

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN MATERIA
TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA OSCILANTE Y RELEVANTE DEL
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DESDE 1996 HASTA EL 30 DE JUNIO DE
2020**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN
DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO CONSTITUCIONAL**

AUTOR

ANTENOR JOSÉ ESCALANTE GONZÁLES

ASESOR

MILAGROS AURORA REVILLA IZQUIERDO

Marzo, 2021

RESUMEN

La presente investigación es relevante y se encuentra plenamente justificada en la medida que el principio de igualdad cobra particular importancia cuando, específicamente, se analiza si el Supremo Intérprete de la Constitución de un país lo respeta al aplicar la ley a través de las sentencias que emite. En el caso del Tribunal Constitucional peruano se plantea como hipótesis que el principio constitucional de igualdad en materia tributaria desde el 24 de junio de 1996 hasta el 30 de junio de 2020 no ha tenido, por parte del Tribunal Constitucional, un desarrollo predecible, congruente, consistente ni coherente. Por ello, se propone como Objetivo principal establecer si el Tribunal Constitucional ha desarrollado de manera predecible, congruente, consistente y coherente, desde el 24 de junio de 1996 hasta el 30 de junio de 2020, el principio constitucional de igualdad en materia tributaria. Como objetivo secundario se considera destacar las oscilaciones manifestadas en criterios disímiles desarrollados y consagrados por el Tribunal Constitucional en casos de relevancia, como investigación exploratoria para un análisis causal jurídico-científico ulterior. Irradia esta investigación la teoría sobre el principio de igualdad en materia tributaria que han desarrollado reconocidos académicos nacionales y extranjeros. La investigación es correlacional, sincrónica, analítica y explicativa, bajo el método de

investigación de análisis-síntesis. Los resultados son los esperados ya que se ha podido establecer que el desarrollo, por parte del Tribunal Constitucional, del principio constitucional de igualdad en materia tributaria desde el 24 de junio de 1996 hasta el 30 de junio de 2020, en sus jurisprudencias relevantes, ha sido oscilante. Finalmente, la conclusión principal es que el principio constitucional de igualdad en materia tributaria desde el 24 de junio de 1996 hasta el 30 de junio de 2020 no ha tenido, por parte del Tribunal Constitucional, un desarrollo predecible, congruente, consistente ni coherente, a tal punto que se han podido aislar varios casos en los cuales, a mi criterio, a través de sus sentencias oscilantes, ha vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

ÍNDICE

	Pág.
Resumen	ii
Índice	iii
Introducción	1
CAPÍTULO I	
EL SURGIMIENTO Y CONSOLIDACIÓN DEL CONSTITUCIONALISMO COMO CONSECUENCIA DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA: NON TAXATION WITHOUT OBLIGATION	6
1.1. Los principios tributarios en los documentos constitucionales de la historia universal Inglaterra y los orígenes del constitucionalismo	7
1.1.1. La Carta Magna	7
1.1.2. El Estatuto del Estatuto de Tallagio Non Concedendo	11
1.1.3. La Petición y concesión de derechos	12
1.1.4. La Declaración de Derechos (The Bills of Wrights) de 1689	13
1.1.5. El surgimiento constitucionalismo en los Estados Unidos de América	15
1.1.5.1. La Declaración de Derechos de Virginia	17
1.1.5.2. La Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América	19
1.1.5.3. La Constitución de los Estados Unidos de América	20

1.1.6. Francia y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano	26
1.2. Los principios tributarios en los documentos constitucionales del Perú	31
1.2.1. La Constitución de Cádiz de 1812	32
1.2.2. Las Bases de la Constitución Peruana del 17 de diciembre de 1822	36
1.2.3. La Constitución de 1823	37
1.2.4. La Constitución de 1826	39
1.2.5. La Constitución de 1828	43
1.2.6. La Constitución de 1834	45
1.2.7. La Constitución de 1839	47
1.2.8. El Estatuto Provisorio de 1855	50
1.2.9. La Constitución de 1856	50
1.2.10. La Constitución de 1860	52
1.2.11. La Constitución de 1867	54
1.2.12. La Constitución de 1920	56
1.2.13. La Constitución de 1933	59
1.2.14. La Constitución de 1979	67

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA 81

2.1. La teoría de los Tributos	81
2.1.2. Los tributos (internos y aranceles)	81
2.1.2.1. ¿Qué es el tributo (interno)?	81
2.1.2.2. La clasificación de los tributos	86
2.1.2.2.1. El concepto de impuesto	87
2.1.2.2.2. El concepto de contribución	89
2.1.2.2.3. El concepto de tasa	92
2.1.2.2. El arancel de aduanas	95
2.2. La función constitucional de los tributos	98
2.3. La doctrina respecto de los principios constitucionales en materia tributaria	102
2.3.1. El principio de legalidad	106

2.3.2. El principio de reserva de ley	109
2.3.3. El principio del deber constitucional de contribuir	113
2.3.4. El principio de no confiscatoriedad de los tributos	116
2.3.5. El principio de respeto de los derechos fundamentales	120
2.3.6. El principio de capacidad contributiva	124
2.3.7. El principio de reserva de administración	129

CAPÍTULO III

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	132
---	------------

3.1. El aforismo isométrico de origen aristotélico que postula “tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales”	132
3. 2. La doctrina respecto del principio de igualdad en materia tributaria	136
3.2.1. Héctor Villegas	137
3.2.1.1. Igualdad	137
3.2.1.1.1 Efectiva vigencia del principio	139
3.2.1.1.2 Origen del principio de igualdad	143
3.2.1.1.3 Los postulados y la tributación	143
3.2.1.1.4 La igualdad en el plano constitucional	145
3.2.1.1.5 Igualdad y jurisprudencia	146
3.2.2. Rodolfo R. Spisso	151
3.2.2.1. Generalidad: igualdad ante la ley	151
3.2.2.1.1. La igualdad ante la ley y la doctrina judicial de la Corte Suprema	156
3.2.2.2. La igualdad como base del tributo	160
3.2.2.3. El constitucionalismo social y el principio de igualdad	162
3.2.2.4. El principio de igualdad y la presunción de Inconstitucionalidad	165
3.2.2.5. Distribución de las cargas públicas. Proporcionalidad y Progresividad	166
3.2.2.6. La jurisprudencia de la Corte Suprema argentina en	

3.2.4. Andrés Ollero	221
3.2.5. Francisco Ruiz de Castilla	222
3.2.6. César Gamba Valega	224
3.3. ¿Puede el Tribunal Constitucional peruano violar derechos fundamentales de los contribuyentes o de la Administración Tributaria?	227
3.4. Análisis de contenido de las jurisprudencias relevantes emitidas por el Tribunal Constitucional respecto del principio constitucional de igualdad en materia tributaria	236
3.4.1. STC 01023-1996-AA/TC, del 03/07/1997	236
3.4.2. STC 00780-1996-AA/TC, del 01/09/1997	241
3.4.3. STC 01157-1998-AA/TC, del 05/11/1997	242
3.4.4. STC 01311-2000-AA/TC, del 19/06/2001	244
3.4.5. STC 00009-2001-AI/TC, del 29/01/2002	245
3.4.6. STC 00547-2001-AA/TC, del 11/07/2002	246
3.4.7. STC 01483-2001-AA/TC, del 09/09/2002	247
3.4.8. STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003	248
3.4.9. STC 00033-2004-AI/TC, del 28/09/2004	249
3.4.10. STC 00676-2005-PA/TC, del 17/03/2005	250
3.4.11. STC 04014-2005-AA/TC, del 20/05/2005	251
3.4.12. STC 05375-2005-PA/TC, del 12/09/2005	252
3.4.13. STC 10138-2005-PC/TC, del 23/02/2006	253
3.4.14. STC 06089-2006-PA/TC, del 17/04/2007	255
3.4.15. STC 04382-2007-PA/TC, del 12/11/2007	256
3.4.16. STC 05970-2006-AA/TC, del 12/11/2007	256
3.4.17. STC 08674-2006-AA/TC, del 12/11/2007	260
3.4.18. STC 04993-2013-PA/TC, del 13/01/2009	261
3.4.19. STC 03116-2009-PA/TC, del 10/08/2009	266
3.4.20. STC 03769-2010-PA/TC, del 17/10/2011	268
3.4.21. STC 02861-2010-PA/TC, del 09/11/2011	269
3.4.22. STC 00021-2011-PI/TC, del 18/09/2012	275
3.4.23. STC 01414-2013-PA/TC, del 07/08/2015	279
3.4.24. Resolución Interlocutoria del Tribunal Constitucional 000824-2017-PA/TC, del 07/11/2019	280

