

EL REGIMEN TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCION: ESTUDIO PRELIMINAR*

Jorge Danós Ordóñez
Profesor de Derecho Administrativo
y Derecho Tributario
Pontificia Universidad Católica

El propósito de este trabajo es esbozar algunas reflexiones acerca de las principales innovaciones contenidas en la Constitución de 1993, referidas a la materia tributaria.

I. DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO.

Partimos del concepto de poder tributario como atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.

El artículo 74° de la nueva Carta sólo considera a dos niveles de gobierno como titulares del poder tributario: al Gobierno Central y a los Gobiernos Locales o Municipios, pero ya no a las Regiones, como sí lo hacía la Carta de 1979¹. Esto es perfectamente explicable si consideramos que el diseño constitucional ha sido propenso a acentuar el centralismo y por ello el Capítulo XIV reduce notablemente las atribuciones de las instancias de gobierno descentralizadas.

Respecto del Gobierno Central, el poder tributario está repartido entre el Congreso y el Poder Ejecutivo. Al Ejecutivo le corresponde regular aranceles (tributos que gravan las importaciones) y tasas; al

La Constitución de 1993 ha renovado la discusión sobre los alcances que, en nuestro país, debe tener el poder tributario. El Doctor Jorge Danós analiza en el presente artículo la opción que ha adoptado la nueva Carta, criticando los defectos en que ha incurrido y realizando interesantes y ejemplificadoras comparaciones con el Derecho español.

El autor se ocupa, también con rigor, de los principios rectores de la Constitución, la vigencia de las normas tributarias, la inmunidad tributaria y las Garantías Constitucionales aplicables a la tributación.

* A mi madre, con cariño y gratitud. A Marta, abnegada esposa.

¹ Aunque se trataba de un poder meramente delegado supeditado a que el Congreso le otorgase facultades legislativas a la Asamblea Regional para normar materia tributaria, lo que nunca se produjo durante la existencia de los Gobiernos Regionales. Sobre el tema se puede leer la Tesis de Bachiller de Andrés Velarde Angeles, que contiene interesantes consideraciones sobre la teoría de los poderes tributarios originario y derivado «Poder Tributario Regional: una interpretación alternativa del artículo 139° de la Constitución» y el trabajo de Ricardo Salazar Chávez «Aspectos Tributarios del Financiamiento de los Gobiernos Regionales», 1991.

Congreso, crear todos los demás tipos tributarios, que son los impuestos (es decir, los tributos de mayor gravitación económica) y las contribuciones. En este aspecto, la modificación reside en que se han incrementado los poderes del ejecutivo para regular el tipo tasas, que como sabemos son tributos vinculados, que a su vez conforme al nuevo texto del Código Tributario, comprenden arbitrios, derechos y licencias.

En esta materia, la Constitución ha configurado una verdadera «reserva de Administración», de tal modo que sólo el Ejecutivo podrá regular los tipos tributarios aranceles y tasas, sin que al Congreso le esté permitido intervenir en la regulación de estos tributos².

A pesar de que, en un primer momento, el Proyecto de Constitución elevado al Pleno por la Comisión de Constitución³ pretendió reservar el poder Tributario al Parlamento para su ejercicio exclusivo a través de leyes, finalmente el artículo 79º vigente establece en forma expresa que cabe la delegación de facultades legislativas en favor del Ejecutivo para regular lo tributario mediante Decreto Legislativo, como sucedió con frecuencia durante la Carta de 1979. No existe duda alguna de que este dispositivo admite también que en un futuro el Pleno del Congreso pueda delegar facultades legislativas a la Comisión Permanente para aprobar leyes de carácter tributario, conforme al inciso 4) del art. 101º de la nueva Constitución⁴.

Pero la innovación más importante estriba en que se prohíbe expresamente que el Ejecutivo pueda utilizar los Decretos de Urgencia, a que se refiere el inciso 19) del artículo 188º de la Carta, para regular la materia tributaria.

Para explicar esa drástica limitación, vale la pena recordar que durante la vigencia de la Constitución de 1979 se dictaron largamente más de 2,000

Decretos de Urgencia, de los cuales un importante porcentaje estuvo referido a la materia tributaria. Aunque en un primer momento, ante la avalancha de tales dispositivos, la reacción de amplios sectores de la doctrina fue más bien de desconcierto y aún de rechazo, la posibilidad de dictar Decretos de Emergencia de carácter tributario fue finalmente reconocida por el Congreso a través de la Ley de control parlamentario, Ley N° 25397 de 1991, pero limitando su accionar tan sólo a la modificación o a la suspensión temporal de tributos.

Los constituyentes, en lugar de optar por una fórmula semejante a la citada ley, han preferido establecer una rigurosa prohibición total que no parece aconsejable. Incluso ello es contradictorio con el comportamiento del Gobierno en lo que va de su gestión, porque es evidente que las más importantes normas tributarias en los últimos años han sido dictadas por el Ejecutivo.

Se sabe que la referida prohibición fue propuesta por el congresista Chirinos Soto y encontró inmediata acogida en otros integrantes de la Comisión de Constitución (en la 49ª sesión celebrada el 26.04.93). No cabe duda de que en ese momento era coherente con la parte inicial del mismo artículo que proyectaba una reserva de lo tributario a la ley formal del Congreso (ver nota 4).

Se trata también de una manifestación de cómo la nueva Constitución, no obstante haber mantenido la mención a la «economía social de mercado», ha establecido prohibiciones e incorporado instituciones que orientan el régimen económico previsto en la Constitución hacia un modelo decididamente más cercano con la fórmula del Estado liberal abstencionista.

En los países donde se acepta la legislación de urgencia en materia tributaria, la doctrina señala

² El concepto «reserva de Administración» es polémico, pero creo que permite graficar la existencia de un ámbito constitucionalmente reservado al Ejecutivo. Al respecto: A. Embid Irujo. «La relación entre los Poderes del Estado en la reciente dogmática Alemana». En Revista de Administración Pública N° 115. Ab. 1988 Madrid.

³ Proyecto de Reforma Constitucional elevado al pleno como dictamen de la Comisión de Constitución. Artículo 78º: «Los Tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley del Congreso, salvo aranceles y tasas que se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Locales...». Publicado en: Carlos Torres y Torres Lara. La nueva Constitución del Perú 1993. p 348.

⁴ Las Leyes de Comisión constituyen una de las novedades legislativas de la Carta de 1993. Seguramente se tomó como referencia el artículo 72º de la Constitución Italiana de 1948 y el artículo 75.2 de la Constitución Española de 1978. En Italia, las leyes aprobadas mediante este procedimiento llegan a alcanzar las dos terceras partes del total de la legislación, y en España también alcanzan un número significativo. Ver: L. Cazorla Prieto. Las Cortes Generales: ¿Parlamento Contemporáneo?. Civitas 1985. p 124. y Luis Villacorta Mancebo. Hacia el equilibrio de Poderes (Comisiones Legislativas y robustecimiento de las Cortes). Salamanca. 1989.

que ésta nace «en gran medida ligada al fenómeno de la intervención del Estado en la economía», sobre todo con la difusión del modelo de Estado Social de Derecho luego de la segunda guerra mundial⁵.

