

POTESTAD TRIBUTARIA Y TRIBUTOS DE LA ESPECIE TASA*

Eduardo Sotelo**

Ex miembro del Consejo Directivo de THEMIS

*¿Cuál es la participación de las tasas en el financiamiento de las entidades públicas?
¿Cómo se distribuye el poder tributario en relación a ellas? ¿Quiere decir el artículo 74 de nuestra Constitución lo que su texto literalmente expresa?*

A través del presente artículo, el autor nos conduce mediante consideraciones de orden normativo, social y de política legal y tributaria a enfrentar la realidad de las tasas en nuestro ordenamiento. Así, este interesante análisis, demostraría que la Constitución material quiere indicar algo distinto a la formal en lo referente a la potestad tributaria de las tasas y que, por consiguiente, el Derecho es siempre más que una norma.

* "Porque no me gusta que mi libro sea tomado a la ligera. Siento tanta pena al contar estos recuerdos. Hace ya seis años que mi amigo se fue con su cordero. Y si intento describirlo aquí es sólo con el fin de no olvidarlo. Es muy triste olvidar a un amigo. No todos han tenido un amigo. Y yo puedo llegar a ser como las personas mayores, que sólo se interesan por las cifras. Para evitar esto he comprado una caja de lápices de colores. ¡Es muy duro, a mi edad, ponerse a aprender a dibujar, cuando en toda la vida no se ha hecho otra tentativa que la de una boa abierta y una boa cerrada a la edad de seis años!". DE SAINT-EXUPÉRY, Antoine. "El Principito". Capítulo 1. El presente artículo ha sido preparado, especialmente, para la edición 50 de THEMIS-Revista de Derecho y está dedicado a todos sus miembros y ex miembros, mis amigos, con la esperanza de que el tiempo no logre hacer que perdamos la capacidad de distinguir entre un sombrero y una serpiente boa que digiere un elefante. Sobre algunas pocas variantes legales de esta esencial distinción versa el presente trabajo.

** Abogado. Master en Derecho por The University of Chicago Law School. Master en Administración Pública y Políticas Públicas por The London School of Economics and Political Science, The University of London. Ex asesor del Ministerio de Economía y Finanzas. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Investigador del Instituto Libertad y Democracia y Consultor de la Adjuntía de Asuntos Constitucionales de la Defensoría del Pueblo.

1. INTRODUCCIÓN

La apariencia nos engaña, porque lo esencial es casi siempre invisible a los ojos. Cuando cualquiera de nosotros, que empieza esta lectura, se acerca a una entidad pública para requerir o solicitar un servicio público individual, o aun sin requerirlo lo recibe en la paz del hogar, normalmente el Estado o la entidad pública nos carga o cobra una retribución que pagamos, las más de las veces, de manera impensada y casi refleja.

Normalmente, se trata de sumas pequeñas que por su nimiedad hacen poca o ninguna mella en nuestra riqueza personal. Por esto mismo, cuidamos poco en detenernos a pensar y reflexionar qué es, por qué se genera, en qué se sustenta y justifica este pago a favor de la entidad pública y el por qué de su cuantía. Usualmente, también, tendemos a pensar que tal pago contribuye marginalmente en poco con el financiamiento de la entidad pública que tenemos enfrente.

Ya estos dos primeros párrafos introductorios encierran ciertas afirmaciones que pueden bien ser relativizadas y aún cuestionadas por erróneas. ¿Son estas sumas pagadas por servicios públicos realmente nimias? ¿Lo son sólo en términos absolutos y no en términos relativos? Es decir, por esto último, ¿son pequeñas e inocuas para todos los ciudadanos o habitantes del Perú o tenemos o compartimos una percepción de que tales sumas resultan pequeñas cuando medidas “en relación con” nuestro –el de usted, lector, y el mío– patrimonio o riqueza personal? ¿Serán pequeñas o percibidas como pequeñas incluso por el poblador de un centro poblado o de un asentamiento humano, de la sierra, o de la selva del país? ¿Lo serán para el 52,9% de la población desempleada y subempleada del país¹? ¿Serán, como para nosotros, similarmente inocuas e imperceptibles para el 52% de pobres del país o para el 20,7% de esos pobres que se ubican en pobreza extrema²? ¿Serán, por último, sumas igualmente ínfimas e imperceptibles en relación con el sueldo promedio mensual nacional de un empleado o ejecutivo (S/. 1,723) o en relación con el salario promedio mensual nacional de un trabajador obrero (S/. 533)³?

Primera relativización, entonces, de una afirmación que se sustenta en un pretendido conocimiento suministrado por la intuición o por la apariencia visible a nuestros ojos pero, que, al parecer, es incorrecto. Un

cobro por servicios públicos, si bien poco importante en cuantía o monto, puede no resultar, en términos relativos, imperceptible o inocuo para los habitantes de un territorio con los índices sociales y económicos que presenta nuestro país.

La informalidad imperante en el país, la incidencia conocida de procedimientos administrativos y judiciales contra el cobro de tasas –procedimientos ellos mismos que “cuestan” al ciudadano, la mayoría de veces, una tasa–, la aparición de mecanismos alternativos para la extinción de obligaciones tributarias –“pago” de tasas con servicios frente a gobiernos locales–, entre otras evidencias, pueden, asimismo, proporcionarnos una luz o indicio acerca del malestar o perturbación que, en la práctica y contra la intuición inicial, puede ocasionar el cobro de una tasa en el presupuesto y en las economías familiares de este país.

Nuestro error, parece ser, radica en creer que lo que es –o se percibe o siente– poco o pequeño por y para algunos, es también –o percibido o sentido– poco o pequeño por y para todos los demás. El tributo tasa – como un precio público, o como un precio en el mercado– sólo es insignificante, pequeño o inocuo, para aquellos que o comparten un mismo nivel o están por encima de un cierto nivel de ingreso, de riqueza, económico o social⁴.

De otro lado, volviendo a las afirmaciones vertidas en los párrafos introductorios, las mismas personas sometidas al pago de tasas que tendemos a pensar que lo que pagamos es poco y que esto es verdad para todos los demás, normalmente, somos los mismos que vivimos convencidos de que este pago contribuye marginalmente con poco en el financiamiento de las entidades públicas. Si esto parece ser cierto en términos individuales –porque la cuantía de la tasa individualmente apreciada es, sin duda, un grano de arena en comparación con el presupuesto de una entidad pública–, en términos agregados, una vez más, esta verdad se relativiza.

En efecto, lo que en términos generales puede resultar cierto para algunas entidades, no lo es tanto en otros casos bastante ilustrativos.

En materia de gobiernos locales, por ejemplo, un estudio de Naciones Unidas de 2001⁵ terminó por establecer que en el Perú la recaudación tributaria de

¹ Datos al 2003. Fuente: INEI-Compendio Estadístico 2004.

² Datos al 2004. Fuente: INEI-Compendio Estadístico 2004.

³ Datos al 2004. Fuente: INEI-Compendio Estadístico 2004.

⁴ El tributo tasa puede, en efecto, resentir, de algún modo y en diversos grados, el concepto tributario de capacidad contributiva, que muchos creen –porque “los hombres carecen de imaginación; no hacen más que repetir lo que se les dice” diría el Principito– disociado del concepto mismo de tasa.

⁵ “The Fiscal Covenant. Strengths, Weaknesses and Challenges”. ECLAC. UN. p. 225.

impuestos que realizan los gobiernos locales tiene una participación bastante baja en la financiación de los municipios, baja inclusive para niveles internacionales, sin ir muy lejos, Latinoamérica. Recogiendo un estudio elaborado por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), se llegó a establecer que mientras la participación promedio de los impuestos locales en las finanzas municipales es de 38.8% en Colombia, de 32.9% en Chile, de 22.8% en Bolivia y de 22.3 en Brasil, en el Perú esta participación llegaba a ser –en el 2001– tan sólo de 13%. Esto en cuanto a impuestos.

Por su parte, un estudio sobre sostenibilidad fiscal del Banco Interamericano de Desarrollo⁶ (en adelante, “BID”) ha mostrado, indiciariamente, que al año 2002 la recaudación promedio de los tributos tasas de los gobiernos locales es, en proporción, más importante que la recaudación promedio por concepto de impuestos⁷.

Por lo que, si en su comparación con los ingresos totales de un gobierno local, los recursos tributarios no llegan a ser en promedio los más importantes –lo cual muestra la preocupante brecha que deben cubrir estos gobiernos, buscando potenciar su recaudación tributaria, para lograr un alivio en sus deprimidas finanzas locales–, al interior del componente tributario de sus presupuestos sorprende que las tasas constituyan recursos nada deleznable para los mismos gobiernos locales. No deleznable al punto que incluso la recaudación por concepto de tasas llega a superar en promedio a los recursos que provienen de impuestos que los gobiernos locales recaudan como acreedores tributarios –nos referimos al Impuesto Predial, de Alcabala, al Patrimonio Vehicular y demás. Es decir, la recaudación promedio por concepto de tasas llega a superar el 13% (al año 2001) de la participación promedio de los impuestos locales en las finanzas municipales.

Estructura de los Ingresos Municipales 2001-2002
(En valores y porcentajes)

	2001		2002	
	Valores	%	Valores	%
INGRESOS CORRIENTES	1,627,719,018.00	43,93%	1,931,586,582.28	48,77%
Impuestos	434,179,904.00	11.72%	495,996,193.06	12.52%
Tasas	574,093,231.00	15.49%	725,895,055.86	18.33%
Contribuciones	11,946,771.00	0.32%	5,011,137.57	0.13%
Venta de bienes	21,090,936.00	0.57%	31,516,482.27	0.80%
Prestación de servicios	112,913,503.00	3.05%	110,858,196.77	2.80%
Rentas de propiedad	341,420,237.00	9.21%	394,782,305.95	9.97%
Multas, sanciones y otros	132,074,436.00	3.56%	167,527,210.80	4.23%
Otros ingresos corrientes	—	0.00%	—	0.00%
INGRESOS DE CAPITAL	16,667,662.00	0.45%	24,079,745.33	0.61%
TRANSFERENCIAS	1,618,562,901.00	43.68%	1,699,540,898.66	42.91%
FINANCIAMIENTO	442,535,032.00	11.94%	305,118,565.39	7.70%
TOTAL	3,705,484,613.00	100.00%	3,960,325,791.67	100.00%

Fuente: Contaduría Pública de la Nación
Elaboración: BID

⁶ BID. “Estudio de Sostenibilidad Fiscal de los Gobiernos Locales en el Perú”. Diciembre de 2004. Elaboración propia del BID con fuente en datos de la Contaduría Pública de la Nación. Inédito.

⁷ Este mismo informe puntualiza, sobre las tasas y contribuciones –pero, en verdad, fundamentalmente sobre las tasas–, que “en zonas urbanas, como en el caso de Lima, son una de las principales fuentes de financiamiento lo que indica la preferencia que tienen las autoridades locales por cobrar directamente a ciertas actividades o personas por los servicios que prestan, en lugar de preocuparse por incrementar la recaudación tributaria. Esto puede estar afectando la competitividad de la economía al imponerse tasas por servicios que no son absolutamente necesarios. Adicionalmente no existe un mecanismo transparente y sencillo que permita determinar los costos de los servicios por los cuales se quieren cobrar tasas, esto genera cierto desorden lo cual afecta la percepción que tiene la ciudadanía de sus autoridades locales”.

El hallazgo del estudio seminal realizado por el BID, se encuentra corroborado con los datos disponibles en los presupuestos ejecutados por los gobiernos locales⁸.