3.4.25. STC 00001-2019-AI/TC, del 07/04/2020	281
3.5. Análisis de contenido de las jurisprudencias oscilantes emitidas por el Tribunal Constitucional respecto del principio constitucional de igualdad en materia tributaria	283
3.5.1. Caso 1: Valor probatorio de los documentos de parte o unilaterales	285
3.5.1.1. STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996	285
3.5.1.2. STC 00908-1996-AA/TC, del 30/06/1997	286
3.5.1.3. STC 01023-1996-AA/TC, del 03/07/1997	288
3.5.1.4. STC 00552-1997-AA/TC, del 14/05/1998	289
3.5.1.5. STC 01147-1997-AA/TC, del 15/07/1998	291
3.5.1.6. STC 00184-1996-AA/TC, del 09/09/1998	292
3.5.1.7. STC 00526-1997-AA/TC, del 29/09/1998	293
3.5.1.8. STC 00515-1997-AA/TC, del 29/12/1998	294
3.5.1.9. STC 00031-1999-AA/TC, del 05/11/1999	295
3.5.1.10. STC 00435-1999-AA/TC, del 29/03/2000	296
3.5.1.11. STC 01236-2000-AA/TC, del 19/04/2001	297
3.5.1.12. STC 01136-2001-AA/TC, del 10/06/2002	297
3.5.1.13. STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002	298
3.5.1.14. STC 01819-2002-AA/TC, del 06/12/2002	300
3.5.1.15. STC 02822-2003-AA/TC, del 24/04/2004	302
3.5.1.16. STC 00670-2005-AA/TC, del 17/03/2005	302
3.5.1.17. STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005	303
3.5.1.18. STC 03769-2010-PA/TC, del 27/10/2011	307
3.5.1.19. STC 01284-2012-PA/TC, del 10/11/2015	308
3.5.2. Caso 2: Agotamiento de la vía administrativa – IMR e IEAN (solve et repete)	312
3.5.2.1. STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996	312
3.5.2.2. STC 00947-1997-AA/TC, del 17/03/1998	313
3.5.2.3. STC 01147-1998-AA/TC, del 15/07/1998	316
3.5.2.4. STC 00963-1997-AA/TC, del 05/08/1998	317
3.5.2.5. STC 00526-1997-AA/TC, del 29/09/1998	318

3.5.2.6. STC 00023-1998-AA/TC, del 15/10/1998	319
3.5.2.7. STC 00515-1997-AA/TC, del 29/12/1998	320
3.5.2.8. STC 00999-1998-AA/TC, del 28/01/1999	321
3.5.2.9. STC 00212-1998-AA/TC, del 03/03/1999	322
3.5.2.10. STC 00400-1998-AA/TC, del 03/03/1999	322
3.5.2.11. STC 00076-1997-AA/TC, del 05/05/1999	324
3.5.2.12. STC 00130-1998-AA/TC, del 05/05/1999	325
3.5.2.13. STC 00486-1997-AA/TC, del 06/05/1999	326
3.5.2.14. STC 00076-1998-AA/TC, del 12/05/1999	327
3.5.2.15. STC 00730-1996-AA/TC, del 03/06/1999	329
3.5.2.16. STC 00418-1998-AA/TC, del 03/08/1999	329
3.5.2.17. STC 00031-1998-AA/TC, del 05/11/1999	331
3.5.2.18. STC 00627-1998-AA/TC, del 05/08/1999	332
3.5.2.19. STC 00024-1998-AA/TC, del 19/11/1999	333
3.5.2.20. STC 00140-1998-AA/TC, del 19/11/1999	334
3.5.2.21. STC 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001	337
3.5.2.22. STC 01027-2000-AA/TC, del 18/10/2001	337
3.6.2.23. STC 00547-2001-AA/TC, del 11/07/2002	338
3.5.3. Caso 3: No confiscatoriedad en relación al IMR – IEAN (afectación de la la propiedad, patrimonio, intangibilidad del capital)	340
3.5.3.1. STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996	340
3.5.3.2. STC 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001	341
3.5.3.3. STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002	342
3.5.3.4. STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003	343
3.5.3.5. STC 00004-2004-AI/TC y acumulados, del 21/09/2004	356
3.5.3.6. STC 00033-2004-AI/TC, del 28/09/2004	357
3.5.4. Caso 4: Agotamiento de la vía administrativa – Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuesta, aprobado por el Decreto Supremo N° 095-96-EF	359
3.5.4.1. STC 00133-1999-AA/TC, de 09/07/1999	359
3.5.4.2. STC 00022-2000-AA/TC, de 29/03/2000	361
3.5.4.3. STC 01266-2001-AA/TC, del 09/09/2002	362

3.5.4.4. STC 00499-2002-AA/TC, del 16/10/2002	363
3.5.4.5. STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005	364
3.5.5. Caso 5: Aplicación supletoria del plazo máximo de 3 años previsto por el Código Tributario para las exoneraciones, beneficios y demás incentivos tributarios	366
3.5.5.1. STC 10138-2005-PC/TC, del 23/02/2006	367
3.5.5.2. STC 04700-2011-AA/TC, del 05/11/2012	368
3.5.6. Caso 6: Condonación o perdón de los intereses generados durante el lapso en el cual la SUNAT y/o el Tribunal Fiscal excedieron el plazo que tienen para resolver los recursos impugnatorios planteados por los contribuyentes	371
3.5.6.1. STC 03373-2012-PA/TC, del 31/10/2013	371
3.5.6.2. STC 03184-2012-PA/TC, del 29/01/2014	372
3.5.6.3. STC 00295-2012-HC/TC, del 14/05/2015	372
3.5.6.4. STC 04082-2012-PA/TC, del 10/05/2016	374
3.6. Propuesta que se desprende del análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional respecto del principio de igualdad en materia tributaria	378
Conclusiones	380
Referencias bibliográficas	387

Abreviaturas

STC

Sentencia del Tribunal Constitucional Perú

STCE

Sentencia del Tribunal Constitucional España

INTRODUCCIÓN

Aun cuando los problemas de orden tributario han estado presentes a lo largo de la historia de la humanidad y, en particular, en la formación del Derecho Constitucional (la Carta Magna es el caso más emblemático), el desarrollo de los aspectos tributarios del Derecho Constitucional no es muy frondoso. Salvo algunos casos aislados, en el Perú no existen trabajos extensos y profundos sobre esta materia (generalmente, se encuentran doctrina sobre esta materia en el desarrollo de temas vinculados al Derecho Constitucional Tributario como parte de trabajos orientados al Derecho Tributario o al Derecho Financiero en general).

En nuestro país, los principios en materia constitucional tributaria -dentro de ellos el de igualdad- han tenido hasta hace poco un escaso desarrollo, ya que el Derecho Constitucional Tributario recién empezó a cobrar cierta importancia a partir de la instalación de actual Tribunal Constitucional en el año 1996. Las sentencias que, tempranamente, emitió el Tribunal de Garantías Constitucionales no tenían mucha profundidad.

No obstante, es importante destacar los trabajos que, en su momento, hicieron respecto de los principios constitucionales tributarios previstos en las Constituciones de 1933 y 1979, respectivamente, los reconocidos tributaristas Enrique Vidal Henderson y Humberto Medrano Cornejo.

El actual Tribunal Constitucional ha venido desarrollando los principios fundamentales en materia constitucional tributaria previstos en el artículo 74° de la Carta Magna vigente. Primero de manera casi telegráfica y luego explayándose y profundizando en los temas. Justamente, uno de los principios constitucionales tributarios que mayor desarrollo ha merecido por parte del Tribunal Constitucional es el de igualdad, aun cuando (a mi criterio) este desarrollo ha sido oscilante, con varias luces y sombras en pugna por destacar.

Es importante anotar que el mayor desarrollo de los principios constitucionales tributarios se ha efectuado a partir de los años 2000 y 2001, esto es, con las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional integrado por los magistrados que fueron defenestrados por declarar inconstitucional la Ley de Interpretación Auténtica que permitió lo que se ha denominado la re reelección del ex – Presidente Alberto Fujimori Fujimori y por los magistrados elegidos por el nuevo Congreso.

Prueba de ello, entre otras, son las sentencias recaídas en los procesos de inconstitucionalidad seguidos contra la Ley N° 27153 (Ley de creación del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas), contra los Decretos Legislativos N° 939 y 947 y la Ley N° 28194 (normas que regulan la denominada “bancarización” y que crearon el Impuesto a la Transacciones Financieras), contra el

Decreto Legislativo N.º 945 la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804 (normas que regularon el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta) y, en los procesos de amparo seguidos contra los actos de aplicación de la Ley N.º 25980 (norma en virtud de la cual el Impuesto de Promoción Municipal en la Región de Selva se elevó del 2% al 18%) y contra los Decretos Supremos que regulan las tasas del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los cigarrillos.

No obstante, el punto de quiebre a partir del cual el desarrollo de los principios constitucionales por parte del Tribunal Constitucional empieza a ser riguroso y profundo está dado por la sentencia recaída en el expediente número 2727-2002-AA/TC correspondiente al proceso de amparo seguido por el contribuyente Compañía Minera Caudalosa S.A. contra la derogada Ley 26777, norma que estableció el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

Como la controversia que se planteaba en el expediente número 2727-2002-AA/TC era compleja (si existía diferencia conceptual entre los impuestos a la renta y los impuestos al patrimonio), el Tribunal Constitucional se encontró en la necesidad de hacer un análisis profundo de algunos de los principios fundamentales que nuestra Constitución establecía en materia constitucional tributaria. Por ello, no es extraño ni casual gran parte de las sentencias que ulteriormente ha dictado el Supremo Intérprete de la Constitución y que, de algún modo abordan el tema de los principios fundamentales en materia constitucional tributaria, hagan referencia obligada como punto de apoyo a la sentencia recaída en el expediente número 2727-2002-AA/TC.