Esa rotunda prohibición puede traer graves consecuencias, no sólo porque entorpecerá el accionar del gobierno en un instrumento de política económica tan importante como el tributario, sino porque no permitirá hacer frente con la diligencia necesaria a verdaderas situaciones de emergencia o circunstancias imposibles de prever que requieran una acción normativa inmediata, sino hasta que el Congreso se reúna y adopte una solución. Como señaló en una oportunidad el Tribunal Constitucional Español acerca de la procedencia de la legislación de urgencia:

«Se puede dar también en aquellos casos en que por circunstancias o factores concurrentes no pueda acudirse a la medida legislativa ordinaria sin hacer quebrar la efectividad de la acción requerida, ya sea por la lentitud del procedimiento legislativo o por la necesidad de inmediatez de la medida a adoptar»⁶.

Hubiera sido mejor que los constituyentes, sin duda recelosos del uso abusivo de los Decretos de Urgencia, los contrarrestaran con la incorporación de mecanismos efectivos de control parlamentario, lo que sin embargo no se produjo, limitándose más bien a señalar que el Congreso los puede modificar o derogar (inciso 19 de artículo 118°).

Existe el riesgo que en el futuro se resienta el modelo si es que el Ejecutivo promueve la progresiva degradación del rango legal de la materia tributaria, mediante la incorporación a las leyes de cada tributo, de normas que facultan al Poder Ejecutivo para modificar o regular por simple Decreto Supremo aspectos sustanciales de los tributos, como ya se puede apreciar en algunas leyes que facultan al Gobierno a variar la tasa de los tributos o aumentar las exoneraciones. Sin embargo, en tales casos el límite de esa posible tendencia deslegali-

zadora estará determinado por el principio de reserva de ley, que analizaremos más adelante.

En lo que respecta al poder tributario de los gobiernos locales, se mantienen sus atribuciones para crear tributos vinculados, esto es, contribuciones y tasas, y por ende derechos, arbitrios y licencias municipales dentro de su jurisdicción territorial.

Es importante que el segundo párrafo del artículo 74° precise que el poder tributario de los municipios se ejercita «con los límites que señala la ley», esto es, que ya no será necesaria una ley previa que autorice a los municipios a crear tributos aunque sea vinculados, sino que tales órganos de gobierno local podrán crearlos sin requerir de una ley que los autorice, en la medida que respeten los límites o restricciones que les imponga la legislación sobre la materia.

Sin embargo, la polémica expedición por el Poder Ejecutivo del Decreto Legislativo N° 776 -Ley de Tributación Municipal- pone de manifiesto la fragilidad del esquema, porque es indudable que el Gobierno, contrariando el espíritu del nuevo texto constitucional y de la garantía institucional de la autonomía municipal, ha establecido limitaciones y requisitos que reducen notablemente las atribuciones de los municipios en materia tributaria.

Es verdad que en nuestro país el poder tributario de los municipios no encaja plenamente en ninguna de las conocidas clasificaciones de poder originario o delegado, porque se trata de una potestad directamente atribuida por la Constitución, pero sujeta a las limitaciones que pueda señalar la ley.

Pero la intervención legislativa que permite el segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución no puede servir de pretexto para que por esa vía el Congreso o el Ejecutivo, puedan afectar los caracteres básicos del poder tributario atribuido por

⁵ La cita corresponde a Fernando Pérez Royo. «Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria». En Revista Española de Derecho Constitucional. N° 13. Ab. 1985, p. 1. Madrid. Sobre el acrecentamiento de las funciones legislativas del Ejecutivo derivado del concepto de Estado Social y Democrático de Derecho como Estado interventor en la economía se puede leer a Manuel García Pelayo «Las Transformaciones del Estado Contemporáneo». Alianza Editorial 1992, p. 61 y ss. El autor peruano que más ha trabajado el tema del modelo económico en la Constitución es el Dr. César Ochoa. Se puede leer uno de sus primeros trabajos: «Economía y Constitución: la influencia del pensamiento neoliberal en el modelo económico de la Constitución Peruana de 1979». En «Estudios sobre la Constitución Peruana de 1979». Colectivo dirigido por Francisco Eguiguren. Cultural Cuzco. Lima 1987.

⁶ Sentencia tomada de: Antonio Domínguez Vila. «Reflexiones sobre el Decreto-Ley en materia económica». Revista Española de Derecho Administrativo. N°s 40-41. Mar. 1984, p. 163.

la Constitución a las municipalidades. La legitimidad democrática directa de la que gozan las instancias de gobierno descentralizado determina que la Constitución consagre la autonomía municipal, entendida ésta como la garantía de un núcleo o reducto competencial indisponible para el legislador, quien no debería rebasar o desconocer la referida autonomía mediante limitaciones que la conviertan en una proclamación teórica⁷.

Asimismo, en el capítulo de Descentralización encontramos algunas novedades. Por ejemplo, ya no se reproduce la lista de tributos que constituían necesariamente recursos municipales que contenía el artículo 257º de la Carta de 1979; ahora, el inciso 3) del artículo 193º de la nueva Constitución precisa que la creación de los tributos municipales corresponde al respectivo Consejo, que es el órgano deliberante y legislativo de los gobiernos locales. Este último dispositivo no parece ser incompatible con el tenor del artículo 94º de la Ley de Municipalidades que establece que los edictos, que son los instrumentos legales que deben utilizar los municipios para ejercer su poder tributario, tras ser aprobados por los municipios distritales, deben ser ratificados por los provinciales para que entren en vigencia.

II. PRINCIPIOS RECTORES DE LA TRIBUTACION.

La Constitución contiene un conjunto de preceptos que establecen pautas o reglas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos.

El artículo 74º reduce la lista de principios rectores de la tributación que contemplaba el artículo 139º de la Carta de 1979, porque suprime algunos como el de justicia, publicidad, obligatorie-

dad y certeza; y sólo conserva tres principios: el de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad, además de recalcar el necesario respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Antes de entrar al análisis de cada uno de los referidos principios, parece indispensable precisar el valor y la eficacia plenamente normativa de tales principios constitucionales tributarios. Como es sabido, en el Derecho Público contemporáneo está en pleno retroceso, sino definitivamente superada, la consideración de normas simplemente programáticas como tradicionalmente se calificaban ciertos preceptos de la Constitución.

Las viejas tesis que sostenían la existencia de normas constitucionales de carácter programático, o meramente declarativo y orientador, han quedado obsoletas, dejando paso a la tesis del valor normativo de toda la Constitución con eficacia jurídica inmediata⁸.

Sin embargo, es necesario resaltar que las normas constitucionales son disposiciones heterogéneas que no tienen la misma naturaleza ni idéntico nivel de eficacia. Muchos de los preceptos constitucionales son normas de significado abierto, abstractas, con efectos jurídicos distintos, por razón de su propia estructura, con mayor grado de generalidad y abstracción que cualquier norma legal ordinaria⁹.