Lo dicho, por lo pronto, es ya bastante representativo de lo que en las finanzas de las entidades públicas puede llegar a representar la recaudación de tasas, pues los datos referidos atañen a un segmento copioso del universo de entidades públicas acreedoras de tasas: esto es, 1,829 gobiernos locales. Recordemos, adicionalmente, que, en promedio, agregar los ingresos propios de los gobiernos locales en la medición de la presión fiscal nacional, incrementa en alrededor de un punto porcentual –en términos de PBI– la presión tributaria del país⁹.

De otra parte, no se requiere contar con información exhaustiva o completa de cada una de las entidades de la administración pública distintas de los gobiernos locales para saber que varias de ellas llegan a componer sus presupuestos institucionales, primordialmente, sobre la base de la recaudación directa de tasas –y también de los tributos denominados contribuciones. Este es el caso de muchas Entidades de Tratamiento Empresarial o ETEs dentro de las que se encuentran las entidades supervisoras y reguladoras: tal es el caso, para mencionar los más representativos, del INDECOPI¹⁰, la SUNARP¹¹ o el CONSUCODE¹².

Para tales entidades, hablar de la especie tributaria tasa es hablar de una de sus principales fuentes de financiamiento. La tasa es, entonces –nuevamente, creo, de forma contra-intuitiva–, el modo y el recurso esencial para financiar su actuación o los servicios públicos que tienen legalmente encomendados brindar a la sociedad.

Con lo dicho, creemos que las tasas dentro de nuestro sistema tributario¹³ no ocupan la posición residual o accesorio que *prima facie* tendemos a asignarle, cuando juzgamos sobre la apariencia o aplicando la mera intuición, ciudadanos que, como el lector y yo, hemos sido tocados con la suerte, a la vez que con la desgracia, de no sentirnos gravemente afectados por la cuantía de la mayoría de tasas que el Estado decide cargar sobre nuestras espaldas¹⁴.

Las tasas tributarias, por la contribución que son capaces de hacer a las finanzas de las entidades públicas y por la afectación que pueden ocasionar en la esfera patrimonial de sus pagadores¹⁵, son más problemáticas de lo que nos puede, en principio, parecer.

Porque el fenómeno tributario no es exclusivamente un problema legal, el presente trabajo ha usado algunos datos estadísticos y conceptos económicos, y comprende también comentarios de política tributaria, que se ha hecho imperioso mostrar para la funcionalidad del mensaje que se intenta transmitir. Empero, por limitaciones del propio autor, el presente artículo aspira a no ser más que un artículo jurídico.

El presente artículo abarca tan sólo unos pocos problemas de todos los que se pueden encontrar, cuando empezamos a reflexionar sobre la especie de tributos denominada tasa, al interior de nuestro sistema legal. Por el amplísimo espectro que cubriría un análisis de las tasas, este artículo agotará el espacio que tiene reservado antes que la temática y problemática sobre esta especie tributaria, demostrando que los temas relativos a las tasas son menos pacíficos e incontrovertibles de lo que nos parecen a primera vista.

⁸ Según estadísticas elaboradas por la Dirección General de Asuntos Económicos y Sociales del Ministerio de Economía y Finanzas, en el año 2003 alrededor del 17% de los ingresos corrientes de los gobiernos locales a nivel nacional, era explicado por la recaudación de sus tasas, en el año 2002 la proporción fue de alrededor de 36% y en el año 2001 de alrededor de 38%. En los tres años, en efecto, la recaudación por concepto de tasas locales, superó la recaudación correspondiente a impuestos pagados en favor de los gobiernos municipales.

⁹ Banco Central de Reserva del Perú. "Memoria 2003". Cuadro 38, p. 98.

¹⁰ Según el Presupuesto Institucional 2005 del INDECOPI, su recaudación por concepto de tasas explica el 58,5% (S/. 21'246,000) de los S/. 36'271,197 de los ingresos corrientes de esta institución. Ver: <http://www.indecopi.gob.pe/transparencia/plan/2005/Pia2005.htm>.

¹¹ Según el Presupuesto Inicial de Apertura desagregado para el 2005 de la SUNARP, la recaudación por concepto de tasas, rubro principal comprendido en "1. Ingresos Corrientes 1.1. Venta de Bienes y Servicios", explica casi el 88% (S/. 124'341,770) de los ingresos corrientes (S/. 140'592,008) de esta institución, o casi el 87% del presupuesto total de sus ingresos para el 2005 (S/. 141'320,467). Ver: <http://www.sunarp.gob.pe/TRANSPARENCIA.asp?ID=172>.

¹² Según datos extraoficiales, los S/. 15'293,401 por concepto de Prestaciones de Servicios brindados por el CONSUCODE (que se componen de las tasas que recauda de sus usuarios) explican el 84% del total de los Ingresos por Operación de la entidad (S/. 18'110,278) (Flujos de Caja - Presupuesto 2005).

¹³ Resultan alineadas con nuestra apreciación, las comprobaciones a las que arriba, aún cuando sin llegar a una desagregación exacta de cifras con relación a las tasas tributarias, el Informe 25 de la Asociación Ciudadanos al Día "¿Cuánto nos cuesta el Estado Peruano a los ciudadanos?". Diciembre, 2003. Ver en: http://www.ciudadanosaldia.org/documents/informes/InformeCAD_25_Cuanto_nos_cuesta_el_Estado_Peruano.pdf.

¹⁴ Decimos "suerte" porque nos duele menos o no nos duele pagar una tasa tributaria que nuestra renta puede absorber, regularmente, sin mayor detrimento. "Desgracia" porque al dolernos menos, nos hace perder de vista y alejarnos de la realidad de una problemática que podría estar afectando, de hecho, a la mitad de ciudadanos de este país, cuando no nos insensibiliza o, peor aún, anula nuestra capacidad de empatar y solidarizarnos con dicha problemática.

¹⁵ "El hecho de que las tasas no incidan sobre la capacidad económica de los sujetos pasivos es sumamente discutible, sobre todo en aquellos casos en los que la tasa puede ser vital para una persona o familia (...) No debemos olvidar que el carácter obligatorio de la prestación o actuación administrativa solicitada por el sujeto deviene, en muchos casos, en virtud de su baja capacidad económica. Esto se produce cuando la comparación de cuantías exigidas a un mismo sujeto por la misma prestación hace que sea más favorable a su capacidad económica la realizada por el ente público, aun existiendo competencia en el sector privado". RUIZ GARIJO, Mercedes. "Problemas Actuales de las Tasas". Madrid: Lex Nova. 2002. pp. 58-59.

El análisis se centra en algunos aspectos vinculados con la potestad constitucional para su creación y en ciertos problemas en la aplicación o el funcionamiento de las tasas. Fieles al enunciado inicial del trabajo, nuestra hipótesis es que, dado que lo esencial es invisible a los ojos, las normas constitucionales e *infra* constitucionales en materia de tasas no son todo lo que su apariencia nos muestra o lo que creemos intuitivamente que nos comunica su texto. Quizás el trabajo abra más preguntas que las que puedan contestarse. Si tal fuera el caso, se habrá ya cumplido, por lo menos, con el muy modesto objetivo que se propone el autor.

2. POTESTAD TRIBUTARIA SOBRE LAS TASAS

2.1 Distribución constitucional del poder tributario

La forma más lógica de iniciar un análisis de las tasas es entrar por la puerta constitucional que es a lo que, precisamente, se contrae el presente trabajo.

La Constitución es la norma matriz y fundacional del Estado, que reconoce en él, como un derivado de su propia soberanía, el poder tributario como poder jurídico mediante el cual se le capacita para pretender exacciones de las economías de los ciudadanos. Como poder jurídico, el poder tributario del Estado se encuentra sometido a límites que son consagrados en el propio texto constitucional, para garantía de los derechos de los ciudadanos sometidos a tal poder.

En los ordenamientos legales modernos que tienen como pilar de su sistema jurídico una Constitución escrita, la función principal de ésta en materia tributaria consiste en repartir tal poder tributario al interior del Estado. Es decir, la Constitución como documento político constitutivo y como norma suprema de la república, señala quiénes son los titulares legitimados para ejercer el poder soberano estatal consistente en “crear, modificar y derogar tributos, establecer exoneraciones y demás beneficios”. Asimismo, establece en qué porción o cuota ejercerán el poder tributario dichos titulares, con qué límites y bajo qué condiciones.

Las normas de inferior rango al constitucional (leyes, decretos legislativos, ordenanzas locales y ordenanzas regionales, etc.) se subordinan a los mandatos contenidos en el texto constitucional.

La Constitución, entonces, distribuye ese poder tributario en una serie de dependencias del Estado,

instituyendo lo que se conoce como titulares del poder tributario. En nuestro país tales titulares son el gobierno nacional, los gobiernos locales y, recientemente, los gobiernos regionales¹⁶.

La Constitución vigente señala así en los párrafos primero, segundo y cuarto de su artículo 74 que:

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

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

¿Qué problemática encierra este artículo 74?

En primer lugar, pareciera, por el texto, que el universo de las tasas posibles se encuentra segmentado entre el primer y el segundo párrafo de la Constitución.

En efecto, en el segundo párrafo del artículo 74 se encuentra claramente precisado que los gobiernos locales y regionales tienen hoy análogas potestades en la creación –modificación, derogación, etc.– de tasas y contribuciones. Los gobiernos locales ejercerán dicha potestad mediante ordenanzas locales, mientras que los gobiernos regionales lo harán mediante ordenanzas regionales. Nos interesa aclarar el mapa de las potestades tributarias tal y como parecen haber sido repartidas por la Constitución.

2.2 Potestad tributaria del Poder Ejecutivo en materia de tasas

Si el segundo párrafo del artículo 74, como hemos dicho, designa dos titulares de poder tributario, el primer párrafo, al enunciar que para la creación de todo tributo se requiere una ley “salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”, parece noticiarnos que el Poder Ejecutivo ha recibido poder tributario originario para la creación, modificación, y derogación de tasas que no son las de

¹⁶ Modificación del Artículo 74 de la Constitución mediante Ley 28390, publicada el 17 de noviembre de 2004.

gobiernos locales y regionales. Esta afirmación última reviste ciertas dificultades¹⁷.

Nótese, entonces, la estructura de dicho primer párrafo del artículo 74: tributos por ley o decreto legislativo, “salvo” tasas que se regulan mediante decreto supremo. “Salvo” es una preposición adverbial que significa “con excepción de”¹⁸. La interposición de dicha preposición denota que mientras por ley o decreto legislativo se crean, modifican, derogan, exoneran y otorgan beneficios respecto de los tributos en general, respecto de la especie tributaria tasa –y los impuestos llamados “aranceles”– tal regla no aplica, porque las tasas están exceptuadas de tal mandato, las tasas “se regulan” mediante decreto supremo¹⁹.

Resta, para terminar de entender el mandato, dilucidar lo que debe entenderse por “regular”. No existe truco ni diccionario que resuelva lo que el constituyente dijo o quiso significar mediante el uso de tal término. Algunos autores han entendido que el rango de actuación del decreto supremo debido al uso del verbo “regular” se limita a la fijación de la cuantía de la tasa, mas no a la decisión soberana de crearla²⁰.

Otros, sin embargo, como Bernales²¹, puntualizan claramente que la salvedad que rescata dicho artículo 74 importa que tasas y aranceles estén exceptuados de esta norma y pueden ser aprobados por el Poder Ejecutivo utilizando un decreto supremo. El mismo Bernales, cierra el argumento, interpretando una verdadera reserva del Ejecutivo o reserva de Administración, cuando señala que “Es obvio que por ser estos dos casos excepciones al principio de reserva legal, el Congreso no puede dictar normas al respecto: son de competencia constitucionalmente establecida en favor del órgano Ejecutivo”.