Esta sentencia es de capital importancia porque hasta antes de su emisión los abogados vinculados al sector privado habían logrado que la, ahora cuestionada, ex – Sala de Derecho Público declarará fundadas demandas de amparo que negaban el establecimiento de impuestos al patrimonio en nuestro país. Es decir, es recién con la sentencia recaída en el expediente número 2727-2002-AA/TC que en el Perú es posible, dentro de los márgenes de la Constitución Política del Estado, afectar el patrimonio.

Considero que el presente trabajo de investigación reviste interés y utilidad, en la medida que, a partir de un estudio sistemático y acucioso de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en materia constitucional tributaria, no sólo se pueden establecer cuál es el desarrollo que ha otorgado el Supremo Intérprete de la Constitución al principio de igualdad tributaria.

En cuanto a las posibilidades de estudio de tema propuesto, se tiene que éstas se presentan adecuadas, en razón que, por su calidad y número, las jurisprudencias del Supremo Intérprete de la Constitución en materia constitucional tributaria permiten hacer un estudio exhaustivo del principio de igualdad.

En tal sentido, el propósito del autor es que el presente trabajo nos permita ubicarnos sin mayor dificultad en el escenario de los principios fundamentales que rigen la tributación en nuestro país y, en especial en el principio constitucional tributario de igualdad.

También es propósito del presente trabajo constituir una herramienta de trabajo o, en todo caso, como el punto de partida para nuevas investigaciones de quienes deseen incursionar en el campo de los principios constitucionales en materia tributaria, dentro de los cuales se ubica, sin lugar a dudas, el principio de igualdad.

Finalmente, suscribo la idea que el concepto de democracia no sólo tiene un contenido político, sino que, además, tiene un contenido económico que se lo otorga la tributación; son siendo posible que sin este contenido económico se puedan lograr los objetivos políticos.

CAPÍTULO I

EL SURGIMIENTO Y CONSOLIDACIÓN DEL CONSTITUCIONALISMO COMO CONSECUENCIA DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA: NON TAXATION WITHOUT OBLIGATION

El profesor español Varela considera que la historia constitucional comparada se divide en cuatro etapas: a) la originaria, b) la revolucionaria, c) la decimonónica y d) la de entreguerras. Toma como punto de partida el siglo XVII inglés y como punto de llegada la II Guerra Mundial. En su análisis excluye expresamente la Carta Magna por considerarla un mero documento de carácter feudal. También excluye a los documentos que no han tenido una influencia más allá de sus fronteras, a los textos constitucionales vigentes porque no son parte de la historia al encontrarse vigente, a los textos constitucionales de la ex – URSS y a la Carta Italiana del Trabajo de 1927 por no inspirarse en los principios liberales-democráticos (1998: XII-XIII).

Discrepo de la exclusión que hace el profesor Joaquín Varela Suanzes de la Carta Magna como el punto de inicio del constitucionalismo por diversas razones, dentro de las cuales se encuentran: a) el hecho que es innegable que la Carta Magna puso un freno válido al poder impositivo ilimitado que tenían los monarcas y b) que

contemporáneamente, se afirma que el Estado de Derecho Constitucional y Social no sólo tiene un contenido político (aspecto que, al parecer, privilegiaría el profesor Varela), sino que, además, tiene un soporte económico que es proporcionado por la tributación.

1.1. Los principios tributarios en los documentos constitucionales de la historia universal. Inglaterra y los orígenes del constitucionalismo

Como bien señala Rendón, cuyas ideas hemos tomado como referente para el análisis del surgimiento y consolidación del constitucionalismo:

Llegar a la idea de que el poder de organizar el Estado y nombrar a los miembros de los poderes Legislativo y Ejecutivo le pertenecen al pueblo, vale decir al conjunto de ciudadanos, todos ellos iguales ante la ley, le tomó a la humanidad miles de años de evolución y conflictos de toda suerte, cruentos e incruentos. En torno de esa idea gravita la vida política de la mayor parte de los países del mundo actualmente y el eje del constitucionalismo contemporáneo (2003: 7).

Esta es la razón por la cual resulta relevante efectuar un breve repaso de la historia y de la historia de las ideas políticas de la humanidad vinculadas al surgimiento y el ulterior establecimiento del constitucionalismo, tal cual –hoy en día– lo conocemos.

1.1.1. La Carta Magna

Según Rendón, Juan era un soberano falto de carisma, odiado por igual en Inglaterra como en Francia, sufrió la desgracia de perder, en el año 1204, bajo su reinado las posesiones que habían tenido los reyes ingleses en Francia. Por este hecho se ganó el sobrenombre de Juan sin tierra y, en este contexto, entró en

conflicto con los barones ingleses que, en complicidad con el arzobispo Stephen Langton, conspiraban para que se restituyese la vigencia de una antigua carta firmada por Enrique I (2003: 20).

En el año 1215, acota Rendón, los barones le dieron un ultimátum a Juan sin tierra con la finalidad que firme una carta de derechos. No obstante que contrató mercenarios, Juan sin tierra, no pudo someter a los barones porque, además, apoyados por la burguesía y una parte del clero, razón por la cual no le quedó otra alternativa más que firmar la referida carta en cuya virtud restituyó a los barones sus antiguos privilegios y les reconoció algunos nuevos derechos (2003: 20).

De lo expuesto por Rendón, se desprende que, en sus 79 artículos, la Carta Magna no es otra cosa que un estatuto que, de un lado, reconoce garantías y prerrogativas mínimas a favor de los súbditos del rey, al mismo tiempo que establece límites para la actuación del soberano y sus representantes (2003: 20).

A criterio de Rendón:

La Carta Magna de 1215 es el antecedente más remoto de una constitución política escrita y el punto de arranque del moderno constitucionalismo.

Tiene dos partes:

- a) Una declarativa de derechos individuales, como el reconocimiento del common law (LXIX); y
- b) Otra declarativa de algunos principios aún incipientes de la organización de una democracia representativa, cuya institución central fue el Consejo formado por 25 barones ... con las funciones de ejercer cierto control sobre el rey; actuar como una corte de justicia; y ejercer poder legislativo en materia impositiva.

El Consejo debía adoptar sus decisiones por el voto mayoritario de sus miembros (LXXIV).

Se reconoció allí también la separación del poder de hacer justicia del poder real...; y los jurados...; se esbozó lo que más tarde sería la acción de hábeas corpus...” (Rendón 2003: 31).

No siempre el suscribir un texto significa respetarlo. Y esto fue, justamente, lo que ocurrió con Juan sin tierra que luego de suscribirla, desconoció la Carta Magna, logrando hacerse absolver de su juramento en el año 1216 por el Papa Inocencio III quien, además, excomulgó a los burgueses que habían presionado a Juan sin tierra para que actuara en ese sentido (Rendón 2003: 31).

Poco tiempo más tarde el Rey Luis Felipe de Francia invadió Inglaterra, falleciendo en plena campaña bélica defensiva Juan sin tierra, sucediéndole su hijo Enrique III (con escasos 9 años cumplidos) como Rey, quien tuvo –al igual que su padre– que ratificar la Carta Magna para hacer las paces con los barones, los burgueses y el clero (Rendón 2003: 31).

En cuanto al tema tributario, la importancia de esta materia en el contenido de la Carta Magna es inmenso. Así, en los artículos 2º y 3º de dicho documento se regula o limita la capacidad por parte del soberano de gravar las herencias:

CARTA MAGNA.

...

II. Si alguno de nuestros condes, o barones, u otros que dependan principalmente de nosotros por servicio militar, muriese, y al tiempo de su muerte fuese de edad su heredero, y debiere compensación, tendrá la herencia por la compensación antigua; es decir, el heredero o herederos de un conde, cien libras por toda una baronía; el heredero o herederos de un caballero, cien chelines a lo más por todo un feudo de caballero; y el que deba menos, pagará menos, según la antigua costumbre de los feudos.

III. Pero si el heredero de los dichos fuese menor de edad, y estuviese bajo tutela, tendrá su herencia sin compensación o multa, cuando llegue a ser mayor de edad” (Juan sin tierra 1215: 1).

Como se aprecia, estos dos artículos de la Carta Magna limitan el poder tributario del soberano. Es importante considerar que, hoy en día, todavía existen sistemas tributarios que gravan las herencias, tal cuales son, por ejemplo, los casos de España o Chile.

Más adelante, la cláusulas o artículos 12° y 14° regulan el denominado “escudaje”, estableciéndose que dicho gravamen solo podía ser impuesto por el Consejo General del Reino (Cámara de los Comunes) y que, igual formula debería emplearse para los subsidios de la ciudad de Londres:

CARTA MAGNA

XII. No se impondrá derecho de escudo (scutage) de nuestro reino, a menos que sea por el Consejo General de nuestro reino, excepto para redimir nuestra persona, y para armar caballero a nuestro hijo mayor, y para casar una vez nuestra hija mayor; y para esto se pagará un subsidio razonable. De la misma manera deberá ser respecto de los subsidios de la ciudad de Londres.

XIV. Y si el Consejo General del reino (Cámara de los Comunes) intervendrá en lo concerniente al reparto de los subsidios, excepto en los tres casos arriba mencionados. Y para repartir los derechos de escudo, haremos que sean convocados los arzobispos, obispos, abades, condes y grandes barones del reino, cada uno singularmente, por cartas nuestras. Y además de esto haremos que sean convocados en general, por nuestros sheriffs y alguaciles, todos los demás que dependen principalmente de Nos en jefe, en un cierto día, es decir, cuarenta días al menos antes de la reunión, para un cierto lugar, y en todas las cartas de tal convocatoria declararemos la causa de ella. Y hecha la convocatoria, se procederá al despacho de los negocios el día señalado, según el parecer de los que se hallaren presentes, aunque todos l-Nni pena sin ley que así lo determine (Medrano 1981: 117).

