



ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**“LA RESERVA DE LEY Y LA APROBACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE LOS
IMPUESTOS POR NORMA INFRALEGAL”**

TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE:

DOCTOR EN DERECHO

AUTOR:

URQUIZO MAGGIA DANIEL FERNANDO

ASESOR:

DR. ARAMAYO CORDERO, URIEL ALFONSO

JURADO:

DR. JOSÉ JÁUREGUI MONTERO

DR. LUIS BEGAZO DE BEDOYA

DR. GASTÓN QUEVEDO PEREYRA

LIMA – PERÚ

2019

TESIS

**“LA RESERVA DE LEY Y LA APROBACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE
LOS IMPUESTOS POR NORMA INFRALEGAL”**

DEDICATORIA:

Dedico la presente tesis a Dios que me brindo el tesón para realizar la presente investigación, a mis queridos padres, por el cariño que me profesan y porque me inculcaron los valores que hoy guían mis pasos. Así como a mi amada esposa e hijos por su paciencia y comprensión en ocupar tiempo destinado a la culminación de la presente tesis.

ÍNDICE

CARATULA	1
TÍTULO	2
DEDICATORIA	3
INDICE	4
RESUMEN	6
ABSTRACT	7
I INTRODUCCIÓN	9
1.1 Planteamiento del problema.	11
1.2 Descripción del problema.	11
1.3 Formulación del problema.	18
- Problema General.	18
- Problemas Específicos.	18
1.4 Antecedentes.	19
1.5 Justificación de la investigación	52
1.6 Limitaciones de la investigación.	53
1.7 Objetivos.	53
1.7.1 Objetivo general.	53
1.7.2 Objetivos específicos.	54
1.8 Hipótesis.	54
II. MARCO TEÓRICO	56
2.1 Marco conceptual.	56
III. MÉTODO	86
3.1 Tipo de investigación.	86
3.2 Población y muestra.	87
3.3 Operacionalización de variables.	88

3.4 Instrumentos.	89
3.5 Procedimientos.	90
3.6 Análisis de datos.	91
IV RESULTADOS	93
V DISCUSIÓN DE RESULTADOS	106
VI CONCLUSIONES	110
VII RECOMENDACIONES	115
VIII REFERENCIAS	116
IX ANEXOS	119

RESUMEN

La presente tesis titulada “**La reserva de ley y la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal**” constituye una investigación doctoral que pone en cuestión la aprobación que efectúa el Poder Ejecutivo de las alícuotas (aspecto mensurable) de los impuestos por norma inferior a una ley o a una con rango de ley, lo cual a nuestro criterio contraviene al longevo principio de reserva de ley en materia tributaria –principio acogido por nuestra norma constitucional en su artículo 74- que informa que la creación de los tributos, en este caso los impuestos, deben ser efectuados por ley o con aquella norma que tenga tal rango y con ello todos sus elementos nucleares que le brindan plena configuración conforme se colige además de lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Texto único Ordenado (en adelante el TUO) del Código Tributario.

En la investigación se analiza también si resulta correcta la posición asumida por nuestro Tribunal Constitucional que se ha pronunciado a favor de que en efecto las alícuotas de los impuestos sean aprobados por norma infra legal, siempre que se cuente con una ley autoritativa en la que se establezcan parámetros para tal actuación, lo que creemos podría atenuar la vulneración al principio de reserva de ley, pero que sin embargo no se condice con las disposiciones constitucionales que no autorizan tal acontecer.

Palabras clave: Principio de legalidad – Principio de Reserva de ley – Impuestos - Alícuotas.

ABSTRACT

The present thesis entitled "the reservation of law and the adoption of aliquots of taxes for standard infra legal" is a doctoral research that calls into question the approval that the Executive power of the aliquots (measurable aspect) of the imposed by rule less than law or with the status of law, which in our view contrary to the old principle of reservation of law in taxation - principle embraced by our constitutional standard in its 74 article - which advises that the creation of the taxes, in this case the tax, must be made by law or with that norm having such range and thereby all their nuclear elements that give you full configuration as inferred in addition to provisions of the Norma IV of the preliminary title code tributary.

The research also analyzes if it is correct the position taken by our Constitutional Court, which has ruled to aliquots of taxes are approved by legal infra always rule that the relevant authoritative law is establish parameters for such action, which we believe is not in accordance with constitutional provisions.

Key words: Principle of law – Principle of reservation of law in taxation – taxes – Aliquots.

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación titulada “**LA RESERVA DE LEY Y LA APROBACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE LOS IMPUESTOS POR NORMA INFRA LEGAL**” aborda un tema del ámbito del Derecho Tributario Constitucional respecto a la aprobación de las tasas (llamadas también alícuotas) de los diversos impuestos por normas infra legales como sucede en nuestro país mediante los decretos supremos que aprueba el Poder Ejecutivo y con clara anuencia del Tribunal Constitucional, y no por normas con rango de ley -conforme al modelo constitucional adoptado en nuestro país- lo cual -desde nuestro punto de vista- vulnera el longevo, pero siempre vigente, principio de reserva de ley consagrado en nuestra carta política. El tema resulta novedoso pues no ha sido abordado por la doctrina con la acuciosidad pertinente, ni a nivel de tesis universitaria.

En las siguientes líneas cuestionamos la posición del Tribunal Constitucional al permitir tales aprobaciones recurriendo a normas de inferior jerarquía a las de rango de ley. ¿Acaso no se contraviene lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución? ¿Acaso esta práctica legislativa no vulnera el principio de seguridad jurídica que debe primar en todo sistema tributario? o ¿Debe primar el afán recaudatorio de la hacienda pública? Son algunas interrogantes que hemos resuelto.

En esta línea de pensamiento, creemos que ni siquiera la autorización (mediante ley) que se hace al Poder Ejecutivo para aprobar tales alícuotas bajo ciertos parámetros, atenúa la problemática, pues así como el Poder Legislativo legisla y aprueba los impuestos, debe corresponder al Poder Ejecutivo sólo la recaudación, la fiscalización tributaria y la realización del gasto público.

El tema adquiere vital importancia pues se trata de la debida observancia del artículo 74 de nuestra Constitución referido al ejercicio del poder tributario, observancia que debe hacerse pues vivimos en un sistema democrático y constitucional, sin embargo la problemática no ha merecido mayor atención en las Universidades del país y hasta

podríamos decir que ha sido escasamente tratado a nivel de la doctrina nacional, cuando debía merecer incluso una modificación legal que asegure el respeto del marco constitucional establecido por los constituyentes de 1993, conforme lo hemos fundamentado en la presente investigación.

En razón a lo expuesto, la presente tesis doctoral contiene la siguiente estructura:

En la introducción nos referimos al planteamiento, a la descripción y formulación del problema (tanto general como específicos), siempre fundamental para la elaboración de toda tesis, a la justificación e importancia de la investigación, las limitaciones que encontramos en el desarrollo de la misma, así como los objetivos pertinentes tanto general como específicos.

En el marco teórico de la investigación presentamos las teorías conceptuales, la temática de los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, su significancia e importancia como piedra angular de todo sistema tributario a nivel internacional y el tratamiento que se brinda en nuestro ordenamiento constitucional. También, nos referimos a las clases del principio de reserva de ley absoluta y relativa, al tratamiento que en los hechos se otorga, en nuestro país, para la aprobación de las alícuotas de los impuestos mediante normas de inferior jerarquía a las leyes lo cual rebasa el marco constitucional vigente.

Asimismo, analizamos diversas sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial en relación a los principios tributarios antes referidos emitidas como respuesta a las demandas incoadas por contribuyentes que precisamente cuestionaron la fijación de las alícuotas de impuestos mediante decretos supremos.

Luego nos ocupamos del método empleado, el tipo de investigación, la población y muestra, la operacionalización de las variables identificadas, los procedimientos y análisis de datos efectuados.

En los resultados nos ceñimos a presentar la contrastación de las hipótesis formuladas, así como el respectivo resultado e interpretación de las preguntas efectuadas en las encuestas.

Seguidamente, presentamos la discusión sobre el resultado de las encuestas, las conclusiones y las recomendaciones que constituyen el verdadero aporte de la investigación para solucionar la problemática identificada.

Asimismo presentamos las referencias bibliográficas del material doctrinario que hemos consultado y que nos han servido de fuente doctrinaria tanto de autores nacionales como de autores extranjeros.

Finalmente, presentamos los anexos pertinentes, entre ellos, la matriz de consistencia de la investigación, el instrumento de las encuestas realizadas y el proyecto de modificación constitucional del artículo 74 de nuestra vigente Constitución Política conforme a nuestra última conclusión y que constituye nuestro aporte a la academia y comunidad jurídica.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En nuestro ordenamiento tributario, en diversas ocasiones se ha autorizado al Poder Ejecutivo a emitir decretos supremos (normas infra legales) por los cuales se han aprobado las alícuotas de los impuestos, sin embargo estos hechos vulneran el principio de reserva de ley en materia tributaria pues el artículo 74 de la Constitución establece que los tributos se crean por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades. Esto implica también que los elementos configuradores de los tributos, entre ellos la alícuota, deba ser fijada por norma con rango de ley y no por norma infra legal, la que en todo caso es útil para la aprobación de tasas y aranceles únicamente.

Nuestra norma suprema tampoco faculta al Poder Legislativo a delegar en el Poder Ejecutivo la aprobación de las alícuotas de los impuestos mediante decretos supremos o normas reglamentarias.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional en sendas sentencias ha precisado que la reserva de ley al ser relativa y no absoluta (salvo lo dispuesto en el último párrafo del artículo 79 de la Carta Política), por lo cual considera que si puede delegarse al Poder Ejecutivo la aprobación de tales alícuotas por normas infra legales siempre que se fije los parámetros para su aprobación. Posición con la que discrepamos.

1.2 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA.

Uno de los principios rectores de la ciencia del Derecho Tributario a nivel universal es el “principio de reserva de la ley” llamado también “reserva de ley”. Usualmente confundido con otro principio fundamental como es el de “legalidad”.

La doctrina le ha dedicado infinidad de artículos y ensayos para reconocer su vital importancia en los ordenamientos legales, imputándose su aparición en la vieja

Inglaterra ante la necesidad de poner freno al desmedido poder que ejercían los monarcas para imponer la obligación de pagar los impuestos.

Hoy el principio sigue manteniendo vigencia a pesar de constituir un principio longevo y lo tiene debido a que constituye un principio-garantista de una correcta imposición tributaria que se asienta en la ley como fuente de la tributación.

Nuestro Tribunal Constitucional también se ha ocupado de este principio. Así ha precisado que el principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias (conforme a la sentencia dictada en el expediente N° 0042-2004-AI/TC del 13 de abril del 2005 en la causa incoada por Luis Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos contra el Poder Ejecutivo a fin que se declare inconstitucional el artículo 54 del D. Legislativo 776); empero nuestra Constitución no ha precisado cuáles son esas “ciertas materias”, lo cual ha servido como caldo de cultivo para que un sector de la doctrina plantee que algunos de los elementos de los impuestos puedan ser regulados por normas *infra legales*.

Esto a pesar de lo regulado por el artículo 74 de nuestra carta constitucional, que preceptúa que los tributos (en realidad los impuestos y contribuciones) se crean por ley y por normas con rango de ley como son los decretos legislativos (en caso de delegación de facultades congresales) y por ordenanzas (tratándose de tasas y contribuciones regionales y municipales). En tanto, que tratándose de tasas y aranceles, se incorporan al sistema jurídico mediante decretos supremos (normas *infra legales*).

Así, el propio Tribunal Constitucional ha enfatizado que nuestra Constitución ha considerado que -dada la trascendencia que tienen determinados sectores para los ciudadanos- resulta imprescindible que una predeterminación mínima de los elementos de los tributos se efectúe inexorablemente por una norma con rango de

ley. Empero, la norma de mayor jerarquía en el sistema -la Constitución- no señala cuáles son tales elementos.

Pero, la reserva de ley, significa que los elementos de los tributos, es decir los que le dan configuración, deben ser regulados por ley o por norma con rango de ley y no por decretos supremos. Siendo éste el objeto del principio de reserva de ley, entonces no se deberían regular dichos elementos en vía reglamentaria o de manera singular por normas de rango inferior a las leyes.

El fundamento es claro. Se busca que sea el Congreso, la cámara donde se reúnen los representantes del pueblo, o el Poder Ejecutivo -previa delegación de facultades por parte del propio Congreso y mediante decretos legislativos conforme al texto constitucional- o los gobiernos sub nacionales a través de los Concejos regionales o municipales, los que al crear tributos según sus propias competencias, establezcan ellos los elementos configuradores de la obligación tributaria y no que sean regulados en vía de reglamentación o por norma infra legal por una sola autoridad (por ejemplo el Ministro de Economía y Finanzas) **pues se corre el riesgo que prevalezca un interés recaudatorio que vulnere la capacidad contributiva o ponga en riesgo la prohibición de la confiscatoriedad, vulnerando el respeto a los derechos de los contribuyentes** (lo resaltado es nuestro). Lo que, por cierto erosionaría nuestro sistema tributario afectándose también la seguridad jurídica.

Esto ha generado a que en doctrina se discuta qué materias deben estar configurados en la norma con rango de ley. Así, en línea a lo postulado en España por Torno Más se ha manifestado que la reserva de ley tiene doble extensión: Una “**horizontal**” que sirve para identificar los elementos de los tributos que deben ser acogidos por la reserva y una “**vertical**” referido a qué tanta regulación (o densidad legislativa) de dichos elementos debe efectuarse en la norma que los crea. Es decir, con cuánta densidad legislativa deben ser regulados sus elementos nucleares como el sujeto acreedor, el deudor, el hecho imponible, la alícuota, entre otros.

En esta línea y analizando el artículo 74 de nuestra Constitución, podemos afirmar que la reserva de ley es relativa en tanto que se permite que no sólo por ley se *crean, modifican, derogan o exoneran tributos* (entiéndase impuestos y contribuciones), sino también a través de decretos legislativos siempre que exista una habilitación legal del Parlamento, o por Ordenanzas, siendo la creación, modificación, derogación y exoneración las materias de índole tributaria a ser reguladas por ley o norma de rango similar; en tanto que el artículo 79 de la misma *Lex Magna* consagra la “reserva absoluta de ley”, al expresar que el establecimiento de un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país sólo se hará por ley expresa. Corresponden, ambas modalidades, al diseño establecido en nuestro ordenamiento constitucional.

Ahora bien, la Norma IV del TUO de nuestro Código Tributario, aprobado por el D.S. N° 133-2013-EF, ha “ampliado” las materias incididas por la “reserva de ley” al detallar que sólo por ley o por decreto legislativo se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Sin perjuicio de ser discutible la “ampliación” de las materias a ser alcanzadas por la reserva de ley que hace el TUO del Código Tributario, salvo lo dispuesto en el literal a) y b) que tienen consonancia con el artículo 74 de la Constitución, cabe señalar que los elementos esenciales que configuran los tributos y que le dan

contenido son: el acreedor tributario, el deudor tributario, la materia gravable (elementos identificadores), la base imponible y la alícuota (estos dos últimos elementos cuantificadores) que son materias que deben ser reguladas por ley o por norma con rango de ley como expresa la Norma IV antes indicada; dado que lo contrario sería un absurdo en línea de lo que señaló Martín (1987) respecto a que:

“(...) una ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo, sin fijar sus señas de identidad -sujetos pasivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación- no habría establecido siquiera dicho tributo, sino una entelequia”.

Sin embargo, en diversas ocasiones, y aquí radica la problemática, se ha habilitado al Poder Ejecutivo para aprobar alícuotas de los impuestos en vía reglamentaria (mediante normas *infra legales* como son los decretos supremos) o en vía singular (es decir no por norma reglamentaria) con clara anuencia de un sector de la doctrina y de nuestro Tribunal Constitucional que para sustentar su posición ha recurrido a la jurisprudencia de su par español¹, en clara omisión -desde nuestro punto de vista- a lo dispuesto en el artículo 74 de nuestra Carta Política y al literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario cuyo análisis no se ha realizado en las sendas sentencias emitidas.

Una muestra al respecto lo constituye la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA/TC (en demanda interpuesta por British American Tobacco South América Limitada contra el Ministerio de Economía y Finanzas, la SUNAT y SUNAD), cuando el Tribunal Constitucional precisó:

¹En la misma sentencia citada, el Tribunal Constitucional indico “[...] *el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley [...]*” contenida en las STC 83/1984 y STC 19/1987.

“Así pues, 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”.

Es decir, el Tribunal Constitucional se ha mostrado complaciente a que un elemento esencial de los tributos, como es la alícuota, sea regulada por normas *infra legales* (incluso reglamentarias) reclamando sólo que se establezcan parámetros y límites de tal actuación; sin embargo, esta “habilitación constitucional” no fluye de nuestra *Lex Magna* como equivocadamente se sostuvo en la sentencia referida.

En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional añadió:

“[...] el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley [...]” contenida en las STC 83/1984 y STC 19/1987.

Similar criterio ha seguido nuestro Tribunal Fiscal -por citar otro caso- en la RTF N° 00290-11-2013 que resolvió un recurso de apelación contra la resolución N° 311 emitida por la Municipalidad de Jesús María. Al respecto indicó el colegiado:

“Que además, cabe indicar que respecto a la posibilidad de designar agentes de percepción mediante resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado en los fundamentos jurídicos N° 55 y 56 de la sentencia del 17 de abril del 2007, recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC, que los agentes de percepción son verdaderos sujetos pasivos del tributo, en calidad de responsables solidarios, insertos en la relación jurídica tributaria a título ajeno, y que en consecuencia, “en tanto elemento esencial de identidad del tributo -en igual grado de relevancia que el contribuyente directo- su designación también debe estar cubierta por la Reserva de Ley”.

*Que, asimismo, dicho colegiado indica que la designación de agentes de percepción mediante resoluciones emitidas por la Administración, “resulta contrario a los alcances del Principio de Reserva de Ley, recogido en el artículo 74 de la Constitución. Por lo tanto, atendiendo, además a los criterios establecidos en la STC N° 3303-2003-AI/TC, es preciso señalar **que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo, como el caso del sujeto pasivo, es, excepcionalmente, el Decreto Supremo y no la Resolución Administrativa**”.* (Lo resaltado es nuestro).

Por otro lado, cuando se ha permitido que por norma *infra legal* se aprueben las alícuotas de los impuestos, no es menos cierto que el Ejecutivo -a través del Ministerio de Economía- aprobó tasas (o porcentajes) exorbitantes vulnerado la capacidad contributiva y el principio de seguridad jurídica lo que pone en riesgo la economía de los contribuyentes. Como sucedió con el Impuesto selectivo a la importación de cigarrillos en el referido caso del Exp. N° 2762-2002.

Apreciado así el panorama, considero que la construcción de un sistema tributario requiere que el principio de reserva de ley merezca puntual observancia. Entonces formulamos las siguientes interrogantes:

- a) ¿Se cumple con el principio de reserva de ley cuándo se aprueban las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*?
- b) ¿Cómo se compatibiliza este actuar con dicho principio?
- c) ¿Ello, ciertamente, se colige del texto del artículo 74 de la Constitución?
- d) ¿En qué se sustenta el legislador para conceder la facultad de aprobar las tasas de los impuestos al Poder Ejecutivo sin considerar lo expuesto en la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario?
- e) ¿Se vulnera la seguridad jurídica y la capacidad contributiva cuando se fijan alícuotas exorbitantes de los impuestos por norma *infra legal* sólo para satisfacer las necesidades de la hacienda pública?
- f) ¿Cómo así nuestro Tribunal Constitucional ha “constitucionalizado” esta forma de aprobar las alícuotas de los impuestos?