El debate sobre el alcance de la excepción que estableció el artículo 74 de la Constitución no es nuevo y tiene más implicancias de las que nos parecen evidentes.

En resumen, tres posiciones se pueden aislar respecto del tema abordado:

- i) Una interpretación amplia que admite que el Poder Ejecutivo tiene poder tributario integral en materia de tasas y aranceles –crear, modificar, derogar, conceder beneficios–, no sólo sin intervención del Poder Legislativo sino, con exclusión de él. En definitiva, se trataría de una reserva de Administración;
- ii) Una segunda, que admite poder tributario integral en materia de tasas y aranceles en favor del Poder Ejecutivo, pero sólo luego del pase o autorización que la ley congresal debiera hacer. Con lo cual la intervención de la ley congresal no estaría excluida sino que sería indispensable para dar pase a la tasa o al arancel –a la manera de un marco legal, ley “autoritativa” o similar–, dejando luego todo –su creación, modificación y supresión específica– en manos del Ejecutivo; y,
- iii) Una tercera que, de modo restringido, entiende que el Poder Ejecutivo sólo podría tener una participación accesorio o complementaria a la ley congresal –o a la delegada– para, mediante decreto supremo, “regular” –en la acepción reseñada previamente de sólo “fijar cuantía”– sobre tasas y aranceles, pero sin poseer la competencia para crearlos ni derogarlos.

De las tres posiciones posibles, la tercera parece la más difícil de admitir como “acomodada” a la Constitución²². “Crear”, “modificar” y “derogar” son atributos que han sido puestos sin distinción o

¹⁷ En el presente acápite se desarrollará sólo una de las dificultades, simplificada descrita: si el Poder Ejecutivo ha recibido poder tributario autónomo, originario y excluyente del Congreso para tasas tributarias. Más abajo, en el acápite 2.3 discutiremos otra de las dificultades que encierra el artículo 74: si después del gobierno local y regional, es sólo el Poder Ejecutivo el tercero y último titular en la creación de tasas.

¹⁸ A riesgo de ser considerado formalista, a continuación, se nos hace ineludible iniciar con un análisis textual de la norma constitucional, que trate de arrojar luces sobre las dudas no aparentes que el artículo encierra. “En este estadio de aplicación del Derecho –luego de haber cotejado la existencia de la norma– es preciso determinar lo que la norma dice y no lo que quiere decir porque a menudo esto último se hace indistinguible de lo que quien aplica la norma quiere que ella diga. Es preciso por tanto, en primer lugar, separar nuestros buenos deseos de la significación de las normas hasta donde ello sea posible”. RUBIO CORREA, Marcial. “Interpretación de las Normas Tributarias”. Lima: ARA Editores. 2003. p. 52. No obstante, reconocemos con el mismo autor que “En realidad, aun cuando uno pretenda extraer solamente lo que la norma dice, ya está interpretando porque uno mismo da sentido a las palabras”. *Ibid.* p. 55.

¹⁹ Ruiz Garijo, comentando la flexibilidad de la reserva legal en materia de tasas autonómicas y locales en España refiere que “La flexibilidad de la reserva legal en las tasas ha de predicarse como una exigencia lógica de sus peculiaridades estructurales y, sobre todo, como una consecuencia de las necesidades del ente público llamado a exigir las”. RUIZ GARIJO, Mercedes. Op. Cit. p. 60.

²⁰ Tal es el caso de nuestro profesor Armando Zolezzi quien señala que “lo que se regula no es el arancel ni las tasas, sino la tarifa del arancel de aduanas y la cuantía de las tasas del Gobierno Central e Instituciones Públicas, lo que debió expresarse en esos términos. Por el contrario, si lo que se pretendía es que sea el Poder Ejecutivo el que ejerza en toda su amplitud la potestad tributaria respecto del arancel de aduanas y los tributos denominados tasas, con lo que estoy plenamente de acuerdo, lo que debió expresarse es algo como: ‘salvo el arancel de aduanas y las tasas, los cuales son competencia del Poder Ejecutivo y se aprobarán por Decreto Supremo’”. ZOLEZZI, Armando. “El Régimen Tributario en la Nueva Constitución”. En: La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios. Serie Lecturas sobre Temas Constitucionales 10. Lima: Comisión Andina de Juristas. 1994. p. 145.

²¹ BERNALES, Enrique. “La Constitución de 1993. Análisis Comparado”. Quinta edición. 1999. p. 390.

²² Sobre la manera en que la normativa se “acomoda” a la Constitución, ver GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. “Curso de Derecho Administrativo”. Onceava edición. Madrid: Civitas. 2002. p. 107 y siguientes.

en pie de igualdad por la Constitución como elementos constitutivos de la potestad tributaria. Por ello, se nos presenta arbitrario y aun contradictorio aceptar, por un lado, que el decreto supremo pueda “modificar” una tasa y un arancel –porque establecer cuantías es, sin duda, “modificar” dichos tributos– y, por el otro, proscribir que el mismo decreto supremo pueda crear, derogar o establecer exoneraciones o beneficios respecto de la misma tasa o arancel²³.

Parecería, no obstante, que esta tercera posición inspiró, sin convencer, al legislador de nuestro actual Código Tributario a lanzar el tímido pronunciamiento del penúltimo párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar²⁴. Dicho enunciado redundante simplemente en el hecho que el decreto supremo puede modificar la cuantía de las tasas, sin terminar de aclarar si lo que intentó transmitir fue que modificar la cuantía es lo único que el decreto supremo puede hacer *per se*.

La posición del legislador del Código Tributario es tímida e insuficiente porque concluir que el decreto supremo puede modificar la cuantía de las tasas es posible, de suyo, bajo la primera y tercera posiciones arriba esquematizadas, y, además, se torna posible en la segunda posición si interpretásemos que el propio penúltimo párrafo de la Norma IV, al enunciar tal capacidad, se constituye, precisamente, en la norma habilitadora y general que dicha segunda posición demanda. Por lo dicho, salvo en cuanto a la intervención de los referendos ministeriales respectivos, el párrafo comentado de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, poco ayuda a disipar las dudas.

De otro lado, insospechadamente, la segunda posición esbozada líneas arriba ha recibido plasmación positiva en nuestra Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, “LPAG”) en lo que respecta a las tasas de tramitación de procedimientos o derechos de tramitación, cuando señala que “Son condiciones para la procedencia de este cobro: que la entidad esté facultada para exigirlo por una norma con rango de ley, y que esté consignado en su vigente Texto Único

de Procedimientos Administrativos”²⁵. Hurgando en las ideas de quienes colaboraron en esta Ley, no hemos encontrado total conocimiento y voluntad respecto de la posición subyacente que determinó la opción de exigir un “marco autoritativo” con rango legal para que, sólo después, procediese el dictado del decreto supremo que crease una tasa por tramitación²⁶.

¿Qué razones justifican el tratamiento dispar entre las tasas que son derechos de tramitación y las que no lo son? ¿Es este tratamiento disímil, consciente y deseado o deseable? O ¿estamos frente a normas que no han recibido una sistematización y compatibilización plena? ¿Brinda, quizás, el artículo 44.2 de la LPAG la respuesta que estábamos buscando? Esto es, la creación de los tributos tasa por el Poder Ejecutivo –por lo menos las tasas por tramitación o derechos de trámite– no sería una atribución directamente entregada por la Constitución a la competencia de un decreto supremo, sino que una norma con rango de ley –ley congresal o decreto legislativo– podría ¿legítimamente? interceder y arrogarse una competencia que no sólo sería uniformadora u homogeneizadora sino, además, autoritativa. Empero, como dijimos, esto sólo estaría dicho de modo general, respecto de las tasas por tramitación. Si esto es así ¿cuál es el grado de intromisión permitido a una norma con rango de ley? Es decir, ¿cabría que la intromisión de la norma con rango legal sea tal que la decisión de qué trámite o servicio puede tornarse oneroso y susceptible de cargarse con una tasa se aliene a dicha norma con rango legal, y no sea potestad o decisión del Poder Ejecutivo, como parece leerse en el texto de la Constitución?

Recordemos, antes de citar otro ejemplo, que en el caso de los gobiernos locales la actual Ley de Tributación Municipal²⁷ sí autoriza expresamente –a la manera en que lo exige la LPAG– la imposición de tasas derecho a estos niveles de gobierno pero, aunque tal disposición parezca “concordada” con lo que exige la LPAG, en verdad, tal compatibilidad es meramente circunstancial, no sólo porque tal disposición en la Ley de Tributación Municipal es más antigua que la LPAG sino, además, porque se deriva del, u obedece al, mandato

²³ Posición que no está en balance con la admisión de un contenido moderno –que compartimos– del principio de legalidad como “la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia”. ZOLEZZI, Armando. Op. Cit. p. 149.

²⁴ El penúltimo párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala que “Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas”.

²⁵ Artículo 44.2 de la Ley 27444, LPAG.

²⁶ Por el contrario, nuestro amigo el profesor Danós expresó, originalmente, si bien es cierto en un estudio preliminar sobre la Constitución de 1993, que: “la Constitución ha configurado una verdadera ‘reserva de administración’, de tal modo que sólo el Poder Ejecutivo podrá regular los tipos tributarios aranceles y tasas, sin que al Congreso le esté permitido intervenir en la regulación de estos tributos”. DANÓS, Jorge. “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: THEMIS-Revista de Derecho 29. 1994. p. 132. Sin perjuicio de comprender –y hasta ser partidario de– que una intervención homogeneizadora o uniformadora *ex ante* de una norma con rango legal es útil y hasta aconsejable en materia de tasas, entenderíamos que la posición originalmente expresada por el profesor Danós en 1994 cambió para cuando fue redactada la LPAG.

²⁷ Artículo 68, inciso b), de la Ley cuyo texto único ordenado se encuentra aprobado por Decreto Supremo 156-2004-EF.

constitucional que supedita el ejercicio del poder tributario local a “los límites que señale la ley” (párrafo segundo del artículo 74 de la Constitución).

Pero, aún hay más, con similar idea subyacente a la que hemos imputado al artículo 44.2. de la LPAG, el propio Código Tributario²⁸ recientemente reformado se ha atrevido a señalar que “No podrá concederse incentivos o exoneraciones tributarias sobre tasas y contribuciones”. Entendida en su contexto, esta disposición realiza una declaración bien intencionada de una línea de política tributaria: la proliferación de exoneraciones y beneficios termina afectando el equilibrio, la neutralidad y la equidad de un sistema tributario. A su vez, da cuenta de las dificultades para conciliar los conceptos de exoneración y beneficio tributarios con los tributos de la clase vinculados que, como se sabe, rescatan el costo de un servicio, de una actividad o de una obra de carácter público –puesto en el aspecto material de la hipótesis de incidencia como vinculados al nacimiento de la obligación tributaria²⁹. Pero, al margen de estos temas que no corresponde tratarlos aquí, en lo que ahora resulta pertinente, la Norma VII del Código Tributario, una norma de rango legal, asume que puede “ordenar” sobre quienes tienen capacidad para crear tasas y contribuciones.

Si analizamos la disposición contenida en la Norma VII a la luz de la Constitución, cabría interpretar con coherencia meramente textual que su mandato bien podría haber sido dirigido a los gobiernos locales y regionales que al dictar ordenanzas sobre tasas y contribuciones, deben ceñirse a los “límites que señale la ley” –una de estas leyes: el Código Tributario.

