Parlamento encuentre la manera de cumplir con sus funciones de la forma más eficaz que sea posible, a efectos de borrar la negativa imagen que proyecta actualmente y que permite que los ciudadanos acepten, sin mayores atenciones, los recortes de las atribuciones que en materia tributaria estaban reservadas anteriormente exclusivamente al Poder Legislativo.

En todo caso, desde la perspectiva jurídica, lo importante es encontrar un mecanismo que haga posible que al crearse los tributos pueda escucharse la voz de quienes resulten ser los obligados al pago, para evitar que los estados -siempre necesitados de recursos- utilicen esta facultad para violentar los derechos de los ciudadanos. 卐