1.1.2. El Estatuto de Tallagio Non Concedendo

Manifiesta Rendón que, durante el reinado de Eduardo I, hijo de Enrique III y nieto de Juan sin tierra, surgió el Parlamento en Inglaterra como una institución compuesta por dos cámaras y que, este escenario, Eduardo I pretendió extender su

dominio a toda la isla de Inglaterra, eso sí respetando la independencia de los Celtas del país de Gales, razón por la cual emprendió campañas militares que irrogaron gastos significativos que debían por los ciudadanos mediante nuevos impuestos (Rendón 2003: 32).

Refiere Rendón que, a pesar que, a partir del año 1215, el Gran Consejo tenía que aprobar a los impuestos, la necesidad constante que tenía el rey de consultar al Gran Consejo determinó que esta función se traslade al Parlamento que estaba compuesto por una Cámara Alta de los Lores que era convocada de manera independiente y, por una Cámara de los Comunes elegida por los burgueses y caballeros que, por su parte, se habían fusionado en una sola clase por matrimonio o conveniencia (Rendón 2003: 32-33).

En este contexto, en el año 1297, fue expedido el “Estatuto de Tallagio Non Concedendo”, cuya importancia radica en el hecho que, a través de este documento, el rey reconoció que no se podían crear impuestos sin el consentimiento de determinados estamentos sociales (Rendón 2003: 33):

ESTATUTO DE TALLAGIO NON CONCEDENDO

1º.- No se impondrá ni cobrará contribución alguna por Nos ni por nuestros herederos en nuestro reino, sin haber obtenido el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, pueblo y demás hombres del país.

2º.- Ninguno de nuestros empleados ni los de nuestros herederos podrán exigir trigo, lana, pieles, ganados o cualquier otra cosa sin el consentimiento de aquellos a quienes pertenezcan (Rendón 2003: 33).

1.1.3. La petición y concesión de derechos

En el año 1628, las Cámaras de los Lores y de los Comunes, a raíz de la tendencia absolutista del Rey Carlos I que prescindía del Parlamento para gobernar, le presentaron una “Petición de Derechos” orientada básicamente a que reconociese nuevamente la Carta Magna y el Estatuto de Tallagio Non Concedendo; brindado el Carlos una respuesta que no satisfizo ni a los lores ni a los comunes, razón por la cual reiteraron su pedido (Rendón 2003: 39).

La petición antes mencionada está cargada de un cariz claramente de orden tributario:

PETICIÓN DE DERECHOS.

10) Con este motivo, suplican humildemente a Vuestra Excelentísima Majestad que nadie esté obligado en lo sucesivo a realizar donación gratuita, prestar dinero ni hacer una contribución voluntaria, ni a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento; que nadie sea citado a juicio ni obligado a prestar juramento, ni requerido a realizar servicios, ni detenido, inquietado o molestado con motivo de dichas exacciones o de la negativa a pagarlas; que ningún hombre libre sea detenido o encarcelado de la manera antes indicada; que V. M. se digne disponer la retirada de los soldados y marineros de que se ha hecho mención e impedir que en lo sucesivo las gentes se vean oprimidas de esta suerte; que se revoquen y anulen las comisiones de aplicar la ley marcial y que no se encomienden a nadie comisiones semejantes, para evitar que con este pretexto algunos subitos vuestros sean vejados o ajusticiados, contrariamente a lo dispuesto en las leyes y franquicias del territorio [...] (Rendón 2003: 39).

Carlos I, muy temeroso de las consecuencias que pudiera tener su negativa, no tuvo otra opción más que responder afirmativamente a la “Petición de Derechos”:

PETICIÓN O CONCESIÓN DE DERECHOS POR CARLOS I

...

Entonces se leyó la petición y el Rey dio la siguiente respuesta:

Soit droit comme il est desire

El rey dijo enseguida:

Esta respuesta es completa, pero no más que la primera, porque la intención de esta era confirmar vuestras libertades, sabiendo por vuestras mismas

protestas que ni intentáis ni podéis dañar mi prerrogativa [...] (Rendón 2003: 39).

1.1.4. La Declaración de Derechos (The Bill of Rights) de 1689

Jacobo II, sucesor de Carlos I, tuvo una política favorable a los católicos y a una de las facciones protestantes, circunstancia que le generó enfrentamientos con la mayor parte de la población y que, finalmente, desencadenó en una sublevación en Escocia y otra en Inglaterra (Rendón 2003: 51-52).

Dentro de esta crispación política, el ala liberal del Parlamento sostuvo que la monarquía era un contrato que podía rescindirse, en oposición a los obispos conservadores que defendían que el Rey gobernaba por derecho divino (Rendón 2003: 52).

Según comenta Rendón, con el soporte de los wighs (liberales), el 5 de noviembre de 1688, el príncipe holandés Guillermo de Orange y su esposa Mary que era heredera al trono inglés (ambos protestantes), desembarcó en Inglaterra y asumió el trono, fugando a Francia Jacobo II, temeroso de las milicias y del pueblo que enarbolaban el lema “Un Parlamento libre y una religión protestante” (2003: 52).

Este hecho histórico nos ubica en un momento trascendente del desarrollo del constitucionalismo, en tanto que “Fue esta revolución que impuso la supremacía definitiva de la Cámara de los Comunes y se expresó en la Declaración de Derechos (Bill o Wrights) aprobada por el Parlamento de 1689. En lo sucesivo el Poder Legislativo quedaba en el Parlamento con carácter permanente” (Rendón 2003: 52).

Como quiera que el surgimiento del constitucionalismo ha estado relacionado o vinculado a controversias de naturaleza tributaria, como era previsible, la tributación mereció regulación en la Declaración de Derechos de 1689 (Rendón 2003: 52):

DECLARACIÓN DE DERECHOS

[...]

4º.- Que es ilegal toda cobranza de impuestos para la corona sin el concurso del Parlamento, so pretexto de prerrogativas, o en época y modo diferentes a los señalados por el mismo;

[...]

10º.- Que no se exigirán finanzas exorbitantes, impuestos excesivos, ni se impondrán penas demasiado severas (Rendón 2003: 52).

No es difícil advertir, en la redacción de los artículos 4º y 10º de la Declaración de Derechos, la presencia clara e inequívoca de los, ahora, principios constitucionales tributarios de legalidad (“es ilegal toda cobranza de impuestos para la corona sin el concurso del Parlamento”), no confiscatoriedad (“no se exigirán finanzas exorbitantes, impuestos excesivos”) y de razonabilidad y proporcionalidad (“ni se impondrán penas demasiado severas”).

1.1.5. El surgimiento constitucionalismo en los Estados Unidos de América

Relata Rendón que el 11 de junio de 1578, la Reina Isabel de Inglaterra otorgó a Sir Humphrey Gilbert los derechos de descubrir, explorar, poblar y apoderarse de tierras, incluso con el concurso de personas perseguidas por la justicia y, de vivir en los territorios colonizados de acuerdo con las leyes de Inglaterra. Parecida concesión, otorgó la Reina, a su favorito Walter Raleigh, quien logró establecer en el

año 1587 una primera colonia en América del Norte, a la cual la propia Reina Isabel llamó Virginia (2003: 64).

Posteriormente, en el año 1606, el Rey Jacobo I de Inglaterra firmó la primera Carta de Virginia a favor de un grupo de propietarios y comerciantes extremadamente ricos que deseaban establecer colonias en América del Norte; con cuyo objeto se formaron la Compañía de Londres y la Compañía de Plymouth. La primera de ellas estableció una colonia en Cheasapike dando lugar a la ciudad de Jamestown, núcleo inicial de lo que más tarde serían los Estados Unidos (Rendón 2003: 64).

Con el curso de los años, la monarquía inglesa fue otorgando otras cartas parecidas y, los Estados Unidos, progresivamente se fueron llenando de colonos de diversas nacionalidades. Mediante la Carta de 1611 se encomendó el gobierno de la colonia de Jamestown a la Compañía de Londres que debía convocar a los colonos cuando correspondía administrar justicia. En 1619, por orden de Rey, se dispuso la convocatoria a una asamblea general integrada por el Gobernador, el Consejo de la Colonia y dos delegados de cada plantación libremente elegidos por sus habitantes, premunidos de las funciones de dictar leyes y ordenanzas (Rendón 2003: 64-65).

Sin embargo, en el año 1624, el monarca inglés anuló la Carta de 1611, disolvió la Compañía de Londres por la oposición que le hacían los colonos y, decidió nombrar para Virginia y otros lugares un gobernador asistido por un consejo; sin que por ello, las asambleas de pobladores desaparecieran, llegando en 1649, bajo el mandato de Cronwell, a nombrar a los gobernadores (Rendón 2003: 65).

Pero el rastro más claro del surgimiento del constitucionalismo en los Estados Unidos está dado en 1620, año en el cual un grupo de protestantes independientes, exiliados en Holanda en 1608, llegó en el velero Mayflower y se instaló en un lugar denominado New Plymouth, ubicado al norte de Virginia. En este lugar fundaron la colonia de Rhode Island y, por el “convenant” o pacto suscrito por los 102 integrantes de este grupo, se estableció un gobierno elegido por ellos mismos (Rendón 2003: 65).