Por ello, no obstante se proclama el carácter vinculante de las disposiciones constitucionales como normas de obligatorio cumplimiento para todos, se reconoce la existencia de otros preceptos de diferente funcionalidad. Tal es el caso de los principios constitucionales en materia tributaria que, a decir de Alvaro Rodríguez Bereijo, «más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo constituyen la base, el criterio o la justifi-

⁷ En el Derecho alemán y en el español, por influencia del primero, se reconoce a la autonomía municipal el carácter de «garantía institucional», concepto que limita al legislador, puesto que si bien no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, si asegura «la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar». La cita corresponde a la Sentencia del Tribunal Constitucional Español de 28-VII-1981. Sobre el tema: Luciano Pareja Alfonso. «Garantía institucional y autonomías locales». IEAL. Madrid. 1981. El inciso 6) del artículo 203 de la Constitución les asigna a los municipios capacidad de reaccionar contra las intromisiones legislativas en su autonomía.

⁸ Corresponde al profesor español Eduardo García de Enterría el enunciado de esa posición a los pocos meses de entrada en vigor la Constitución Española de 1978 con el manifiesto objetivo de poner coto a las vacilaciones de la doctrina entonces propensa a resucitar la antigua tradición sobre el valor programático de las normas Constitucionales. Ver «La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional». Civitas. Madrid. 1992.

⁹ Al respecto: Alejandro Nieto. «Peculiaridades de la norma constitucional». Revista de Administración Pública Ns 100-102. En/Dic 1983. pp 395-407. También Luis Díez Picasso «Constitución, Ley, Juez». Revista Española de Derecho Constitucional. No. 15. Set/Dic 1985.

cación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones...»¹⁰.

Según el citado autor, los principios tributarios incorporados a la Constitución cumplen una doble función como límites al ejercicio de los poderes públicos:

a) La función positiva, que consiste en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean, en cuanto fuentes del Derecho y en cuanto informadores del conjunto del ordenamiento jurídico.

b) la función negativa, que consiste en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores.

Por tales razones, sostiene que el «carácter esquemático, abstracto, indeterminado y elástico de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitado, hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los jueces y tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios».

Por ello, el Tribunal Constitucional Español en la Sentencia N° 221 del 11 de diciembre de 1992, a propósito de resolver una demanda interpuesta contra una ley que supuestamente transgredía los principios tributarios constitucionales, señaló lo siguiente:

«...el principio de capacidad contributiva no es un axioma del que pueden extraerse por simple deducción lógica consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria; [...] es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando en todo caso, los límites establecidos por la Constitución [...]».

Los principios rectores de la tributación consagrados por la Constitución gozan de una eficacia principalmente derogatoria de las leyes que los contradigan¹¹, deben ser utilizados como parámetros para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, ya que es improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender el mandato al legislador en el que cada uno de los principios constitucionales se concreta¹².

2.1. El principio de reserva de ley o de legalidad.

Aparece como heredero directo del principio medieval de «autoimposición» o de consentimiento de las asambleas estamentales medievales a los «pedidos» de impuestos por parte de los monarcas. De allí es recogido por el primer constitucionalismo hacia finales del siglo XVIII y todo el siglo XIX, expresado en las fórmulas «no taxation without representation» y «Todos los ciudadanos... tienen el derecho [...] de consentir libremente [...] la contribución pública» de la Constitución de Filadelfia y la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, respectivamente.

Dice Javier Pérez Royo¹³ que en esa época el principio de legalidad tributaria pasa a cumplir dos funciones principales: una de carácter político, de relación entre poderes, que asegura «el control indirecto por parte del parlamento sobre la actuación del gobierno y sobre la dirección política del país, e incluso como garantía formal de la propia convocatoria de las Cámaras», y una segunda función de garantía de protección individual, de tal modo que «el requisito de que los tributos sean consentidos por los representantes de los propios contribuyentes aparece como la mejor garantía de la propiedad (y libertad) individual, afectada por el establecimiento de tributos».

De ese modo queda demostrado el fuerte sello defensivo que desde sus orígenes impregna la

¹⁰ «El Sistema Tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)». En: Revista Española de Derecho Constitucional. No 36. Set/Dic. 1992. p 22 y ss.

¹¹ Alvaro Rodríguez Bereijo. Op. cit. p 23.

¹² Así se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Constitucional Español de 10 de noviembre de 1988, reproducida en: Eusebio González García. «Tributación individual frente a la tributación conjunta en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas». Tecnos. Madrid. 1991. p 48.

¹³ En: «El Principio de legalidad tributaria en la Constitución». Estudios sobre el proyecto de Constitución. Dirigidos por F. Garrido Falla. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1978. pp 397 y 398.

evolución del principio de legalidad tributaria que, junto con el de legalidad penal constituyeron auténticos precursores del Estado de Derecho respecto del resto del Derecho Público¹⁴.

Ello explica el por qué, aunque se hayan superado las concepciones contractualistas del Estado propias de los orígenes del constitucionalismo, es indiscutible que el principio de legalidad tributaria no ha perdido del todo su carácter garantista de la libertad y propiedad de los ciudadanos, como se comprueba de la jurisprudencia constitucional comparada en materia tributaria.

Modernamente, el principio de reserva de ley tributaria es un principio meramente formal. Consiste en establecer que determinados aspectos sólo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria. Se trata de una regla cuyo objeto es precisamente la disciplina de la producción normativa en materia tributaria.

Al respecto, para la mejor comprensión del principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria, es indispensable recurrir a la doctrina del Derecho Constitucional y del Derecho Administrativo, disciplinas que estudian a los referidos institutos desde una perspectiva general¹⁵.

La reserva de ley en el Estado contemporáneo cumple una doble funcionalidad, a decir de Juan A. Santamaría Pastor:

«1. Es una garantía de la institución parlamentaria frente a la potestad reglamentaria del gobierno;

2. Es una garantía de la institución parlamentaria frente a sí misma, el parlamento no puede renunciar a llevar a cabo dicha función normativa, sustituyéndola por remisiones o habilitaciones cada vez más amplias o indeterminadas en favor de la potestad reglamentaria»¹⁶.

Sin embargo, a continuación precisa que la reserva de ley es en verdad una exigencia de regulación mediante normas de determinado rango y no necesariamente una reserva parlamentaria. Por esa razón, la regulación de determinadas materias, no obstante estar sujeta a la reserva de ley, puede hacerse mediante Decretos Legislativos o Decretos de Urgencia, dependiendo del diseño constitucional.

Para el autor español Luciano Parejo Alonso¹⁷, el instituto de la reserva de ley es el mejor «ejemplo paradigmático de la influencia inercial de las construcciones dogmáticas enraizadas en la filosofía del Estado liberal de Derecho», puesto que en su formulación inicial el concepto de reserva de ley servía para la protección de un espacio social resistente a la intervención del Estado.

La reserva de ley como principio de la doctrina constitucional nace en el siglo XIX en Alemania, esbozado en unos momentos de dura pugna entre el parlamento y el ejecutivo dominado por el monarca. Esto es, el conflicto se planteaba entre dos diferentes legitimidades: la democrática, representada por el parlamento, en el que tenían asiento la burguesía y otros sectores sociales en ascenso, y la legitimidad dinástica, representada por el Emperador, que mantenía la potestad regia de designar a los miembros del gobierno. Ese conflicto que, entre otras cuestiones, se manifestó también en lo relativo a las discusiones acerca de la naturaleza del presupuesto como acto administrativo o como ley formal, condujo a que el parlamento alemán creara el principio de reserva de ley, según el cual ciertas materias, como la remuneración al ejercicio de los derechos de propiedad y libertad, sólo serían susceptibles de ser normadas por ley formal del Congreso. De esta forma, la burguesía y sus sectores sociales aliados podían garantizar que las bases de su poder no serían atacadas por el monarca¹⁸.