1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.

- PROBLEMA GENERAL:

¿En qué medida el principio de reserva de ley es compatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*?

- PROBLEMAS ESPECÍFICOS:

1. ¿Los argumentos del Tribunal Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal* se sustentan en la Constitución?
2. ¿La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal* es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario?

3. ¿La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*, si bien favorece el interés recaudatorio del fisco, afecta la seguridad jurídica en materia tributaria?

1.4 ANTECEDENTES.

1.4.1 ANTECEDENTES INTERNACIONALES.

Como señalé en mi tesis titulada “La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos” (2009), sustentada en la Universidad Andina Simón Bolívar para optar el grado de magister en Derecho Tributario, el principio de legalidad es de antiguo origen.

Se remonta al año 1215 cuando en Inglaterra el rey Juan Sin Tierra, ante los reclamos de los burgueses y de los ciudadanos por los abusos que se cometían en la imposición y cobro de los impuestos, se vio obligado por los ciudadanos a promulgar una Carta Magna que ciertamente limitó sus poderes.

Entonces el artículo 12 de dicha Carta prescribió:

“No scutage or aid shall be imponed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marryng our eldest daugther, and for these shall not be levied more then a reasonable aid”, lo cual se interpreta como: “No se podrá exigir scutage (tributo que se pagaba cuando no se prestaba el servicio militar), ni ayuda, salvo para redimir nuestro cuerpo, hacer caballero al primogénito de nuestros hijos y casar una vez a la primogénita de nuestras hijas y para estas cosas no se hará sino una contribución razonable”.

Aunque, según Uckmar (2002) con anterioridad a la aprobación de la Carta Magna hubo intentos para aprobar tributos por consenso. Así, cita el autor que en el año 1179 el Consejo de Letrán prohibió a los obispos imponer tributos a la propia Iglesia sin el consentimiento de los arquidióconos. Otro caso que narra el autor es que en 1188, para sufragar los gastos de la cruzada saladino, se aprobó el tributo conocido como el diezmo de saladino luego de una amplia deliberación de la magna curia y la celebración de tres asambleas en las que participaron el rey Enrique II, los reyes de Francia e Inglaterra, arzobispos, obispos, condes y barones de ambos reinos, así como doscientos ciudadanos en Londres, cien en York y un número similar en las demás ciudades de acuerdo al número de habitantes.

Fuera lo uno o lo otro, nació así el conocido aforismo “*no taxation without representation*”, cuya connotación fue que la creación de los tributos debía someterse a consideración y aprobación de la comunidad o de sus representantes.

A esta Carta Magna siguió el “*Statement de tallagio non concendo*” promulgado por Eduardo I en el año 1296, por el cual ningún tributo podía ser impuesto sin el asentimiento de los prelados, barones, burgueses y otros ciudadanos.

Luego, en 1628 fue aprobado la *Petition of rights*, cuyo artículo 1 tenía similar contenido; sin embargo, fue incumplido por el rey Carlos I quien unilateralmente creó diversos tributos, entre ellos el conocido como “*ship money*”. Esta decisión unilateral generó la molestia del pueblo. Finalmente el rey fue decapitado.

Posteriormente, en el año 1689, la Constitución firmada por Juan sin tierra fue modificada por el documento nominado *Bills of Rights*, por el cual se desconoció el poder de la autoridad real de suspender o ejecutar las leyes sin el consentimiento del Parlamento, así como dispensarlas; se declaró ilegal el Tribunal de Comisarios para las Causas Eclesiásticas y cualquier otro tribunal o comisión de naturaleza análoga; se consideró ilegal la recaudación de dinero para el uso de la Corona a manera de prerrogativa sin concesión ni consentimiento del parlamento; se

reconoció el derecho de los súbditos a dirigir peticiones al Rey sin que por ello pueda ser procesado o encarcelado; se adoptó el sistema de elección libre de los miembros del parlamento; se prohibió las fianzas y multas excesivas, penas crueles o anormales; se desconoció todas las concesiones y promesas de multas y confiscaciones de personas particulares emitidas antes de un fallo condenatorio.

Años más tarde, este principio adquirió reconocimiento universal al incluirse en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, cuyo artículo 14 señala con inobjetable claridad: “(...) *todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración...*”, y en la Constitución Americana de 1787 de gran influencia en las Cartas del siglo XIX.

Resulta adecuado, bajo esta línea de pensamiento, citar a Plazas (2000) cuando manifiesta:

“El propio principio de legalidad fue determinante en el surgimiento y consolidación de las Cortes de España, del Parlamento en Inglaterra y de los Estados Generales en Francia. La votación del presupuesto y por ende del gasto público y su orientación, como sublime expresión de la democracia liberal, fue resultado inevitable de la “votación del impuesto”, porque la fuerza de los hechos así lo demandaba: quien tiene poder para decidir los medios financieros con que ha de contar el Estado para realizar sus gastos e inversiones, debe tenerlo también para expresar su voluntad sobre lo que hará con tales medios. La deuda que la historia tiene con la tributación como causa real del surgimiento de muchas instituciones que concurren en el orden político es inmensurable.

Ese tránsito hacia el impuesto permanente dio fundamento a la exigencia de la representación popular y obligó a los gobernantes a convocar asambleas o cuerpos colegiados delegatarios de la voluntad popular para

que intervinieran, con su voto, en la creación de los tributos. He ahí la causa real del surgimiento y consolidación de la institución parlamentaria”.

Entonces el principio de legalidad tiene un origen europeo, pero que luego se irradió a América, siendo principio reconocido en materia fiscal e incorporado en las cartas constitucionales para generar una obligatoria observancia constituyéndose así en un principio-pilar de los sistemas tributarios.

Ahora bien, respecto a estos principios ha sido generosa la doctrina internacional al ocuparse de los principios tributarios. Esto nos permite incluso, respecto a los principios de legalidad y de reserva de ley, apreciarlos desde dos puntos de vista: a) Como si fueran un solo principio y b) Cada uno con una propia connotación.

Es conocido, en el campo doctrinario, aquella aseveración del profesor García Mullin quien afirmó -luego de una investigación- que las constituciones de todos los países del mundo contienen disposiciones sobre los principios tributarios y esto debido a que los principios constituyen verdaderos parámetros en base a los cuales el legislador establece los tributos.

Es decir, son parámetros para el cabal ejercicio del poder tributario, que no es más que la facultad soberana que tiene el Estado para crear tributos, modificar o derogar normas tributarias, y conceder beneficios tributarios dentro de determinado territorio. Facultad que es necesario limitar para evitar arbitrariedades en su uso con claro perjuicio en los contribuyentes dada la siempre necesaria recaudación para financiar el gasto público y la seguridad jurídica que es tan necesario mantener en los ordenamientos jurídico tributarios. Por ello, los principios tributarios limitan el ejercicio del poder tributario, como precisamente lo son el principio de legalidad y de reserva de ley, entre otros. En otras palabras, constitucionalmente hay que limitar el ejercicio del poder tributario.

Ahora bien, siguiendo con el análisis de estos principios, señalamos que fue el italiano Giannini el que planteó la tesis de la “*Norma sobre la normación*” para referirse precisamente que primero es aplicable el principio de legalidad para establecer que los tributos se aprueban por ley y luego que la regulación de los elementos de los tributos están reservados a la ley, es decir se norma con la reserva de ley algo que ya está genéricamente normado en base al principio de legalidad. Esta tesis fue seguida luego con profusión por un sector importante de profesores españoles.

Cabe anotar, también, que el principio de legalidad, no es tratado sólo en el ámbito tributario, sino en el derecho en general sustentando así el llamado “estado de derecho”. Diríamos que se constituye en un principio universal del derecho, pues todo acto relacionado al estado se basa en la ley tanto en su faz formal como material para reputarse como legítimo.

En esta línea de pensamiento, hemos de referirnos tanto al principio de legalidad como el de reserva de ley, usualmente confundidos entre sí a nivel académico, para luego identificar su diferencia.

Así, Pascual (2001) refiriéndose al principio de legalidad ha escrito:

“Dada la importancia del principio de legalidad en el ámbito tributario, corresponde al legislador un papel destacado en el diseño de la actividad financiera pública, tanto en cuanto a la definición del sistema tributario, lo que supone la elección de las manifestaciones de capacidad que van a ser objeto de gravamen y su articulación jurídica mediante un conjunto de tributos, como en el establecimiento de las líneas fundamentales de los procedimientos para la aplicación de dicho sistema, todo lo cual da lugar a una importante actividad normativa en ese ámbito”.

Coincidimos plenamente con este autor respecto a que el principio de legalidad es de vital importancia en el derecho tributario y que se expresa en la actividad normativa para definir la imposición. Todo sistema tributario, es decir el conjunto de disposiciones fiscales y tributos, debe sustentarse en este principio.

En este propósito, el español Acosta (2008) expresa con absoluta claridad:

“En una primera y amplia acepción, el principio de legalidad está relacionado con el concepto de Estado de Derecho y con él se expresa el sometimiento de todos, incluidos los órganos y poderes del Estado, a la ley. No podemos olvidar que cuando hablamos del principio de legalidad sólo nos referimos a la ley entendida en el sentido liberal burgués, es decir, como norma emanada de un legislador que respeta los derechos humanos y funda su poder en la voluntad general. Hablar de Estado de Derecho es equivalente a hablar de imperio de la ley y el imperio de la ley sería un concepto vacío de contenido por redundante y pleonástico si por ley se entiende simplemente cualquier norma establecida por quien detenta el poder legislativo: si lo entendiésemos de esta manera habría que admitir que la ley impera siempre y que el principio de legalidad carece de significado propio. Como dice C. Schmitt, “imperio de la ley significa, ante todo y en primer término, que el legislador mismo queda vinculado a su propia ley y que su facultad de legislar no es un medio para una dominación arbitraria”. Imperio de la ley es opuesto al imperio de los hombres, tanto si se trata de un indiviso como si se trata de una asamblea o corporación, cuya voluntad ser coloca en lugar de una norma general, fijada de antemano e igual para todos. La expresión constitucional de este modo de entender el principio de legalidad se encuentra en el art. 9.1 de la Constitución española donde se dice que “los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

Es decir, sustenta este autor ibérico que el principio de legalidad se expresa como sometimiento de todos los ciudadanos al Estado de Derecho, que no es más que el imperio de la Constitución y las leyes y como tal cita al artículo 9.1. de la Constitución española cuando expresa que los ciudadanos “(...) *están sujetos a la Constitución*”.

Luego, el mismo autor desde una perspectiva más estricta, agrega:

“(...) principio de legalidad sirve para explicar las relaciones entre la norma general y los actos singulares del poder ejecutivo. Equivale a predeterminación normativa de la acción administrativa. En un sistema de sometimiento positivo a la legalidad, la Administración no puede actuar en un caso concreto si no está facultada para hacerlo por una norma. También ha sido llamado “principio de la juridicidad de la Administración”, y es -en su formulación como positive Bindung o vinculación positiva- garantía de igualdad de tratamiento de los ciudadanos por el poder ejecutivo. Se trata de una derivación del pensamiento kelseniano, según el cual todo acto particular no puede tener el fundamento de su validez en sí mismo, sino en una norma que atribuye el poder de emanarlo. En nuestra Constitución puede apreciarse la vigencia de este principio en el sometimiento “pleno” de la Administración a la Ley y al Derecho, previsto por el artículo 103.1 de la Constitución”.

En efecto, consideramos que el autor tiene razón pues una forma de controlar el ejercicio del poder tributario, repetimos que no es más que la facultad para crear, modificar o derogar tributos, es hacerlo mediante la ley. Así los representantes del pueblo debaten y aprueban los tributos mediante la norma pertinente y dada que su aprobación es directa, esto equivale a señalar que es el pueblo o los ciudadanos quienes la aprueban y luego el Poder Ejecutivo o la Administración Tributaria debe ceñirse en los actos ejecutivos a lo decidido por ellos.

Otra definición valiosa, la brinda el autor colombiano y profesor de la Universidad de Los Andes Lewin Figueroa (2002) cuando anota:

“(...) el principio de legalidad no está restringido, únicamente, al tema de la creación normativa de los tributos para establecer límites a las potestades del Estado y sus gobernantes. Este aspecto se conoce en la doctrina con el nombre de principio de reserva de ley y tiene que ver, directamente, con el tipo de norma que se requiere para la creación y, en general, para la modificación de los tributos, y con la precisión acerca de qué elementos y definiciones deben estar contenidos en ella. También, el principio de legalidad debe entenderse como del cual se deriva la preeminencia de la ley en las actuaciones administrativas, es decir el que exige la conformidad de la actuación de la Administración a la ley”.

Asimismo, resulta necesario para los fines que nos ocupa, la cita que efectúa de la sentencia expedida por la Corte Constitucional colombiana en el caso C-987/99 cuando prescribe:

“En anteriores oportunidades, esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las Asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables

y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipales gozan de soberanía fiscal (CP art. 287 y 338)”.

Se resalta en esta sentencia tres aspectos del principio de legalidad. Sobre la primera ya nos referimos en nuestro comentario de que es el pueblo organizado a través del Congreso el que aprueba las leyes, luego se hace referencia a los elementos configuradores de los tributos, como los sujetos activo y pasivo, los hechos, la base gravable y las tarifas que en Colombia se aprueban mediante ley, lo que se denomina “predeterminación de los tributos” y luego el ejercicio del poder tributario a cargo de entes sub nacionales.

Respecto a la importancia de ambos principios, Acosta (2002) anota:

“En Derecho Tributario el principio de igualdad se suele utilizar como sinónimo de reserva de ley, lo que quiere decir que determinadas materias están vedadas al reglamento y tienen que regularse necesariamente por norma con rango y fuerza de ley. En este sentido hablaba de él el profesor SÁINZ DE BJUANDA. En un sistema jurídico-político con una rígida separación de poderes y monopolio parlamentario de creación del Derecho, el principio de reserva de ley no tendría ningún significado, puesto que no habría más normas que leyes. Pero la inevitable asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley se encuentra relacionado con el principio de legalidad pero –si se admiten las acepciones que antes hemos comentado- es distinto de

él. El significado primario de la reserva de ley consiste en que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento, y tiene su mejor expresión en el artículo 31.1 de la Constitución: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Se trata de un precepto normado tomado del artículo 23 de la Constitución italiana del que es traducción casi literal: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale puo essere imposdta se non in base alla legge”.

El autor reconoce la identidad que existe entre ambos principios y luego diferencia a las normas legales de las reglamentarias, por ello siguiendo a la Constitución española expresa que la materia tributaria debe regularse por la ley y no por el reglamento.

En esto, coincidimos plenamente con lo afirmado. Entonces la norma legal es la que debe establecer las señas propias de los impuestos y no mediante normas de mero carácter reglamentario o infra legales, y dentro de tales señas obviamente incluimos a las alícuotas.

Desde la doctrina ecuatoriana, citamos a Montañó (2004) quien se sitúa en la misma posición que acabamos de comentar. Así sostiene:

“(...) los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determina la Constitución”.

Luego agrega con nitidez:

“El principio de legalidad tributaria informa toda la institución, y ello tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la administrativa (principio de legalidad administrativa)”.

Plantea, entonces, el autor que la reserva de ley deriva del de legalidad en su esfera normativa. Esto vendría a constituir por la forma como las Constituciones Políticas han diseñado la aprobación de las normas tributarias.

En territorio sud americano, otro autor que ha expresado su pensamiento es el profesor colombiano Plazas (2005), quien arguye:

“La reserva de ley no se puede confundir con la condición de legalidad de las actuaciones de la administración pública, conforme a la cual los funcionarios del Estado tan sólo pueden ejercer las competencias y atribuciones que les haya sido asignadas por la ley (...).”

A su vez, Villalobos Ortiz (1992), marcando complementariedad entre los principios de legalidad y el de reserva de ley y ratificando la tesis de “la norma sobre la normación” (tesis ya referida en líneas anteriores), sostiene:

“Señalamos que la reserva de ley es derivación o complemento del principio de legalidad, en tanto que a través de aquél éste se manifiesta particularmente en el campo de la creación de la ley a partir del imperativo que las contribuciones deben estar establecidas en leyes, lo que significa “la norma de normación”, según cita de Eusebio González refiriéndose a la expresión empleada por Giannini para aludir al principio que se analiza”.

Abona a esta línea de pensamiento, lo manifestado por Pérez Royo (1998) en su libro “Derecho Financiero y Tributario, Parte General” al establecer una similitud entre ambos principios al ocuparse de la formulación y fundamento del principio de legalidad tributaria.

Así, la relaciona con la producción normativa en materia tributaria, que aparece según precisa como la **“clave de la bóveda del edificio de fuentes del derecho en el citado ámbito”**, principio según el cual es necesaria una ley formal para el

establecimiento de los tributos, configurándose en ese sentido la reserva de ley, al cual el autor identifica como sinónimo de legalidad, fundamento que se encuentra enclavado en el artículo 31.1 de la Constitución Española, que requiere que las prestaciones de carácter patrimonial o personal sean establecidas conforme a la ley, norma que es esencial en el esquema de separación de poderes, que tiene como fundamento la exigencia de auto imposición o consentimiento de los impuestos por medio de los representantes de los contribuyentes basado en el “*no taxation without representation*” como lema clásico del parlamentarismo inglés.

Ahora, respecto a su nominación doctrinaria también como principio de legalidad y para evitar confusiones, el profesor español González García (1992) sostuvo con propiedad:

“(...) cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado (...)”.

Obviamente si la propuesta doctrinaria es poner límites, ello obedece a la necesidad que el poder tributario no sea ejercido arbitrariamente, sino conforme al marco constitucional de respeto a los derechos fundamentales y a la ley.

Otro autor que ha diferenciado el principio de reserva de ley respecto del principio de legalidad, es el español Martín (2005) quien expresa:

“De ahí que (...) haya que separar con claridad el concepto de reserva de ley en la esfera normativa -como mandato directamente dirigido al legislador ordinario- y la proyección de ese mismo principio en la esfera administrativa que no es sino el principio de legalidad (...)”.

En realidad este autor sustenta dos posiciones: a) Una como un mandato al legislador para que apruebe los tributos mediante ley. Lo que implica que tiene que desarrollar normativamente el tributo en la ley o en la norma con rango de ley. Podría constituir esto también un acto legislativo primario, cuando se exige la ley sólo para crear el tributo, y luego b) Cuando se regulen sus elementos en atención al principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada, esto es los elementos que configuran cada tributo, pudiendo hacerse en forma absoluta o relativa.

Asimismo, precisa el autor:

“Con el advenimiento del Estado constitucional, el principio de reserva de ley cumple básicamente una doble finalidad: a) garantiza el respeto al denominado principio de auto imposición, de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia; b) cumple una finalidad claramente garantista del derecho de propiedad. A comienzos del siglo XIX, cuando se generaliza en los Estados europeos el alborear del constitucionalismo, el tributo es considerado como una clara injerencia estatista en las economías privadas. Contra la misma hay que poner cuantos diques sean posibles. La necesidad de ley es uno más”.

Resalta, asimismo, la línea garantista que se busca respecto del derecho de propiedad. Toda vez que, sin duda alguna, la imposición fiscal constituye una injerencia en la vida privada de los ciudadanos. Lo que busca el Estado con la imposición tributaria es obtener parte del patrimonio que les pertenece a los contribuyentes. Es decir, afectar parte de su propiedad. Entonces, por lo menos, es la ley como instrumento, de tal objetivo, la que debe prever los elementos de tales tributos, como un dique que sostenga un debocado ejercicio del poder tributario.