Pero, revisemos esto que acabamos de decir. Aún cuando inspirado en razones de política tributaria general y siendo recomendable para cualquier administración pública que es a la vez fisco, o sea titular de poder tributario –y abstracción hecha de la bondad de no adoptar la exoneración y el beneficio, como reglas o conceptos generalizables dentro de los tributos vinculados–, ¿podría venir una norma de rango legal a cercenar tan gravemente parte del poder tributario que los gobiernos locales y regionales han recibido de la Constitución –como cuando, por ejemplo, se dispusieran

a otorgar, excepcionalmente, una exoneración o beneficio respecto de uno de sus tributos vinculados en el ámbito local o regional? ¿Cuál es, nuevamente, el límite de la intervención de la ley del gobierno central o nacional en el ejercicio del poder tributario de los gobiernos locales y regionales? ¿Cuánto puede verdaderamente limitar o constreñir el gobierno central la potestad tributaria de los gobiernos locales y regionales³⁰? No es pertinente abocarnos a responder estas preguntas ahora. Seguiremos avanzando.

El contexto de la Norma VII³¹ del Título Preliminar del Código Tributario, y no sólo la seria crítica que se levantaría respecto de la afectación razonable que una ley, aún cuando facultada constitucionalmente, puede hacer del poder tributario otorgado a tales niveles de gobierno, nos indicaría que la disposición que comentamos no apuntó a mandar sobre los gobiernos locales y regionales.

Pero, entonces, si el inciso e) de la Norma VII del Código Tributario no está mandando sobre los gobiernos locales y regionales, ¿manda sobre el Poder Ejecutivo y, por ende, regla la dación de sus decretos supremos que crean tasas³²? La respuesta a esta pregunta tiende a ser afirmativa. Tal disposición habría querido restringir, amparada en una idea de jerarquía normativa, el otorgamiento que un decreto supremo podría hacer de un beneficio, exoneración o incentivo respecto de una tasa –excluimos del análisis lo concerniente a las contribuciones. Pero, entonces, ¿es correcta la lectura que de la Constitución hace el legislador del Código Tributario? En materia de tasas del Poder Ejecutivo, ¿es jerarquía, en vez de competencia, el principio que explica la relación ley-decreto supremo? Si es ello así, nunca más deberíamos esperar ver un decreto supremo del Poder Ejecutivo eximiendo de una tasa, o generando una alícuota diferenciada basada en razones objetivamente justificadas. ¿Alguien se equivoca?

Hasta este punto no hemos levantado la mirada de los textos normativos. Es decir, no hemos hecho más que movernos a través de los mandatos expresos, como descubrimos, ni muy claros ni necesariamente compatibles, de unas cuantas normas legales. Fuera de los fríos textos legales, está la evaluación y decisión de política legal o de política tributaria a la que responde un

²⁸ Inciso e) de la Norma VII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. “Hipótesis de Incidencia Tributaria”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. p. 156.

³⁰ “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 la Constitución a las municipalidades”. DANÓS, Jorge. Op. Cit. pp. 133-134.

³¹ En otro de los incisos de dicha Norma VII, se habla de una propuesta legislativa que requerirá “informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas”. No es razonable pensar que el Ministerio de Economía y Finanzas se arrogará competencia para pronunciarse acerca de la exoneración, el beneficio, o el incentivo tributario que 1.829 gobiernos locales o 26 gobiernos regionales intenten otorgar respecto de sus tasas y contribuciones.

³² Cabe todavía la posibilidad de que pueda mandar sobre otros actores, como son las entidades en quienes una ley “delega” el establecimiento de los elementos constitutivos de tributos como una tasa o contribución.

legislador –un constituyente o un reglamentador. Si el constituyente, adoptando una posición moderna respecto de la garantía que implica el principio de legalidad, admitió la intervención del Poder Ejecutivo en la dación de tasas, lo hizo porque reconocía que la autoridad más cercana al ciudadano receptor de los servicios públicos y, en adición, prestadora ella misma de tal servicio, estaba en mejor condición, posición y capacidad, para ponderar la oportunidad, mensurar el costo de la actividad y fijar el cobro de una tasa. El Congreso, está más alejado del ciudadano y de la provisión de servicios individualizados en favor de éste, y no tiene la rapidez, la especialización ni la información para juzgar la oportunidad de su cobro, o de su supresión y cuantía.

En ese sentido, entregar el ejercicio de poder tributario sobre tasas al Poder Ejecutivo es “juridizar” una opción que se ha creído costo-eficiente para la sociedad. En este mismo orden de ideas, al ser el Poder Ejecutivo el que formula el presupuesto de la República, está en capacidad de transparentar las diversas fuentes de financiamiento de la actividad de los entes públicos. Por su parte, al ser el Congreso quien aprueba el presupuesto de la República, está en la capacidad de supervisar y censurar una composición no equilibrada de tal presupuesto. El financiamiento alterno al rescate individual del costo de los servicios públicos vía tasas, se produce principalmente vía impuestos u otros recursos no tributarios, o con mayor endeudamiento, o, en la relación entre los distintos niveles descentralizados y desconcentrados del gobierno, a través de un mecanismo de transferencias condicionadas o no condicionadas.

En este orden de ideas, sin pretensión de dar una respuesta a un debate en el que muchas más partes se deben dejar aún escuchar, nos parece poco fácil alejarnos de la interpretación que admite que el Poder Ejecutivo, en efecto, ha recibido potestad tributaria originaria y autónoma en materia de tasas. Por lo que, en lo que respecta a las tasas que no son de gobiernos locales o regionales sino del Ejecutivo –salvedad hecha de lo que será analizado en lo acápite siguientes–, el artículo 74 de la Constitución admitiría, en principio, una reserva del Ejecutivo flexible, la misma que no demandaría una norma con rango legal que permita o autorice el cobro de dichas tasas, o de una norma con rango legal que las cree³³.

En lo que atañe a la intervención normativa de rango legal en materia de tasas distintas de las de gobiernos locales y regionales –esto es, cuando la Constitución no ha sujetado el ejercicio del poder tributario a “límites señalados en ley”– creemos que sería factible, basados en un principio de reserva del Ejecutivo o reserva de Administración “flexible”, adoptar una posición permisiva –alineada con la realidad de ver, tanto a la LPAG como al Código Tributario, realizando intervenciones no siempre libres de críticas. Es decir, reconoceríamos que la presencia de normas generales con rango legal pueden cumplir un rol importante – rector, uniformador, vigilante– pero sobre todo constitucionalmente legitimado, sobre la producción normativa de segundo orden.

Sería prudente, no obstante, en la situación normativa en la que nos encontramos, intentar convocar el pronunciamiento autorizado de un tribunal como lo sería el constitucional, para lograr disipar la probable contienda competencial o duda que pudiese generarse o para que, con ocasión de resolver alguno de los procesos constitucionales que tiene facultad de resolver, aclare y establezca el grado y los límites para que tal intervención no se torne irrisoria al ordenamiento legal³⁴.

Ésta es, quizás, la hipótesis más saludable para el sistema, pues, no se puede negar –ahora desde una óptica de política legal– que la entrega irrestricta de poderes tributarios, sin lineamientos, marcos o principios y criterios, a un cuantioso número, variado y heterogéneo, de entidades de la administración pública, podría ocasionar caos y dispersión, cuando no abuso y afectación de derechos fundamentales. Si éste fuese el talante del órgano convocado a pronunciarse, entonces, normas con rango de ley podrían proporcionar, legítimamente, tales lineamientos, criterios o principios uniformadores u homogeneizadores, respetando el núcleo competencial de las entidades constitucionalmente designadas, sin mellar o afectar negativamente el ejercicio autónomo de un poder tributario que, como el del Poder Ejecutivo, encuentra origen en la Constitución. Ciertamente que, tanto mejor sería si la Constitución trajese ya señalada y autorizada de modo directo tal intervención. Esto último sólo lo lograría una nueva reforma constitucional³⁵.

³³ En efecto, esta afirmación tiene que ser matizada más abajo, cuando nos refiramos a las tasas que cobra el Poder Judicial o las que han venido cobrando por muchos años los CTARs y gobiernos regionales.

³⁴ “La generalidad del mandato de interpretación conforme a la Constitución asigna, por sí solo, un valor preeminente a la doctrina legal que resulte de las sentencias del Tribunal Constitucional frente a cualquier otro cuerpo jurisprudencial de cualquier otro orden judicial, preeminencia que resulta del carácter de ‘interprete supremo de la Constitución’ que a aquel Tribunal corresponde, según la Ley Orgánica de 1979”. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. Op. Cit. p. 109.

³⁵ Algunos puntos de los que aquí se desarrollan fueron alguna vez expuestos por el autor a diversas autoridades con capacidad de influir en el debate de reforma constitucional. En algunos casos no hubo siquiera receptividad. En general, el resultado de la gestión fue desalentador. No implicamos con esto que la problemática que comentamos exija de un modo ineludible enmendar la Constitución, pero es un hecho que la Ley 28390 se limitó a solucionar un tema puntual y urgente: la potestad tributaria de los gobiernos regionales. El legislador de la Ley 28390 no reflexionó, ni visualizó si el artículo 74 encerraba otros problemas que ameritasen mayor cambio en su texto que el producido.

La constatación realizada hasta aquí nos exige regresar a lo dicho en la introducción del presente trabajo: a veces, lo que creemos cierto *prima facie* lo es sólo en apariencia. A veces, la lectura inicial que hacemos de lo que una norma *dice* no es equivalente, por exceso o por defecto, a lo que la norma está significando o *quiere decir*. Con relación al artículo 74, la Constitución material peruana dice algo distinto de lo que se lee en la Constitución formal³⁶. Continuemos con esta idea en mente.

2.3 Potestad tributaria y tasas del Poder Judicial

Otra parte de la problemática constitucional de las tasas, se encuentra estrechamente vinculada con lo que acabamos de culminar de esbozar en el acápite precedente.

Nos referimos en este caso a las tasas que cobra otra entidad que ni es gobierno local o regional, y que tampoco es una entidad de la administración central del Estado. Se trata del Poder Judicial que financia de modo importante su actuación con tasas³⁷ pero cuya creación no se ha hecho mediante decreto supremo. Entonces, ¿qué instrumento legal las creó para dicho Poder del Estado? Este es, precisamente, la parte problemática del asunto. Normas con rango legal dieron el impulso creador y luego “derivaron” o “delegaron” en una norma de rango inferior al de decreto supremo –la norma de mayor rango que es capaz de dictar la institución o entidad pública– establecer elementos configuradores de la hipótesis de incidencia y la fijación de la cuantía. Veamos más detenidamente el caso.

Existen tasas judiciales³⁸. Según reseña la Defensoría Especializada en Asuntos Constitucionales –hoy Adjunta de Asuntos Constitucionales– de la Defensoría del Pueblo³⁹ la introducción de la perspectiva económica en el diseño de las instituciones jurídicas

ha ocasionado que en materia de los servicios de justicia el justiciable o “usuario” contribuya con el financiamiento de tales servicios con la finalidad de que no sobre-utilice dichos recursos o no los utilice de manera irresponsable o ineficiente. Es más, la utilización eficiente del servicio de justicia permite que algunos grupos vulnerables de la sociedad, como las personas de escasos recursos económicos, reciban de forma hasta incluso gratuita el servicio de justicia, en concordancia con las ideas que promueve el constitucionalismo social.

Modernamente, el cobro de tasas judiciales no es un hecho aislado, y es cierto que a veces no resulta aconsejable “... cuando el pago de gravámenes es un estorbo para la finalidad que el Estado busca con la prestación del servicio, por ejemplo el servicio de justicia, pues aún cuando se exigiese al particular el pago de una cantidad mínima y, aun simbólica, resultaría un estorbo para la consecución del bien común que busca el Estado con la prestación del servicio”⁴⁰.