¹⁴ Eusebio González García. «El principio de legalidad en la Constitución Española de 1978». «La Constitución Española y las Fuentes del Derecho». IEF. 1979. Vol II. p 972 y D. Jesch. «Ley y Administración». IEA. Madrid. 1978. p 138.

¹⁵ Javier Lazarte en el prólogo a la obra de Luis María Cazorla Prieto «El poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio». IEF. Madrid. 1981, a propósito del tema central del libro, reflexiona sobre los efectos nocivos que para la doctrina tributaria ha significado el distanciamiento de las otras ramas del derecho público, debido a que no le ha sido fácil desembarazarse de conceptos decimonónicos que han quedado obsoletos y ha sido superados por otros más complejos, por ello demanda «fertilizar» la dogmática tributaria con una aproximación al campo del derecho público en general.

¹⁶ «Fundamentos de derecho administrativo». Centro de Estudios Manuel Areces. Madrid. 1988. pp 776 a 778.

¹⁷ «Crisis y renovación en el derecho público». Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 991. pp 53-54.

¹⁸ Introducción de Alvaro Rodríguez Bereijo al libro de Paul Laband. «El derecho presupuestario». IEF. Madrid. 1979. p XXVIII y ss. También Ricardo García Macho. «Reserva de Ley y potestad reglamentaria». Ariel. Barcelona. 1988. p 27.

Independizada la reserva de ley de las circunstancias históricas que motivaron su elaboración, adquiere en el presente una nueva virtualidad. Por esa razón, Manuel Aragón¹⁹, desde una perspectiva (orgánica) que incide en la reserva de ley como reserva de parlamento, defiende una concepción de la reserva de ley como «reserva a un determinado procedimiento de emanación normativa (el procedimiento legislativo parlamentario) dotado de las características de contraste, publicidad y libre deliberación...», a diferencia del procedimiento de elaboración normativa del Ejecutivo, de tal modo que se garantiza mejor el pluralismo político asegurando a la minoría parlamentaria el ejercicio de su derecho al debate o a la discusión pública de los proyectos de ley.

En cuanto al contenido o alcances del principio de legalidad tributaria, se entiende que exige la regulación de los elementos esenciales o estructurales del tributo a través de una norma con rango de ley.

En la doctrina europea, sobre todo por influencia de la italiana, se suele clasificar dos clases de reservas de ley, distinguiendo entre una reserva absoluta y otra relativa. La primera, la reserva absoluta de ley, se caracteriza por obligar al legislador a regular de modo directo la totalidad de la materia reservada, de tal modo que sólo sería posible dejar a otras fuentes secundarias (reglamentarias) la emanación de disposiciones de puro detalle necesarias para la ejecución de la ley. En cambio, la reserva relativa admite que la ley pueda limitarse a establecer las normas básicas de la disciplina, atribuyendo parte de la regulación al reglamento, pero siempre que la ley determinase los criterios y directivas a los que deberían sujetarse los susodichos reglamentos²⁰.

En el Derecho español, al que recurrimos por razones comparativas y a título ilustrativo, la mayor parte de la doctrina está de acuerdo en que la reserva de ley en materia tributaria tiene el carácter de relativa²¹. Asimismo, el Tribunal Constitucional Español ha expresado en numerosa jurisprudencia que el principio de legalidad tributaria no tiene el mismo rigor que en épocas anteriores, por lo que se descarta que la Constitución haya estable-

cido en lo tributario una reserva absoluta, como la que sí existe en otros sectores del ordenamiento (se entiende que la Constitución establece reservas de ley con distintas intensidades).

En la anteriormente citada Sentencia 221 del 11 de diciembre de 1992, el Tribunal, al referirse a la extensión del principio de reserva de ley en materia tributaria, ha señalado que:

«La citada reserva comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.»

De otra parte, la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los integrantes del tributo (fundamento jurídico N° 7)».

Se afirma, pues, que la legalidad en materia tributaria debe comprender la regulación de la estructura nuclear del tributo. Ello no impide que la ley pueda contener remisiones a normas reglamentarias, pero sí cabe exigir que la ley predetermine el contenido del reglamento configurando los elementos esenciales del tributo. Por esa razón, debe descartarse por contrariar a la Constitución la posibilidad de que la ley efectúe simples remisiones en blanco (indeterminadas) al reglamento, generando una degradación de la reserva consagrada por la Constitución en favor de normas con rango de ley.

En nuestro país, los alcances del principio de legalidad tributaria han estado tradicionalmente determinados por la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Así, conforme a la versión vigente al momento de escribir estas líneas, la aprobada por el Decreto Legislativo N° 773, la reserva de ley se extiende a lo que podríamos denominar la vida de la relación jurídica tributaria, desde el momento de su nacimiento hasta el momento de su extinción, comprendiendo a los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria: la determinación del hecho imponible, de los sujetos activo y pasivo, de la base y de la alícuota; así como otros aspectos vinculados al

¹⁹ «Constitución y Democracia». Tecnos. 1989. p 126-127.

²⁰ Juan A. Santamaría Pastor. «Fundamentos...», ob. cit. p 784 y Clemente Checa González. «El Principio de reserva de ley en materia tributaria». En: Estudios de Derecho y Hacienda. MEH. Madrid. 1987. Tomo II. p 799.

²¹ Ma. Dolores Arias A. «El decreto-ley en materia tributaria». Revista Jurídica de Catalunya. No. 2. 1984. Barcelona. p 510.

régimen sancionador, a los beneficios y a los modos de extinción de la deuda tributaria.

En lo que respecta a los municipios, la legislación vigente establece que el edicto es el tipo normativo que deben emplear los Gobiernos Locales para ejercer su potestad de imposición²². Sin embargo, esa figura normativa no parece ajustarse a la nueva Constitución, puesto que el inciso 4 del artículo 200º sólo menciona dentro de la categoría de normas con rango de ley a las ordenanzas, que son las únicas disposiciones municipales que cumplen con el principio de legalidad. Además, no se encuentra justificación para que el legislador distinga entre dispositivos que han de ser igualmente aprobados por el Concejo Municipal²³.

2.2. El principio de igualdad.

Parece evidente que el principio material de igualdad tributaria garantizado por el artículo 74º de la Constitución comprende los dos planos distintos de la igualdad:

a) Igualdad en la ley, como obligación impuesta al legislador de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias.

b) Igualdad ante la ley, que tiene por objeto cauterizar el funcionamiento imparcial de los órganos administrativos o jurisdiccionales al momento de aplicar las normas.

Esto es, a diferencia del derecho a la igualdad a que se refiere el inciso 2 del artículo 2º de la Constitución, que parece haber sido concebido sólo como el derecho formal de igualdad ante la ley, este principio constitucional tributario sí está decididamente dirigido a servir de límite a la competencia legislativa de los titulares de poder tributario.