En relación al principio de reserva de ley como principio garantista, añadimos a lo ya expresado, el aporte del doctrinario argentino Rosembuj (1975) quien argumenta que la reserva de ley está ordenada a garantizar la libertad (patrimonial) del individuo, sustrayéndole así a la eventual arbitrariedad del Poder Ejecutivo. Luego, este mismo autor enfatiza:

“La ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo (hecho imponible, sujeto, base imponible, alícuota), porque representan una limitación a la propiedad privada, entendida como básica libertad individual”.

En esta misma línea, a la cual nos suscribimos, respecto a la necesidad que sea la ley la que fije los elementos de los tributos y no una norma infra legal, encontramos a Cubero (2001), quien se ocupa de citar la sentencia 6/1983 del Tribunal Constitucional español que señala *ad litteram*:

*“Como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y **la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo**”.* (lo resaltado es nuestro).

Finalmente, nos parece apropiado citar al autor italiano Venezianni (2016) cuando anota:

“Entonces, puede decirse que el fundamento del principio de reserva de ley es la protección del derecho de propiedad de los contribuyentes, en el sentido de que los tributos implican una restricción a este derecho. El principio responde, en consecuencia, por un lado, a una exigencia de certeza del derecho y, por el otro, a una necesidad de justicia sustancial en la imposición. En virtud del principio de reserva de ley los tributos se

establecen mediante leyes de carácter general, impersonal y emanadas por el Poder Legislativo.

Ello significa que las decisiones de política fiscal se reservan, al menos en sus elementos fundamentales, al legislador ordinario. La atribución de la potestad en materia tributaria al órgano legislativo debería producir – siguiendo el principio de separación de poderes de Montesquieu– la exclusión de la potestad legislativa en esta materia al poder ejecutivo”.

Compartimos lo vertido por este autor cuando afirma que la separación de poderes debe incluir la exclusión de la potestad legislativa al Poder Ejecutivo, que no sólo es un principio propio del constitucionalismo, de lo político, sino también perfectamente aplicable en materia tributaria. Por tanto, el Congreso aprueba los impuestos y fija sus elementos nucleares. Correspondiendo al Ejecutivo la reglamentación pertinente y ejecutar las tareas de fiscalización, acotación y recaudación.

1.4.2 ANTECEDENTES NACIONALES.

1.4.2.1 A NIVEL DOCTRINARIO.

En nuestro país, diversos autores se han ocupado también de los principios tributarios en análisis reconociendo su valía jurídica, tanto de los que están consagrados en nuestra Carta política como los que no lo están.

No cabe duda que los principios son la base en los que se asienta el sistema tributario, pero unos consideran que los principios de legalidad y de reserva de ley tienen la misma significación conceptual, en tanto otros les reconocen una configuración propia en cada uno de ellos.

Al respecto, para el reconocido profesor Medrano (1991):

“Una de las garantías más importantes es el principio de legalidad, en cuya virtud los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. Este principio puede resumirse en el aforismo “nullum tributum sine lege”, debiendo anotarse que tal como ocurre con su similar en el Derecho Penal “nullum crimen nullum poena sine lege” que apareció “en la época de la reforma penal que encabezó Beccaria son leo latinismos que el Derecho Romano no conoció”.

Asimismo, el autor sostiene con irrefutable apreciación “(...) el principio supone no sólo la necesidad de una ley, sino que los términos de ésta únicamente pueden aplicarse a los hechos que acontezcan a partir de su vigencia. Ello permite que el contribuyente al realizar un determinado acto se encuentre en aptitud de conocer si el mismo constituye o no un hecho imponible. Por esta razón, nosotros consideramos que el principio de legalidad se entronca con el de seguridad jurídica, que permite a los ciudadanos saber en todo momento cuáles son sus derechos y obligaciones”.

Coincidimos con el profesor Medrano Cornejo en que el principio de legalidad está estrechamente ligado al de seguridad jurídica. Reconocemos la intención del Estado de recaudar tributos pues sin ellos –entre otros ingresos- no podría efectuar el gasto público, pero ello debe realizarse dentro de un escenario en el que no exista incertidumbre y donde los contribuyentes –ciudadanos y personas jurídicas- sepamos si determinados hechos que realizamos tienen o no incidencia tributaria. Además, es una garantía de que no se nos imponga tributos que vulneren derechos constitucionales.

A su vez, Flores (1986), encontrando similitud en ambos principios, plantea:

“(...) Este principio también se conoce como “reserva de ley” y constituye, según Trotabas, la regla fundamental del Derecho Público. Araujo Falcao considera que son expresiones equivalentes.

En el aspecto práctico, el principio de legalidad significa que la exigencia de una ley que delimite clara, certera, sencilla y expresamente, el hecho imponible, los sujetos obligados y exceptuados, las tasas y todos los elementos básicos que constituyen la estructura del tributo, dejándose librados al poder reglamentario, los detalles que se desarrollan sobre la base de la norma general y respetando los principios contenidos en el Código Tributario – Principios Generales”.

En esta misma línea, Zolezzi (2002) afirma:

“El principio más antiguo del Derecho Tributario es el de legalidad, que algunos autores denominan reserva de ley. Esta denominación es correcta sólo en la medida que el poder y potestad tributaria esté centralizada en el Poder Legislativo, no siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean ley en sentido formal o por órganos distintos al Congreso”.

Otro autor reconocido que se refiere también a ambos principios es Bravo (2009) quien detalla:

“El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado también como principio de estricta legalidad, constituye una regla del Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte.

Dicho principio no es exclusivo del Derecho Tributario, puesto que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, en mérito del cual se prescribe que “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”.

De otra parte, se tiene al principio de reserva de ley, que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), sólo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo. Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado. Se trata por lo tanto de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales, de ser el caso)”.

Refuerza el autor la idea de que los elementos fundamentales de los tributos sólo pueden ser creados a través de una ley o de rango similar.

Otro autor nacional, que ha desarrollado su pensamiento doctrinario es el profesor Gamba (2002), quién respecto del principio de reserva de ley, señala “tenemos que el mandato constitucional para que de manera “exclusiva” y “excluyente” sea una norma con “rango de ley” la que establezca las principales figuras impositivas, comúnmente se reconoce como “reserva de ley”.

Luego el mismo autor admitiendo que el principio de reserva de ley pueda conceder ciertas materias a ser reguladas por el Poder Ejecutivo, resalta:

“De este modo, la “reserva de ley” implica que las materias cubiertas por el mismo no puedan ser entregadas incondicionalmente al Poder Ejecutivo (tanto en el plano reglamentario, como en sus actuaciones singulares), sino que deben ser suficientemente predeterminadas (legalmente) a efecto de garantizar que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo”.

Respecto a la acepción que se brinda por parte de la doctrina al principio de legalidad como mera aprobación de los tributos por ley, añade el mismo autor Gamba (2008):

“Así, en nuestro medio, la corriente mayoritaria parece inclinarse por afirmar que el principio de legalidad exige que la creación o aprobación de tributos deba realizarse por normas con rango equivalente a la ley; mientras que por el principio de reserva de ley se exige que sólo la regulación de determinados aspectos del tributo se encuentre reservada exclusivamente a dichas normas y no al reglamento. De acuerdo a ello, pues, para el primero (principio de legalidad) la aprobación o establecimiento por ley de un tributo se requiere una norma con rango de ley. Por su parte, por el segundo (reserva de ley) sólo se exige que algunos elementos (esenciales) del tributo vengán fijados en una norma con rango de ley.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no cabe diferenciar la exigencia por la cual un tributo debe establecerse necesariamente por una norma con rango de ley (principio de legalidad, según dicha posición) con aquella que ordena que sólo sus elementos esenciales lo sean (reserva de ley), pues ambas son manifestaciones de la misma exigencia”.

De esta manera, el autor citado hace un breve recuento de lo que ha ocurrido con algunos doctrinarios quienes han identificado al principio de legalidad en materia fiscal al simple hecho de que se requiere de una norma con rango de ley para

aprobar los tributos, cuando esto equivale en sí mismo al principio de reserva de ley. Por ello, en otro acápite, agrega con meridiana claridad:

“Ahora bien, en nuestra opinión, -siguiendo a la doctrina tributaria mayoritaria (posiblemente influenciada por el Derecho Administrativo)- resulta claro que ambos institutos imponen exigencias constitucionales que no son del todo coincidentes. Así, el principio de legalidad tiene una finalidad distinta –de la de imponer al legislador un mandato para que regule determinadas materias (reserva de ley). Como la de someter plenamente a la ley y al Derecho a toda actuación administrativa, tanto en sus actos singulares, como en sus actos normativos. Se trata, pues, de un mandato de plena sujeción de la Administración que la obliga a no exceder los límites fijados por el ordenamiento jurídico”.

Resulta válido, a partir de estas respetables opiniones de la doctrina nacional, no siempre coincidentes del todo, inferir que:

- a) No hay unanimidad respecto a reconocer a estos principios una connotación similar. Creemos más bien que hay plena complementariedad en aras de la seguridad jurídica que debe imperar en los ordenamientos fiscales y en respeto a los derechos de los contribuyentes.
- b) Estos principios son garantistas del derecho de propiedad.
- c) Ambos principios limitan el ejercicio del poder tributario del Estado, y
- d) Ambos principios están relacionados remarcando que su diferencia es meramente de orden formal.

1.4.2.2. A NIVEL JURISPRUDENCIAL.

Es propicio también dar a conocer la posición asumida por el Tribunal Constitucional y por el Poder Judicial en sendas sentencias. Así apreciamos que:

a) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 1311-2000-AA/TC.

En la sentencia emanada el 19 de Junio del 2001 en el proceso de amparo promovida por British American Tobacco South American Ltd. (Sucursal Perú) contra la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas, para que no se le aplique el Decreto Supremo N° 158-99-EF, que sustituyó el texto del literal B del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, estableciendo una clasificación de los cigarrillos rubios para efectos de la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, el colegiado constitucional sostuvo que el principio de legalidad:

“(...) es la separación del poder político en diversos órganos constitucionales, cada uno de ellos con funciones exclusivas y excluyentes, y por ello se prohíbe que el Poder Ejecutivo, a través de Decretos Supremos, cree, modifique o suprima impuestos, lo que comprende a la modificación de los montos de los impuestos; no sólo las autoridades políticas -como lo explica el profesor Peter Haberle- se inclinan por naturaleza a abusar del poder: también el ciudadano que vive de las vicisitudes del mercado, y es por eso que el Estado constitucional es estimulado a extender el Principio de Separación de Poderes del ámbito político, también al económico, a fin de evitar la distorsión del poder económico”.

b) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 0323-2001-AA/TC.

En el proceso de amparo promovido por Negocios Espinoza EIRL. contra la SUNAT y el Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negocios Comerciales Internacionales que determinaron la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo mediante un Decreto Supremo (norma infra legal), el Tribunal Constitucional estableció en el quinto considerando de la sentencia emitida el 23 de Julio del 2002:

“Que el artículo 74° de la Constitución establece que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo; que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y, que no surten efecto las normas tributarias dictadas en contravención de lo que establece dicho artículo. Asimismo, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que sólo por ley o decreto legislativo se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota. Por lo tanto, el establecimiento de la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N° 095-96-EF vulnera el principio de legalidad o de reserva de la ley, contemplado en el precitado artículo de la Constitución”.

c) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 2762-2002-AA/TC.

En este proceso promovido por British American Tobacco South América Ltda. contra el MEF, SUNAT y SUNAD a fin que se declare inaplicable el D.S. N° 222-2001-EF a la actora, en la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional de fecha 30 de Enero del 2003, se anotó en el cuarto considerando:

“El artículo 74° de la Constitución reconoce la potestad tributaria como la facultad del Estado para crear tributos, modificarlos, derogarlos, otorgar beneficios o regímenes especiales para su aplicación, encontrándose delimitada por los principios tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Asimismo, se entiende que cuando nuestro texto constitucional señala que los tributos se crean exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, ha previsto una reserva de ley”.

d) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 0042-2004-AI/TC.

En la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por Luis Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, contra el Poder Ejecutivo a fin que se declare inconstitucional el artículo 54 del Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N° 952, en cuanto estableció que el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos grava el monto que se abona por concepto de ingreso a espectáculos públicos no deportivos en locales y parques cerrados con excepción de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, calificados como culturales por el Instituto Nacional de Cultura, el Tribunal Constitucional estableció en la sentencia emitida el 13 de Abril del 2005:

“10. En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley. A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation"; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de leyes es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos”.

e) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 2689-2004-PA/TC.

En la sentencia del expediente de la referencia, en la acción de amparo interpuesta por la empresa EMERGIA s.a. contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante MEF) y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas (en adelante SUNAD), a fin de que se declare inaplicable la Resolución N.º 118-01212-2000-002539, Resolución N° 118-01212-2001-000068, Resolución N° 118-0131-2001-000266, Resolución N° 118-01/2001-000346, Resolución N° 8615-A-2001, así como el Oficio N° 135-2001-ADUANAS-MAR-01212 y el Memorando N° 01-2001, por vulnerar el derecho a las libertades de comunicación internacional, el derecho a la supremacía de la Constitución sobre toda norma legal (*sic*) y el derecho al respeto del principio de legalidad en materia tributaria, consagrados por los artículos 51°, 54° y 74° de la Constitución, el Tribunal Constitucional señaló:

“20. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. Este Tribunal Constitucional ha señalado en anterior oportunidad (Expediente N° 2762-2002-AA/TC) que el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). 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.

21. *Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley–, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (Expediente N° 2762-2002-AA/TC y N° 3303-2003-AA/TC)”.

f) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 1837-2009-PA/TC.

En la sentencia dictada el 16 de Junio del 2009 en la acción de amparo incoada por la demandante Gloria s.a. & Trupal s.a. (antes Centro Papelero sac.) contra Sedapal para que se declare la inaplicación del D. Leg. N° 148 y el D.S. N° 008-1982-VI, el Tribunal Constitucional precisó textualmente que no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley tal como también se expresó en la STC 0042-2004-AI/TC según refiere, y que las exacciones estatales sean autoimpuestas por la comunidad misma, mediante su aprobación por el Parlamento mediante ley. Así lo precisaron en el considerando 13:

“Con ello se pretende que las exacciones estatales a los ciudadanos sean autoimpuestas, mediando el parlamento, al resto de la ciudadanía, respetándose el principio democrático y los derechos fundamentales prima

facie. Y es que como ya se ha visto, los tributos son obligaciones determinadas e impuestas desde el Estado, es claro que dicha regulación, que incide en el derecho de propiedad de los ciudadanos, deba realizarse con la “garantía de la auto imposición de la comunidad en sí misma”. Por el contrario, si es que se trataran de obligaciones a las cuales los particulares de forma espontánea se someten, es claro que no se estaría ante una figura tributaria”.

g) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 02724-2009-PA/TC.

En la sentencia de fecha 30 de Julio del 2009, en la acción de amparo incoada por Import y Export Vizcar s.a. contra el MEF y la SUNAT cuando se demandó la inaplicación del Decreto Supremo N° 093-2005-EF, puesto que en virtud del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo – Decreto Supremo N° 055-99-EF-, se incorporó en el Literal A del Nuevo Apéndice IV de la referida ley la importación de vehículos usados concebidos para el transporte de mercancías dentro de los alcances del Impuesto Selectivo al Consumo, el Tribunal precisó en los considerandos 10 y 11 en alusión al principio de reserva de ley:

“Sobre el principio de reserva de ley.

10. De acuerdo con la Constitución (artículo 74), la potestad tributaria del es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de gobierno u órganos del Estado –central, regional y local-. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

11. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución, permite por un lado que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha

potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas”.

h) SENTENCIA DEL EXPEDIENTE N° 01902-2013-AA/TC.

En los seguidos por Lima Perurail s.a. contra la SUNAT, para que se le devuelva el 30 % del Impuesto Selectivo al Consumo en aplicación de la Ley N° 29518, el colegiado constitucional en la sentencia dictada el 28 de enero del 2014 preciso en sus considerandos sétimo a noveno lo siguiente:

“7. Los principios constitucionales previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

8. La reserva de ley en materia tributaria determina que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, sujetos y alícuota) sean creados mediante ley. En tal sentido, la remisión de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias únicamente será constitucionalmente admisible cuando dicha delegación establezca parámetros claramente definidos de antemano y exista una racionalidad que así lo justifique.

9. Así pues, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (Cfr. STC N° 00053-2004-AUTC). Tales consideraciones que regulan la imposición de impuestos, también son aplicables a la creación de beneficios de carácter tributario en virtud de lo establecido en el artículo 74 de nuestra Carta Magna”.

Como podemos apreciar, el Tribunal Constitucional ha emitido valiosas sentencias de contenido constitucional-tributario, mediante las cuales se ha ocupado de los principios de legalidad y de reserva de ley, resaltando su importancia para limitar el poder tributario que ejerce el Estado, así como se refirió que la reserva de ley implica que los impuestos se establecen por ley o por normas con rango de ley, incluidos sus elementos.

Respecto al caso del proceso interpuesto por EMERGIA s.a. y al último caso, sin embargo, discrepamos con la posición asumida por el colegiado cuando refiere que el Congreso puede conceder excepcionalmente derivaciones al reglamento de la ley, siempre que se efectúe en base a parámetros previamente delimitados, porque la Constitución no autoriza expresamente a hacerse esto y porque trasgrede la esencia de la reserva de ley.

Sabemos que el reglamento no puede ir más allá de la ley. En todo caso, existe para complementar lo dispuesto en la norma principal. No admitimos que en vía reglamentaria se fijen las alícuotas de los impuestos por ejemplo pues ahí se vulneraría el principio de reserva de ley y los contribuyentes quedarían a merced del Ejecutivo ávido por recaudar más ingresos para la caja fiscal. Por otro lado, es peligroso autorizar al Ejecutivo a fijar tales alícuotas. Esta es una labor que compete a los Congresos en los que están los representantes del pueblo.

Pero no sólo a nivel del Tribunal Constitucional se han dictado sentencias respecto a los principios analizados, también el Poder Judicial lo ha hecho al resolver sendos procesos.

En esta razón, es oportuno citar dos sentencias dictadas por el Poder Judicial, el que también se ha ocupado de los principios de legalidad y de reserva de ley al resolver sendos procesos interpuestos contra resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal, las que se tramitaron en la vía del contencioso administrativo:

1. En el **Expediente N° 05114-2018** la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo en la especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros el 4 de Enero último en el proceso de Acción Popular seguido por la Federación de Instituciones Privadas de Educación Superior – FIPES contra el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos y el Ministerio de Economía -, cuando el demandante sostuvo que el numeral 2.2 del artículo 2, el artículo 3 y el numeral 19.2 del artículo 19 del Reglamento de la Ley Universitaria son dispositivos inconstitucionales, pues infringen el principio de reserva de ley en materia tributaria regulado por el artículo 74 de la Constitución, debido a que estas normas regulan plazos, cargas o restricciones referidas al beneficio tributario del crédito por inversión, que de acuerdo al principio de reserva de ley, debieron ser recogidas en una norma con rango legal, la Sala luego de analizar los argumentos de la demanda y las normas pertinentes vulneratorias, en el octavo (segundo párrafo) y noveno considerandos de la sentencia emitida preceptuó:

OCTAVO: (...)