Los gobiernos de Carlos II y Jacobo I, con la intención manifiesta de acabar con la autonomía de las colonias, proscibieron las asambleas de pobladores. Oponiéndose a ello, el 22 de abril de 1689, los colonos de New Plymouth se sublevaron, depusieron y encarcelaron al gobernador y renovaron su pacto de 1620. El Rey, por su parte, respondió con la disolución violenta del gobierno popular (Rendón 2003: 66).

Con una política más prudente, permeable y pacificadora, en el año 1691, el Rey Guillermo de Orange, expidió una nueva Carta mediante la cual estableció, al costado del gobernador y su consejo de 24 miembros designados por la corona, una asamblea legislativa conformada por representantes elegidos por los propietarios libres (Rendón 2003: 66).

A través de otra Carta de 1726, se estableció el procedimiento para la solución de los conflictos entre el gobernador y la asamblea que fue dividida en dos cámaras; siendo las cortes creadas por estas asambleas e instituyéndose (al igual que en Inglaterra) jurados para decidir respecto de los litigios judiciales que debían ser

resueltos según las costumbres o el common law de las colonias y, según las leyes escritas (Rendón 2003: 66).

1.1.5.1. La Declaración de Derechos de Virginia

En el escenario descrito precedentemente es que comienza a germinar la independencia de las colonias. Así, en el año 1765, se produce la protesta de éstas contra las leyes del Parlamento inglés que habían creado un impuesto al papel sellado y, luego otro al comercio del té. En la asamblea de la colonia de Virginia, el representante Patrick Henry con una fuerte lógica se preguntó con qué facultad el Parlamento inglés podía establecer impuestos en las colonias si los habitantes de éstas no estaban representados en él (Rendón 2003: 67).

Para analizar el alegato de Henry, no debe perderse de vista que, inicialmente, en la tradición constitucional inglesa los tributos debían ser consentidos por los destinatarios y que, luego este consentimiento se trasladó a sus representantes situados en el Parlamento, concretamente en la Cámara de los Comunes. En estos dos hechos, radica la contundencia del referido alegato (Rendón 2003: 67).

Las razones que brillantemente expuso Henry impulsaron a las colonias a ir más allá de la mera resistencia; lo que ocasionó, por ejemplo, que el 5 de mayo de 1770, los soldados ingleses dispararan sobre la multitud en Boston aniquilando a siete manifestantes e hiriendo a muchos más (Rendón 2003: 67).

El Rey de Inglaterra también dispuso que el té procedente de las Indias Orientales fuese llevado a las colonias de América del Norte exclusivamente por la Compañía de Indias. El autodenominado grupo “Los Hijos de la Libertad”, el 16 de abril de 1773, respondió a esta medida arbitraria arrojando los cargamentos de té al mar en la bahía de Boston (Rendón 2003: 67).

En plena ebullición de los ánimos de los colonos, en setiembre de 1774, se reunió en Filadelfia el primer Congreso de las Colonias, con la ausencia de Georgia. En este Congreso se aprobó una moción facultando a las colonias para resolver por sí mismas sus asuntos, aunque rechazando aún la independencia. Como era de esperarse, la represión de los ingleses llegó prontamente y se volvió más drástica; sobreviniendo la guerra entre los colonos y la corona británica (Rendón 2003: 67-68).

Finalmente, el 12 de junio de 1776, la asamblea de Virginia aprobó la “Declaración de Derechos Virginia”, documento que se considera redactado (en gran parte) por Roger Mason y que recoge las ideas defendidas por los colonos y, en cuyo artículo VI se aborda la materia tributaria (Rendón 2003: 68):

DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO
Que todas las elecciones de representantes del pueblo en la asamblea deben ser libres; y que todos los hombres que hayan probado suficientemente su adhesión a la comunidad y un interés permanente con ella tienen derecho a sufragio, y no podrán ser gravados con impuestos o privados de su propiedad para su uso público sin su propio consentimiento o el de sus representantes así elegidos, ni obligados por ninguna ley que no hayan consentido para el bien público” (Varela 1998:34).

En la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, como se aprecia, aparece claramente delineado el principio de legalidad en materia tributaria.

1.1.5.2. La Declaración de la Independencia de los Estados Unidos

El día 7 de junio de 1776, Richard Henry Lee, representante de Virginia ante el Congreso de Filadelfia propuso que se declare que *“estas colonias son y deben ser en Derecho Estados libres e independientes”*; recayendo en Thomas Jefferson, igualmente de Virginia, redactar la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América que fue, luego, aprobada el día 4 de julio de 1776 por dicho Congreso (Rendón 2003: 70).

Este documento histórico constitucional alude también a la materia tributaria cuando, al cuestionar los abusos del Rey de Gran Bretaña, se lo acusa porque “Se ha asociado con otros para sujetarnos a una jurisdicción extraña a nuestra Constitución, y desconocida por nuestras leyes otorgando su sanción a leyes de una pretendida legislación; [...] Para establecer impuestos sin nuestro consentimiento” (Varela 1998: 39).

Es evidente que, en la Declaración de Independencia de los Estados Unidos, igualmente, se encuentra presente el principio de legalidad en materia tributaria, cuya vulneración es uno de los justificantes de tal declaración.

1.1.5.3. La Constitución de los Estados Unidos de América

Con la finalidad de completar la Declaración de la Independencia y otorgarle un Estatuto al nuevo Estado, el Congreso de Filadelfia elaboró un proyecto (que fue aprobado el 15 de noviembre de 1776) denominado “Artículos de la Confederación y Unión Perpetua entre los Estados”, mediante el cual los Estados confortantes de la Confederación se declaraban casi autónomos; completándose su ratificación por parte de los Estados miembros de la Unión recién en el año 1781 (Rendón 2003: 74).

Merece destacarse que, en el año 1783, mediante el Tratado de Paris, Inglaterra reconoció la independencia de los Estados Unidos, concluyendo de esta manera la guerra. Para este momento, se habían delineado dos grupos con opiniones distintas acerca de la Confederación y sus poderes. Uno, integrado principalmente por los más ricos propietarios de las plantaciones del sur y los grandes comerciantes, banqueros, abogados y especuladores del norte, postulaba que resultaba necesario constituir una unión con un gobierno fuerte con facultades para obligar a los Estados y a sus habitantes (Rendón 2003: 74-75).

El otro grupo estaba conformado por medianos y pequeños granjeros independientes, medianos y pequeños comerciantes, artesanos e industriales, los mismos que se pronunciaban por dejarles a los Estados su independencia, manteniéndose la Confederación con ciertas reformas (Rendón 2003: 75).

Como era de esperarse, debido a su mayor organización y al mayor número de dirigentes ilustrados (muchos de ellos formados en las mejores universidades de Europa), el primer grupo se impuso en casi todos los Estados, en particular luego

que se debeló la insurrección de los granjeros de Boston encabezada por Daniel Shays (Rendón 2003: 75).

El primer grupo, inicialmente, denominado Partido Federalista, devino en lo que es actualmente el Partido Republicano y, el segundo grupo (originalmente denominado Partido Republicano), es conocido –hoy en día– como Partido Demócrata (Rendón 2003: 75).

Luego de dos reuniones promovidas por los federalistas para esbozar el contenido de la futura constitución (Mont Vernon en 1785 y Annápolis en 1778), el Congreso invitó a los Estados a enviar delegados a una Convención a reunirse en Filadelfia con este propósito (Rendón 2003: 75).

La Confederación fue inaugurada el 25 de mayo de 1787 y concluyó sus deliberaciones, realizadas en puerta cerrada y en secreto, el 17 de setiembre de 1787, firmando el texto de la Constitución 33 de los 55 delegados que concurrieron (Rendón 2003: 76).

En el punto 1 de la Sección 8 del artículo I de la Constitución de los Estados Unidos de América se establece que “El Congreso tendrá facultad: para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y atender a la defensa del bien común y bienestar general de los Estados Unidos, pero todos los derechos, impuestos derechos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos” (Varela 1998: 57).

En rigor, en el punto 1 de la Sección 8 de la Constitución de los Estados Unidos de América se desarrolla con claridad el principio de legalidad tributaria (“El Congreso tendrá facultad: para establecer y recaudar...”), se distingue entre los diversos tipos de gravámenes (“contribuciones, impuestos, derechos y consumos”), se establece cual es la finalidad que tienen los gravámenes (“...para pagar las deudas y atender a la defensa del bien común y bienestar general de los Estados Unidos...”) y se establece el principio de uniformidad o igualdad en la creación y aplicación del tributo y se iba a una armonización fiscal (“...serán uniformes en todos los Estados Unidos...”).

Luego, en el artículo 1 de la Sección 9 del artículo de la Constitución de los Estados Unidos de América se establece un tributo a la inmigración que, podría entenderse, alude al principio de no confiscatoriedad de los tributos, en la medida que dispone que “El Congreso no podrá prohibir antes del año mil ochocientos ocho la inmigración que cualquiera de los Estados ahora existentes estime oportuno admitir, pero puede imponer sobre dicha inmigración una contribución o derecho que no exceda de diez dólares por persona” (Varela 1998: 58).