El origen de este principio se remonta al artículo 13º de la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que fue la

primera Carta que consagró expresamente el principio de igualdad ante el impuesto, como reacción frente al sistema discriminador del antiguo régimen que exceptuaba a las «clases privilegiadas», fundamentalmente nobleza y clero, del pago de tributos²⁴.

A diferencia del Perú, en otros países la invocación del principio de igualdad ha llegado a usarse sistemáticamente para la impugnación de las leyes. Así por ejemplo, en España, el Tribunal Constitucional, a decir de Alvaro Rodríguez Bereijo²⁵, ha elaborado una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales se resumen en la sentencia 76/1990, que se transcribe a continuación:

«a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción [...] de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

²² Artículos 94º y 110º de la Ley 23853 Orgánica de Municipalidades; segundo párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773. Inciso a) del artículo 60º del Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación municipal.

²³ En un trabajo anterior formulamos críticas a la artificiosa creación de los Edictos municipales: «El control jurisdiccional de la constitucionalidad de las normas jurídicas de carácter general». Publicado en el colectivo «La Constitución Peruana de 1979». Dirigido por F. Eguiguren. Cultural Cuzco. Lima 1987. pp 340-341.

²⁴ José A. Pueyo M. «El Principio Constitucional de Igualdad Tributaria». Estudios de Derechos y Hacienda. MEH. Madrid. 1987. p 277.

²⁵ «El sistema tributario...», op. cit. p 46.

En resumen, el Tribunal Constitucional utiliza principalmente el test de razonabilidad para evaluar la constitucionalidad de la desigualdad introducida por una norma jurídica, de tal modo que analiza si hay relación entre la finalidad perseguida por la norma y la medida concretamente impugnada. Sólo en ocasiones utiliza el test de proporcionalidad con el fin de evaluar en qué medida la desigualdad que se introduce ha de ser apta o proporcional, para no entrar en conflicto con el principio de igualdad²⁶.

En conclusión, el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable.

2.3. El principio de no confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad de los tributos es una derivación singular del derecho de propiedad consagrado en el inciso 16 del artículo 2º y el artículo 70º de la Carta. Refuerza la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal. Dice Cazorla Prieto que «trata de evitar una privación virtual de la propiedad privada por medios indirectos, pero muy eficaces, como son los tributos»²⁷.

Este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución. Por esa razón es considerado como un «principio estructural» de la constitución económica que tutela el respeto del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales al modelo o sistema económico previsto por la Constitución, como la economía de mercado (artículo 58º), la libertad de empresa (artículo 59º), el

pluralismo económico (artículo 60º), y la inviolabilidad del derecho de propiedad (artículo 70º)²⁸.

Es explicable que el texto constitucional no establezca parámetros o límites cuantitativos fijos para determinar la confiscatoriedad de un tributo, porque corresponderá a la justicia constitucional apreciar con arreglo a la circunstancias políticas, sociales y económicas concretas, si el tributo en cuestión supera el máximo tolerable.

La jurisprudencia de los países de nuestro entorno ha establecido que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, porque absorbe una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad.

Existe copiosa jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina que considera inconstitucional todo tributo que grave el patrimonio o el capital con una tasa superior al 33%, «porque por esa vía, en menos de tres años el Estado se apropiaría sin indemnización alguna de toda la riqueza privada»²⁹.

En tales casos, se ha entendido que la declaración de inconstitucionalidad no afecta a la totalidad del tributo, sino únicamente a la parte en que excede el monto o porcentaje límite considerado como razonable, porque considerar inconstitucional la totalidad del tributo «origina una desigualdad entre aquellos contribuyentes a quienes se les exonera de todo pago al declararse la confiscatoriedad del tributo por superar, aunque no sea más que mínimamente, el tope más allá del cual se considera que el impuesto transgrede el derecho de propiedad, y aquellos otros que por no exceder el impuesto el límite máximo admisible lo deben pagar íntegramente...»³⁰.

En alguna jurisprudencia, la Corte Suprema argentina ha establecido que el límite del 33% señalado como «techo» de los gravámenes no es aplicable a los tributos y aranceles que afectan la importación de mercaderías, porque se considera

²⁶ José Suay Rincón. «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». Estudios sobre la Constitución Española. Vol II. Civitas. 1991. Madrid. pp 857-864.

²⁷ «Poder Tributario y...», ob. cit. p 217.

²⁸ Carlos Palao Taboada. «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario». En: colectivo «Hacienda y Constitución». IEF. Madrid. 1979. pp 288 y 310. La cita corresponde a Alvaro Rodríguez Bereijo en «El Sistema Tributario...», ob. cit. p 53.

²⁹ Rodolfo Spisso. «Derecho Constitucional Tributario». Depalma. Bs. As. 193. p 263.

³⁰ Rodolfo Spisso. «Derecho...», ob. cit. pag. 274; ver también Juan E. Figueroa Valdés. «Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980». Jurídica de Chile. Santiago. 1985. p 225.

que el Estado puede utilizar su poder tributario para disuadir la importación o el consumo de ciertos productos extranjeros.

2.4. El respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Es novedosa la remisión expresa que el artículo 74º de la nueva Constitución efectúa a «los derechos fundamentales de la persona» como límites para el ejercicio del poder tributario, aunque en verdad no era indispensable porque se entiende que la eficacia de los derechos constitucionales se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico sin que sea necesaria una norma que remarque su efectividad para la materia tributaria. La doctrina pública contemporánea advierte que los derechos fundamentales responden a un sistema de valores y principios de alcance universal, por esa razón constituyen el fundamento de todo orden político democrático.

Los derechos constitucionales ostentan una doble naturaleza, subjetiva y objetiva. Por ello, el Tribunal Constitucional español ha considerado que:

*«En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un status jurídico o la libertad en un ámbito de existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica...»*³¹.

Lo singular de este principio estriba en que se refiere a «los derechos fundamentales de la persona» que son únicamente aquellos derechos contemplados en los tres primeros artículos contenidos en el Capítulo I de la Carta de 1993 y que no comprende los demás derechos de índole social o colectivos. Se trata de uno de los pocos preceptos de la Constitución que sólo hace referencia a tales

derechos con aparente exclusión de los demás derechos de índole económica o social³². Sin embargo, a diferencia de otros ordenamientos, nuestra Constitución no ha previsto un régimen de protección más intenso que los distinga de las otras categorías de derechos³³, por lo que difícilmente puede considerarse que tienen asegurada una posición prevalente respecto de los demás derechos constitucionales.

Cabe tener presente que, de conformidad con el artículo 3º de la Carta, los derechos fundamentales no constituyen un catálogo cerrado, sino que pueden considerarse otros derechos distintos de los enumerados de modo expreso por la Constitución.

El precedente más antiguo del citado artículo 3º es la Novena Enmienda a la Constitución estadounidense, del 17 de Setiembre de 1787, según la cual «la enumeración en la Constitución de ciertos derechos no deberá interpretarse como que niegan o menoscaban otros que conserva el pueblo». Este principio de «lista abierta» permite la emergencia de nuevos derechos que no están explícitamente formulados en la Constitución, pero que son dignos de la protección constitucional.