Tomamos como dado la existencia de tales tasas judiciales y conocemos que las tasas contribuyen de manera importante con el financiamiento del Poder Judicial. Pero existen algunas preguntas en las que deberíamos pensar. ¿Está constitucionalmente legitimado el poder tributario para la creación de tasas judiciales⁴¹? ¿Quién debe crear las tasas judiciales: el Poder Ejecutivo, el Congreso, el Poder Judicial mismo? ¿Cuánto de la formulación de la hipótesis de incidencia de una tasa judicial podría o sería aconsejable dejar en manos de un poder del Estado distinto del Poder Judicial? O, desde otra perspectiva, ¿cuánto de la formulación de la hipótesis de incidencia de la tasa judicial podría quedar en manos del mismo Poder Judicial?

El Poder Judicial no ha sido designado de modo expreso en la Constitución peruana como titular de poder tributario por lo que no podría *per se* crearlas⁴². Y sin

³⁶ “Para conocer cuáles son las disposiciones constitucionales que rigen un determinado país, no es suficiente conformarnos con leer la Constitución escrita o formal. Es necesario saber si esa Constitución funciona, se aplica, se cumple, o si –por el contrario– está deformada en la práctica, o es sistemáticamente violada en todo o en parte, e indagar qué otros contenidos constitucionales han ingresado a la dimensión sociológica por medio de diferentes y reconocidas fuentes: la costumbre, el derecho internacional, las normas infraconstitucionales y la jurisprudencia”. Bidart Campos citado por SPISSO, Roberto. “El Poder Tributario y su Distribución”. Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen 2. Buenos Aires: Astrea. 2003. pp. 6 y 7.

³⁷ El segundo considerando de la Resolución Administrativa 037-99-SE-TP-CME-PJ, publicada el 20 de enero de 1999, señalaba que las tasas y aranceles judiciales constituían aproximadamente el 75% de los ingresos del Poder Judicial.

³⁸ El artículo 410 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil señala que “Las costas están constituidas por las tasas judiciales, los honorarios de los órganos de auxilio judicial y los demás gastos judiciales realizados en el proceso”.

³⁹ Véase el trabajo “El Costo de Defender los Derechos Humanos: Las Tasas Judiciales”. En: Debate Defensorial, Revista de la Defensoría del Pueblo 2. 2000. p. 286.

⁴⁰ RODRÍGUEZ L., Raúl. “Derecho Fiscal”. Segunda edición. México D.F.: Harla. 1997. p. 80.

⁴¹ El artículo 1 de la Ley 26846 explica que “La determinación del pago de Tasas Judiciales se sustenta en la:

- a) Equidad, por la que se exonera del pago de tasas a personas de escasos recursos económicos, obteniendo así mayores ingresos que permitan mejorar el servicio de auxilio judicial.
- b) Promoción de una correcta conducta procesal que desaliente el ejercicio irresponsable del litigio y el abuso del ejercicio de la tutela jurisdiccional.
- c) Simplificación Administrativa, que permita mayor celeridad en el trámite de acceso al servicio de auxilio judicial”.

⁴² En contraste, la Constitución ecuatoriana de 1996 expresa en su artículo 120 que el Consejo Nacional de la Judicatura “fijará el monto de las respectivas tasas”. Ver: <http://www1.universia.net/CatalogaXXI/pub/ir.asp?IdURL=37533&IDC=10010&IDP=ES&IDI=1>

embargo, creo se atreverían a admitir conmigo que tratándose de un poder del Estado, sería incongruente, ilógico e indeseado, sugerir que una tasa del Poder Judicial pueda resultar aprobada, creada o regulada por el Poder Ejecutivo, que es el órgano político del cual el Poder Judicial es, precisamente, un contrapeso.

La autonomía o división de poderes⁴³ es un argumento suficientemente pesado como para impedir que un decreto supremo sea el que “autorice” –al crearla, modificarla, derogarla, etc.– el cobro de una tasa en favor del Poder Judicial. Tal escenario incrementa, además, el riesgo de provocar un conflicto competencial que requeriría intervención de un órgano de la importancia del Tribunal Constitucional.

Admitir lo afirmado precedentemente –que el Poder Judicial no puede crear *per se* sus tasas porque la Constitución no lo ha ordenado y que, a su vez, el Poder Ejecutivo no es quien debería crearlas o estar legitimado para hacerlo⁴⁴–, importaría dudar de que la lista de “oligopolistas” en la producción de tasas escrita en el artículo 74 de la Constitución estuviese completa con el Poder Ejecutivo, los gobiernos locales y los gobiernos regionales. Entonces, contra la primera lectura que dimos del artículo 74 de la Constitución, quizás hemos soslayado un cuarto agente, no enunciado de modo expreso en dicho artículo 74, titular también de poder en la creación de tasas tributarias. El problema que hago notar ahora no es, sin embargo, nuevo.

Dentro del núcleo de estudiosos constitucionalistas que formaban parte del grupo asesor de la Defensoría del Pueblo, colaboradores en la conclusión final del informe que ahora reseñamos, se sugirió enfatizar la vigencia del principio de unidad⁴⁵ en la interpretación jurídica de la Constitución, de modo tal que el texto de cierto

artículo de esta norma fundamental debía de ser leído e interpretado en concordancia y consonancia con los demás artículos del mismo cuerpo⁴⁶.

Por ende, el artículo 74 de la Constitución del que empezamos a hablar hace largo, a pesar de presentarse inicialmente como un artículo pacífico cuyo mandato claro y distinto parecía decirnos, simple y llanamente, que: “tasas pueden ser creadas por gobiernos locales y regionales, y por el Poder Ejecutivo mediante decreto supremo”; encerraría, en realidad, una dosis de oscuridad que amerita un esfuerzo de intelección mayor.

Ya en el análisis que precede al presente acápite hemos demostrado cómo el artículo 74 no contiene una respuesta apodíctica a la pregunta acerca del poder tributario originario, autónomo y excluyente del Poder Ejecutivo para la creación de sus tasas. Ahora, nos tiente una nueva forma –o, si no nueva, por lo menos, poco mentada– de comprender el artículo 74, pues, éste no nos ha revelado de manera evidente la forma legítima en que se deberían crear las tasas judiciales, con respeto de todas las disposiciones constitucionales unitariamente interpretadas.

El bache que deja una lectura inicial del artículo 74 de la Constitución a este respecto, cuando contrastado con el caso de las tasas judiciales, habría sido cubierto o pavimentado por la escueta línea argumental que expuso el trabajo del Informe de la Defensoría del Pueblo ya mencionado, así como por una sentencia que dicho Informe refiere.

En el año de 1999 se interpuso una demanda de acción popular contra la Resolución Administrativa 009-99-SE-TP-CME-PJ la cual actualizaba las tasas judiciales vigentes a dicha fecha⁴⁷, argumentándose que

⁴³ La unidad, exclusividad e independencia de la función jurisdiccional (artículos 139 y 146 de la Constitución peruana de 1993) son notas de dicha separación.

⁴⁴ El artículo 82 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 017-93-JUS) señalaba lo siguiente “**Funciones y atribuciones.** Son funciones y atribuciones del Consejo Ejecutivo del Poder Judicial: (...) 7.- Aprobar el Cuadro de Términos de la Distancia, así como revisar periódicamente el valor de los costos, multas y depósitos correspondientes y otros que se establezcan en el futuro”. Dicho mandato se convirtió en inciso 8 en mérito a la modificación de la Ley 27465 de 30 de mayo de 2001, con idéntico texto. No obstante, la Primera de las Disposiciones Transitorias del Código Procesal Civil (aprobado por el Decreto Legislativo 768) ordenó constituir “una comisión especial de cinco miembros, designados tres por el Ministerio de Justicia, uno de los cuales la presidirá, un representante del Colegio de Abogados de Lima y otro designado por la Junta de Decanos de los Colegios de Abogados del Perú, para que, en el plazo de sesenta días, formule el proyecto de Decreto Supremo que reglamente el sistema de notificaciones, mandamientos y depósitos judiciales, de costas, de formularios, libros de conciliaciones y de consignaciones y demás aspectos prácticos para la debida aplicación del Código Procesal Civil”. El subrayado es nuestro.

⁴⁵ “En síntesis desde el punto de vista de las normas jurídicas mismas, el Derecho debe ser siempre considerado un todo armónico (a pesar de que a veces no necesariamente lo sea o, por lo menos, que no lo sea a plenitud). La regla básica de aplicación del Derecho en este punto consiste en que siempre debemos buscar la forma aplicativa que armonice hasta donde sea posible las diversas normas jurídicas existentes y el contenido de todas ellas con los principios del Derecho. No es correcto, a la primera divergencia entre normas, asumir contradicción y elegir una de ellas. Esto sólo debe hacerse cuando no quede otra posibilidad pero, generalmente, la posibilidad de armonización existe aunque, desde luego, no siempre nos guste”. RUBIO CORREA, Marcial. Op. Cit. p. 75.

⁴⁶ “El Costo de Defender los Derechos Humanos: Las Tasas Judiciales”. En: Debate Defensorial, Revista de la Defensoría del Pueblo 2. 2000. p. 289.

⁴⁷ Anteriormente, las Resoluciones Administrativas 001-92-CE/PJ, 002-93-CE/PJ, expedidas por el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial al amparo de lo dispuesto por el artículo 82, inciso 7) de la Ley orgánica del Poder Judicial, Decreto Legislativo 767, aprobaron tasas judiciales. La Resolución Administrativa 002-93-CE/PJ fue modificada por la Resolución Administrativa 014-94-CE/PJ, y los valores de las tasas actualizados mediante las Resoluciones Administrativas 015-95-CE/PJ, 047-96-SE-TP-CME/PJ, 438-96-SE-TP-CME/PJ, 396-97-SE-TP-CME/PJ, hasta finalmente llegar a la 009-99-SE-TP-CME/PJ. La Resolución Administrativa 002-93-CE/PJ estuvo vigente hasta enero de 2000, año en que fue derogada por la Resolución Administrativa 1074-CME/PJ, emitida por la Comisión Ejecutiva del Poder Judicial –que desempeña funciones de gobierno y gestión del Poder Judicial, antes ejercidas por el Consejo Ejecutivo y el Consejo de Gobierno del Poder Judicial.

resultaba parcialmente inconstitucional por crear nuevos tributos –en el proceso, al parecer, se cuestionaba también que un órgano administrativo del Poder Judicial innovara la lista de actuaciones judiciales que se cargarían con una tasa. El Dictamen Fiscal 132-99 sustentó la tesis en dicho expediente de que, según el artículo 74 de la Constitución, “las tasas sólo pueden ser creadas por decretos supremos” y, por ende, que las tasas creadas mediante resoluciones administrativas resultaban inconstitucionales por no ser de competencia del Poder Judicial. Esta tesis habría de ser desvirtuada y desechada por la Sala de Derecho Público de Lima –¿Juez y parte?–, la que declaró que las resoluciones administrativas del Poder Judicial se “sustentan en la autonomía económica y administrativa de la que goza el Poder Judicial, siendo expedidas en tanto entre en vigencia el Reglamento a que se refiere la Primera Disposición Transitoria del Código Procesal Civil”.