*Asimismo, el referido colegiado, mediante STC N° 0042-2004-AI/TC sostiene que: "(...) en el Perú **el principio de reserva de ley debe ser entendido en su versión relativa**. En ese sentido, a la ley o norma con rango de ley le corresponde el establecimiento de las reglas básicas que tienen que ver con la creación y diseño del tributo." (el resaltado es nuestro). En la misma sentencia refiere que: "El principio de reserva de ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, **debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios**, tal como se deriva de la Constitución (...) atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa deba señalar en forma clara y detallada el objeto de la medida, **así como los beneficiarios de la misma...**" (el resaltado es nuestro).*

NOVENO: *En ese contexto, considerando que en el caso en concreto una norma reglamentaria retiró la posibilidad de acceder al crédito tributario por reinversión a las universidades que se acrediten de manera especializada ya sea por áreas, programas o carreras, correspondería analizar si dejar de lado la referida acreditación, incide en un elemento esencial de la norma que crea el beneficio tributario. Al respecto, cabe acotar que si bien la acreditación, ya sea institucional integral o institucional especializada por áreas, programas o carreras, es un requisito que tiene que cumplir las universidades privadas para poder acceder al crédito tributario por reinversión, dicho requisito incide en el elemento subjetivo de la norma tributaria (las universidades privadas), reduciendo su ámbito de manera integral, alterando de esa manera la norma con fuerza de ley.*

(....)

*En consecuencia, al haberse restringido el elemento subjetivo de la norma tributaria, excluyendo a las universidades privadas acreditadas institucionalmente de manera especializada mediante áreas, programas o carreras, mediante el reglamento de la Ley Universitaria y no mediante otra ley, sin que haya además, una norma que realice una delegación reglamentaria ni mucho menos una racionalidad que justifique tal remisión, se concluye que el numeral 2.2. del artículo 2 del D.S. N° 006-2016-EF **ha vulnerado el principio de Reserva de Ley en materia Tributaria**”.*

2. Asimismo, en la **sentencia de Casación N° 13587-2015** emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de la República el 24 de Noviembre del 2016, en la casación planteada por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas y el Procurador Adjunto de la SUNAT contra la sentencia de vista que confirmó la sentencia apelada en el extremo que declaró infundada la segunda pretensión principal respecto a los gastos incurridos en reparaciones en el Oleoducto Nor Peruano, señalo que el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el D.S. N° 055-99-

EF al permitir que se modifiquen los bienes de los Apéndices III y IV por el D.S. N° 186-2002-EF vulnera el principio de reserva de ley, pues concede tal facultad para que se realice mediante un decreto supremo, sin precisar los parámetros pertinentes.

Aun cuando el proceso no se refirió a cuestionar la facultad conferida al Poder Ejecutivo (Ministerio de Economía y Finanzas) para aprobar la alícuota de algún impuesto, sino respecto a la facultad para modificar los bienes contenidos en los referidos Apéndices, creemos adecuado efectuar la cita para que se acredite que también respecto de tal tema se vulneró el principio de reserva de ley, lo cual ha sido un acto recurrente de la Administración.

Así, la Sala Suprema expuso en el considerando décimo sexto de la sentencia de casación:

***“Décimo Sexto:** (...), se desprende que el artículo 61 del TUO del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF prevé la posibilidad que mediante Decreto Supremo se modifique los bienes cuya venta e importación están gravadas por el Impuesto Selectivo al Consumo, premisa normativa que permite advertir que en el presente caso nos encontramos ante una norma legal que viene delegando la modificación del elemento esencial del tributo, como es el hecho generador de la obligación tributaria, a una norma que no ostenta el rango de ley; empero, omite señalar debidamente los parámetros o límites, los elementos esenciales del tributo (bienes afectos al Impuesto Selectivo al Consumo) y los aspectos complementarios, a partir de los cuales el Decreto Supremo debe cumplir su labor reguladora y modificadora. Por ende, se puede verificar que la norma deja abierta la posibilidad de que mediante Decreto Supremo se pueda modificar la relación de bienes contenidos en los Apéndices III y IV, sin limitar de forma alguna en qué medida ni bajo qué criterios podía darse tales*

modificaciones; transgrediendo el principio de legalidad previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú”.

Nosotros, somos de la posición que ni siquiera deben establecerse parámetros legales para que se regulen los elementos de los impuestos mediante Decretos Supremos o en vía de reglamentación, pues tal delegación sólo debe proceder mediante decretos legislativos conforme a lo expresamente permitido por la Constitución en el artículo 74 concordante con el artículo 104 del mismo texto supremo; sin embargo, apreciamos que la Administración (Ministerio de Economía y Finanzas) frecuentemente ha mostrado un afán por asumir ella a plenitud facultades para legislar respecto de las alícuotas de los impuestos sin la debida observancia de la reserva de ley y con la complacencia incluso de los legisladores, como por ejemplo al haber establecido en el referido artículo 61 del TUO de la ley del IGV (aprobado por D.S. 055-99-EF) la facultad concedida al Poder Ejecutivo para fijar las tasas del impuesto selectivo al consumo (en adelante ISC) por decreto supremo y no por ley o norma con rango de ley como correspondería.

Luego, cuando se modificó este artículo para incluir parámetros mínimos y máximos -conforme a la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional- para fijar las tasas del ISC aplicable a la venta de gasolina, queroseno, carburantes, gasoils, hulla y otros combustibles (Apéndice III), así como cervezas y cigarrillos, entre otros productos (Apéndice IV) por decreto supremo, conforme mostramos con los siguientes siguiente cuadros, en los que se muestran parámetros máximos altos.

APÉNDICE III

SISTEMA ESPECÍFICO			
PRODUCTOS	UNIDAD DE MEDIDA	PORCENTAJE PRECIO PRODUCTOR	
		MINÍMO	MÁXIMO
Gasolina para motores.	Galón	1 %	140 %
Queroseno y carbureadores tipo	Galón	1 %	140 %

queroseno para reactores y turbinas.			
Gasoiils.	Galón	1 %	140 %
Hulla.	Tonelada	1 %	100 %
Otros combustibles.	Galón o metro cúbico	0 %	140 %

APÉNDICE IV

SISTEMA AL VALOR SEGÚN PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO			
PRODUCTO	UNIDAD DE MEDIDA	TASAS	
		MINÍMO	MÁXIMO
Cervezas	Unidad	25 %	100 %
Cigarrillos	Unidad	20 %	300 %

Es decir, puede establecerse alícuotas por la venta de los bienes descritos de combustibles en el rango del 1 % hasta el 140 % y tratándose de la venta de cervezas entre el 25 % al 100 % y por cigarrillos entre el 20 % hasta el 300 % como tasas según el valor del precio que se ofrece al público, lo cual si se aplicarán considerando los parámetros máximos incrementaría el precio.

Claro, podría señalarse, respecto de la cerveza y cigarrillos, que se trata de productos que consumidos en altas cantidades son nocivos para el ser humano y que hay que desalentarlo, pero no todos consumen en exceso y por ello la posibilidad de fijarlos resulta desproporcionado.

En consecuencia, apreciamos que el Ministerio de Economía sólo ha perseguido un mero afán de recaudación. Es decir, que sean ellos los que establezcan las tasas a cobrar para asegurar óptimos niveles de recaudación.

1.5 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

Justificamos la investigación desde tres posiciones:

a) JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA.

La investigación se justificó en razón a que era necesario comprobar si el principio de reserva de ley, consagrado a nivel constitucional, era compatible con la habilitación que se hace al Poder Ejecutivo para que a través del Ministerio de Economía y Finanzas fije las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal* y si era congruente con la seguridad jurídica que debe primar en todo sistema tributario.

b) JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.

La investigación se justificó dado que en nuestro país no se ha puesto en tela de juicio la actuación del Tribunal Constitucional para asumir que sí es factible constitucionalmente que el Presidente de la República y el Ministro de Economía y Finanzas fijen las alícuotas de los impuestos, lo que precisamente ha sido materia de nuestra investigación.

c) JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA.

Esta investigación resultó metodológicamente importante porque el cumplimiento de los objetivos de estudio propuestos conllevó a la utilización de técnicas y métodos adecuados para la recopilación, análisis e interpretación de la información y datos teóricos y empíricos, que pueden ser válidos incluso para otras investigaciones similares.

IMPORTANCIA

Esta investigación tiene importancia pues constituye un aporte al Derecho Tributario Constitucional dado que el tema no ha sido abordado en trabajo alguno a nivel de tesis doctoral en nuestra casa de estudios. Por tanto, considero que el análisis de la posición asumida por nuestro Tribunal Constitucional al constitucionalizar la habilitación legal para aprobar las alícuotas de los impuestos por normas *infra legales* resulta inédito.

1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.

Una limitación que hemos encontrado es el poco desarrollo doctrinario sobre el tema de investigación.

Si bien, diversos autores han escrito libros, artículos y demás ensayos respecto al poder tributario y a su ejercicio o a los principios tributarios (acogidos en la carta constitucional o no) como el de legalidad y de reserva de ley, sin embargo, no se han ocupado de la habilitación congresal hacia el Poder Ejecutivo para que establezca las alícuotas de los impuestos mediante decretos supremos y si es congruente con los sistemas tributarios.

1.7 OBJETIVOS.

Los objetivos de la presente tesis doctoral concordantes con los problemas establecidos son los siguientes:

1.7.1. Objetivo general.

Determinar si el principio de reserva de ley es compatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*.

1.7.2. Objetivos específicos.

1. Conocer si los argumentos del Tribunal Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal* se sustentan en la Constitución.
2. Determinar si la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal* es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.
3. Establecer si la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*, qué si bien favorece al interés recaudatorio del fisco, afecta la seguridad jurídica en materia tributaria.

1.8 HIPÓTESIS

- HIPÓTESIS PRINCIPAL

El principio de reserva de ley es incompatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*.

- HIPÓTESIS SECUNDARIAS

- a. Los argumentos del Tribunal Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal*, no tienen concordancia con lo dispuesto en el artículo 74 de nuestra Constitución y por ello contraviene el principio de reserva de ley.
- b. La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma *infra legal* no es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

- c. La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal, si bien favorece el interés recaudatorio del fisco, afecta la seguridad jurídica en materia tributaria.

II. MARCO TEÓRICO

2.1 MARCO CONCEPTUAL.

2.1.1 EL PODER TRIBUTARIO. ALCANCES.

El concepto de poder tributario es estudiado en el Derecho Tributario Constitucional. Por tanto, su significado se centra en el aspecto político y económico, es decir con relación al gobierno y a la hacienda pública.

En este sentido, para fines tributarios, este poder ejercido por el Estado, a través del Poder Legislativo y otros órganos, se denomina “poder tributario”.

Como señalamos en nuestra tesis titulada “*La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos*” (2009), para optar el grado de Magister en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, “respecto a su denominación, los tratadistas españoles Eusebio González García y José Pérez de Ayala prefieren emplear el término “potestad tributaria”, porque destaca el carácter subjetivo del concepto, frente a la potestad-imposición y porque de esa manera acercan la terminología a la doctrina más autorizada que según ellos es la italiana”.

Pero hay otros autores como Narciso Amorós, citado por Guiliani (1997), quien prefiere la expresión “poder tributario”, porque parece más unida al concepto de soberanía, como preeminencia sobre todos.

Nosotros consideramos que los dos términos pueden citarse de manera similar, lo importante es que expresan el mismo sentido.

Ahora bien, el poder tributario y su ejercicio se justifican por la necesidad que tiene el Estado de imponer y recaudar tributos para financiar los múltiples gastos de carácter público que realiza. O como diría Horacio Corti para cumplir con sus objetivos constitucionales. Sin este poder y sin ingresos tributarios, el Estado constituiría una mera entelequia, mero simbolismo.

Al respecto, De La Garza (1996) precisa en forma clara y significativa:

“Ha dicho Sainz de Bujanda que el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos”.

El Estado, como atributo inherente a su soberanía, está dotado de la potestad tributaria y por ella está facultado no sólo para establecer los tributos que considere necesarios para satisfacer los gastos públicos, sino también para graduar la medida de la imposición, pues como se dice quién puede lo más, puede lo menos y aquí lo más es el poder establecer un tributo y lo menos es dar reglas de graduación de su medida, por ejemplo, limitar el objeto, elegir el tipo de tarifa, no exigir el cumplimiento de una obligación a una determinada categoría de contribuyentes, etc.(Rodríguez, 1983).

Continuando con las definiciones, tenemos a Massone (1975) quien respecto al poder tributario señala que “Es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición”.

Para Giuliani (1997) “(...) la expresión poder tributario significa la facultad jurídica estatal para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.

A su vez, el maestro Villegas (1984) destaca la potestad unilateral del Estado para crear tributos, al definir que:

“La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial (...). Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”.

Es de resaltar que, la facultad unilateral del Estado para crear tributos obedece al poder atribuido. Esto no es enervado en caso se someta a consideración de la ciudadanía un proyecto de ley u ordenanza, con el único objeto de recoger aportes y opiniones de los ciudadanos para enriquecer el proyecto normativo.

El poder tributario también se ejercita para modificar, exonerar y extinguir tributos conforme a lo preceptuado en nuestra vigente carta política de 1993. Son facultades extensivas que guardan estrecha relación con la creación de tributos.

En relación a su manifestación, se reconoce que el poder tributario se clasifica en un poder abstracto y concreto. En sentido **abstracto** se expresa como una situación de superioridad del Estado, qué duda cabe, frente al contribuyente, quien se encuentra en posición de inferioridad; ello ocurre cuando se crean los tributos. El Estado –mediante el Congreso o el Poder Ejecutivo vía decretos legislativos (según nuestra magna lex)- actúa como legislador y como tal, debe sujetarse a la

Constitución. Tampoco se puede actuar arbitrariamente, sin un marco pre establecido.

Entonces, la elección y formación de las normas que prescriben los hechos generadores, a las que Bravo Cucci las denomina normas de conducta, deben estar dominadas por el afán de equilibrar los intereses del Estado con la de los contribuyentes.

Por ello, el poder tributario en sentido **concreto**, surge cuando se aprueban las normas pertinentes que crean los tributos con sus elementos inherentes.

Pero, este ejercicio del poder tributario debe estar debidamente limitado y es la norma constitucional la primera en establecer tales mecanismos a través de la debida observancia de los principios de carácter axiológico, como son los llamados principios tributarios consagrados precisamente en el artículo 74 de nuestra Carta política, como los de legalidad, reserva de ley y seguridad que seguidamente analizaremos.

2.1.2 LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN LA CONSTITUCIÓN Y SU LIGAZÓN CON EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

El artículo 74 de nuestra vigente Constitución Política se refiere a los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley, aunque no cita expresamente el de legalidad, de una lectura sosegada se concluye que se refiere también a ella. Así precisa en las primeras líneas: “Los tributos se crean por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades (...)”.

Este principio indica entonces que los tributos se crean por ley, o decreto legislativo (expedida por el Poder Ejecutivo) aunque debe entenderse como tributos en este caso a los impuestos y a las contribuciones pues en este mismo artículo se señala

que las tasas se imponen mediante Decretos Supremos y a nivel regional y edil mediante Ordenanzas.

Añadimos además que son conceptos indeterminados dado que en el artículo referido no se brinda sus definiciones, por lo que para tal fin debemos recurrir a la doctrina.

Pero el hecho que estos principios estén consagrados en la norma constitucional, denota la importancia que ostentan en el sistema tributario. Son principios de rango constitucional y merecen una debida observancia.

El profesor Medrano –en referencia al artículo 139 de la Constitución de 1933 que mantuvo una redacción similar a la Constitución vigente en este extremo- señala:

“Naturalmente, la inclusión de todos estos extremos en el texto constitucional les otorga una preeminencia y solidez que no tenían antes con su sola mención en el Código Tributario porque siendo éste una ley común, una norma de rango similar podría modificarla, como ya ocurrió en el pasado.

Analizada así la intención del constituyente resulta claro que la carta impide que la ley se limite a señalar las bases o generalidades del tributo y que el poder ejecutivo se encuentre en aptitud de “completar o “integrar” aspectos sustanciales de la ley. De ello se desprende que es la propia ley la que debe establecer los sujetos, el hecho generador, la materia imponible y la alícuota de los tributos o la forma de calcularla, aspectos todos alcanzados por el principio”.

Compartimos la posición asumida por este profesor universitario. Consideramos que el mandato de la Carta constitucional, en mérito al principio de legalidad y de reserva de ley, es que en efecto mediante una ley se cree los impuestos y las contribuciones (que no sean de rango regional o municipal) y que sean sus

elementos los que deban ser fijados por la misma ley u otra de rango similar y no por norma infra legal.

En esta razón resulta necesario también citar al mismo autor cuando precisa de manera clara:

“Ahora bien, el principio supone no sólo la necesidad de una ley, sino que los términos de ésta únicamente pueden aplicarse a los hechos que acontezcan a partir de su vigencia. Ello permite que el contribuyente al realizar un determinado acto se encuentre en aptitud de conocer si el mismo constituye o no un hecho imponible. Por esta razón nosotros consideramos que el principio de legalidad se entronca con el principio de seguridad jurídica, que permite a los ciudadanos saber en todo momento cuáles son sus derechos y obligaciones”.

El principio de seguridad en efecto se “engarza” con el principio de legalidad y de reserva de ley, y en general con los otros principios. Significa la certidumbre que debemos tener los contribuyentes respecto a cuáles serán nuestras obligaciones tributarias y que sus elementos intrínsecos, o como suelo llamar en la cátedra “elementos nucleares o configuradores” sean establecidos conforme a las disposiciones constitucionales. Es decir, por ley o por norma con rango de ley que vienen a ser los decretos legislativos y no por normas infra legales que sólo avivan el apetito voraz de la hacienda pública para legislar y recaudar más.

Sobre lo mismo, Casás (2003) sostiene “que la primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria es a través de la certeza, consistente en que el tributo no sea arbitrario sino cierto en cuanto a sus elementos fundamentales especialmente, cuánto se va a pagar, forma de pago, tiempo en que se hará este, cuantía, porque de lo contrario, la incertidumbre da pie al abuso de la Autoridad”.

Coincidimos con el autor citado. Una redacción oscura de la norma que no precise con claridad los elementos de los tributos nos conduce a la inseguridad jurídica, pero no solo ello sino tan bien cuando se concede facultades al mismo órgano recaudador para que éste fije las alícuotas de los impuestos, desconociendo que hay un claro interés de la hacienda por obtener mayores recursos de los contribuyentes (ciudadanos y empresas).

Al respecto, el profesor de la Universidad de Navarra, Simón (2008) aludiendo al argentino Asorey, manifiesta:

“R. Asorey afirma que, aunque la seguridad puede realizarse también a través de otras fuentes del derecho distintas de la ley, “la seguridad y certeza se convierten en contenido del principio de legalidad, permitiendo consolidar el afianzamiento de la necesidad de atribuir certeza y justicia al contenido de la propia ley. También A. Xavier ha puesto de relieve la estrecha afinidad existente entre seguridad y legalidad entre las que existe, en su opinión “una relación que se impone como evidente”, dado que el principio de legalidad “se creó en el campo del derecho público para que la función ejecutiva del Estado –jurisdicción y administración- estableciese indispensables límites jurídicos; (...) si la tipicidad en el derecho privado admite la construcción de un cuadro limitativo de la autonomía de la voluntad, en el Derecho Público el objeto de la limitación es la conducta del poder, la voluntad de los órganos de aplicación del derecho”.

A lo dicho por el profesor argentino, agregamos que el principio de seguridad es concurrente con todos los principios de orden fiscal. Lo es con la configuración del Estado constitucional, social y democrático mismo. Así, el Estado en el ejercicio del poder tributario, de su “*jus imperium*” que no lo pierde al generarse por mandato de ley la relación jurídica tributaria y más bien se manifiesta no debe hacerlo generando incertidumbre en los contribuyentes ni violentando el marco constitucional ni legal que permite crear tributos, modificarlos o suprimirlos.