Sin embargo, no cabe duda de que ciertos derechos constitucionales, más que otros, pueden tener una mayor incidencia en el campo de lo tributario, como es el caso de los siguientes³⁴:

- a) Derecho a la intimidad personal y familiar (inc 7 art. 2º).
 - El secreto bancario y la reserva tributaria (inc 5 art. 2º).
 - El secreto profesional (inc. 18 art. 2º).
- b) Derecho a la inviolabilidad del domicilio (inc 9 art. 2º).
- c) Derecho a la libertad de residencia y de tránsito (inc. 11 art. 2º).
- d) Derecho a la libertad de asociación (inc. 13 art. 2º).

³¹ Sentencia del pleno de 14 de julio de 1981, tomada de Lorenzo Martín Retortillo e Ignacio de Otto y Pardo. «Derechos Fundamentales y Constitución». Civitas. 1998. Madrid. p 56.

³² Los otros dos artículos constitucionales que aluden con propósito excluyente a los derechos fundamentales son el último párrafo del art. 32º y el inciso 2) del art. 137º.

³³ En la Constitución Española, los derechos fundamentales gozan de los siguientes mecanismos de aseguramiento: a) se les reconoce eficacia directa; b) la ley debe respetar su contenido esencial, c) son los únicos derechos tutelados a través del recurso de amparo, d) se reserva su desarrollo legislativo sólo a leyes orgánicas y e) se prevé un procedimiento bastante riguroso de reforma constitucional.

³⁴ La lista se ha inspirado en una similar contenida en el trabajo de A. Rodríguez Bereijo «El Sistema...», ob. cit. p 62.

- e) Derecho de propiedad (inc. 16 art. 2°).
- f) Derecho al secreto y a la inviolabilidad de los papeles privados (inc. 10 art. 2°).
- g) Derecho a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional (inc. 3 art. 139°).
 - La pluralidad de la instancia (inc. 6 art. 139°).
 - La no privación del derecho de defensa (inc. 14 art. 139°).
- h) Derecho a que las resoluciones administrativas puedan impugnarse mediante la acción contenciosa-administrativa ante el Poder Judicial (art. 148°).

La eficacia de los derechos constitucionales se proyecta en el ámbito de lo tributario vinculado no sólo al legislador, sino también a la administración en el ejercicio de las potestades de gestión y aplicación de tributos que el ordenamiento le encomienda.

Los titulares del poder tributario están constitucionalmente obligados a respetar los alcances o los elementos mínimos de cada derecho fundamental. La Constitución española, por influencia de la Ley Fundamental de Bonn, establece que la intervención del legislador en la esfera de los derechos fundamentales en ningún caso podrá afectar su «contenido esencial», es decir, los rasgos identificadores que resultan indispensables para que el derecho no deje de existir o se transforme en algo distinto. De ese modo, la garantía constitucional del «núcleo esencial» de los derechos fundamentales se configura como un límite a la potestad legislativa de regulación de tales derechos con la finalidad de preservarles una zona de intangibilidad o una última trinchera de protección de su contenido nuclear³⁵.

III. VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

La nueva Constitución no recoge la parte del artículo 187° de la Carta anterior, que permitía la retroactividad benigna de las normas tributarias. Conforme al segundo párrafo del art. 103°, sólo en materia penal cabe la retroactividad de las normas cuando sean más favorables al reo.

En verdad, no se justifica esa supresión, porque

durante la vigencia de la Constitución de 1979 la jurisprudencia del Tribunal Fiscal con bastante acierto había precisado que la retroactividad benigna en materia tributaria contemplada por el artículo 179° de la Carta debía interpretarse como una facultad sólo concedida al titular del poder tributario, quien podría ejercerla expresamente en cada caso. Por tanto, no existía posibilidad alguna de que las disposiciones que suprimieran un tributo u otorgasen exoneraciones podían aplicarse automáticamente en forma retroactiva, liberando al deudor u omiso del cumplimiento de las prestaciones tributarias.

Sin embargo, no obstante la supresión del precepto que permitía la retroactividad benigna en materia tributaria, nada impide que el legislador disponga en el Código Tributario la aplicación retroactiva de las normas que suprimen o reducen las sanciones por infracciones tributarias, amparándose por derivación en el precepto constitucional que permite la retroactividad de las normas favorables en materia penal, puesto que el derecho administrativo sancionador se debe ceñir a los principios y las garantías previstas por el derecho penal ordinario. Por otra parte, entendemos que la retroactividad benigna en el supuesto indicado no contraviene el correcto sentido de la garantía de la irretroactividad de las leyes, que consiste en tutelar la seguridad jurídica y no afectar los derechos de los contribuyentes³⁶.

IV. EXONERACION E INMUNIDAD TRIBUTARIA.

En esta materia se aprecia que la nueva Constitución ha tomado decidido partido por una orientación reductora o limitante del otorgamiento de beneficios tributarios.

En tal sentido, no ha recogido una norma como la del art. 19° de la Carta de 1979, que disponía el establecimiento de un régimen tributario especial para la atención y el tratamiento de los minusválidos.

El último párrafo del art. 70° de la Constitución impone condiciones rigurosas para el establecimiento de un régimen tributario especial para

³⁵ Samuel Abad ha trabajado el tema en relación a nuestro derecho en: «Límites y respeto al contenido esencial de los Derechos Fundamentales: Estudio Preliminar». Publicado en THEMIS. N° 21. Lima. 1992. p 21 y ss.

³⁶ El artículo 168° del nuevo Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 773, prohíbe la retroactividad benigna de las normas sancionadoras, lo cual es una opción legislativa válida, pero no significa que sea la única permitida por la Constitución en esa materia.

una determinada zona del país, porque dispone que sólo puede ser otorgado por una ley expresa, aprobada por una mayoría calificada del Congreso que ni siquiera se exige para la aprobación de leyes orgánicas, y sólo en forma selectiva y temporal. A no dudarlo, es una norma que perjudicará sobre todo a las zonas de selva y de frontera, que tradicionalmente han gozado de un tratamiento particular en atención a sus singularidades geográficas.

Asimismo, también en el art. 79° de la Constitución, en su tercer párrafo, se condiciona al Congreso para que previa a la aprobación de leyes que otorguen exoneraciones u otros beneficios tributarios, se recabe la opinión del Ministerio de Economía y Finanzas. Sin perjuicio de que dudemos de la conveniencia de que se haga referencia a un ministerio determinado en lugar del Poder Ejecutivo o del Gobierno, corresponde llamar aquí la atención de que se trata de un precepto ubicado en el marco de un artículo que establece diversas limitaciones a la iniciativa legislativa en materia financiera y presupuestaria del parlamento.

El citado dispositivo no supedita el otorgamiento de las exoneraciones a que lo apruebe el parlamento, sino que sólo exige que se solicite informe al ejecutivo, se supone que para ilustración del Congreso sobre las consecuencias de la decisión.

Se trata de una norma positiva porque apunta a racionalizar el sistema tributario con el fin de que no se distorsione mediante el otorgamiento indiscriminado de beneficios que disminuyen la recaudación y originan déficit fiscal. La experiencia de los últimos años demuestra que el parlamento no ha sido inmune a los apresuramientos y muchas veces a posturas demagógicas con ánimo de clientelaje electoral, que determinaron el fácil expediente de otorgamiento de exoneraciones con escaso fundamento técnico y nula selectividad, pero con grave perjuicio para el financiamiento estatal.