En efecto, según la opinión de la Corte Superior, entonces, el enunciado constitucional del artículo 74 no podría leerse literalmente como vedando la posibilidad de que un órgano constitucionalmente autónomo estableciera sus propias tasas. Empero, como ayuda a entender la Defensoría del Pueblo, una lectura de la Ley 26846 y una interpretación armónica de la Constitución, terminan sustentando dejar en pie las tasas judiciales aprobadas por meras resoluciones administrativas –que regulan, en realidad, la integridad de aspectos de la hipótesis de incidencia del tributo– del órgano de gobierno del Poder Judicial por haberse producido, en realidad, una “delegación” proveniente de leyes del Congreso, que habían previamente admitido la regulación específica de las tasas judiciales directamente mediante tales disposiciones administrativas del Poder Judicial⁴⁸.

Una vez más, el artículo 74 estaría diciendo más de lo que su, en apariencia “quieto y pacífico”, texto hubiese permitido leer en él. Según la línea argumental con la que nos hemos topado, el poder tributario sobre los tributos tasa no sería función exclusiva de los gobiernos locales, regionales, y del Poder Ejecutivo, pues –según lo sustentado por el Poder Judicial y la Defensoría del Pueblo– el Poder Judicial tendría un cierto grado de “poder tributario” –basado en su autonomía e independencia constitucional– “delegado” por cuanto mediatizado por la intervención de una norma de rango legal –en el caso concreto, la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el Código

Procesal Civil, Decreto Legislativo 768 complementado por una ley del Congreso que lo enmienda, Ley 26846⁴⁹.

Detengámonos un segundo en lo dicho. Hemos usado una serie de licencias para hablar del poder tributario delegado, no queriendo con ello darle un significado científico sino, más bien, gráfico al hecho que el Poder Judicial no se ha arrogado una capacidad *per se* de crear y aprobar sus tasas, sino que ha sustentado tal facultad o, la ha entendido sustentada, en normas provenientes del Congreso –Ley Orgánica del Poder Judicial– o derivadas de él –como el Código Procesal Civil que se aprueba en uso de facultades delegadas.

Con lo dicho, entonces ¿no se rastrea más bien que, en origen, sería el Congreso el depositario del poder tributario sobre las tasas que constitucionalmente se encuentra impedido de crear directamente el Poder Judicial? Tal parecería, en efecto, que sin la venia y habilitación de una norma de rango legal, el Poder Judicial no habría quedado habilitado para desplegar el contenido del poder tributario.

En tal sentido, no querría más bien decir el artículo 74 de la Constitución, contra lo que en efecto dice, que: “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 del Poder Ejecutivo, los cuales se regulan mediante decreto supremo”. Esto significaría que en el caso de tasas que no fuesen las del Poder Ejecutivo, es la ley o el decreto legislativo, o, en definitiva, el propio Congreso, los instrumentos o la entidad, respectivamente, habilitados para crearlas, cuando no sucediera que, como en el caso concreto del Poder Judicial –y basado en su autonomía– se “delegase” su creación.

Interpretada como se ha dicho, entonces, la Constitución habría ordenado que para el caso de tasas en favor de un sujeto distinto del Poder Ejecutivo –y de los gobiernos locales y regionales– éstas se someterían a la regla general consistente en que su “regulación” queda supeditada a ley –del Congreso– o decreto legislativo –mediando delegación del Congreso. El afianzamiento de tal línea interpretativa implicaría una mejora en términos de seguridad jurídica frente a la actual situación de incertidumbre, considerando, además, que el constituyente normalmente se encuentra ocupado en otras tareas que juzga más importantes o urgentes.

⁴⁸ Tales normas delegantes de rango legal serían la Ley Orgánica del Poder Judicial y el Código Procesal Civil, en los artículos previamente glosados en notas precedentes.

⁴⁹ “El acceso al servicio de justicia es gratuito, sin perjuicio del pago de costos, costas y multas establecida en este Código y disposiciones administrativas del Poder Judicial”. Artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Civil, el subrayado es nuestro. El Decreto Legislativo 768 aprobó, en ejercicio de facultades delegadas por la Ley 25282 y prorrogadas por Ley 25321 y Ley 25375, el Código Procesal Civil (Texto Único Ordenado, aprobado por Resolución Ministerial 10-93-JUS, publicado el 23 de abril de 1993).

Nótese, además, que una solución que asemeja a la inferida no sólo no resulta inédita sino que, además, fue ya asumida de modo consciente y expreso para dar solución a un problema similar, cual es el caso de la carencia transitoria de autorización constitucional para ejercer potestades tributarias de los nuevos gobiernos regionales⁵⁰.

Tal solución para el caso del Poder Judicial está emparentada con una comprensión del principio de reserva de ley entendido en términos relativos en vez de su tradicional versión absoluta. Decimos “emparentada”, pues mientras que la solución dispensada al caso del Poder judicial combina los elementos de “autonomía” por tratarse de un poder del Estado y soberanía de la ley o norma de rango legal –capaz de crear o autorizar, como parece estamos terminando de concluir, la creación de tasas que no se puedan hacer mediante decretos supremos u ordenanzas locales o regionales–, el concepto de “reserva de ley relativa” dice que la determinación de los elementos esenciales de un tributo puede ser derivada a normas de inferior jerarquía que la ley, siempre que la derivación en dichas normas no se haga de modo ciego o en blanco⁵¹. La ley, en tales casos, debiera determinar los criterios o lineamientos a los que debe ceñirse la norma que explicita o desarrolla el concepto legal. Estos conceptos, aplicados al ámbito tributario, no son ahora extraños a nuestro Derecho gracias a la cada vez más importante jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional⁵².

2.4 Potestad tributaria de los gobiernos regionales en materia de tasas

Líneas arriba señalamos que “El Poder Judicial no ha

sido designado de modo expreso en la Constitución peruana como titular de poder tributario por lo que no podría *per se* crearlas”. Antes de la modificación del Artículo 74 de la Constitución mediante Ley 28390 (noviembre, 2004), lo mismo se podía predicar respecto de los gobiernos regionales. Hoy, por tanto, la posición respecto de la potestad tributaria de los gobiernos regionales es clara. Empero, antes de esta aclaración existió un grupo de normas que vamos a mencionar más adelante que desafiaban, de manera análoga a como sucedía en los casos que hemos narrado en el presente trabajo, la intelección del texto del artículo 74 de la Constitución vigente.

Empecemos por reseñar el estado de cosas previo a la modificación constitucional del artículo 74 introducido por Ley 28390.

En materia de potestad tributaria en favor de gobiernos regionales, el estado de cosas previo a la Ley 28390 era que el artículo 74 de la Constitución otorgaba titularidad para la creación, modificación y supresión de tributos (“potestad tributaria”) sólo a:

- a. El gobierno central; y,
- b. Los gobiernos locales, restringidos a sus tasas y contribuciones y “con los límites que señala la ley”.

La Constitución de 1993, entonces, no había considerado como titular de cuota alguna del poder tributario estatal a los gobiernos regionales⁵³. Por ende, previo a la Ley 28390, los gobiernos regionales no eran “actores” legitimados o válidos para ejercer poder tributario.

⁵⁰ El caso no es idéntico al del Poder Judicial pero sí similar y, en efecto, el numeral 10.1 del Artículo 10 del Decreto Legislativo 955, Ley de Descentralización Fiscal, dispuso que “Los Gobiernos Regionales podrán proponer directamente al Congreso de la República, la creación de Tasas y Contribuciones destinadas a financiar las obras públicas o los servicios públicos que sean de su competencia”. Ello importó un reconocimiento bastante directo de que la primera parte del Artículo 74 de la Constitución –aquella que reza “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades”–, cubre y tiene utilidad en los casos en que un órgano que no es el Poder Ejecutivo está desprovisto de poder tributario reconocido en la Constitución o, por lo menos, del impulso inicial de ese poder tributario –decidir, crear o imponer tributos. Debe rescatarse, sin embargo, que el mecanismo plasmado en la Ley de Descentralización Fiscal no llegó a ponerse en práctica, pues, en el camino, se aprobó la modificación constitucional de la cual ya hemos dado cuenta (modificación del Artículo 74 de la Constitución mediante Ley 28390, publicada el 17 de noviembre de 2004).

⁵¹ A este respecto puede consultarse a SANTAMARÍA PASTOR, Juan. “Fundamentos de Derecho Administrativo”. Madrid: Centro de Estudios Manuel Areces. 1988. p. 783 y siguientes.

⁵² Para la concepción de nuestro Tribunal Constitucional, la reserva de ley del artículo 74 de la Constitución es ya relativa “en cuanto al tipo de norma”, desde que se admite la delegación de facultades legislativas que pueden comprender ejercicio de poder tributario: “para los supuestos contemplados en el artículo 74 de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley –en cuanto al tipo de norma– debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo”. Parágrafo 6 de la sentencia de 30 de enero de 2003, expediente 2762-2002-AA/TC, British American Tobacco South América Limitada. Adicionalmente, con relación ahora a la reserva de ley relativa pero en cuanto al “contenido de la norma”, el mismo Tribunal Constitucional señala que “en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla”. Parágrafo 13 de la Sentencia de 30 de enero de 2003, expediente 2762-2002-AA/TC, British American Tobacco South América Limitada.

⁵³ La única disposición constitucional previa a la dación de la Ley 28390 de donde se pudo haber inferido, de modo indirecto y a nuestro juicio equivocado, titularidad de poder tributario en favor de los gobiernos regionales, limitados a dos tipos de tasas (licencias y derechos), pudo ser el inciso 4 del artículo 192 que señala que los gobiernos regionales son competentes para: “Regular y otorgar las autorizaciones, licencias y derechos sobre los servicios de su responsabilidad”. En realidad, esta mención se contrae a un plano meramente de “derecho administrativo” y no de “derecho tributario”, se refería a nuestro juicio a la concesión de permisos o autorizaciones a particulares, con relación a servicios que fuesen de su competencia, mas no a la posibilidad de “cargar” tales permisos o autorizaciones con un tributo vinculado de la especie tasa o contribución. Por su parte, el artículo 72 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales estableció que son recursos de los gobiernos regionales, entre otros, aquellos generados por permisos, licencias y autorizaciones, lo que tampoco podía dar pie a reconocer a los gobiernos regionales más que capacidad de ser acreedores de, entre otros, recursos tributarios.

Contra lo dicho, no era posible –por obvias razones jerárquicas– oponer el texto de los artículos 8 y 9 de la Ley de Bases de la Descentralización (Ley 27783) que otorgaba a los tres niveles de gobierno –nacional, regional y local– la capacidad y el derecho de “*normar, regular y administrar*” los asuntos públicos de su competencia (autonomía). Dentro de las dimensiones de esa autonomía se encontraba la “autonomía económica” que consiste en la “*facultad de crear, recaudar y administrar sus rentas e ingresos propios y aprobar sus presupuestos institucionales conforme a la Ley de Gestión Presupuestaria del Estado y las leyes anuales de presupuesto. Su ejercicio supone reconocer el derecho a percibir los recursos que les asigne el Estado para el cumplimiento de sus funciones y competencias*”.

Las normas *infra* constitucionales mencionadas no eran posibles de ser implementadas en cuanto respecta a la creación de tributos por los propios gobiernos regionales, pues era una exigencia previa la modificación constitucional correspondiente –gobierno nacional y local, como dijimos, tenían ya la autorización constitucional respectiva vigente antes de la Ley 28390. La disposición glosada de la Ley de Bases de la Descentralización no era una norma inconstitucional en tanto era y se interpretase que era –antes de la dación de la Ley 28390– vigente y eficaz respecto de cualquiera otro recurso de los gobiernos regionales distintos del tributario.