Más adelante, en el artículo 4 de la misma Sección 9 de la Constitución de los Estados Unidos de América se hace referencia al principio de proporcionalidad que debe regir para las contribuciones e impuestos directos, al establecer que “No se establecerá ninguna contribución o impuesto directo que no sea proporcional al censo que antes se ordenó confeccionar” (Varela 1998: 58-59).

En el artículo 5 de la misma Sección 9 de la Constitución de los Estados Unidos de América se regula lo que sería (en términos actuales) una armonización tributaria entre los diversos Estados conformantes de la Unión, al disponer que “No se establecerá ningún impuesto o derecho sobre los artículos que se exporten de cualquier Estado” (Varela 1998: 59).

Además, en el artículo 6 de la Sección 9 de la Constitución de los Estados Unidos de América se regula lo que sería (en términos actuales) una unión aduanera y tributaria entre los diversos Estados conformantes de la Unión, al establecer que “Los puertos de un Estado no gozarán de preferencia sobre los de otro en virtud de ninguna reglamentación mercantil o fiscal; tampoco las embarcaciones que se dirijan a un Estado o procedan de éste estarán obligadas a entrar por algún otro, despachar en éste sus documentos o pagar impuestos” (Varela 1998: 59).

En el artículo 1 de la Sección 10 de la Constitución de los Estados Unidos de América se dispone que, por regla general, los derechos sobre los artículos importados solo pueden ser impuestos por los Estados si cuentan con el consentimiento del Congreso:

CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Artículo I.

Sección 10

[...]

2. Ningún Estado podrá imponer, sin el consentimiento del Congreso, derechos sobre los artículos importados o exportados, salvo los que sean absolutamente necesarios con el fin de llevar a efecto sus leyes de inspección, y el producto neto de todos los derechos e impuestos que establezcan los Estados sobre las importaciones y exportaciones repercutirán en provecho del Tesoro de los Estados Unidos, y todas estas leyes quedarán sujetas a la revisión y vigilancia del Congreso (Varela 1998: 59).

Es oportuno reflexionar sobre lo avanzada que estaba para su época la Constitución de los Estados Unidos de América. Por ejemplo:

1. Por aplicación del principio de legalidad se atribuía al Congreso la posibilidad de para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos.

2. Se precisaba cual era el fin o destino de los tributos.

3. Se establecía que *todos los* derechos, impuestos derechos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos, con lo que estaban presentes el principio de igualdad en la creación y aplicación del tributo y se iba a un sistema de armonización fiscal.

4. Se establecía por Constitución un límite para determinados gravámenes, lo que podría entenderse como el germen del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad de los tributos.

5. Se regula el principio de proporcionalidad en materia tributaria.

6. Se regula una armonización tributaria y aduanera. Este tema es interesante porque, a fines del siglo XXVIII, la Constitución de los Estados Unidos de América regulaba como armonizar la tributación y a las aduanas de los diversos Estados que la integraban; proceso que hoy en día, por ejemplo, todavía no concluye en la Unión Europea.

En este orden de ideas, es importante destacar que la Constitución de los Estados Unidos de América empieza regulando y le da mucho peso a la tributación y lo regula en sus primeros artículos. Al parecer, los fundadores de los Estados Unidos tenían claro un concepto que recién en el siglo XX se ha ido consolidando en el resto del mundo: que no es posible sostener un sistema democrático sin una tributación fuerte.

Resta decir que, para alentar a los Estados a ratificar rápidamente la Constitución, Alexander Hamilton, James Madison y John Jay publicaron una serie de ensayos sobre ella, los mismos que se reunieron en una colección editada en 1788 con el título de “The Federalist”; entrando en vigencia la Constitución el 21 de julio de 1788, una vez que fue ratificada por nueve de los trece Estados, siendo que los demás estados la ratificaron posteriormente (Rendón 2003: 89).

La importancia de la Constitución de los Estados Unidos de América es inmensa para el constitucionalismo. Así, en palabras de Rendón “Con la Constitución de los Estados Unidos aparece por primera vez en la historia un texto aprobado por los representantes de una comunidad organizada como un Estado cuyos órganos legislativo y ejecutivo deberían ser elegidos por el pueblo, y cuya Corte Suprema tendría la facultad de controlar la aplicación correcta de la Constitución” (2003: 89).

1.6. Francia y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano

Para el año 1780, a pesar de ser la primera potencia del mundo, Francia era mayoritaria y largamente un país agrícola, justamente, con una población agrícola

que también, mayoritariamente, estaba sujeta a la servidumbre total o parcial o que, en el mejor de los casos, eran jornaleros. Esta penosa situación encontraba explicación en el hecho que, a diferencia de otros países, en Francia todavía no se había producido una revolución industrial (Rendón 2003: 103-104).

No obstante, existía una burguesía sólidamente instalada, la “burguesía de los negocios”; asentada fundamentalmente en las ciudades sobre la base de las manufacturas, el trabajo a domicilio, el comercio, las finanzas y la explotación de las colonias. En el campo, esta burguesía de los negocios se asentaba en el trabajo asalariado (Rendón 2003: 104).

Al lado de la burguesía de los negocios, cohabitaba una “burguesía del talento” que era conformada por los intelectuales y profesionales que vendían sus servicios a la burguesía de los negocios, motivo por el cual su suerte estaba ligada a esta última (Rendón 2003: 104).

Así, la revolución francesa sería impulsada por esta burguesía contra los terratenientes y contra las corporaciones artesanales que constituían manifestaciones enraizadas del mundo feudal y beneficiarias de los privilegios negativos para el desarrollo del capitalismo. En esta época, tanto los nobles como los miembros del clero eran los grandes latifundistas, los grandes tenedores de las tierras (Rendón 2003: 104).

Bajo este panorama, la Revolución Francesa de 1789 tuvo su punto de partida el 8 de agosto de 1788 cuando el ministro de Luis XVI, Briene, convocó a los Estados

Generales para el 1° de mayo del año siguiente (éstos no se habían convocado desde el año 1614). La convocatoria obedecía a que en ese momento el Estado se hallaba, prácticamente, al borde de la bancarrota, en la medida que no contaba con recursos para pagar a los funcionarios, y los parlamentos provinciales se resistían a la creación de nuevos tributos (Rendón 2003: 105).

Como se aprecia, en el origen de la Revolución Francesa también se encuentra un germen de naturaleza tributaria.

El primer y el segundo estado estaban conformados la nobleza y el clero (560 votos) y, el tercer estado por abogados, rabinos, médicos, profesores, escritores, hombres de ciencia, militares, hombres de negocios, grandes comerciantes y algunos banqueros (580 votos); perteneciendo la mayor parte de estos últimos a la llamada burguesía del talento (Rendón 2003: 106-107).

El primer choque entre el tercer estado y la nobleza, de un lado, y el clero, del otro, se produjo al momento de determinar si el voto debería ser por cabeza o por orden, en tanto que si los Estados Generales votaban por orden resultaba obvio que la nobleza y el clero se impondrían, pero si votaban por cabeza saldría victorioso el tercer estado (Rendón 2003: 107).

Habiendo formado coalición el clero y la nobleza con el Rey, la alta burguesía integrante del tercer estado convocó al pueblo. La falta de provisiones y el alza de precios, prontamente, justificaron los motines que estallaron en Paris; dándose inicio, de manera irreversible, a la revolución (Rendón 2003: 107).

Dentro de esta vorágine de violencia desencadenada, el 17 de junio de 1789, el tercer estado se proclamó asamblea general; sumándosele el clero al día siguiente, impulsado por los curas de la parroquia. El Rey no adoptó medida alguna contra los representantes del tercer estado debido a que necesitaba apoyarse en ellos para resolver la apremiante cuestión financiera. Días después, la mayor parte de la nobleza se integraba a la asamblea y, posteriormente, con la autorización del propio Rey, lo hizo la parte restante (Rendón 2003: 104).

Teniendo el control de la asamblea general, la burguesía emprendió las reformas que postulaba: a) una esencialmente política, b) otra jurídica y c) otra militar, ejecutada a través de las campañas de Napoleón. El sistema capitalista que postulaba la burguesía triunfadora debía reposar en tres tesis fundamentales: a) el reconocimiento de la propiedad privada, b) la libertad de contratación y c) la igualdad ante la ley. La instauración de estos tres postulados implicaba la supresión de las corporaciones y la sustitución del poder del monarca por la soberanía del pueblo (Rendón 2003: 107-108).

Las fuerzas populares en plena efervescencia atacaron el Hotel de los Inválidos y tomaron La Bastilla el 14 de junio de 1789; viviendo el pueblo de París hasta la caída de los Jacobinos, en 1793, un estado de permanente revuelta e insurrección (Rendón 2003: 108).

Navegando dentro de este inestable clima, el 4 de agosto de 1789, la asamblea general aprobó, entre otras, las siguientes medidas de trascendentes: a) abolió los

derechos feudales, previa indemnización por parte de los campesinos beneficiarios, b) suprimió la servidumbre en todas sus formas, c) suprimió los derechos y jurisdicciones señoriales, d) suprimió la propiedad de las manos muertas, esto es, la propiedad territorial de la Iglesia, e) dispuso al igualdad ante los impuestos, f) decretó el acceso de todos los ciudadanos a los empleos civiles y militares, g) estableció la justicia gratuita, etc. (Rendón 2003: 108).