En otros ordenamientos, como el español, de donde parece fue tomado este dispositivo (art. 134° numeral 6 de la Constitución de 1978), no sólo se exige la previa conformidad del gobierno, sino que, además, paralelamente a la ley de presupuestos se aprueba la ley de gastos fiscales que cuantifica anualmente el importe de los recursos dejados de percibir por el fisco debido a las exoneraciones y otros beneficios vigentes en el ejercicio, de tal modo que los poderes públicos dotados de potestad tributaria pueden tener la información necesaria para adoptar decisiones, con plena conciencia de las consecuencias, lo que lamentablemente no ha venido sucediendo en el Perú.

Sin embargo, el tema vinculado a la tributación que más discusiones originó durante los debates tanto en Comisiones como sobre todo en el pleno del Congreso, no fue ninguno de los tratados a lo largo de este trabajo, sino el relativo a los beneficios otorgados a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos, lo que la doctrina brasileña denomina la inmunidad tributaria y que está regulada en el art. 19° de la nueva Constitución.

El tenor del citado precepto evidencia hasta qué punto se trata de un dispositivo que sufrió múltiples modificaciones y adiciones durante los debates constituyentes, hasta el último momento.

Uno de los escasos aciertos del mismo reside en haber sustituido el término exoneración por inafectación, al establecer que las universidades, institutos superiores y demás centros educativos «gozan de inafectación de todo impuesto», porque el concepto correcto de inmunidad tributaria es de limitación impuesta a los titulares de poder tributario para que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos en atención a razones de orden social, económicas, o por otras que considere atendibles.

Asimismo, el beneficio se reduce a tan sólo los impuestos y ya no comprende a los tributos vinculados, como las contribuciones, tasas y derechos, aunque sí abarca los aranceles, porque se trata de verdaderos impuestos que gravan las importaciones.

Adicionalmente, se ha establecido que la inafectación cubre sólo las actividades, bienes y servicios relacionados con la finalidad educativa y cultural.

Es evidente que la referencia a los impuestos indirectos en el citado artículo 19° de la Constitución es a todas luces innecesaria, porque bastaba enunciar el género impuestos para entender que el beneficio comprendía a todas sus modalidades, es decir los directos e indirectos. Sin embargo, en este último extremo el precepto constitucional es virtualmente inoperante, en lo referido a la inafectación de impuestos indirectos, porque por la mecánica de impuestos, como el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo, las universidades y los centros educativos, al adquirir bienes o servicios, no actúan como contribuyentes, sino que son considerados sujetos incididos a quienes se les traslada la carga económica del tributo y por ende la inafectación no les alcanza si es que el legislador no dicta en el futuro las disposiciones para hacer esto viable.

V. OTRAS NORMAS REFERIDAS A TRIBUTACION.

El artículo 56° establece que los Tratados Internacionales que tienen por objeto crear, modificar o suprimir tributos requieren ser aprobados por el Congreso y por ende las materias tributarias enunciadas no pueden ser objeto de regulación por los denominados Tratados Ejecutivos.

El artículo 32° señala que las normas de carácter tributario no pueden ser sometidas a referéndum, lo cual es explicable, pues por su carácter «odioso» o «impopular», difícilmente serían aprobadas.

Aunque en estricto no se trate de un tributo, sino de lo que la doctrina financiera denomina ingresos originarios, por oposición a los recursos derivados que sí son los tributarios, el CANON ha sido regulado por el artículo 77°, pero limitándolo a consistir en tan sólo una participación «adecuada» del Impuesto a la Renta que se recaude por explotación de recursos naturales, con lo que pierden fundamento aquellas posiciones que sostenían que el Canon debería consistir en un recurso pagado por la explotación de recursos naturales, independientemente de los tributos ordinarios que graven las operaciones de las empresas.

En el inciso 5) del artículo 2°, se ha constitucionalizado la reserva tributaria, la misma que siempre había estado prevista en el Código Tributario. Parece claro que su consagración constitucional responde al objetivo de modular el derecho de acceso a la información en poder de las entidades públicas que por primera vez se consagra en nuestro derecho constitucional y que será tutelado a través de la acción de Habeas Data.

Finalmente, en el tercer párrafo del artículo 74° se prohíbe que las leyes de presupuesto puedan contener normas sobre materia tributaria, lo cual se explica en razón de que la aprobación de la Ley de Presupuesto se lleva a cabo a través de un procedimiento parlamentario sometido a importantes limitaciones para el debate, sobre todo de índole temporal. Por ello se quiere evitar que la ley de presupuesto se convierta en un cajón de sastre, porque la materia tributaria requiere un debate

parlamentario serio y pormenorizado.

VI. GARANTIAS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LA TRIBUTACION.

Entre las novedades que contiene la nueva Carta en materia de control de constitucionalidad, se cuenta la prohibición del Amparo directo contra normas, dispuesto por la última parte del inciso 2) del artículo 200°. Se trata de un mandato que en una primera lectura puede parecer acertado porque en principio, por regla general, no cabe la interposición de demandas de Amparo contra normas en forma directa, sino únicamente contra los actos de aplicación de dichas normas cuando éstas se juzguen violatorias de derechos constitucionales, pues en todo caso del trámite del procedimiento se determinará la inconstitucionalidad o ilegalidad, y por ende la inaplicación de la norma en cuestión de que se trate. Así lo ha considerado reiterada jurisprudencia constitucional de los últimos años y lo ha previsto expresamente la Ley 23506, reguladora de las acciones de Amparo y Habeas Corpus y sus modificatorias³⁷.

Más aún, la compatibilidad del ejercicio paralelo de la acción de Amparo y de la Acción Popular, o del posible trámite simultáneo de un procedimiento de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, ostentaba la indiscutible ventaja de que los efectos de la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad beneficiarían desde sus inicios a los actores de los procesos de Amparo contra los actos de aplicación basados en normas inconstitucionales³⁸.

Sin embargo, la dificultad se presentará en el futuro con las disposiciones autoaplicativas, es decir, con aquellas normas que producen efectos sin que se requiera un acto de aplicación de la administración tributaria. En tales casos, se trata de normas cuya sola expedición produce los efectos queridos por quienes las dictaron, pudiendo en consecuencia lesionar derechos constitucionales sin que se produzca un acto administrativo concreto. Justamente los ejemplos más comunes de normas autoaplicativas están usualmente referidos a disposiciones de índole tributaria, que debido a lo absoluto de la prohibición del amparo con-

³⁷ Ley 23506, art. 3°: «Las acciones de garantías proceden aún en el caso que la violación o amenaza se base en una norma que sea incompatible con la Constitución». En este supuesto, la inaplicación de la norma se apreciará en el mismo procedimiento. Ley 25398, art. 5°: «Las resoluciones recaídas en las acciones de garantía, tratándose del supuesto del artículo 3° de la ley, no derogan ni anulan las normas, sino que únicamente se limitan a declarar su no aplicación al caso concreto.»