2.1.3 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), es una institución latinoamericana que ha colaborado de manera persistente en dotar desde 1997 de modelos de Código Tributario a los países de América Latina. Amén de realizar permanentes certámenes académicos para capacitar a funcionarios y empleados de las Administraciones Tributarias de América.

Así, en la versión de tal modelo del año 2015, toma en consideración el principio de legalidad y estableció en el artículo 7:

“Sólo la ley puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el obligado tributario, esto último sin perjuicio de las facultades delegadas a la Administración tributaria en los términos de este Código para designar agentes de retención o de percepción de los tributos; fijar la base de cálculo y alícuota y establecer el devengo.

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo de este inciso, el Poder Ejecutivo podrá suspender, total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier tipo o especie difiriendo su pago con carácter transitorio en todo el territorio nacional o en determinadas regiones, en casos de estado de emergencia por él formalmente declarados.

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios tributarios.

c) Establecer y modificar recargos y la obligación de abonar intereses. d) Establecer los procedimientos de revisión de los actos administrativos de carácter tributario.

e) Establecer la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones.

f) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.

g) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios.

- h) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.*
- i) Condonar o remitir el pago de los tributos.*
- j) Establecer y modificar los plazos de prescripción”.*

En los comentarios a esta disposición se señala que “*Se consagra el Principio de Legalidad previendo la reserva para la ley formal de las materias consignadas. No obstante, se introduce un cierto grado de "flexibilización" de ese Principio, que acompaña las tendencias observadas en las legislaciones, cuales son las posibilidades de que, tratándose de la designación de agentes de retención o percepción de los tributos, continúe siendo privativo de la ley formal establecer las condiciones para la designación de agentes de retención o percepción pero, dentro de tales límites o condiciones, pueda ser el Poder Ejecutivo o la Administración, a través de normas generales, quien designe a los agentes de retención o percepción”.*

Como podemos apreciar este modelo de Código Tributario enfatiza que el principio de legalidad permite que sólo por ley se fije la alícuota de los tributos como lo establece nuestro Código Tributario sin posibilidad alguna que se produzca una delegación al Poder Ejecutivo, siendo este un proyecto elaborado con la participación plural de profesionales de diversos países, pero deja a salvo la posibilidad que sea el Poder Ejecutivo el que designe a los agentes de retención y de percepción.

2.1.4 LA DOBLE EXTENSIÓN DE LA RESERVA DE LEY.

La reserva de ley puede ser identificada en una doble extensión: en su faz horizontal y vertical. Por ello se manifiesta a nivel doctrinario que tiene doble extensión. En esto seguimos a la doctrina española básicamente. Apreciémoslas a continuación con el debido interés para los fines que perseguimos con la presente investigación doctoral.

a) LA EXTENSIÓN HORIZONTAL DE LA RESERVA DE LEY.

En su faz horizontal lo que se busca es identificar y determinar que elementos de los tributos deben ser protegidos por la reserva de ley.

La cuestión es si debe alcanzar a todos los elementos de los tributos o sólo a algunos. De ser los primeros estaremos frente a una **reserva de ley absoluta**. Es decir que los elementos de los tributos se regulen sólo por ley. De ser el segundo estaremos frente a una **reserva de ley relativa** pudiendo entonces, en este último caso, delegarse al Poder Ejecutivo la regulación de los demás elementos. Es decir, en este último caso, el Poder Ejecutivo quedaría facultado a regular los demás “elementos” mediante decretos legislativos (que tienen rango de ley) o por decretos supremos (normas infra legales).

Ahora bien, no sólo la creación de los tributos está cubierto por la reserva de ley. Gamba (2004) identifica que nuestra Carta Magna al consagrar la reserva de ley sólo lo hace respecto de la **creación** de los tributos, **modificación, derogación o exoneración de los tributos**.

Se trata entonces -según este autor- de una reserva de ley relativa pues no fue interés de los constituyentes que toda la actividad tributaria esté determinada en la ley ni todos los elementos de los tributos. Esto, es lo que se infiere de la Constitución pues ella no establece expresamente que todos los elementos de los tributos o sólo algunos sean regulados por ley. Aunque en realidad, más que elementos, no se refiere a todos los actos propios del quehacer tributario.

Añade el autor que referimos –siguiendo a doctrinarios españoles como Pérez Royo y Falcón y Tella- que debemos entender que la creación de los tributos requiere de algunos elementos, los cuáles pueden identificarse como elementos de identidad (que serían el hecho generador, el sujeto pasivo, el sujeto acreedor o activo); en tanto que dentro de los elementos de entidad estarían aquellos que cuantifican la

prestación tributaria, es decir serían la base imponible, la alícuota y el impuesto determinado.

Nosotros consideramos que si bien el artículo 74 de nuestra Carta política identifica que la reserva de ley se aplica a la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos -con lo cual coincidimos con el autor- pero no precisa en efecto que elementos de los tributos deben ser regulados, sin embargo debemos aplicar también lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario para identificar el contenido material de la reserva de ley. En otras palabras, qué elementos debe consignarse en la ley cuando se realicen los actos pertinentes del quehacer tributario.

Así, esta norma preceptúa que sólo por ley o por decreto legislativo se puede a) Crear, modificar y suprimir tributos (los mismos citados en el artículo 74 de la Constitución), y entiéndase respecto de la creación (pues respecto de la modificación y supresión bastaría precisar el contenido del texto que se introduce y la norma que se deroga) señalar **el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.**

En otras palabras, si bien la Constitución no precisa estos elementos de los que debe ocuparse la ley cuando **crea, modifica o deroga una norma tributaria**, el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario sí lo precisa, no dejando lugar a duda alguna. Volveremos sobre este tema más adelante.

En esta línea de pensamiento, para nosotros la extensión horizontal del principio de reserva de ley comprende a todos los elementos a que se refiere el literal a) de la Norma IV antes indicada, al menos en cuanto a la creación del tributo que es el acto primigenio y la que da lugar (configurado el hecho imponible) a las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Reiteramos que respecto de la modificación o supresión de la norma tributaria bastará señalar el texto que se modifica y precisar la norma a ser derogada respectivamente y no todos los elementos referidos que se ciñen al acto de la creación legislativa de los tributos, respectivamente.

Siendo así las cosas, no cabría entonces fijar una reserva de ley relativa. Es decir, no tiene objeto autorizar al Poder Ejecutivo a legislar o regular sobre determinados elementos de los tributos, ni siquiera las alícuotas de los impuestos por norma infra legal. Pues, si aplicamos la disposición de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, estaremos apreciando los elementos de los impuestos que le dan contenido y que deben ser aprobados por ley o decreto legislativo, no siendo necesario y más bien inútil autorizar al Poder Ejecutivo la fijación de tales elementos vía decretos supremos.

En todo caso, debemos apreciar que la reserva de ley será relativa en cuanto al tipo de norma, por ejemplo los decretos legislativos, conforme además se precisó en la STC N° 2689-2004-AA/TC, citada en el considerando 23 de la sentencia del Expediente N° 00016-2007-PI/TC en los seguidos por el Colegio de Economistas de Ucayali contra el Poder Ejecutivo cuando se cuestionaron la constitucionalidad de dos decretos legislativos aprobados por el Poder Ejecutivo.

b) LA EXTENSIÓN VERTICAL DE LA RESERVA DE LEY.

La llamada extensión vertical de la reserva de ley vendría a determinar cuál es la densidad normativa con que cada elemento de los tributos debe ser tratado. Es decir, que tanto se debe desarrollar legislativamente de estos elementos, ¿Todo de ellos en la ley o lo mínimo?, si fuera lo meramente indispensable ¿Entonces debería autorizarse al Poder Ejecutivo a complementar el sentido de la norma mediante una norma reglamentaria o singular?

Al respecto, el profesor Gamba refiere (2004):

“Así como la Constitución no exige a la ley que regule (horizontalmente) todos los elementos del tributo, tampoco le exige que predetermine (verticalmente) con una densidad de grado máximo, todos los elementos del tributo amparados por el principio, pues en algunos casos bastará con que ésta fije los criterios para un posterior desarrollo normativo, siempre que éste se encuentre subordinado a la ley”.

En realidad, casi siempre se ha requerido de la norma reglamentaria. Sobre diversas materias del derecho, no sólo la tributaria, existen normas reglamentarias, para complementar lo señalado en la ley, pero no para contradecirlas.

En esta razón, estamos plenamente de acuerdo cuando el mismo autor añade: “(...) Es decir, la ley debe tener la densidad normativa necesaria como para no permitir que la Administración actúe en forma independiente, sino que, en todo caso, debe permitir un control judicial suficientemente intenso de la adecuación de la actuación administrativa (reglamentaria) a los parámetros fijados por el legislador”.

Se desprende de aquí, entonces, que para la doctrina el principio de reserva de ley es relativo cuando se permite que mediante otro conjunto de normas y previa delegación al Poder Ejecutivo, este órgano podría completar los “elementos” de los tributos creados. Es decir, aquí el principio en su faz absoluta (sólo por ley) se quiebra, se relativiza.

Claro, que existen autores -como el propio Gamba Valega- para quienes el principio es relativo cuando esa norma habilitada sea incluso una de carácter infra legal. Diríamos, incluso, que esto está enraizado en la doctrina.

Como si no bastará con que el artículo 74 de la Constitución autoriza a delegar facultades al Poder Ejecutivo para crear tributos (impuestos y contribuciones) mediante decretos legislativos o respecto de aranceles o tasas que son aprobados también por este poder estatal mediante decretos supremos, aunque esto responda a las posiciones cambiantes de la economía y el comercio exterior en los que encuentra asidero que los aranceles sean regulados por normas infra legales o las tasas que son directamente recaudadas por el Poder Ejecutivo, por lo que se justifica que no sean alcanzadas por la reserva de ley.

2.1.5 LA RESERVA DE LEY ABSOLUTA Y RELATIVA.

Señalado lo anterior, consideramos que el principio en análisis es absoluto cuando se legisla en materia tributaria conforme al mandato constitucional “sólo por ley”.

Esto se configura, por ejemplo, cuando el artículo 79 en su último párrafo prescribe:

“Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país”.

Así, también lo ha precisado el colegiado del Tribunal Constitucional en la sentencia del Expediente N° 00016-2007-PI dictado el 3 de Abril del 2009, en los seguidos por el Colegio de Economistas de Ucayali contra el Poder Ejecutivo, al señalar en sus fundamentos 24 y 25, lo siguiente:

“24. De lo señalado cabe colegir que cuando los beneficios tributarios o la eliminación de los mismos –establecidos con anterioridad- constituya parte integrante de un régimen tributario especial como el que prevé el último párrafo del artículo 79 de la Constitución del Estado, éstos deben encontrarse establecidos en una ley expresa del Congreso de la República, no siendo posible su delegación al Poder Ejecutivo para que

éste las regule mediante decreto legislativo. En relación con esto, el Tribunal Constitucional considera que no existe identidad entre “exoneraciones tributarias” y “tratamiento tributario especial”, ya que si bien existe relación entre ellas, no necesariamente se asimilan y no pueden ser utilizadas de manera indistinta. Las exoneraciones tributarias siempre forman parte de un tratamiento tributario especial, pero no todo tratamiento tributario especial necesariamente comprende exoneraciones tributarias.

25. *En ese sentido, es claro que cuando las exoneraciones tributarias formen parte de un tratamiento tributario especial a una determinada zona del país, su modificación o eliminación queda comprendida bajo el principio de reserva de ley absoluta. Lo que se justifica por cuanto que el tratamiento tributario especial no puede establecerse sobre la base de criterios subjetivos o de oportunidad política, porque ello quebraría el principio-derecho de igualdad; lo mismo sucede si se eliminara dicho tratamiento especial por cuestiones que no tengan un sustento objetivo y razonable. Precisamente, la votación reforzada (dos tercios de los congresistas) que exige el último párrafo del artículo 79 de la Constitución constituye una garantía y un límite para establecer o eliminar un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país”.*

Ahora bien, respecto de la reserva de ley en su sentido relativo, el Tribunal Constitucional ha indicado, en sendas sentencias, que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento (u otra norma *infra lege*), entiéndase Poder Ejecutivo, siempre y cuando se establezcan en la norma habilitante parámetros claramente establecidos en virtud del cual el Ejecutivo legisle sobre algunos elementos de los tributos.

Nosotros no compartimos esta aseveración pues para que se reglamenten las leyes, en principio no se requiere de parámetro alguno establecido *ad profeso*. Los reglamentos, pueden complementar lo fijado en la ley, pero jamás contradecirlas. Es decir, deben subordinarse a la ley.

La reserva de ley relativa, denominada también “atenuada o flexible”, ha servido en realidad para permitir que el Poder Ejecutivo regule o fije la alícuota de los impuestos, en claro interés, previa delegación de facultades e incluso sin mediar parámetro alguno. Para lo cual no se ha requerido de norma reglamentaria, pero sí de la aprobación de normas infra legales como los decretos supremos. Cuando en realidad no era necesario, pues bastaba aplicar lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que establece los requisitos o elementos mínimos que debe abarcar las materias reservadas a ley, conforme lo hemos precisado líneas *ut supra*. Lo que el mismo Tribunal Constitucional ha denominado “reserva de ley relativa” en mérito al tipo de norma.

Siguiendo esta posición, nos reafirmamos en la Constitución cuando precisa que los tributos se crean por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades.

2.1.6 LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN NUESTRO CÓDIGO TRIBUTARIO.

De los únicos principios tributarios que se ocupa el Código Tributario son los de legalidad y de reserva de ley. Ello ocurre en su Norma IV del Título Preliminar. Sin embargo, la redacción parece no ser tan precisa desde un punto de vista conceptual pues en principio no se definen estos principios. Es más, se citan de manera conjunta cuando lo apropiado hubiera sido que se traten de manera separada para evitar confusiones.

La anotada norma precisa lo siguiente:

“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria;*
y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.*

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

¿Cómo entender esta disposición normativa? ¿Qué extremo corresponde a principio de legalidad y cuál al de reserva de ley?

Esto se dilucida recordando lo vertido por la doctrina. Entonces, cuando la norma precisa “Sólo por ley o por Decreto legislativo (...)” se refiere al principio de legalidad? o cuando precisa que los gobiernos locales pueden crear tributos mediante Ordenanzas, se refiere al principio de legalidad? Consideramos que se refiere a la reserva de ley, incluso cuando se refiere al contenido normativo de aquello que debe tratarse por ley o Decreto Legislativo.

En consecuencia, las materias reservadas a ser establecidas por ley o por Decreto Legislativo (o por Ordenanzas incluso) son las citadas en los literales a) hasta la f), resaltando que el establecimiento de las alícuotas de los impuestos y contribuciones debe hacerse sólo mediante dichas normas, excluyéndose a hacerlo mediante Decretos Supremos que esta Norma IV sólo destina tratándose de la cuantía de las tasas para uso del Poder Ejecutivo.

De manera similar ocurre en otros países. Por ejemplo, el Código Tributario de Bolivia aprobado por la Ley 2492 del 2 de Agosto del 2003 indica en su artículo 6° (Principio de Legalidad o Reserva de Ley) que sólo la ley puede:

- “1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; **fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma**; y designar al sujeto pasivo. (Lo resaltado es nuestro).*
- 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.*
- 3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.*
- 4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.*
- 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales.*
- 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.*
- 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias.*
- 8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera, (...), entre otros casos.*

Esta disposición resulta concordante con su artículo 46 que detalla que la alícuota, que es el valor fijo o porcentual, es establecido por ley. Es decir, impera en tal ordenamiento tributario el principio de reserva de ley y corresponde al Congreso Plurinacional su aprobación.

Otro caso para resaltar en esta línea de pensamiento, es el Código Tributario del hermano país de Honduras, aprobado por Decreto N° 170-2016 publicado en La Gaceta (Diario Oficial de Honduras) el 28 de Diciembre del 2016, cuando señala con meridiana claridad en su artículo 11 en referencia al principio de legalidad lo siguiente:

“Compete exclusivamente al Congreso Nacional a través de las leyes tributarias y aduaneros y, por consiguiente, no puede ser objeto de la potestad reglamentaria:

1) Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible generador de la obligación tributaria y aduanera, fijar la base imponible, la tarifa y el plazo del tributo, establecer el devengo, las sanciones y definir el sujeto activo y el obligado tributario (...).”

Asimismo, el Código Tributario chileno preceptúa en el segundo párrafo de su artículo 3 que la ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de Enero del año siguiente. Con lo que queda claro que la fijación de las tasas es materia reservada a ser aprobada mediante ley y no mediante una norma de inferior jerarquía a ella.

Ahora bien, retomando el análisis al ordenamiento peruano, hay que anotar que algunos autores niegan eficacia a esta Norma IV *in comento* pues advierten que no puede ir más allá de lo dispuesto por el artículo 74 de la Constitución, como Gamba (2008) sostiene:

“Sin embargo, ya hemos puesto de manifiesto que la reserva de ley es una institución netamente constitucional. Es decir, su formulación sólo puede consagrarse en el mismo texto constitucional, pues una norma (con rango de ley) que reserva al legislador la regulación de determinados temas –tal

como sucede con la Norma IV, que nos ocupa- puede ser derogada - expresa o tácitamente- por una norma posterior del mismo rango”.

A nosotros, nos parece, qué si bien la Norma IV indicada se refiere a la reserva de ley, sin embargo no contraviene lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución. Ni la deroga (no puede hacerlo obviamente pues la Constitución es de mayor jerarquía que una ley) ni modifica. Claro está que la palabra “sólo” debe excluirse pues ni la Constitución lo precisa. De manera tal, que si esta Norma IV fuera derogada, permanecerá vigente la reserva de ley consagrada en el artículo 74. La Constitución no se modifica por una simple ley y sería una aberración jurídica eliminar el principio de reserva de ley.

Agrega el mismo autor algo más respecto al tema y dice:

“Lo dicho anteriormente no es más que una consecuencia de una circunstancia básica para el Estado de Derecho. La Constitución debe ser interpretada por lo que está establece, y no desde lo que la legislación ordinaria preceptúa. Por ello, sería un error si entendiéramos a la reserva de ley del artículo 74 de la C.P. a partir de la Norma IV de nuestro Código Tributario.

No obstante ello, una revisión de la Norma IV aludida, nos lleva a señalar que los elementos contenidos en sus literales a) y b) básicamente coinciden con las materias amparadas por la reserva del artículo 74 de la C.P., en los términos anteriormente señalados. En estos casos, pues, la norma ha efectuado una especificación de la reserva de ley en el ámbito tributario.

Por ello, podemos señalar que los literales a) y b) de la Norma IV ciertamente contienen la reserva de ley en materia tributaria; sólo qué en estos casos, esta exigencia no deriva de tal precepto, sino de la propia Constitución (art. 74)”.

En atención a lo dicho por este autor, cabe señalar que después de negar eficacia a la Norma IV, luego reconoce que la misma ha especificado la reserva de ley en materia fiscal.

Si bien, la Norma IV no constituye un reglamento pues fue aprobado por una norma con rango de ley -como lo fue el Decreto Legislativo N° 816- y no por un decreto supremo, sin embargo si complementa lo dispuesto en el artículo 74 de nuestra *lex magna* cuando consagra el principio de reserva de ley. Es en este sentido como debe entenderse y aceptar lo establecido en esta norma, básicamente en cuanto indica que sólo por ley o decreto legislativo se puede a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la **alícuota**; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°.

En otras palabras, la alícuota de los impuestos debe crearse por ley o por decreto legislativo y no por norma de inferior jerarquía a ellas.

Ni el artículo 74 de la Constitución ni la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario permiten fijar las alícuotas por normas infra legales, ni siquiera permiten que por ley o por decreto legislativo se delegue esta facultad al Poder Ejecutivo, como lastimosamente ha sucedido en nuestro país.

