

El Principio de la Reserva de la Ley en el Derecho Tributario

por Juan L. Castillo

El artículo 8º de nuestra Constitución de 1933 establece que "sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos, y exonerar de su pago en todo o en parte"; y agrega que "no hay privilegios en materia de impuestos".

Es decir, que dicho artículo constitucional consagra los siguientes principios: a) el de la reserva de la ley, en materia tributaria; b) el de la utilización exclusiva del producto de los impuestos, en los gastos ocasionados por el servicio público; y c) el de la igualdad ante el impuesto, en lo que concuerda con el artículo 23º, que establece la igualdad ante la ley.

Limitaré este trabajo al primero de tales principios, derivado del de legalidad, que, a su vez, no es sino un aspecto del más general, en las democracias occidentales, somete todas las actividades del Estado a las reglas del Derecho.

El principio denominado por Otto Mayer de "la reserva de la ley" significa que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal, es decir, por ley dada por el Poder Legislativo.

Una de estas materias es la tributación. En ella la reserva es la expresión del muy antiguo principio según el cual el impuesto debe ser autorizado por los representantes de quienes van a pagarlo, ya contenido en un documento suscrito por Alfonso VI de León el 31 de marzo de 1091, y en el punto doce

de la Carta Magna dada por Juan sin Tierra, el 12 de junio de 1215, que establece que "ningún escudaje o ayuda (nombre que se daba entonces al impuesto) será establecido en nuestro reino sin el consentimiento del común consejo de nuestro reino".

Todas las Constituciones del Perú han conferido exclusivamente al Congreso la atribución de establecer contribuciones, debiéndose citar especialmente el artículo 18º de las Bases de la Constitución de 16 de diciembre de 1822, que prescribe que "la imposición de contribuciones y el modo de repartirlas se establecerá exclusivamente por el Congreso"; el artículo 8º de la Constitución de 1860, según el cual "no puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente y para el servicio público"; el artículo 7º de la de 1867, que establece que "sólo el Congreso puede imponer contribuciones"; y el artículo 7º de la de 1919, que dispone que "no pueden crearse ni modificarse ni suprimirse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público".

Hay que reconocer que el texto del artículo 8º de la Constitución de 1933 no es el que ha logrado la más acertada expresión del principio de la reserva de la ley, principio que también es incluido, en los mismos términos, en el artículo 109º de la Ley Orgánica del Presupuesto Funcional en vigor, y complementado, en cuanto al destino de los ingresos respectivos, en el artículo 46º de di-

cha ley orgánica, que establece que “solamente en casos especificados por la ley se puede afectar un ingreso a un gasto determinado”.

Las Constituciones más recientes consagran, asimismo, este principio, como, entre otras, la de Italia de 27 de diciembre de 1947, cuyo artículo 23º establece que “ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es conforme a la ley”; y la de Francia del 4 de octubre de 1958, que en su artículo 34º prescribe que la ley, votada por el Parlamento, fija las reglas concernientes al “asiento, la tasa y las modalidades de cobranza de las importaciones de toda naturaleza”.

La citada reserva también se fundamenta en la necesidad de que medie debate público para el establecimiento, la modificación o la supresión de los impuestos. Con esta fundamentación se relaciona el artículo 8º de la Ley Orgánica de Presupuesto de 1922 —no reproducido en la actual Ley Orgánica del Presupuesto Funcional— que, con el objeto de sustraer los problemas impositivos a la natural premura de la dación del Presupuesto, prohibía crear impuestos y modificar o suprimir leyes tributarias existentes, mediante las disposiciones anuales sobre entradas públicas que debían establecerse en el Presupuesto General de la República.

Dino Jarach considera, justificadamente, que el de reserva de la ley, es “el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, la partida de nacimiento del Derecho Tributario”; y opina que alcanza a todos los tributos.

Aunque el tenor literal del artículo 8º de nuestra Constitución sólo contiene la palabra “impuestos”, creo que, en el Perú, la reserva comprende, además de los impuestos (entre los que incluyo las contribu-

ciones especiales), las tasas que, como prestaciones coercitivas, son manifestaciones del poder impositivo.

Precisado al alcance del principio, estudiaré su contenido necesario.

A. D. Giannini sostiene que “la determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y formas en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados, tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad”.

Para Cocivera “el ejercicio de la potestad tributaria es vinculado. La administración tiene el poder-deber de aplicar las leyes de impuesto que de modo rígido disciplinan los casos, los modos y los criterios con los cuales debe surgir la imposición, sin dejar margen alguno de discrecionalidad a la administración financiera”.

Jarach expresa: “decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria, y por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los impuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos impositivos, la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe fijar este monto. Finalmente,

es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo, cuál es la esfera en que se ejerce el poder fiscal para dar origen a un crédito fiscal”.

En la reciente Ley General Tributaria de España, la facultad de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejerce por ley; y se regulará por ley la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del monto del devengo y la extinción de la obligación así como otros aspectos esenciales de la relación tributaria.

Análogas normas contiene el anteproyecto de Código Tributario preparado para el Perú por el doctor Jaime García Añoveros; y entiendo que también figuran en el proyecto de Código Tributario de Principios Generales en estudio por la Comisión Revisora de la Legislación Tributaria.

Conforme a la doctrina, uniformemente respetada por la legislación positiva en el Estado de Derecho, el principio de la reserva de la ley, en materia tributaria, significa, necesariamente, que una ley formal debe establecer de modo expreso: a) el hecho imponible, es decir, el hecho generador de una obligación tributaria; b) el sujeto pasivo de dicha obligación; c) los criterios de atribución de tal hecho a una persona determinada (propiedad o transmisión de un bien, disponibilidad de una renta, uso de un servicio público individualizable); d) los criterios de vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo de la relación tributaria (nacionalidad, domicilio, residencia, ejercicio de actividad lucrativa, situación de un bien, disponibilidad de una renta según la situación de su fuente o el lugar en que se disfrute); e) el modo cierto de valuación de la materia imponible; f) la magnitud del tributo apli-

cable a la materia imponible; g) los modos de extinguirse la obligación y la oportunidad de exigir el pago del tributo; y h) la atribución del producto del tributo a un patrimonio administrativo determinado.