Finalmente, el 26 de agosto de 1789, tras nueve días de debate, la asamblea general aprobó la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, documento de carácter constitucional que sirvió de modelo a casi todas las constituciones del mundo y que proclama los principios que, según la burguesía fisiocrática francesa, deberían regir la sociedad (Rendón 2003: 108-109).

El artículo 13 de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” señala lo que, hoy en día, podrían entenderse como los principios constitucionales tributarios de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, igualdad y capacidad contributiva, en tanto establece que “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida en todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades” (Varela 1998: 99).

A continuación, el artículo 14° de la misma “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” regula la posibilidad que tiene los ciudadanos de fiscalizar como se desarrolla la tributación, al señalar que “Todos los ciudadanos tiene el derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución

pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su cuota, base, recaudación y duración” (Varela 1998: 99).

Actualmente, existen en los diversos países del orbe mecanismos jurídicos al alcance del ciudadano para ejercer esta fiscalización. En el caso del Perú, es posible que el directamente afectado impugne una acotación tributaria mediante el recurso de reclamación ante la SUNAT y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (vía contenciosa tributaria). Luego puede impugnar lo resuelto por el Tribunal Fiscal ante el Poder Judicial mediante un proceso contencioso administrativo o un proceso contencioso administrativo (ambos con posibilidades que el Juez aplique el control difuso). El proceso contencioso administrativo puede llegar hasta la Corte Suprema y el Proceso Constitucional de Amparo hasta el Tribunal Fiscal (en el caso que la sentencia de segunda instancia sea desfavorable al administrado). En ambos casos, las sentencias se aplican a los casos concretos.

Además, el ordenamiento jurídico tributario peruano contempla la posibilidad que, cumpliendo con determinados requisitos, las normas con rango de ley (y dentro de ellas las leyes tributarias) puedan ser impugnadas directamente ante el Tribunal Constitucional a través de un Proceso de Inconstitucionalidad cuando se considera que vulneran la Constitución. En este caso el Tribunal Constitucional es instancia única y ejerce un control concentrado de la constitucionalidad de las normas y emite sentencias que tienen efectos vinculantes para todos los poderes del Estado.

Finalmente, a través de una Acción Popular ante el Poder Judicial, los ciudadanos pueden solicitar el control concentrado de normas reglamentarias que vulneran la

Constitución o la Ley o ambas. Las sentencias que se expiden, igualmente, vinculan a todos los poderes del Estado.

La importancia de la Revolución Francesa para el ulterior desenvolvimiento de la historia de la humanidad es innegable porque las ideas y hechos que surgieron de ella se irradiaron por todo el orbe y su influencia es notable en casi todo occidente:

Esta Revolución no sólo fue un acontecimiento fundamental para Francia, sino que también para los demás pueblos del mundo, porque abatió definitivamente la servidumbre feudal y la esclavitud, y proclamó la igualdad de los hombres ante la ley, echando las bases del gobierno del pueblo. El lema de la Revolución Francesa de 1789, como un producto depurado del racionalismo del siglo XVIII y de las aspiraciones del pueblo francés: libertad, igualdad y fraternidad, se inscribe aún ahora como la base ideológica de los derechos humanos (Rendón 2003: 110).

1.2. Los principios tributarios en los documentos constitucionales del Perú

Es importante repetir el recuento histórico de la tributación a lo largo de nuestras Constituciones que hace el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Octavio Alva Orlandini, en los fundamentos de su voto contenido en la **STC N° 00004-2004-AI/TC y acumulados**.

1.2.1. La Constitución de Cádiz de 1812

Previamente y aun cuando, Javier Alva Orlandini no la referencia ni considera en los fundamentos de su voto contenido en la STC N° 00004-2004-AI/TC y acumulados, por haber tenido vigencia en el Perú, resulta oportuno hacer referencia a la regulación tributaria y aduanera prevista por la Constitución de Cádiz de 1812.

Así, en los numerales 13 y 17 del artículo 131º de dicho documento constitucional se prescribe que son facultades de las Cortes “Establecer anualmente las contribuciones é impuestos [...]. Establecer las aduanas y aranceles de derechos” (García y Gutiérrez 1993: 36-37).

Esta norma, como se aprecia, en esencia, reconoce y atribuye a las Cortes la facultad de establecer contribuciones, impuestos, las aduanas y los aranceles. En rigor, estamos frente al principio de legalidad.

Más adelante, en el Título VII (De las contribuciones) de la Constitución de Cádiz de 1812, se regula expresamente la materia tributaria.

Así, en el artículo 338º se atribuye a las Cortes la facultad de establecer o confirmar anualmente las contribuciones, subsistiendo las antiguas mientras no sean derogadas o se aprueben nuevas contribuciones, bajo la fórmula normativa en el sentido que “Las Córtes establecerán ó confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas ó indirectas, generales, provinciales ó municipales, subsistiendo las antiguas, hasta que se publique su derogación ó la imposición de otras” (García y Gutiérrez 1993: 61).

El artículo 339º, al parecer, contiene lo que, hoy en día, serían los principios de capacidad contributiva e igualdad en materia tributaria, al establecer que “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno” (García y Gutiérrez 1993: 61).

La norma claramente tiene una vocación igualitaria y la frase "...con proporción a sus facultades..." puede entenderse como lo que en estos tiempos es el principio constitucional tributario de la capacidad contributiva.

El artículo 340° establece el destino que debe darse a las contribuciones, prescribiendo que "Las contribuciones serán proporcionadas á los gastos que se decreten para el servicio público en todos los ramos" (García y Gutiérrez 1993: 61).

El artículo 341° como se fijan los gastos y las contribuciones que deben cubrirlos, disponiendo que "Para que las Córtes puedan fixar los gastos en todos los ramos del servicio público, y las contribuciones que deban cubrirlos, el Secretario del Despacho de Hacienda las presentará luego que estén reunidas, el presupuesto general de los que estimen precisos, recogiendo de cada uno de los demás secretarios del Despacho el respectivo á su ramo" (García y Gutiérrez 1993: 61).

A continuación, el artículo 342° prescribe quien es el funcionario público encargado de elaborar el plan de contribuciones para cubrir el presupuesto de gastos, al establecer que "El mismo secretario del Despacho de Hacienda presentará, con el presupuesto de gastos, el plan de las contribuciones que deban imponerse para llenarlos" (García y Gutiérrez 1993: 61).

Por su parte el artículo 343° establece cuál es la forma en que debe de actuar el Rey si, a su criterio, una contribución resulta gravosa o perjudicial, al disponer que "Si al Rey pareciera gravosa ó perjudicial alguna contribución, lo manifestará á las Córtes

por el Secretario del Despacho de Hacienda, presentado al mismo tiempo la que crea más conveniente sustituir” (García y Gutiérrez 1993: 61-62).

En cuanto a este artículo, es conveniente destacar como, ya en el año 1812, los constituyentes españoles tenían claro que un tributo puede ser gravoso o perjudicial; siendo el caso que el concepto de gravoso está vinculado a lo, actualmente, conocemos como el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad de los tributos o, a otros supuestos en los cuales los beneficios que trae el tributo son menores a sus efectos colaterales perjudiciales, etc.

El artículo 344° regula como se distribuyen las contribuciones directas entre todas las provincias: “Fixada la cuota de la contribución directa, las Córtes aprobarán el repartimiento de ellas entre las provincias, á cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente á su riqueza, para lo que el Secretario del Despacho de Hacienda presentará también los presupuestos necesarios” (García y Gutiérrez 1993: 62).

Es importante traer a colación que, hasta el día de hoy, el reparto de los tributos recaudados entre las diversas comunidades autónomas de España sigue generando problemas, en particular, en el caso de Cataluña cuyas autoridades demandan asignaciones proporcionales a lo que recaudan.

En el caso del Perú, el Impuesto de Promoción Municipal (que se cobra junto con el Impuesto General a las Ventas) se reparte entre todas las municipalidades del país.

Del artículo 345° al artículo 353°, la Constitución de Cádiz de 1812 aborda el manejo de la tesorería general y su manejo, el artículo 354° aborda los lugares donde se situarán las aduanas y, finalmente, el artículo 355° trata de la deuda pública reconocida, materias que no son estrictamente tributarias.

Respecto de la regulación tributaria contenida en la Constitución de Cádiz de 1812, Ossorio afirma lo siguiente: “Así, durante su breve vigencia el ordenamiento fiscal se vio impregnado por los principios de legalidad, igualdad, capacidad de pago y control parlamentario del ejecutivo” (s/f: 1).

En líneas generales creo que la Constitución de Cádiz de 1812 es avanzada para su época, ya que regula de manera sistemática la tributación y establece algunos parámetros para su validez. No obstante, estimo que el peso e importancia que le otorga a la tributación la Constitución de los Estados Unidos de América es mayor.

1.2.2. Las Bases de la Constitución Peruana del 17 de diciembre de 1822

El artículo 18° de las Bases de la Constitución Peruana del 17/12/1822 estableció el principio de legalidad en materia tributaria, al disponer que “La imposición de contribuciones y modo de repartirlas se determinará exclusivamente por el Congreso” (García y Gutiérrez 1993: 91).

El artículo 18° de las Bases de la Constitución Peruana de 1822 establece de manera genérica el principio de legalidad, pero no regula su alcance.