Por tanto, harían bien las instituciones jurisdiccionales tomar en consideración el contenido de esta Norma IV y proceder conforme a lo señalado, sin extra limitarse en sus juicios de valor al momento de emitir sentencias en sentido contrario a la norma o permitiendo que se aprueben las alícuotas de los impuestos (amén de las contribuciones) por normas distintas a las leyes o Decretos Legislativos como son los Decretos Supremos.

2.1.7 POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA APROBACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE LOS IMPUESTOS POR NORMAS INFRA LEGALES.

El Tribunal Constitucional ha sostenido en sendas sentencias que el Poder Legislativo si puede delegar facultades al Poder Ejecutivo para que mediante normas infra legales establezca las alícuotas de los impuestos y a fin de no conceder un “cheque en blanco” (lo cual resultaría peligroso en manos del Ejecutivo o Administración) en la materia a delegar, se debe fijar por parte del Congreso los parámetros pertinentes. Se ha sostenido que esto no vulnera el principio de reserva de ley.

Nosotros discrepamos con esta posición. Consideramos que esta habilitación legal no está permitida por el artículo 74 de la Constitución que consagra la reserva de ley.

Si, la reserva de ley es *prima facie* de carácter constitucional, debemos atenernos a lo establecido en ella y no a que en vía de interpretación lleguemos a ciertos resultados no permitidos expresamente por ella.

Repasemos algunas sentencias en las que el Colegiado constitucional se ha inclinado por la aprobación de alícuotas mediante norma reglamentaria o infra legal (decretos supremos).

a) **EXPEDIENTE N° 2762-2002-AA/TC**, en la acción de amparo interpuesta por la empresa British American Tobacco South América Limitada contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS), a fin de que se declare inaplicable el Decreto Supremo N° 222-2001-EF que estableció una tasa de 125% del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) por la importación de cigarrillos, el Tribunal expresó en los considerandos 12,13, 21, 22 y 23 de la sentencia lo siguiente:

“12. La lógica de esta doble dimensión de la reserva de ley se entiende por la propia razón de ser de este principio, pensada desde la voluntad del constituyente. Si históricamente nace de la necesidad de sustraer poderes de decisión al Monarca para otorgarlos al Parlamento -no taxation without representation-, oponiéndose a cualquier tipo de delegación, hoy en día, Parlamento y Gobierno responden a la misma legitimidad democrática, desarrollando las políticas de estado (entre ellas la política fiscal) en relaciones de coordinación, lo que hace entendible que este nivel de colaboración se refleje en las relaciones de complementariedad entre los textos normativos de cada uno de estos poderes. Ello justificará qué en algunos casos, por razones técnicas, se flexibilice la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la ley la que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario, estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

13. Así pues, 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.

*Es evidente que el artículo 61, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, **pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el***

que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.

(....)

21. *Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el quántum a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas ad infinitum.*

22. *En ese sentido, siendo misión del Tribunal Constitucional velar porque se mantenga la sujeción de la ley a la Constitución, corresponde, en el presente caso, inaplicar a la empresa demandante el Decreto Supremo N° 222-2001-EF, por ser contrario a los alcances del artículo 74° de la Constitución.*

23. *Por consiguiente, exhortamos al Congreso a que, tomando en cuenta estas consideraciones, **ajuste la normatividad vigente a lo dispuesto por la Constitución, estableciendo en la Ley del IGV e ISC, cuyo TUO fue aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, parámetros suficientes en la regulación de las tasas del Impuesto Selectivo al Consumo, en respeto al principio de reserva de ley, conforme se ha fundamentado en la presente sentencia***". (Lo resaltado es nuestro).

b). EXPEDIENTE N° 3303-2003-AA/TC, en los seguidos por Dura Gas contra el Consejo Directivo de Osinerg (hoy Osinergmin) para que se declare inaplicable la Resolución del Consejo Directivo de OSINERG N° 2865-200⁰1-OS-CD. Se consigna en los considerandos 6, 7 y 11 de la sentencia de fecha 28 de Junio del 2004, lo siguiente:

***“La observancia del principio de legalidad en la regulación de los
“aportes por regulación”***

6. Una vez definida la naturaleza tributaria de estas obligaciones pecuniarias, toca analizar el punto central materia de controversia, es decir, precisar si en el caso de las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo, se ha respetado el principio de legalidad en su determinación como sujeto pasivo del tributo.

7. En la STC N° 2762-2002-AA/TC (Caso British American Tobacco), este Tribunal ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, ha declarado que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

(...)

11. Conforme ya lo hemos señalado en el Fundamento N° 7, supra, el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro está que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N° 2865-2001-OS/CD”. (Lo resaltado es nuestro).

c). Otro caso que merece nuestra atención es la referida sentencia del **EXPEDIENTE N° 2689-2004-AA/TC** (citada en la pág. 45 de la presente tesis y que la traemos a colación), en los seguidos por la empresa EMERGIA S.A. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas (antes SUNAD) al imponerse obligaciones tributarias a esta empresa cuando instalaron cables de interconexión en el mar. En esta sentencia el Tribunal Constitucional indicó en el considerando 21:

*“21. Asimismo, **en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley.** Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley–, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (Expediente N° 2762-2002-AA/TC y N° 3303-2003-AA/TC)”.

d) En la sentencia dictada en el **EXPEDIENTE N° 2724-2007-AA**, ante la demanda incoada por Import y Export Vizcar S.A. contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el Procurador público encargado de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra la Intendencia de la Aduana de

Tacna y se disponga la inaplicación del Decreto Supremo N° 093-2005-EF, el Tribunal Constitucional sostuvo:

“El Tribunal Constitucional señaló, en el caso British American Tobacco South América Limitada (Exp. N° 2762-2002-AA/TC), que es evidente que el artículo 61 del TUO IGV e ISC “(...) ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido –sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes, que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”. (Lo resaltado también es nuestro).

Como se puede apreciar la posición del Tribunal Constitucional respecto a la delegación de facultades legislativas a la Administración para fijar las alícuotas de los impuestos por norma reglamentaria o singular (ambas infra legales) ha sido recurrente. Y se ha sustentado en que es el propio legislador -mediante ley- el que así puede disponerlo.

Pero no es la voluntad del legislador suficiente para conceder tales delegaciones incluso considerando parámetros en base a los cuales actúe la administración. No procede tampoco bajo los referidos parámetros, toda vez que no ha sido voluntad de los constituyentes que ello ocurra.

En efecto, ni siquiera cabe que en vía de interpretación –como lo ha efectuado el Tribunal Constitucional- ello ocurra. En realidad, el artículo 74 de nuestra carta política sólo permite la delegación de facultades para aprobar materia tributaria (y eventualmente impuestos con sus elementos) vía decretos legislativos. Así lo establece expresamente la norma suprema.

De manera tal que lo contrario a nuestro criterio vulnera el principio de reserva de ley, habiendo existido un silencio cómplice de sectores académicos y gremiales que no han manifestado una posición contraria a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional contenidos en diversas sentencias. Ni siquiera esa flexibilización de la reserva de ley está permitido por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

En la propia sentencia del caso EMERGIA vs. Ministerio de Economía y Finanzas se señala que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública–, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones.

Si en la sentencia referida, el colegiado constitucional ha manifestado en el considerando 16 de manera inobjetable: *“Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales”*, no nos explicamos cómo dicho órgano ha planteado la posibilidad de que –mediante ciertos parámetros- si es posible que la Administración fije los elementos de los impuestos, entre ellos las alícuotas, posición que no compartimos.

Menos aún que tampoco se trata de que son los legisladores permiten tal delegación en normas infra legales, cuando la propia norma suprema tampoco les permite a hacerlo.

2.1.8. ¿SE VULNERA LA RESERVA DE LEY CUANDO SE HABILITA AL PODER EJECUTIVO A CREAR IMPUESTOS VÍA DECRETOS LEGISLATIVOS?

El Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia tributaria cuando el Congreso mediante una ley lo ha habilitado.

Esto se encuentra regulado en el artículo 104 de nuestra Carta constitucional y sólo procede por un periodo determinado y sólo respecto de materias previamente establecidas, no pudiendo el Poder Ejecutivo por sí misma ampliar dichas facultades a materias no autorizadas.

Por tanto, al producirse una delegación de facultades debe aprobarse la respectiva ley autorizante, debiendo ella establecer los parámetros pertinentes para que el Poder Ejecutivo fije las alícuotas (entre otros elementos), sujetas luego al examen que debe efectuar el Poder Legislativo de que tales Decretos Legislativos sean concordantes con las disposiciones constitucionales.

Villegas (1984) encontraba un peligro en estas concesiones al Poder Ejecutivo, por ello resaltaba que la delegación debía estar estrictamente limitadas. Así sostuvo:

“Alertamos sobre el peligro de esta tesis. Pensamos que las delegaciones al Poder Ejecutivo deben existir, pero estrictamente delimitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (Hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum) (...).”

Consideramos que este extremo se configura la reserva de ley relativa, por lo que no se vulnera el principio de reserva de ley. Además, que en esta situación:

- a) Los decretos legislativos son normas con rango de ley, lo cual se colige de los artículos 79, 104 y 200 numeral 4 de la Carta Política.
- b) El artículo 104 indica que los decretos legislativos aprobados están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.
- c) Una vez aprobado en seno del Poder Ejecutivo los decretos legislativos, el Congreso tiene la obligación de pronunciarse sobre su constitucionalidad, pues el Presidente de la República debe darle cuenta de cada decreto legislativo aprobado.

Es decir, el Congreso de la República si bien delega facultades al Poder Ejecutivo, empero no pierde el control sobre las materias delegadas. Sigue ejerciendo una labor tuitiva, de protección, de identificación con el texto constitucional.

Ahora bien, si consideramos que se vulnera la reserva de ley cuando el Ejecutivo aprueba un decreto legislativo y autoriza al Ministro de Economía a aprobar la alícuota de los impuestos en un decreto supremo. Creemos que no es este el espíritu del constituyente, sino más bien que sea tal norma (el decreto legislativo el que en todo caso se ocupe de tal elemento) y no mediante un decreto supremo el mismo órgano recaudador. Pero, como esto no está prohibido en la Carta Política, se aduce que sí se puede permitir, posición con la que nosotros discrepamos.

Distinto es el caso, por cierto, que un reglamento de un decreto legislativo pueda referirse a la alícuota de un impuesto (sin crearla o determinarla), pero sin alterar lo prescrito en la norma principal (decreto legislativo).

III MÉTODO

3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN.

La investigación fue de tipo aplicada, deductivo, de carácter explicativo y crítico y no experimental porque busco el conocimiento por el mismo, más allá de sus aplicaciones prácticas. Su objetivo consistió en ampliar y profundizar cada vez el saber de la realidad y su fin fue obtener generalizaciones cada vez mayores (hipótesis, leyes, teorías, etc.).

En esta razón, hemos analizado los principios de legalidad y de reserva de ley como uno de los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico tributario, su importancia y hasta donde puede flexibilizarse, y dentro de esta óptica si resulta factible habilitar al Poder Ejecutivo para que fije las alícuotas de los impuestos por norma infra legal -considerando lo dispuesto en nuestra Constitución y el Código Tributario- y si así se vulnera o no el principio de reserva de ley y el de la seguridad jurídica.

La investigación fue de nivel descriptivo dado que sirvió para identificar las principales características del problema de investigación y describir en forma detallada las instituciones jurídico-tributarias necesarias para sostener la importancia del principio de reserva de ley.

La investigación también fue explicativa por cuanto presentó un problema actual de orden constitucional-tributario que no ha sido del todo abordado a nivel académico ni legislativo dado que se ha consagrado la habilitación al Poder Ejecutivo para fijar las alícuotas de los impuestos sin observar *in strictu* lo dispuesto en nuestro marco constitucional tributario.

3.2 POBLACIÓN Y MUESTRA.

La población estuvo conformada por 50 abogados especialistas en materia tributaria.

Para definir el tamaño de la muestra se ha utilizado el método probabilístico y aplicado la fórmula generalmente aceptada para poblaciones menores de 100,000 personas.

$$n = \frac{(p.q.)Z^2 .N}{(EE)^2 (N - 1) + (p.q)Z^2}$$

Donde:

n : Es el tamaño de la muestra que se consideró para el trabajo de campo. Fue la variable que se determinó.

p,q: Represento la probabilidad de la población de estar no incluidas en la muestra. Se asumió que p y q tiene el valor de 0.5 cada uno.

Z: Represento las unidades de desviación estándar con una probabilidad de error de 0.05, lo que equivale a un intervalo de confianza de 95 % en la estimación de la muestra, por tanto el valor de Z fue igual a 1.96.

N: Fue el total de la población. Son aquellas personas que dieron información valiosa para la investigación.

EE: Represento el error estándar de la estimación, que debe ser 9.99 % o menos. En este caso se consideró 5 %.

Aplicando la fórmula, obtuvimos:

$$n = \frac{57 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{(57 - 1) \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}$$

n = 50.

3.3 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Una definición operacional constituye el conjunto de procedimientos que describe las actividades que se debe realizar para medir las variables. En este sentido tenemos:

HIPÓTESIS	VARIABLES/ DIMENSIONES	INDICADORES	MEDICIÓN	RELACIÓN
H. PRINCIPAL	a) V. INDEPENDIENTE X. Principio de reserva de ley.	Texto constitucional	Alto Medio Bajo	X-Y-Z X.1 – Y.1 – Z X.2. – Y.2 – Z X.3 – Y.3 – Z
	b) V. DEPENDIENTE Y. Fijación de las alícuotas de los impuestos.	Mecanismo de aprobación	Alto Medio Bajo	
1RA. H. SECUNDARIA	a) V. INDEPENDIENTE X.1 Posición del Tribunal Constitucional.	Tribunal Constitucional	Alto Medio Bajo	
	b) V. DEPENDIENTE Y.1 Fijación de las alícuotas de los impuestos.	Mecanismo de aprobación	Alto Medio Bajo	
2DA. H. SECUNDARIA	a) V. INDEPENDIENTE X.2 Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.	Regulación de las alícuotas	Alto Medio Bajo	
	b) V. DEPENDIENTE Y.2 Fijación de las alícuotas de los impuestos.	Mecanismo de aprobación	Alto Medio Bajo	
3RA. H. SECUNDARIA	a) V. INDEPENDIENTE X.3 Seguridad jurídica.	Derecho a la seguridad jurídica	Alto Medio Bajo	
	b) V. DEPENDIENTE Y.3 Fijación de las alícuotas de los impuestos.	Mecanismo de aprobación	Alto Medio Bajo	
	VARIABLE INTERVINIENTE Z. Norma infra legal			

3.4 INSTRUMENTOS:

- a) **Fichas bibliográficas.-** Se emplearon las fichas bibliográficas para tomar anotaciones de opiniones doctrinarias vertidas en libros, textos, revistas, normas y de toda fuente de información que resulto necesaria a la investigación tanto de autores nacionales como internacionales.

Así la identificamos y agrupamos en mérito a la temática desarrollada y por autor.

- b) **Guías de análisis documental.-** El análisis documental no es más que la actividad que implica en seleccionar las ideas más importantes y relevantes de un documento para considerar su contenido. Es decir, se trata de recuperar la información valiosa contenida en él. En esta línea de pensamiento, hemos utilizado estas guías como hoja de ruta a fin de disponer de la información que realmente se consideró en la investigación.
- c) **Ficha de encuesta o cuestionario.-** Es el formato que contiene las diversas preguntas de carácter cerrado sobre el tema de la investigación que se formuló a personas versadas en el tema de la investigación.

El carácter cerrado de las preguntas fue por el poco tiempo que disponen los encuestados para responder las interrogantes, sin que por ello pierda su finalidad.

La finalidad de la ficha de encuesta o cuestionario fue conocer directamente las apreciaciones y/u opiniones de los encuestados para luego ser debidamente analizadas en función a los objetivos de la tesis.

3.5 PROCEDIMIENTOS.

3.5.1. Recopilación de datos.

- a) **Acopio de información.**- Para fines de la investigación agrupamos información efectuando una selectiva revisión bibliográfica de textos jurídicos, de la normatividad legal vigente (Constitución, leyes, decretos supremos u otros) y de casuística desarrollada por el Tribunal Constitucional.

En esta razón revisamos diversos textos relacionados al Derecho Tributario, revistas jurídicas, artículos y jurisprudencias, habiendo recurrido a nuestra biblioteca personal así como de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres y de la Universidad César Vallejo (filial Lima norte).

- b) **Análisis documentaria-legal.**- Empleamos esta técnica para evaluar la relevancia de la información doctrinaria y jurisprudencial. Es decir, las opiniones de los doctrinarios, el análisis del marco constitucional y legal y la posición adoptada por el Tribunal Constitucional en las sentencias expedidas sobre materia constitucional-tributario, tratando que nuestro análisis sea siempre jurídico y crítico.
- c) **Encuestas.**- Las encuestas las aplicamos al componente humano de la muestra para obtener sus respuestas respecto al tema materia de investigación.

3.5.2. PROCESAMIENTO DE DATOS.

- a) **Ordenamiento y clasificación.**- Aplicamos esta técnica para tratar la información seleccionada en forma ordenada, cualitativa y cuantitativa en función de los temas establecidos en el índice de la tesis. Esto nos permitió ubicar las citas bibliográficas con orden partiendo de temas generales a los específicos.

- b) Registro manual.-** Recurrimos a esta otra técnica para digitar la información de las diferentes fuentes sobre la aplicación del principio de reserva de ley y la fijación de las tasas de los impuestos por normas de inferior jerarquía a una ley.

En esta digitación fuimos cuidadosos al concatenar cada párrafo con otro, así como mantuvimos los conectores respectivos para mantener la debida concordancia y presentar una tesis debidamente redactada en cuanto a la línea de pensamiento que guio nuestra investigación.

- c) Proceso computarizado con SPSS.-** Esta técnica fue utilizada para procesar las respuestas.

3.6 ANÁLISIS DE DATOS.

En el desarrollo de la investigación aplicamos las siguientes técnicas de análisis:

- a) Análisis documental.-** Esta técnica permitió conocer, comprender, analizar e interpretar normas y doctrina sobre Derecho Constitucional y Tributario tanto nacional como extranjera, normas y jurisprudencia (en este caso las emitidas por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial) sobre el tema materia de investigación.

Por ejemplo, analizamos con sentido crítico el artículo 74 de nuestra Constitución vigente y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario respecto a la aplicación del principio de reserva de ley en materia fiscal y el establecimiento de las alícuotas de los impuestos.

- b) Conciliación de datos.-** Esta técnica permitió comparar datos (respuestas) obtenidas de las encuestas, conciliarlas entre sí y obtener conclusiones que confirmaran nuestras hipótesis.

- c) Tabulación de cuadros.-** Emplear esta técnica fue provechoso para presentar la información cuantitativa sobre el resultado de las encuestas.

- d) Comprensión de gráficos.-** Utilizamos esta técnica para presentar gráficos que sirvieran para presentar el resultado de las encuestas, como puede apreciarse respecto del artículo 61 del TUO de la Ley del IGV e ISC sobre los parámetros mínimos y máximos en base a los cuales pueden fijarse las tasas de estos impuestos.

IV. RESULTADOS

4.1 CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS.

Para llevar a cabo la contrastación de las hipótesis que se ha considerado en la investigación, un primer aspecto fue tener en cuenta dos tipos de hipótesis: la hipótesis alternativa y la hipótesis nula. En consecuencia, identificamos como estas hipótesis las siguientes:

a) Hipótesis nula (que va con 0):

H0: El principio de reserva de ley **NO** es incompatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal.

b) Hipótesis alternativa:

H1: El principio de reserva de ley es incompatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal.