Lo dicho, por supuesto, no obstaba para que, antes de la Ley 28390, el artículo 193 de la Constitución dispusiera que eran rentas de los gobiernos regionales “los tributos creados por ley a su favor”. Ello era plausible porque esta afirmación equivalía tan sólo a hacer *acreedor de recursos tributarios* al gobierno regional, sin que ello implicase –salvo mención adicional de la Constitución en tal sentido– que el gobierno regional pudiese crear o *ejercer poder tributario* sobre tales recursos tributarios. Muy por el contrario, el propio artículo 193 delata en su texto que los tributos en favor de los gobiernos regionales debían ser creados “por otro” sujeto mediante ley, para recién constituirse en recursos de un gobierno regional.

Otras disposiciones *infra* constitucionales pueden ser citadas que, como se comprueba, no se referían –porque no podían hacerlo–, a ningún tipo de poder tributario constitucional de los gobiernos regionales⁵⁴.

Luego, en ausencia –antes de la Ley 28390– de norma constitucional que atribuyese poder tributario a los gobiernos regionales, era imposible que una ley del gobierno central o nacional pudiese irrogarse autoridad o competencia para establecer que el gobierno regional tenía poder en materia de creación, supresión o modificación de tributos.

Como hemos dicho, el poder tributario se origina en el pacto social hecho manifiesto en la Constitución y allí se reparte o distribuye. Lo afirmado, por supuesto, no equivale a decir que una ley no habría podido, antes de la dación de la Ley 28390, delegar o derivar en los gobiernos regionales facultades administrativas en materia de tributos, pues para asignar funciones de administración (por ejemplo, fiscalización, recaudación, determinación, sanción) no se requiere una autorización constitucional. En la misma línea, lo afirmado tampoco impedía, como ya constatamos, que los gobiernos regionales resultasen destinatarios de recursos provenientes de tributos, pues, igualmente, la calidad de destinatario, acreedor o receptor de tributos, se atribuye legalmente⁵⁵, no como el reparto de poder tributario, que requiere consagración constitucional.

En resumen, tener facultades de administración o ser beneficiario o destinatario de recursos tributarios es sustancialmente distinto de tener o ser titular de potestad tributaria. Esto último tiene que venir autorizado en origen por la Constitución y, sólo después, desarrollado por una norma del gobierno central.

De otro lado, para impulsar realmente el desarrollo de un proceso de descentralización y cumplir con sus fines, los gobiernos subnacionales no solamente debían aspirar a tener capacidad de recibir total o parcialmente fondos derivados de recursos tributarios, y de ejercer administración sobre recursos tributarios sino, además, ser capaces de crear sus propios tributos⁵⁶. Los gobiernos locales poseen desde mucho antes, por tener también existencia que precede a la de los gobiernos regionales, esta última potestad constitucional.

Por lo dicho, entonces, era claro que para implementar el poder tributario de los gobiernos regionales –que ellos pudiesen crear, modificar y suprimir sus tasas y contribuciones, o, eventualmente, con márgenes establecidos por el gobierno central, establecer sobre-

⁵⁴ Por ejemplo, el artículo 37 de la Ley de Bases de la Descentralización establece que entre los bienes y rentas regionales se encuentran “c) Los tributos creados por Ley a su favor”. Esta norma decía y sigue diciendo tan sólo del destino del recurso tributario “creado en favor de las regiones”, pero no de poder tributario alguno en su favor. Cosa que también se dice y sucedía ya en parte respecto de los gobiernos locales –i.e. los impuestos creados en favor de las municipalidades. En efecto, el artículo 46 de la Ley de Bases de la Descentralización establece, al igual que lo hace en el caso de los gobiernos regionales, que entre los bienes y rentas municipales se encuentran “c) Los tributos creados por ley a su favor”.

⁵⁵ Artículo 4 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

⁵⁶ Bird M. Richard. “Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment”. Fondo Monetario Internacional, Working Papers. Fiscal Affairs Department. 1999.

tasas de impuestos nacionales o modificar ciertos elementos de la estructura en impuestos nacionales, o crear sus propios impuestos— se requería ineludiblemente una modificación constitucional en tal sentido. Era aconsejable, no obstante, que tal modificación constitucional planteara que los gobiernos regionales ejercieran poder tributario con sujeción a la ley, de forma tal que el gobierno central mantuviese la autoridad para dictar lineamientos que uniformen y disciplinen tal ejercicio, dentro de todo el territorio nacional. Una Ley de Tributación Regional podría ocupar el lugar de regular el proceso de producción jurídica de normas tributarias de los gobiernos regionales.

Dentro de un proceso de descentralización, la fase de descentralización fiscal tiene vital gravitación. La descentralización fiscal implica establecer los mecanismos o instrumentos que permitirán generar en los gobiernos subnacionales los ingresos suficientes para hacer frente a las necesidades de gasto que les irroga la atribución de funciones y competencias. De allí que el legislador de la Ley de Descentralización Fiscal estuviese muy preocupado de recoger, dentro del componente tributario de los recursos en favor de gobiernos regionales, una disposición que autorizase la posibilidad de que los gobiernos regionales tuviesen ingerencia en la decisión sobre, por lo menos, los tipos tributarios vinculados (contribución y tasa) dada la necesidad de involucramiento en la responsabilidad que implica tomar la opción de tornar onerosas las prestaciones de servicios individualizables que empezarían a proveer o las actividades que pudiesen reportar un beneficio diferencial o ventaja particular en favor del contribuyente⁵⁷.

De esta forma, en febrero de 2004, en el numeral 10.1 de su artículo 10, el Decreto Legislativo 955, Ley de Descentralización Fiscal, estableció la siguiente fórmula: “Los Gobiernos Regionales podrán proponer directamente al Congreso de la República, la creación de Tasas y Contribuciones destinadas a financiar las obras públicas o los servicios públicos que sean de su competencia”⁵⁸.

La disposición incluida en la Ley de Descentralización Fiscal era una suerte de complemento a lo ya dispuesto por el artículo 38.1 de la Ley de Bases de la

Descentralización: “El Poder Ejecutivo en el marco de la reforma tributaria y la política de descentralización fiscal, propone al Congreso para su aprobación, los tributos regionales cuya recaudación y administración será de cuenta directa de los gobiernos regionales”.

Como se ha mencionado líneas arriba, el numeral 10.1 del artículo 10 de la Ley de Descentralización Fiscal importó un reconocimiento explícito de que la primera parte del artículo 74 de la Constitución —la que dice “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades”—, cubre y tiene utilidad para hacer intervenir una norma de rango legal en los casos en que un órgano está desprovisto de poder tributario reconocido en la Constitución o, por lo menos, del impulso inicial de ese poder tributario —decidir, crear o imponer tributos como fue el caso del Poder Judicial.

El numeral 10.1 del artículo 10 de la Ley de Descentralización Fiscal fue una norma no bien entendida por las autoridades públicas. Se llegó a pensar que el Poder Ejecutivo, fingiendo cumplir con las facultades autorizadas, desnaturalizaba el proceso de descentralización concentrando o centralizando un poder tributario que “le correspondía” a los gobiernos regionales. Nada más alejado de la realidad. Leído con detenimiento el numeral 10.1 del artículo 10 de la Ley de Descentralización Fiscal no era más que otra forma de decir lo que ya traía consigo el inciso m) del artículo 15 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales (Ley 27867) que contó, entre las atribuciones del Consejo Regional, con la de proponer la creación, modificación o supresión de tributos regionales o exoneraciones, conforme a la Constitución y la ley.

Debe rescatarse, sin embargo, que el mecanismo plasmado en la Ley de Descentralización Fiscal no llegó a ponerse en práctica, pues, la Ley 28390 vino a aprobar en noviembre de 2004 la modificación del artículo 74 de la Constitución, de la cual ya hemos dado cuenta.

Entonces, si tal y como se ha anticipado, en ausencia de modificación constitucional, el trámite de producción normativa que debía seguirse era el especificado en el inciso m) del artículo 15 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales (Ley 27867)—luego

⁵⁷ VALDÉS COSTA, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Depalma. 1996. p. 141 y ss. y p.179 y ss.

⁵⁸ La Sexta de las Disposiciones Transitorias, Complementarias y Finales de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales (Ley 27867) estableció que “En concordancia con el artículo 38 de la Ley de Bases de la Descentralización, el Poder Ejecutivo, dentro de los 180 días de vigencia de la presente ley, presentará al Congreso de la República el proyecto de Ley de Descentralización Fiscal, el mismo que considerará los tributos regionales cuya recaudación y administración será de cuenta directa de los gobiernos regionales, como parte de una propuesta integral de reforma tributaria”. El Decreto Legislativo 955, aunque tardíamente, cumplía con este mandato. Si nos ceñimos así a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales, ella menciona los tributos regionales cuya “recaudación y administración” será de cuenta directa de los gobiernos regionales. La recaudación forma parte del género de facultades de administración que pueden ser entregadas mediante Ley, no se menciona el poder tributario para crear tributos. La Ley Orgánica de Gobiernos Regionales fue, pues, respetuosa del estado de las cosas previo a la Ley 28390 y no excede su marco constitucional.

“reiterado” por numeral 10.1 del artículo 10 de la Ley de Descentralización Fiscal– ¿cuál era la consecuencia de no seguir dicho procedimiento? ¿Podía una norma de rango legal, común u orgánica, “delegar” poder tributario en los gobiernos regionales aún en ausencia de una disposición constitucional que así lo dispusiese? ¿Los tributos que el gobierno regional dictase o crease por tal método, serían inválidos o nulos⁵⁹?

Ahora veamos una selección del grupo de normas que, como dijimos, desafiaban la Constitución formal, es decir, el texto del artículo 74 de la Constitución peruana, previo a su modificación por la Ley 27867.

La Resolución de Presidencia Ejecutiva 107-2002-CTAR LIMA/PE, por ejemplo, publicada el 11 de julio de 2002 citando como base legal, entre otros, la Ley 27444, LPAG, aprobó el Texto Único de Procedimientos Administrativos (en adelante, “TUPA”) del CTAR del Departamento de Lima. Dentro de dicho TUPA (publicado en anexo del día 22 de julio), se leen algunos procedimientos como el de “3. Petición Administrativa”, el “4. Recurso de Reconsideración”, “5. Recurso de Apelación”, o “21. Recurso de Apelación que impugna actos de Comités Especiales”, todos ellos con un monto asignado por concepto de tasa derecho⁶⁰.

De otro lado, la Ordenanza Regional 009-2003-CR/GRM, publicada el 13 de diciembre de 2003, aprobó el TUPA de la Sede del Gobierno Regional de Moquegua. Dentro de dicho TUPA, se leen algunos procedimientos como el de “02.- Certificación de documentos expedidos por órganos de la entidad”, o “Recursos Impugnativos” que van del 10 al 19, todos ellos con un monto asignado por concepto de tasa derecho y todos ellos citando como base legal, entre otras, la Ley 27444, LPAG.

La Ordenanza Regional 014-2003-CR/RA, publicada el 23 de diciembre de 2003, aprobó el TUPA de la Sede del Gobierno Regional de Amazonas. Dentro de dicho TUPA, se leen algunos procedimientos como el de “01.- Recurso de Reconsideración”, el “02.- Recurso de Apelación”, “27.- Expedición de Certificado de Trabajo”, o “28.- Expedición de constancia de haberes y descuentos”, todos ellos con un monto asignado por concepto de tasa derecho y todos ellos citando como base legal, entre otros, la Ley 27444, LPAG.