³⁸ Sobre el tema hemos reflexionado en: «La acción de amparo contra normas en el ordenamiento jurídico Peruano». Publicado en Lecturas sobre Temas Constitucionales. N° 7 Lima. 1991. pp 61 y ss.

tra normas dispuestas por la Constitución, privará a los particulares de uno de los mecanismos más efectivos de reacción.

Es probable que la referida prohibición haya tenido por objeto poner coto a la práctica viciosa de los últimos años, en que se estilaba interponer acciones de Amparo contra casi cualquier impuesto, alegando los más inverosímiles argumentos sobre su presunta inconstitucionalidad, pero con el oculto propósito de obtener una medida cautelar de suspensión que permitiera ganar tiempo hasta que los lobbies y la respectiva presión política que se ejercería consiguieran la derogación del tributo cuestionado.

Sin embargo, es evidente que una prohibición tajante, como la prevista por el precepto constitucional comentado, presenta el grave inconveniente de dejar desprotegidos a los posibles afectados por la expedición de normas tributarias autoaplicativas de carácter inconstitucional o ilegal³⁹.

Es casi seguro que por esa razón, en una suerte de compensación, la nueva Carta dispone en el último párrafo del artículo 74º que «no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo», lo cual supone la retroactividad de los fallos que declaren la inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma tributaria, lo que constituye una excepción al principio general establecido por el art. 204º, según el cual los fallos de inconstitucionalidad no tienen efectos retroactivos y tan sólo determinan la inexecutable para el futuro de la norma constitucionalmente descalificada.

El efecto práctico de este precepto que determina la nulidad de la norma tributaria inconstitucional desde que se dictó consiste en que obligará a la administración a devolver los tributos cobrados según leyes inconstitucionales.

No cabe duda de que se trata de una disposición decididamente garantista que privilegia la efectividad del control de constitucionalidad y legalidad en la materia tributaria.

Es un dispositivo que se aparta de las reglas gene-

rales de nuestro sistema de justicia constitucional, porque cabe recordar que el sistema adoptado por nuestro país desde la Carta de 1979 consagra el efecto constitutivo de las sentencias de inconstitucionalidad o de ilegalidad. Es decir, las normas, aunque inconstitucionales, se ejecutan hasta que sean inaplicadas por las instancias jurisdiccionales o sea declarada su inconstitucionalidad con carácter general por el procedimiento correspondiente.

En cambio, en el derecho comparado, otros ordenamientos, es cierto que pocos, consagran los plenos efectos declarativos de las sentencias de inconstitucionalidad, es decir declaran la nulidad de origen de la norma descalificada. Sin embargo, en esos países las veces que sus órganos de control de la Constitución han declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias lo han efectuado fijando los efectos de las sentencias para esos casos sólo para adelante, es decir, con efectos *ex nunc*.

En buena cuenta, en los países que se adscriben al sistema declarativo de inconstitucionalidad de las normas, cuando sus tribunales constitucionales han fallado en contra de una ley tributaria, por excepción expresamente han ordenado que esas sentencias sólo surtan efectos para adelante y no retrotraigan sus efectos, porque los perjuicios que podría originar para la administración tributaria, devolver los tributos recaudados durante varios años por la aplicación de la ley inconstitucional serían mayores que las ventajas que se persiguen con la declaración de inconstitucionalidad.

Así ha sucedido en Alemania, en Estados Unidos, en Portugal⁴⁰ y no hace muchos años en España, cuando el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia 45/1989, de 20 de febrero, declaró la inconstitucionalidad de una parte de la Ley del Impuesto a la Renta que ordenaba a los cónyuges declarar obligatoriamente en forma conjunta sus ingresos, bajo el sistema de «unidad familiar matrimonial», por contrariar el principio de igualdad ante la ley, entre otros preceptos constitucionales también transgredidos.

En el citado caso, el Tribunal Constitucional español se apartó de su Ley Orgánica que expresa-

³⁹ Samuel Abad también considera que la prohibición deja en el desamparo las lesiones producidas por normas autoaplicativas. En: «El modelo de jurisdicción constitucional. Reformas y retrocesos. (Un Estudio Preliminar)». IUS ET VERITAS Nº 7. 1993 p 105.

⁴⁰ Sobre el tema: Francisco Rubio Llorente. «La Jurisdicción Constitucional como forma de creación de Derecho». En: Revista Española de Derecho Constitucional. Nº 22. En/Abr 1988. Madrid. p 48. También: Raúl Bocanegra Sierra. «El valor de las sentencias del Tribunal Constitucional». IEAL. Madrid. 1982. p 244.

mente le ordenaba declarar la nulidad de las normas inconstitucionales, porque entendemos que valoró el hecho de que otorgar efectos retroactivos a su sentencia hubiera significado colapsar a la administración tributaria debido a que la hubiera obligado a la titánica tarea de devolver los tributos recaudados durante casi diez años de aplicación de la ley que en esa oportunidad declaraba inconstitucional, con evidente perjuicio para el sector público y por último para toda la sociedad por los onerosos costos que acarrearía el cumplimiento de esa medida y la disminución de los ingresos que se dejarían de percibir por la distracción de la administración.

Es previsible que la regla establecida por el último párrafo del artículo 74° de la Constitución de 1993, en el sentido de que las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias tengan necesariamente efectos retroactivos, determinará que los órganos encargados de cautelar la constitucionalidad o legalidad de las normas obren con bastante prudencia y hasta es probable que se muestren reticentes de ejercer el tremendo poder que significa declarar prácticamente la nulidad de una norma tributaria, más aún si es posible que haya sido aplicada durante varios años⁴¹.

Al respecto, es notorio que en el proyecto de Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, presentado por los congresistas Ferrero y Fernández Arce,

prepublicado en el Diario Oficial el 28 de enero de 1994, se pretende atribuir al Tribunal Constitucional, en el segundo párrafo del artículo 36°, la facultad de determinar el momento de efectividad de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias, solución que deja en manos del Tribunal decidir cuáles serán los efectos que esa invalidación ha de tener en el ordenamiento.

Para finalizar, parece conveniente reproducir lo expresado por el catedrático español Eusebio González García en relación con la importancia que reviste en los países dotados de Tribunales o Cortes Constitucionales la jurisprudencia constitucional referida a la materia tributaria:

«Desde hace aproximadamente una década resulta difícil, particularmente en los trabajos de las doctrinas Alemana e Italiana, encontrar algún curso, monografía o artículo de revista, en los que pueda desarrollarse plenamente el pensamiento de su autor sin necesidad de recurrir frecuentemente a las decisiones del correspondiente Tribunal Constitucional. Es más, en el momento presente, ya no sólo resulta difícil seguir el curso de la doctrina tributaria que podemos calificar de cimera prescindiendo de la aportación de la jurisprudencia constitucional..., (sino que) no es exagerado afirmar que en el futuro, al buscar antecedentes de una nueva disposición, deberá primero espigarse entre la jurisprudencia constitucional»⁴².

⁴¹ Luis Hernández Berenguel comenta que la hipótesis de un fallo que origina la devolución masiva de tributos acarrearía consecuencias desfavorables para el fisco. En: El poder tributario y la nueva Constitución. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 24. 1993. p 29.

⁴² En: «Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado». Publicado en: El Tribunal Constitucional. Vol. II. IEF. Madrid. 1981. p 1189.