ESPECIFICACIÓN DE LA CONTRASTACIÓN ESTADÍSTICA:

- 1) La hipótesis estadística de la investigación es una afirmación respecto a las características de las variables de la investigación.
- 2) Contrastar una hipótesis no es otra cosa que comparar las predicciones realizadas por el investigador con la realidad observada en el trabajo de campo.
- 3) Si dentro del margen de error tomado en la investigación que se ha admitido arroja 5.00 % hay coincidencia, se acepta la hipótesis y en caso contrario se rechaza.
- 4) Lo anterior es el criterio fundamental para la contrastación de toda investigación contrastada con este modelo.

- 5) Este es un criterio generalmente aceptado en todos los medios académicos y científicos de gran parte del mundo.
- 6) Por otro lado, existen muchos métodos para contrastar las hipótesis. Algunos con fórmulas sofisticadas y otros que utilizan modernos programas informáticos. Todos de una u otra forma explican la forma cómo es posible confirmar una hipótesis de investigación.
- 7) Para contrastar las hipótesis es necesario disponer de los datos de la variable dependiente y de la independiente.
- 8) En una investigación todo circula en base a las variables y sus correspondientes indicadores.
- 9) La variable independiente es **PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY** y la variable dependiente es **ALÍCUOTA DE LOS IMPUESTOS**.

Los resultados de la tabla de estadísticos conforme a los resultados de la encuesta son:

DATOS ESTADÍSTICOS		VARIABLE INDEPENDIENTE: PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.	VARIABLE DEPENDIENTE: FIJACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE LOS IMPUESTOS.
Muestra	Válidos	50	50
	Pérdidos	000	000
Media.		90.53 %	90.66 %
Desviación típica.		3.58 %	3.12 %

ANÁLISIS:

- a) La media de la variable independiente es 90.53 %.
- b) En cambio la media de la variable dependiente es 90.66 %.
- c) Lo que indica un buen promedio para ambas variables, siendo mejor para la variable dependiente, que es la que se busca solucionar, lo cual apoya el modelo de investigación llevado a cabo.
- d) La desviación típica mide el grado de desviación de los valores en relación con el valor promedio.
- e) La desviación típica es 3.58 % para la variable independiente y para la variable dependiente es 3.12 %.
- f) Lo que acredita que hay alta concentración en los resultados obtenidos; siendo mejor dicha concentración en la variable dependiente, lo que favorece al modelo de investigación seguido.
- g) En efecto, esto amerita la intención de la investigación que fue comprobar cómo se afecta la fijación de las alícuotas de los impuestos si esto ocurre mediante normas infra legales afectando de esta forma la reserva de ley.

4.2 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN.

Los análisis e interpretación se refieren a las respuestas de las encuestas realizadas, las que se exponen en el orden en que se formularon.

Se añaden los cuadros en que expresan los porcentajes de las respuestas afirmativas y negativas, sin manipulación alguna.

PREGUNTA Nº 1:

¿Considera que el principio de reserva de ley en materia tributaria es un principio rector de nuestro sistema tributario?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	45	90 %
NO	5	10 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 90 % de los encuestados respondieron que el principio de reserva de ley si es un principio rector de nuestro sistema tributario, como en realidad lo es de todo ordenamiento jurídico tributario. De ahí su importancia de que sea regulado por una norma de la jerarquía de la norma fundamental. Además que su observancia merece darse tanto en lo formal como en cuanto al contenido de la norma por la que se crean tributos, como es fijar ella los elementos cualitativos y cuantitativos.

Llama la atención que un 10 % de los profesionales encuestados no le reconozca tal posición, quizás debido a su confusión a nivel doctrinario con el principio de legalidad, que es otro principio que fluye de lo expuesto en el artículo 74 de nuestra carta magna.

PREGUNTA Nº 2:

¿Considera que el elemento denominado “alícuota” en el caso de los impuestos, debe ser cubierto por el principio de reserva de ley, es decir debe ser establecido por la ley que crea el tributo?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	38	76 %
NO	12	24 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 76 % de los encuestados respondieron que la alícuota, que es un elemento cuantitativo de los impuestos, debe ser cubierto por la reserva de ley, frente a un 24 % que respondió no.

PREGUNTA Nº 3:

¿Genera seguridad jurídica que el elemento “alícuota” de los impuestos sea aprobado mediante ley?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	40	80 %
NO	10	20 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 80% de los encuestados respondieron que sí, incrementándose el porcentaje del cuadro anterior. Un 20 % considero que no.

PREGUNTA Nº 4:

¿Es congruente con el principio de reserva de ley que el Congreso de la República delegue facultades legislativas al Poder Ejecutivo para establecer las alícuotas de los impuestos al crearlos?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	46	92 %
NO	4	8 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

Un categórico 92 % no encuentra problema alguno en que se delegue al Poder Ejecutivo la facultad para aprobar las alícuotas de los impuestos, siendo esto concordante con nuestro marco constitucional. El 8 % restante respondió lo contrario.

PREGUNTA Nº 5:

¿Considera que el artículo 74 de nuestra Constitución Política faculta que las alícuotas de los impuestos sean aprobados por normas de inferior jerarquía a las leyes?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	8	16 %
NO	42	84 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 84 % de los encuestados respondieron que el artículo 74 de nuestra Carta Política no faculta a aprobar las alícuotas de los impuestos mediante normas infra legales, en tanto que un 16 % señalaron que sí.

PREGUNTA Nº 6:

¿Cuándo el Poder Ejecutivo, en virtud de la delegación de facultades, faculta al Ministro de Economía a aprobar las alícuotas de los impuestos por Decretos Supremos, se contraviene al artículo 74 de la norma fundamental?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	42	84 %
NO	8	16 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 84 % de los encuestados respondieron que sí, mientras que el 16 % restante manifestó que no. Creemos, que los que respondieron no, que equivale a un 16 %, aún no internalizan una debida observancia del principio de reserva de ley en materia tributaria. En todo caso, el hecho de que el propio Poder Ejecutivo delegue a su Ministro del ramo (Economía y Finanzas) a dictar decretos supremos para regular las alícuotas de los impuestos, por más autorización que ostente del Congreso, implica una vulneración de la reserva de ley.

PREGUNTA N° 7:

¿Es válido que en vías de interpretación del artículo 74 de la Constitución Política, se concluya que se puede aprobar las alícuotas de los impuestos por normas infra legales?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	5	10 %
NO	45	90 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 90 % de los encuestados respondieron que no era factible tal interpretación, lo que es un porcentaje mayor al 84 % de la pregunta 5 con el que se relaciona la pregunta y sólo un 10 % respondió que sí.

PREGUNTA N° 8:

¿La posición favorable del Tribunal Constitucional respecto a la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas infra legales, realmente es congruente con la Constitución?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	9	18 %
NO	41	82 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 82% de los encuestados respondieron que no. Posición que compartimos pues la norma no precisa que mediante decretos supremos se deban aprobar las alícuotas de los impuestos. Es un tema de Derecho Público que requiere –en todo caso- una autorización expresa. Ciertamente no toda interpretación es válida.

El 18 % restante opino que si hay congruencia, quizás debido a que se identifica al Tribunal Constitucional como el órgano que interpreta a la Constitución, sin embargo no debe pasarse por alto que siendo el Poder que recauda y efectúa el gasto público resulta peligroso para los intereses de los contribuyentes que sea él el que fije la alícuota que ha de recaudar.

PREGUNTA N° 9:

¿Considera que se vulnera la reserva de ley cuando el Tribunal Constitucional señala que es factible aprobar las alícuotas de los impuestos, sólo si se hace bajo ciertos parámetros previamente establecidos en la ley?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	38	76 %
NO	12	24 %
TOTAL	50	100%

Interpretación:

El 76 % de los profesionales que fueron encuestados respondieron afirmativamente ante un 24 % que señaló no.

Mayoritariamente, se considera que a pesar de fijarse parámetros se vulnera el principio de reserva de ley que es el que debe imperar en toda la extensión de la palabra.

PREGUNTA N° 10:

¿La aprobación de las alícuotas de los impuestos mediante normas infra legales es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	5	10 %
NO	45	90 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 90% de los encuestados respondieron que la aprobación de las alícuotas mediante normas *infra legales* no son congruentes con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Un 10 % respondió que sí.

PREGUNTA N° 11:

¿Favorece al interés recaudatorio del fisco que las alícuotas de los impuestos sean aprobadas por normas infra legales en vía de reglamentación o en forma singular?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	42	84 %
NO	8	16 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 84% de las personas encuestas respondió que sí, mientras que el 16 % restante afirmó que no.

PREGUNTA Nº 12:

¿Considera que la posición asumida por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial para permitir la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas infra legales, se ha debido a la generalidad con que el artículo 74 de la Constitución se ha ocupado del principio de reserva de ley?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	45	90 %
NO	5	10 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación:

El 90 % respondió sí. El 10 % restante de los encuestados precisó que no.

PREGUNTA N° 13:

¿Considera que por seguridad jurídica debe modificarse el artículo 74 de la Constitución Política en el sentido de prohibir la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas infra legales?

	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	40	80 %
NO	12	20 %
TOTAL	50	100 %

Interpretación

El 80% de los encuestados opinó que sí mientras el 20 % señaló que no. De este porcentaje seis añadieron que sería necesario sólo una ley de desarrollo constitucional.

V. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1 DISCUSIÓN.

En la presente investigación se procedió a analizar la información recogida de las respuestas a las encuestas cuyas preguntas fueron absueltas por profesionales del Derecho con desempeño en materias relacionadas a la tributación.

Reconocieron en un 90 % la importancia del principio de reserva de ley en el sistema tributario frente a un ínfimo 10 % que respondió lo contrario. En efecto, la reserva de ley es un principio fundamental del sistema tributario pues sin ley no hay tributo. Pensamos, respecto del 10 % que respondieron que “no” debido a su confusión con el principio de legalidad. Claro está que el principio de reserva de ley no es el único de los que inspiraron a los constituyentes como principios garantistas de los derechos de los contribuyentes frente a la imposición fiscal.

Respecto a si la “alícuota” de los impuestos debía ser alcanzada por la reserva de ley un 76 % respondió que sí. Posición que compartimos dado que los impuestos y sus elementos, no sólo la alícuota, deben ser establecidos por ley o por norma con rango de ley. La fijación de la alícuota debe fijarse por aquellos que representan a los ciudadanos (contribuyentes) que son los congresistas. Es una forma indirecta pero democrática de que sus representantes decidan fijar determinada alícuota o tasa. De esta forma se aleja al ente recaudador (fisco) de la posibilidad de fijar ella tales tasas, pues podría existir un afán de recaudar más allá de lo que se estima proporcional a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En relación a si genera seguridad jurídica que las alícuotas de los impuestos sean aprobadas por ley, el 80 % de los encuestados respondió que sí. No podía ser de otra forma. El hecho que sean los propios representantes de los que han de asumir las obligaciones tributarias los que definan las tasas es incuestionable. Nadie podría luego cuestionar las alícuotas fijadas.

Por otro lado, al contestar la pregunta cuatro un 92 % estuvo de acuerdo con que se delegue facultades legislativas al Poder Ejecutivo para fijar las alícuotas mediante Decretos Legislativos que son normas con rango de ley. Este caso sería la excepción que excluye a normas de inferior jerarquía, pues si bien sería el propio Poder Ejecutivo el que fije las alícuotas, sin embargo por la propia regulación que otorga la Constitución sobre los decretos legislativos se asegura un control posterior respecto a su constitucionalidad en manos del propio Congreso. En otras palabras, aprobar decretos legislativos es una decisión colegiada del gabinete en pleno, no únicamente del Ministro de Economía y Finanzas, y se halla sujeta a un control por parte del propio órgano legislativo el que podría derogarlo directamente, sin necesidad de acudir al Poder Judicial, como ocurre con los decretos contrarios a la Constitución en cuyo caso habría que acudir al Poder Judicial.

Respecto a la quinta pregunta sobre si el artículo 74 de la Constitución permite que se apruebe las alícuotas de los impuestos por norma infra legal, un 74 % respondió que no. En efecto, el artículo mencionado es claro cuando indica que los tributos (salvo las tasas, con lo cual al señalar “tributos” nos referimos a los impuestos y contribuciones) se crean por ley o decreto legislativo. No indica expresamente dicho artículo que puede aprobarse las tasas de los impuestos por decretos supremos o en vía reglamentaria. Es cierto que tampoco lo prohíbe, pero en un tema de derecho público debe estarse a lo que textualmente prescribe la norma.

Asimismo, estamos de acuerdo con el 84 % de los encuestados que respondió que no a la pregunta sexta respecto a que si el Poder Ejecutivo puede delegar al Ministro de Economía y Finanzas a aprobar las alícuotas de los impuestos, cuando el Congreso le ha otorgado facultades legislativas. Precisamente, es el Congreso el titular de la actividad legislativa, entonces mal haría el Poder Ejecutivo a auto delegarse, en este caso al Ministro de Economía y Finanzas a aprobar el elemento “alícuota de los impuestos”. En un sistema con división de poderes, hacer esto sería una errónea señal y una atribución del Poder Ejecutivo que no está permitida por la Constitución.

Por otro lado, un categórico 90 % respondió que no debe interpretarse el artículo 74 de la Constitución en el sentido que permite la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas de inferior jerarquía a la ley. Si bien, es competencia del Tribunal Constitucional interpretar las normas constitucionales, creemos que en este caso la redacción del artículo 74 no es oscura o de dudosa aplicación como para interpretarla de manera incluso extensiva. La norma es clara, entendible y precisa cuando indica que los tributos (impuestos y contribuciones) se crean por ley o norma con rango de ley. Lo cual incide en los elementos de los impuestos, como lo son las alícuotas.

En atención, a la pregunta octava, los encuestados en un 82 % manifestaron que la posición favorable del Tribunal Constitucional para que se aprueben las alícuotas de los impuestos por normas infra legales, no es congruente con la Constitución. Estamos satisfechos con esta participación, pues, en efecto no se colige de nuestra Constitución tal autorización. Es más, ni el propio Tribunal Constitucional ha opinado en las diversas sentencias emitidas sobre el tema, sobre qué bases conceptuales y legales se asienta su pronunciamiento.

Ni siquiera en base a parámetros como el propio colegiado constitucional ha señalado en sus sentencias porque tampoco lo expresa así el artículo 74 de nuestra carta constitucional, por ello un 76 % respondió que no es factible –en esa situación– la fijación de las alícuotas por normas infra legales.

Se añade a esto, que el 90 % haya precisado que no es congruente tal aprobación con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que refiere que sólo por ley o decreto legislativo se debe fijar el elemento alícuota de los impuestos, y no mediante norma reglamentaria o decreto supremo. El texto del literal a) a que nos referimos si bien no tiene mayor jerarquía que el artículo 74 de la Constitución, sin embargo en un análisis sistemático de las normas, encontramos que tampoco se repelen, por lo que ambas configuran la reserva de ley.

Asimismo, un 84 % tiene la percepción de que el afán de aprobar las tasas de los impuestos por decretos supremos, esto es por parte del Ministerio de Economía y Finanzas (Poder Ejecutivo) responde a un interés recaudatorio. Bien podría el Presidente de la República presentar al Parlamento el proyecto de ley pertinente incluyendo el elemento cuantitativo (tasa o alícuota), pero finalmente a quien corresponde su aprobación o no es al Congreso, en claro sometimiento a la reserva de ley consagrada en el artículo 74 de nuestra norma fundamental.

En esta misma línea, un 90 % de los encuestados –al responder la pregunta doce– considera que la posición del Tribunal Constitucional e incluso del Poder Judicial, obedece a la generalidad con que el artículo 74 constitucional se ocupa de la reserva de ley. Claro, los constituyentes de 1993, expresamente no establecieron los elementos de los impuestos sometidos a la reserva de ley. Pero tampoco autorizaron a que se regulen por normas infra legales; de ahí que el 80 % de los profesionales encuestados estima también que resulta necesario modificar dicho artículo 74, posición que compartimos plenamente.

VI. CONCLUSIONES.

Formulamos las siguientes conclusiones:

PRIMERA

El poder tributario es la soberana facultad del Estado para crear tributos (impuestos, contribuciones y tasas), cuya recaudación le servirá a la hacienda pública para financiar el gasto público o los servicios que presta en beneficio de la comunidad. Este poder se ejercita conforme al marco diseñado en la Constitución Política que ha fijado que este poder se ejercita para crear, modificar o derogar tributos y para conceder exoneraciones tributarias. Además, se ha establecido que el Congreso de la República aprueba los impuestos y contribuciones mediante ley, pudiendo delegar facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, amén de que las tasas y aranceles se aprueban por decretos supremos, en tanto que los Gobiernos Regionales y Locales están facultados a crear contribuciones y tasas mediante Ordenanzas.

SEGUNDA

En los ordenamientos constitucionales se ha considerado que el poder tributario no debe ser ejercido arbitraria ni antojadizamente en perjuicio de los deudores tributarios, sino que debe responder a los límites que el propio sistema constitucional ha impuesto. Por lo cual, en los artículos 74 y 79 de nuestra Carta Política se han consagrado principios de observancia obligatoria que guían la imposición tributaria y a la cual quedan sometidas todos los órganos del Estado en el quehacer impositivo.

TERCERA

Dentro de estos principios tributarios -que no se agotan con lo prescrito a nivel constitucional- existen los principios de legalidad y de reserva de ley, que son pilares fundamentales en los que se sostiene el sistema fiscal. Y si bien no han sido definidos en la norma suprema, la doctrina y los órganos jurisdiccionales en sendas sentencias, como hemos expuesto en el marco teórico de la presente tesis, lo han hecho.

Así, el primero es el sometimiento de la Administración a la ley y antes que ella a la Constitución. Por tanto todo acto de naturaleza tributaria debe sustentarse en ellas. El segundo, resulta más específico, significa que los tributos se crean por ley (salvo las tasas y aranceles a nivel del gobierno central y tasas y contribuciones a nivel de los gobiernos sub nacionales como son los regionales y locales).

CUARTO

La doctrina se ha encargado de identificar a la reserva de ley como absoluta y relativa. Así es absoluta cuando sólo por ley se crean los impuestos sin que se admita delegación alguna a otro órgano estatal y es relativa cuando se permite que los tributos sean aprobados por otro órgano ajeno al Congreso de la República. En relación a los impuestos entonces la reserva de ley es relativa cuando se habilita al Poder Ejecutivo a crearlos mediante decretos legislativos.

QUINTO

Al crearse los impuestos por ley o por decretos legislativos, estas normas deben ocuparse de sus elementos configuradores, es decir de aquellos aspectos nucleares que le dan plena eficacia, sin los cuales no sería legítima la exigencia de su pago. Estos elementos son el sujeto acreedor, el sujeto pasivo de la obligación, el hecho imponible o gravable, la base imponible y la alícuota. Esto es lo que la

doctrina ha identificado como la reserva de ley **horizontal**. Es decir, los elementos de los impuestos que son cubiertos por el mismo principio. Y es **vertical** cuando la norma por la que se crean los impuestos (ley o decreto legislativo) autoriza a que algún elemento sea regulado por normas reglamentarias o singulares como son los decretos supremos.

SEXTO

Nuestra Constitución Política no ha establecido los elementos de los impuestos que deben ser cubiertos por el principio de reserva de ley, pero si fija que los tributos (impuestos y contribuciones) se aprueban por ley o decreto legislativo. En consecuencia, la intención del constituyente fue que los impuestos se aprueben por ley y no por norma infra legal. De esta forma, **SE CONFIRMA NUESTRA HIPÓTESIS GENERAL**: El principio de reserva de ley es incompatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal.