Por su parte, el 14 de diciembre de 2003, se publica la Resolución Ejecutiva Regional 801-2003-GR/LL/PRE que aprobó el TUPA de la Sede Central del Gobierno Regional de La Libertad. Dentro de los considerandos de dicha Resolución Ejecutiva se lee, entre otros, que la Resolución Presidencial Ejecutiva 097-2002-CTAR-LL de fecha 7 de febrero de 2002, aprobó la actualización del TUPA de la CTAR de La Libertad. Asimismo, se lee en dichos considerandos que se han efectuado ajustes en los procedimientos para determinar los costos sobre la base de la Unidad Impositiva Tributaria, usando para ello las atribuciones conferidas en el artículo 37 de la Ley 27444, LPAG.

De igual modo, el 6 de enero de 2004 se publica la Resolución Ejecutiva Regional 499-2003-G.R.TACNA que aprobó el TUPA de la Sede del Gobierno Regional de Tacna. Dentro de los considerandos de dicha Resolución Ejecutiva se lee, entre otros, que la Resolución Ejecutiva Regional 311-2002-CTAR-TACNA aprobó el TUPA vigente en el año 2002 para el ex CTAR Tacna. Asimismo, se lee en dichos considerandos que el TUPA que aprueba contiene la relación de los servicios prestados por la entidad incluyendo los de exclusividad, a costos reales y que, entre otros, el fundamento legal de tal Resolución es la Ley 27444, LPAG. Adicionalmente, dentro del TUPA aprobado, se leen algunos procedimientos como el de “2.- Queja”, “3.- Reclamación”, “4.- Declaración de Nulidad”, otros “Recursos Impugnativos” que van del 5 al 7, “8. Constancia Certificada de pago de haberes y descuentos”, “9. Expedición de certificados de trabajo”, “10. Declaración Jurada para pago de Bonos de Reconocimiento AFP”, “11. Certificados de Trabajo para continuación facultativa en ESSALUD y Certificado de Renta de Quinta Categoría”, “12. Certificado Negativo de Propiedad”, “13. Suscripción de Acta de Compromiso para adjudicación de terreno con fines de vivienda”, “14. Acta de Adjudicación” y otros poco comunes procedimientos, todos ellos con un monto asignado por concepto de tasa derecho y muchos citando como base legal, entre otros, la Ley 27444, LPAG.

La enumeración precedente no es, por supuesto, exhaustiva pero sí bastante ejemplificadora. A pesar de referirse a normas derogadas tiene relevancia para llegar, acorde con el objetivo del presente trabajo, a la

⁵⁹ El último párrafo del artículo 74 de la Constitución vigente señala que no surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de lo previsto en dicho artículo (es decir, entre otras cosas, en violación de la lista de titulares de poder tributario, con los límites allí señalados). Como se sabe también, los efectos en el tiempo de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad por contravención del artículo 74 de la Constitución son graduado por el Tribunal Constitucional.

⁶⁰ Casos similares respecto de los antiguos CTARs se dieron con la Resolución de Presidencia Ejecutiva 091-2002-CTAR CALLAO-PE, publicada el 16 de abril de 2002, que aprobó el TUPA del CTAR Callao; o con la Resolución Ejecutiva Regional 0051-2002/CTAR TUMBES-P, publicada el 17 de marzo de 2002, que aprobó el TUPA del CTAR Tumbes.

indagación de la realidad o contenido material del texto artículo 74⁶¹.

Varios comentarios son pertinentes respecto de las normas regionales precitadas. Uno primero es con relación a la proliferación de tasas atribuidas a una variedad de actuaciones que dudosamente justifican la traslación de costos a los particulares que se encuentran bajo el ámbito de competencia de los gobiernos regionales. Uno segundo, consiste en una gran variabilidad de los costos asignados a las funciones regionales que se traducen en tasas de montos muy diversos. Esta realidad abunda en la conveniencia de proponer la existencia –ahora que la Constitución sí reconoce potestades tributarias regionales, sometidas a ley– la dación de una ley que a la manera de la Ley de Tributación Municipal, uniforme el actual ejercicio de potestad tributaria de los gobiernos regionales.

Otro comentario, más cercano con la materia que analizamos, es que la descripción de la normativa regional precedente demostraría, cuando menos, una verdad material disímil respecto de la verdad formal del artículo 74 constitucional o, como mucho, una abierta contravención del marco constitucional que hasta antes de noviembre de 2004 no contemplaba ninguna potestad tributaria para los gobiernos regionales.

En efecto, ¿cómo conciliar la ausencia de texto constitucional que autorizase a los gobiernos regionales a crear tributos antes de noviembre de 2004 con la existencia y vigencia de las normas glosadas? Una respuesta: las disposiciones regionales mencionadas que aprobaban los TUPA citaban, la mayoría de las veces, como su fundamento legal la propia LPAG. Pues, en efecto, no es del todo falso que la LPAG fuera la fuente legal directa de dichos TUPA, pero ¿tenía tal capacidad la LPAG?

El numeral 36.1 del artículo 36 de la LPAG dispone –desde su vigencia, que precede a noviembre de 2004– que “Los procedimientos, requisitos y costos administrativos se establecen exclusivamente mediante decreto supremo o norma de mayor jerarquía, norma de la más alta autoridad regional, de Ordenanza Municipal (...) Dichos procedimientos deben ser compendiados y sistematizados en el TUPA, aprobados por cada entidad”.

El numeral 36.2 del artículo 36 de la LPAG continúa diciendo: “Las entidades solamente exigirán a los

administrados el cumplimiento de procedimientos, la presentación de documentos, el suministro de información o el pago de derechos de tramitación, siempre que cumplan con los requisitos previstos en el numeral anterior.”

Por su parte, el artículo 38, numeral 38.1, de la LPAG señala que dicho TUPA “es aprobado por Decreto Supremo del sector, por la norma de máximo nivel de las autoridades regionales, por Ordenanza Municipal (...)”.

Entonces, ¿cómo conciliar el artículo 74 de la Constitución previo a noviembre de 2004, la LPAG, el Artículo 38.1 de la Ley de Bases de la Descentralización, el inciso m) del artículo 15 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales, el numeral 10.1 del Artículo 10 de Ley de Descentralización Fiscal, con las disposiciones regionales glosadas? ¿Podemos pensar correctamente que entre 1993 y 2004, la LPAG era la norma que autorizaba a las CTARs y luego a los gobiernos regionales a crear, por lo menos, las tasas de la especie derecho de tramitación? ¿Pudo haber otorgado la LPAG un poder tributario que no se le concedió a ella misma de modo constitucional?

Al margen del reconocimiento fáctico o económico de que en los años previos a 2004 sí hubo servicio o función desempeñada primero por los CTARs y luego por los gobiernos regionales, sería amparar el enriquecimiento indebido no permitir que, de algún “modo”, los CTARs y luego los gobiernos regionales recuperasen el costo que la actividad les irrogaba, utilizando una tasa, ¿puede sostenerse que tal “modo” era la autorización de norma con rango legal (la LPAG), en vez de constitucional? ¿Se parece este caso a los narrados en los acápites 2.2 y 2.3?

Nos encantaría tener la capacidad de prever cuál sería el resultado de una contienda llevada a la máxima instancia constitucional sobre este problema, sobre todo después de una sentencia como la recaída en el expediente 0041-2004-AI/TC (Defensoría del Pueblo contra Municipalidad de Santiago de Surco). Nuevamente, no tenemos una respuesta definitiva para este caso, la LPAG nos debe la explicación sobre cómo su numeral 36.1 del artículo 36 no consagraba una inconstitucionalidad –antes de noviembre de 2004– cuando señalaba que “los costos administrativos” se establecerían mediante “norma de la más alta autoridad regional”.

⁶¹ Además, el propio Tribunal Constitucional ha terminado por reconocer la propiedad de pronunciarse respecto de la constitucionalidad de normas derogadas, pues, como estableció en el expediente 0004-2004-AI/TC “no toda norma derogada se encuentra impedida de ser sometida a un juicio de validez pues, aun en ese caso, existen dos supuestos en los que procedería una demanda de inconstitucionalidad: a) cuando la norma continúe desplegando sus efectos, y, b) cuando a pesar de no continuar surtiendo efectos, la sentencia de inconstitucionalidad puede alcanzar a los efectos que la norma cumplió en el pasado, esto es, si hubiese versado sobre materia penal o tributaria”. Tal criterio ha sido adoptado con carácter vinculante y fue aplicado en la reciente sentencia de noviembre de 2004 en el Expediente 0041-2004-AI/TC (Defensoría del Pueblo contra Municipalidad de Santiago de Surco).

3. A MANERA DE CONCLUSIONES. TAREA PENDIENTE

Saltamos a las conclusiones luego de habernos tomado ya bastante licencia en cuanto al espacio. Lo evidente para nosotros es poco. Las tasas no representan, en realidad, un ingreso deleznable para las entidades que las cobran, así como tampoco una carga ridícula para todos los ciudadanos de este país.

Desde el punto de vista legal algunas conclusiones mezcladas con recomendaciones y labores pendientes:

- i. La norma constitucional material peruana quiere decir, en materia de potestad tributaria sobre tasas, a veces más y hasta algo distinto de lo que la norma constitucional formal dice. Es indispensable fijar esos significados legítimos y posibles.
- ii. Los mandatos materiales del artículo 74 de la Constitución referentes a la potestad tributaria sobre los tributos tasa registran vigencias interpretativas y sociológicas que difieren o se alejan del texto o enunciado de la Constitución formal.
- iii. Algunas de estas vigencias interpretativas o sociológicas deberían merecer una evaluación de legitimidad.
- iv. Por ejemplo, es una tarea pendiente, dilucidar minuciosamente la medida legítima en que normas con rango de ley pueden intervenir en la competencia originaria de los decretos supremos para regular los tributos denominados tasa.
- v. Urge repensar y revisar la LPAG y el Código Tributario para considerar su plena compatibilidad constitucional y su eficacia respecto de la potestad tributaria ejercida mediante decretos supremos, ordenanzas locales y regionales.
- vi. Se debería evaluar la posibilidad de proponer una modificación constitucional mucha más

reflexionada que elimine una serie de incertidumbres jurídicas que perduran, entre ellas, con relación al fundamento de la Potestad Tributaria del Poder Judicial.

- vii. Verificar el alcance de los mandatos del Código Tributario cuando limita la concesión de beneficios y exoneraciones respecto de tasas –y contribuciones.
- viii. Precisar los alcances de la función del Congreso como uniformador o supervisor del ejercicio del poder tributario de otros titulares.
- ix. Evaluar la conveniencia de introducir una Ley de Tributación Regional.

Otros temas pendientes que hemos renunciado a abordar sobre las tasas pero que comparten la apariencia de ser claros y pacíficos: la compatibilidad entre el concepto de capacidad contributiva y los tributos tasa; la idoneidad de los conceptos beneficio, exoneración e incentivo en materia de tributos vinculados; la idoneidad y el alcance de los Convenios de Estabilidad Tributaria local, entre otros.

Debemos suspender ahora sí el presente trabajo. En este breve recuento se ha sacrificado la diversidad temática que evoca un estudio sobre las tasas por un leve mayor detalle y profundidad. Como anticipamos, durante éste hemos planteado más preguntas que otorgado respuestas. Esperamos, por lo menos, haber contribuido con algo a provocar una reflexión sobre los conceptos y las normas tributarias que hemos abordado.

No perdamos el vicio o la virtud de dudar. Utilicemos “metodológicamente” nuestras hesitaciones para desentrañar lo que quieren decir las normas más allá de lo que ellas, en principio, dicen. Descubramos la Constitución tributaria material detrás de la formal y busquemos eso esencial más allá de lo visible: quizás las palabras no hagan la razón sino, precisamente, su ausencia.