Aparte de la ley dictada por el Poder Legislativo, la potestad fiscal del Estado se puede ejercer mediante: a) decretos legislativos emanados del Gobierno con arreglo a delegación del poder de legislar conferida por el Congreso, ya sea en forma general, como lo hizo el Congreso Constituyente por ley N° 8463, de 14 de noviembre de 1936, ya sea en una materia u ocasión determinadas; o b) decretos-leyes dictados por gobiernos de hecho.

Los Decretos-Leyes; dictados por gobiernos de hecho deben ser ratificados por el Congreso una vez restablecida la normalidad institucional.

La ley que delegue el poder de crear, modificar o suprimir impuestos debe establecer, claramente, en términos generales todos los elementos ya enumerados, que constituyen el contenido necesario de la ley tributaria, si no se quiere tropezar con el principio constitucional de la reserva de ley.

También existe el peligro de que se tome por delegación del poder de modificar leyes impositivas, lo que no es sino mera autorización para hacer más eficaces los procedimientos administrativos existentes, sin variar las reglas sustantivas establecidas por las leyes en vigor, como ha sucedido con el artículo 46° de la ley N° 14729, sobre impuestos de timbre, que solo facultó al Poder Ejecutivo “para dictar, por actos administrativos, las medidas que juzguen necesarias para la mejor acotación y recaudación de los impuestos”, y que ha sido invocada por la Administración para variar sustancialmente la ley N°

2227, sobre impuesto a las sucesiones (D. S. N° 103-H, de 19 de abril de 1966), y para exigir en el segundo semestre del presente año, el pago del doble del impuesto complementario de tarifa progresiva que la ley establece, y sobre materia imponible que no es la expresamente señalada por la ley (D. S. N° 131-H, de 13 de mayo de 1966).

Igualmente contraría el principio de reserva de la ley, el uso de la facultad reglamentaria, general o referida a un caso determinado, en forma que signifique trasgresión o desnaturalización de la ley que se reglamenta (artículo 154°, inciso 8°, de la Constitución). Este es el caso del decreto-supremo N° 54-H, de 28 de febrero de 1966, que, invocando como sustentación legal la ley N° 15772, atribuye al Presupuesto del Gobierno Central entradas de entidades autónomas (llamadas el Sub-Sector Público Independiente) provenientes, no de subvención del Gobierno Central, sino de ingresos específicamente afectados por la ley a los presupuestos de dichas entidades, no obstante requerirse una ley para variar la afectación que otra ley da a un ingreso con arreglo al artículo 46° de la Ley Orgánica del Presupuesto Funcional, y no existir tal disposición legal ni en la ley N° 15772, que se limita a ordenar una rebaja en la ejecución de los gastos públicos, ni en el artículo 22° de la ley N° 15850, que sólo autorizó al Ministerio de Hacienda a reajustar la economía a que se refiere la ley N° 15772, es decir, la que, conforme a esta ley, debe obtenerse en la ejecución de dichos gastos.

Desde luego, la estricta observancia del principio de la reserva de la ley no significa que la Administración Tributaria no pueda, dentro de los límites de lo que es esencial a la relación tributaria sustantiva, establecer reglas accesorias y de procedimiento que aseguren la aplicación de la ley; pero debe cuidar de

que al hacerlo, por error de interpretación derivado de deficiencia de conocimiento del Derecho, no contraría el principio en referencia.

Como la reserva de la ley en materia tributaria es un precepto constitucional, la nulidad es la sanción correspondiente al acto administrativo que la contraría, y el control destinado a asegurar la comprobación de ella, puede ser o político o jurisdiccional, según sea ejercido al amparo del artículo 26° de la Constitución del Estado, que establece que "pueden interponerse reclamaciones ante el Congreso por infracciones de la Constitución", o al del artículo 133°, que concede "acción popular ante el Poder Judicial contra los reglamentos y contra las resoluciones y decretos gubernativos de carácter general que infrinjan la Constitución o las leyes", siguiendo, en este caso, el procedimiento ordinario de puro derecho, señalado en el artículo 7° de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

BIBLIOGRAFIA: Berliri, A. Principios de Derecho Tributario, traducción F. Vicente-Areche, Madrid, 1964; Cocivera, B. Principi di Diritto Tributario, Milano, 1961; Duverger, M., constitutions et documents politiques, París, 1964; Duverger M., Institutions politiques et Droit Constitutionnel, París, 1965; Fleiner, F., Instituciones de Derecho Administrativo, traducción de S. A. Gendin, Barcelona, 1933; García Oviero, C., Derecho Administrativo, Madrid 1959; Garrido Falla, F., Tratado de Derecho Administrativo, t. I, Madrid, 1964; Giannini, A. D., Instituciones de Derecho Tributario, Traducción F. Sainz de Bujanda, Madrid, 1957; Jarach, D., Curso Superior de Derecho Tributario, t. I, Buenos Aires, 1957; Laubadere, A. de, Manuel de Droit Administratif, París, 1963; Sainz de Bujanda, F., Hacienda y Derecho, t. I., Madrid, 1962; Rivero, J., Droit Administratif, París, 1962; Vedel, G., Droit Administratif, París, 1964; Vivancos E., Comentarios a la ley de procedimiento administrativo, Barcelona, 1959; Waline, M., Droit Administratif, París, 1963.