SÉTIMO

Nuestro Tribunal Constitucional, en sendas sentencias, siguiendo a doctrina y al Tribunal Constitucional español ha precisado que la reserva de ley es relativa pues el Congreso mediante ley puede autorizar la regulación de algunos elementos de los impuestos (básicamente la fijación de las alícuotas de los impuestos) al Poder Ejecutivo, vía decreto supremo, y bajo ciertos parámetros establecidos en la ley autorizante, lo que a nuestro criterio vulnera la reserva de ley pues en materia de Derecho Público para “hacer algo o conceder determinada facultad”, ella debe estar expresamente establecida en la norma respectiva.

Sin embargo, esta habilitación por parte del legislador al Poder Ejecutivo no está expresamente establecido en la Constitución que nos rige, salvo en lo concerniente a los decretos legislativos, pero no a decretos supremos (norma *infra legal*). En esta razón, **SE CONFIRMA NUESTRA PRIMERA HIPÓTESIS SECUNDARIA**: Los

argumentos del Tribunal Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal, no tiene concordancia con lo dispuesto en el artículo 74 de nuestra Constitución y por ello contraviene el principio de reserva de ley.

OCTAVO

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario -aprobado por D.S. N° 133-2013-EF- indica que sólo por ley o decreto legislativo se aprueban las alícuotas de los impuestos, no pudiendo éstas crearse por decreto supremo (norma infra legal). En esta línea de pensamiento, **SE CONFIRMA NUESTRA SEGUNDA HIPÓTESIS SECUNDARIA**: La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal no es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

NOVENO

Nuestra Constitución Política tampoco ha establecido que el Poder Ejecutivo cuando apruebe decretos legislativos por los cuales crea impuestos, pueda autorizar al Ministro de Economía y Finanzas a aprobar las alícuotas de los mismos, como en efecto ha sucedido en nuestro país. Consideramos que hacerlo vulnera también el principio de reserva de ley.

DÉCIMO

La reserva de ley es un principio que otorga certeza y seguridad jurídica y como tal debe ejercerse en estricta concordancia con lo prescrito en el artículo 74 de nuestra Carta política y no que, en vías de interpretación de ella, se permita delegar el establecimiento de la alícuotas de los impuestos (elemento cuantitativo) al mismo órgano encargado de la recaudación tributaria como es el Poder Ejecutivo (Administración Tributaria), siempre ávida de recaudar más ingresos. Por tanto, el

Poder Ejecutivo ha empleado la figura de la norma infra legal para aprobar las tasas de los impuestos sólo para favorecer el interés recaudatorio de la Administración Tributaria, lo cual afecta la seguridad jurídica. Con lo cual **SE CONFIRMA NUESTRA TERCERA HIPÓTESIS SECUNDARIA.**

VII. RECOMENDACIONES.

- a) Recomendamos a los integrantes de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Jurisdiccional el respeto escrupuloso a lo dispuesto en el artículo 74 de nuestra Carta Constitucional y al texto contenido en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, respecto al principio de reserva de ley en materia tributaria al indicar que los tributos (salvo las tasas) se aprueban por ley o por decreto legislativo, entendiéndose como uno de sus elementos a ser establecida también por ley a las alícuotas.
- b) Recomendamos a los integrantes del Tribunal Constitucional al resolver procesos de carácter constitucional tributario en los que se cuestione la exigencia de pago de alícuotas de impuestos aprobadas por normas *infra legales*, como los decretos supremos, a considerar que el artículo 74 de la Constitución no autoriza a aprobar las alícuotas de los impuestos por tales normas, ni siquiera mediante delegación por ley. Tampoco a que el Poder Ejecutivo, vía decreto legislativo, autorice al Ministro de Economía y Finanzas a aprobar las alícuotas mediante decreto supremo. Lo contrario vulnera la reserva de ley.
- c) Planteamos que mediante decretos legislativos, previa delegación legislativa por el Congreso, puede el Poder Ejecutivo fijar las alícuotas de los impuestos, al constituir normas con rango de ley.
- d) Planteamos la modificación del artículo 74 de nuestra Constitución Política a fin que, en respeto del principio universal de reserva de ley en materia tributaria, se establezca la imposibilidad de aprobar las alícuotas de los impuestos por normas *infra legales*.

VIII. REFERENCIAS.

- Casás, J. (2003). “Principios Jurídicos de la Tributación”, en *Tratado de Tributación* Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Argentina.
- Cubero, A. (2001). “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria” en *Derecho Financiero Constitucional*, Universidad Internacional de Andalucía y Civitas, Madrid.
- De La Garza, S. (1996). *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa S.A., vigésima séptima edición.
- Gamba, C. (2002). “Reserva de ley y obligados tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones”, en la IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima.
- Gamba, C. (2008). “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Editora Palestra. Lima.
- González, E. (1992). “El Principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) e Instituto Cultural Domecq (México).
- González, E. y Pérez de Ayala, J. (1994). *Derecho Tributario I*, España, Ediciones Plaza Universitaria.

- Giuliani, C. (1997). *Derecho Financiero, Volumen I*, Argentina, Ediciones Depalma.
- Malvarez, L. (2001). “La función tributaria en el marco del estado social y democrático de derecho”, en *Derecho Financiero Constitucional*, Universidad Internacional de Andalucía y Civitas, Madrid.
- Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López (1987), *Curso de Derecho Financiero*, 8va. Edición, Madrid: Tecnos.
- Martín Queralt, J. (2005). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, décima sexta edición.
- Massone, P. (1975). *Principios de Derecho Tributario*, Valparaíso, Editorial Edeval.
- Medrano, H. (1991). *Derecho Tributario. Temas*. Artes Gráfico Espino, Lima.
- Montaño, C. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa Neri (Coordinadora), *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, México, Universidad de Guadalajara, 2004.
- Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, Octava edición, Madrid.
- Plazas, M. (2000). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo I, Derecho Tributario, Bogotá, Editorial Temis S.A.
- Rodríguez, R. (1983). *Derecho Fiscal*, México, Editorial Harla.
- Rosembuj, T. (1975). *El Hecho de Contribuir*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, BB.AA.

Uckmar, V. (2002). *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Colombia, Editorial Temis S.A.

Venzianni, A. (2016), *Los principios rectores del derecho penal tributario. Un análisis de la perspectiva del Estado Social de Derecho*. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 74, Año 53, Bogotá.

Villalobos, M. (19923). “El Principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) e Instituto Cultural Domecq (México).

Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires.

Páginas web:

www.tc.gob.pe

www.pj.gob.pe

www.mef.gob.pe

IX. ANEXOS

ANEXO 1 - MATRIZ DE CONSISTENCIA

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	INDICADORES
<p>Problema principal.</p> <p>¿En qué medida el principio de reserva de ley es compatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal?</p>	<p>Objetivo general.</p> <p>Determinar si el principio de reserva de ley es compatible con la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal.</p>	<p>Hipótesis general.</p> <p>El principio de reserva de ley admite algunas habilitaciones legales al Poder Ejecutivo conforme a los fines del modelo de Estado diseñado constitucionalmente.</p>	<p>V. I.</p> <p>Principio de reserva de ley</p> <p>V. D.</p> <p>Fijación de las alícuotas de los impuestos.</p>	<p>Constitución Política.</p> <p>Mecanismo de aprobación</p>
<p>Primer problema específico.</p> <p>¿Los argumentos del Tribunal Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal se sustentan en la Constitución?</p>	<p>Primer objetivo específico.</p> <p>Conocer si los argumentos del T. Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal se sustentan en la Constitución.</p>	<p>Primera hipótesis secundaria.</p> <p>Los argumentos del Tribunal Constitucional a favor de la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal, no tienen sustento constitucional.</p>	<p>V. I.</p> <p>Posición del Tribunal Constitucional.</p> <p>V. D.</p> <p>Fijación de las alícuotas de los impuestos.</p>	<p>Tribunal Constitucional</p> <p>Mecanismo de aprobación</p>
<p>Segundo problema específico.</p> <p>¿La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario?</p>	<p>Segundo objetivo específico.</p> <p>Determinar si la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario</p>	<p>Segunda hipótesis secundaria.</p> <p>La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal no es congruente con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.</p>	<p>V. I.</p> <p>Norma IV del T. P. del Código Tributario.</p> <p>V. D.</p> <p>Fijación de las alícuotas de los impuestos.</p>	<p>Regulación sobre las alícuotas</p> <p>Mecanismo de aprobación</p>
<p>Tercer problema específico.</p> <p>¿La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal, si bien favorece el interés recaudatorio del fisco, afecta a la seguridad jurídica en materia tributaria?</p>	<p>Tercer objetivo específico.</p> <p>Establecer si la aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal afecta la seguridad jurídica en materia tributaria.</p>	<p>Tercera hipótesis secundaria.</p> <p>La aprobación de las alícuotas de los impuestos por norma infra legal, si bien favorece al interés recaudatorio del fisco, afecta a la seguridad jurídica en materia tributaria.</p>	<p>V. I.</p> <p>Seguridad jurídica</p> <p>V. D.</p> <p>Fijación de las alícuotas de los impuestos.</p>	<p>Derecho a la seguridad jurídica</p> <p>Mecanismo de aprobación</p>

ANEXO 2

MODELO DE ENCUESTA

FICHA TÉCNICA DEL INSTRUMENTO A UTILIZAR

“LA RESERVA DE LEY Y LA APROBACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE LOS IMPUESTOS POR NORMA INFRA LEGAL”

- a) Autor : Mag. Daniel Fernando Urquizo Maggia.
- b) Institución : Universidad Nacional Federico Villarreal.
- c) Nivel Académico : Doctorado.
- d) Especialidad : Derecho.
- e) Margen de error asumido : 5 %
- f) N° de encuestados : 50
- g) Lugar de aplicación : Lima – Perú.
- h) Tipo de preguntas : Modelo Likert.
- i) N° de preguntas : 13

Respuestas de la encuesta:

1: Sí.

2: No.

ANEXO 3

CUESTIONARIO UTILIZADO

N°	PREGUNTAS	SI	NO	N/R
1	¿Considera que el principio de reserva de ley en materia tributaria es un principio rector de nuestro sistema tributario?			
2	¿Considera que el elemento denominado “alícuota” en el caso de los impuestos, debe ser cubierto por el principio de reserva de ley, es decir debe ser establecido por la ley que crea el tributo?			
3	¿Genera seguridad jurídica que el elemento “alícuota” de los impuestos sea aprobado mediante ley?			
4	¿Es congruente con el principio de reserva de ley que el Congreso de la República delegue facultades legislativas al Poder Ejecutivo para establecer las alícuotas de los impuestos?			
5	¿Considera que el artículo 74 de nuestra Constitución Política permite que las alícuotas de los impuestos sean aprobados por normas de inferior jerarquía a las leyes?			
6	¿Cuándo el Poder Ejecutivo, en virtud de la delegación de facultades, faculta al Ministro de Economía a aprobar las alícuotas de los impuestos por Decretos Supremos contraviene al artículo 74 de la norma fundamental?			
7	¿Es válido que en vías de interpretación del artículo 74 de la Constitución Política, se concluya que sí es factible aprobar las alícuotas de los impuestos por normas infra legales?			
8	¿La posición favorable del Tribunal Constitucional respecto a la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas infra legales realmente es congruente con la Constitución?			

9	¿Considera que se vulnera la reserva de ley cuando el Tribunal Constitucional señala que es factible aprobar las alícuotas de los impuestos, sólo si se hace bajo ciertos parámetros previamente establecidos en la ley?			
10	¿La aprobación de las alícuotas de los impuestos mediante normas infra legales es congruente con lo dispuesto en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario?			
11	¿Favorece al interés recaudatorio del fisco que las alícuotas de los impuestos sean aprobadas por normas infra legales en vía de reglamentación o en forma singular?			
12	¿Considera que la posición asumida por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial respecto a permitir la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas infra legales, se ha debido a la generalidad con que el artículo 74 de la Constitución se ha ocupado del principio de reserva de ley?			
13	¿Considera que por seguridad jurídica debe modificarse el artículo 74 de la Constitución Política en el sentido de prohibir la aprobación de las alícuotas de los impuestos por normas infra legales?			

ANEXO 4

PROYECTO DE LEY DE REFORMA CONSTITUCIONAL

PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 74 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE PERÚ.

El Congresista de la República _____ en ejercicio de la facultad establecida en el artículo 107º de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 22 literal c) y 75 del Reglamento del Congreso, presenta a consideración del Congreso de la República el siguiente proyecto de Ley:

El Congreso de la República,

Ha dado la siguiente Ley de Reforma Constitucional:

LEY QUE MODIFICA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 74 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

I. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En el artículo 74 de nuestra Constitución Política vigente se consagra el principio de reserva de ley, sin embargo no se ha definido el mismo ni se ha delimitado que materias están comprendidas por ella. La norma sólo precisa que 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.

Asimismo, el primer párrafo del mismo artículo indica 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, sin especificar si los elementos cuantitativos y cualitativos de los tributos (entiéndase impuestos y contribuciones

deben aprobarse por el mismo tipo de ley, como correspondería para ser congruentes con el principio de reserva de ley.

Que, por otro lado en nuestro ordenamiento legal, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (aprobado por el D.S. N° 133-2013-ef) expone que sólo por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.

Que, se ha señalado que esta Norma IV se ha excedido en la regulación de la reserva de ley cuando ni siquiera la Constitución impide que se delegue en el Poder Ejecutivo la posibilidad de fijar las alícuotas de los impuestos, lo que ha dado lugar que mediante ley el Congreso haya delegado en diversas ocasiones facultades legislativas al Poder Ejecutivo para que apruebe las tasas de los impuestos por normas infra legales en vías de reglamentación o en forma singular y sin parámetro alguno, lo que a criterio del Tribunal Constitucional no procedía dado que vulneraba el principio de reserva de ley, por lo que debía establecerse los parámetros bajo los cuales podía el Ejecutivo actuar.

Que, en efecto a fin de ser congruente con el principio de reserva de ley, resulta necesario delimitar el ejercicio del principio de la reserva de ley en la norma constitucional, debiendo ser los elementos de los impuestos creados por el Congreso de la República -como la alícuota- ser creados por ley o por decretos legislativos en caso de delegación, sin que exista la posibilidad de que sean creados por normas infra legales.

Que, en diversos países del continente, se ha consagrado que la alícuota de los impuestos sean establecidos mediante ley, sin remisión alguna a que lo haga el Poder Ejecutivo vía normas infra legales.

II. OBJETO DEL PROYECTO:

El objeto del proyecto de ley es modificar el primer párrafo del artículo 74 de la Constitución Política vigente en concordancia al principio de reserva de ley en materia tributaria, para que los elementos cuantitativos y cualitativos de los tributos denominados impuestos sean aprobados por ley o por decreto legislativo en caso de delegación constitucional únicamente, sin posibilidad que sean regulados por normas infra legales por parte del Poder Ejecutivo.

III. EFECTOS DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL:

El proyecto de ley, una vez aprobado, permitirá que se asegure la cabal aplicación del principio de reserva de ley respecto de la fijación de los elementos de los impuestos, lo que coadyuvará con la seguridad jurídica que debe imperar en el ordenamiento constitucional y jurídico tributario, y se ponga nuestro país a tono con lo regulado en diversos países del continente en el mismo sentido.

IV. ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO:

El presente proyecto de ley no irroga gasto alguno al Estado.

FORMULA LEGAL

Artículo único.- Modificación del primer párrafo del artículo 74 de la Constitución Política de Perú.

Modifícase el primer párrafo del artículo 74 de la Constitución Política de Perú, con el texto siguiente:

“Artículo 74°.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, lo que incluye a sus elementos como **la alícuota**, los que no podrán ser

aprobados por normas infra legales. Salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”. (lo resaltado es nuestro)

Comuníquese al Señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los días del mes de del 2019.

ANEXO 5

SENTENCIAS ANALIZADAS

(En el orden en que fueron revisadas).

N°	SENTENCIAS DE LOS EXPEDIENTES N°s	PARTES	OBJETO
1	Exp. N° 1311-2000-AA/TC.	British American Tobacco South American Ltd. vs. la SUNAT y el MEF.	Se declare inaplicable el D.S. N° 158-99-EF por vulnerar el principio de reserva de ley.
2	Exp. N° 0323-2001-AA/TC.	Negocios Espinoza Eirl. vs. la SUNAT y el MITINCI.	Se declare inaplicable el D.S. N° 095-96-EF.
3	Exp. N° 2762-2002-AA/TC.	British American Tobacco South American Ltd. vs. la SUNAT y el MEF.	Se declare inaplicable el D.S. N° 222-2001-EF.
4	Exp. N° 0042-2004-AI/TC.	Luis Lobatón Donayre vs. El Poder Ejecutivo.	Se declare inconstitucional el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal aprobado por el D. Leg. N° 776.
5	Exp. N° 2689-2004-AA/TC.	EMERGIA s.a. vs. el MEF y la SUNAD.	Se declare inaplicable la Resolución N° 118-01212-2000-002539 y otras expedidas por la demandada.
6	Exp. N° 1837-2009-PA/TC.	Gloria s.a. y Trupal s.a. vs. Sedapal.	Se inaplique el D. Leg. N° 148 y el D.S. N° 008-1982-VI.
7	Exp. N° 02724-2009-PA/TC.	Import y Export Vizcar s.a. vs. el MEF y la SUNAT.	Se inaplique el D.S. N° 093-2005-EF.
8	Exp. N° 01902-2013-AA/TC.	Lima Perúrail s.a. vs. la SUNAT.	Para que se le devuelva el 30 % del Impuesto Selectivo al Consumo en aplicación de la Ley N° 29518.

9	Exp. N° 05114-2018 (sentencia expedida por la 7ma. Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo en la especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros – Proceso de Acción Popular).	Federación de Instituciones Privadas de Educación Superior – FIPES contra el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos y el MEF.	Se declare inconstitucional el numeral 2.2 del artículo 2, el artículo 3 y el numeral 19.2 del artículo 19 del Reglamento de la Ley Universitaria por considerarlos inconstitucionales.
10	Sentencia de Casación N° 13587-2015 emitida por la Sala de Derecho Constitucional el 24 de Noviembre del 2016.	Petróleos del Perú s.a. vs. el Tribunal Fiscal y el MEF.	Se declare la nulidad parcial de la Res. de Intendencia N° 0150140007951 y la RTF 14689-3-2011, así como la nulidad total de la Res. de Intendencia N° 0150140009630 y la RTF 16666-3-2011, entre otras pretensiones al considerar que el artículo 61 del TUO de la Ley del IGV y del Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el D.S. N° 055-99-EF, al permitir que se modifiquen los bienes de los Apéndices III y IV por el D.S. N° 186-2002-EF, vulnera el principio de reserva de ley.
11	Exp. N° 00016-2007-PI/TC.	Colegio de Economistas de Ucayali contra el Poder Ejecutivo.	Se declaren inaplicables los D. Legislativos Nos. 977 y 978 por los que se aprobaron la ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios y que establece la entrega a los Gobiernos Regionales y Locales de la Región Selva y de la Amazonía, para inversión y gasto

			social, del íntegro de los recursos tributarios, respectivamente.
12	Exp. N° 3303-2003-AA/TC.	Dura Gas s.a. vs. Osinerg (hoy Osinergmin).	Se declare inaplicable la Resolución del Consejo Directivo de OSINERG N° 2865-2001-OS-CD que extendió la calidad de sujeto pasivo a la demandante para que asuma el pago de la contribución que por ley las empresas sujetas a control debían pagar al organismo regulador.