Además, en el numeral 7 del artículo 9° de las mencionadas Bases se señala que la Constitución debe proteger la igual repartición de contribuciones y en proporción a las facultades de cada persona, valiendo lo mismo para las cargas públicas, al establecer que: “La Constitución debe proteger: [...]. La igual repartición de contribuciones, en proporción á las facultades de cada uno, y lo mismo para las cargas públicas” (García y Gutiérrez 1993: 90).

En este artículo vemos claramente como aparece regulado el principio de igualdad en materia tributaria (la igual repartición de contribuciones y cargas) y lo que podría entenderse como el principio de capacidad contributiva (en proporción a las facultades de cada persona).

En suma, la normativa constitucional tributaria de las Bases de la Constitución Peruana de 1822 es escueta, pero, claramente, desarrolla tres principios constitucionales tributarios: a) legalidad, b) igualdad y c) capacidad contributiva.

En resumen, la regulación tributaria contenida en las Bases de la Constitución Peruana de 1822 es heredera de la regulación contenida en la Constitución de Cádiz de 1812.

Al respecto, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini afirmó que “Las Bases de la Constitución Peruana, de 17 de diciembre de 1822, enunciaron (9-7) que la Constitución debe proteger la igual repartición de contribuciones, en proporción a las facultades de cada uno, lo mismo que la de las

cargas públicas; y (18) que la imposición de contribuciones y modo de repartirlas se determinará exclusivamente por el Congreso” (2004: 23).

Finalmente, se tiene que este documento es relevante porque sirvieron de base para que se forme y sancione la Constitución del 12/11/1823, reformada por la que se publicó y juró el 9/12/ 1826, la que, luego, por ley del 11/6/1827 se declaró nula y se mandó observar la de 1823 con algunas modificaciones (García y Gutiérrez 1993: 92).

1.2.3. La Constitución de 1823

El numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 establece que “Son facultades exclusivas del Congreso: [...] 9. Decretar las contribuciones, impuestos y derechos para el sostén y defensa de la República” (García y Gutiérrez 1993:102).

Debe repararse que el numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 señala que es una atribución del Congreso decretar la contribuciones, impuestos y derechos, sin precisar el alcance del principio de legalidad, pero distinguiendo entre tres tipos de tributos (contribuciones, impuestos y derechos) y precisando cual es el destino de los mismos.

Además, podría asumirse que en el párrafo “sostén y defensa de la República” se encuentran rastros de lo que podría ser el principio constitucional tributario del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En suma, la Constitución de 1823 hace un avance importante al profundizar en la diversa naturaleza de los tributos.

Además, el artículo 156° de la Constitución de 1823 dispone que las contribuciones se repartirán bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio, al ordenar que “Las contribuciones se repartirán bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio” (García y Gutiérrez 1993: 115).

La redacción de este artículo es muy similar a la del artículo 9°, numeral 7 de las Bases de la Constitución Peruana de 1822, en la medida que también parecen regulados el principio de igualdad en materia tributaria y de capacidad contributiva; pero es evidente que remarca que la tributación debe aplicar “sin ninguna excepción ni privilegio”.

De manera general podría afirmarse que la Constitución de 1823 regula la materia tributaria de una manera inferior a la contenida en la Constitución de Cádiz de 1812.

Sobre la materia, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini sostuvo que:

La Constitución de 1823 estableció como potestades exclusivas del Congreso (60-9) decretar las contribuciones, impuestos y derechos para el sostén y defensa de la República; y del Poder Ejecutivo (80-6), decretar la inversión de los caudales destinados por el Congreso a los diversos ramos de la administración pública. Asimismo, dispuso que (148) constituyen la Hacienda Pública todas las rentas y productos que conforme a la Constitución y a las leyes deban corresponder al Estado; que (149) el Presupuesto de los gastos públicos fijará las contribuciones ordinarias, mientras se establece la única contribución y se adopte por regla constante el acrecimiento de la Hacienda con el fomento de ramos productivos a fin de disminuir las imposiciones en

cuanto sea posible; y que (151.2 y 151.3) el Ministerio de Hacienda presentará anualmente al Gobierno, para que lo haga al Congreso, el Presupuesto de los Gastos para el servicio de la República y el plan de contribuciones ordinarias para cubrirlos (2004: 23-24).

1.2.4. La Constitución de 1826

La gran novedad que presenta la Constitución de 1826 está dada por ser la primera Carta Magna peruana que regula el principio del deber constitucional de contribuir, en la medida que en el numeral 3 de su artículo 12° se establece que “Son deberes de todo Peruano: [...] Contribuir á los gastos públicos” (García y Gutiérrez 1993: 126).

Al respecto, se tiene que el experto en derecho constitucional tributario Luis Durán Rojo afirma que:

En la Constitución histórica peruana el Deber de Contribuir no ha estado presente explícitamente. De las 12 Constituciones Políticas que hemos tenido en 184 años de Estado Peruano, sólo en cuatro de ellas aparece consignado dicho deber.

Efectivamente, en el artículo 12 de la Constitución de 1826 se señala que <Son deberes de todo peruano: [...] 3. Contribuir a los gastos públicos>. Igualmente, el artículo 61° de la Constitución de 1867 y el artículo 12 de la Constitución de 1920 señalaron que <Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes [...]

Es con la Constitución de 1979 que [...] el artículo 72 reconoció explícitamente la cláusula del deber de solidaridad al señalar que “Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria”. A su vez, el artículo 77 consignaba que “Todos tiene el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos (Durán 2006: 85).

Siendo que la cita que hace el experto Luis Durán Rojo es inexacta, en cuanto a los artículos de las Constituciones de 1867 y 1920, más adelante, se ha procedido a realizar las citas correctas.

Además, en el recuento de normas constitucionales también podría considerarse que en el artículo 175° de la Constitución de 1834 también se encuentra acogido el principio constitucional del deber de contribuir, en la medida que estableció que “Todo ciudadano no exceptuado por ley, está obligado á contribuir para el sostén del Estado, y á inscribirse en la Guardia Nacional” (García y Gutiérrez 1993: 206).

En consecuencia, serían cinco y no cuatro las Constituciones peruanas que habrían acogido en sus textos el principio constitucional tributario del deber de contribuir.

De otro lado, el numeral 2 del artículo 43° de la Constitución de 1826 otorgó a la Cámara de Tribunos (lo que sería una Cámara Baja o Cámara de Diputados) la iniciativa en materia de contribuciones anuales y gastos público “El tribunado tiene la iniciativa: [...]. En las contribuciones anuales y gastos públicos” (García y Gutiérrez 1993: 130).

Merece destacarse que el numeral 2 del artículo 43° de la Constitución de 1826, de manera genérica solo alude a que el tribunado tiene la iniciativa en las contribuciones, sin precisar cuál es el alcance del principio de legalidad.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823, el referido numeral 2 del artículo 43° de la Constitución de 1826 solo regula la

figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

A su vez el numeral 19 del artículo 83° de la Constitución de 1826 dispuso que una de las atribuciones del Presidente de la República era cuidar de la recaudación y é inversión de las contribuciones con arreglo á las leyes, bajo la fórmula legal en el sentido que “Las atribuciones del Presidente de la República son: [...]. Cuidar de la recaudación y é inversión de las contribuciones con arreglo á las leyes” (García y Gutiérrez 1993: 137).

El artículo 43°, numeral 2 y el artículo 83°, numeral 19 de la Constitución de 1826 constituyen una suerte de paraguas que dividen en dos la tributación, en la medida que el Congreso tiene la iniciativa en materia tributaria y el Presidente de la República es competente para la recaudación e inversión de lo recaudado, pero conforme a ley.

Luego, el artículo 146° de la Constitución de 1826 (ubicado en el Título X denominado De las Garantía – Capítulo Único) estableció que “Las contribuciones se repartirán proporcionalmente sin ninguna excepción ni privilegio” (García y Gutiérrez 1993: 144).

En este artículo aparecen regulados el principio de igualdad en materia tributaria y de capacidad contributiva. Su redacción es muy parecida a la del artículo 9°, numeral 7 de las Bases de la Constitución Peruana de 1822 y al artículo 60° de la Constitución de 1823.

Cabe anotar que la Constitución de 1826, en líneas generales, mantiene la misma regulación tributaria que se encuentra en las Bases de la Constitución Peruana de 1822 y la Constitución de 1823.

En lo que concierne a este tema, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini refirió que “La Constitución de 1826 otorgó a la Cámara de Tribunos (43—2) la iniciativa en las contribuciones anuales y en los gastos públicos; y al Presidente de la República (83-19) el cuidado de la recaudación e inversión de las contribuciones con arreglo a las leyes. Además, garantizó enunciativamente (146) que las contribuciones se repartirán proporcionalmente, sin ninguna excepción ni privilegio” (2004: 24).

1.2.5. La Constitución de 1828

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra en el numeral 8 del artículo 48° de la Constitución de 1828, el cual establece que “Son atribuciones del Congreso: [...]. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo” (García y Gutiérrez 1993: 161).

El numeral 8 del artículo 48° de la Constitución de 1828 considera que el alcance del principio de legalidad está referido a la imposición de contribuciones.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 solo regula la figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

Además del principio de legalidad, el numeral 8 del artículo 48° de la Constitución de 1834 prescribe que el Congreso es competente para fijar los gastos del año, determinar la inversión de las rentas nacionales y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo.

Por su parte, el numeral 18 del artículo 90° de la Constitución de 1828 dispuso que el Poder Ejecutivo debería cuidar de la recaudación e inversión de las contribuciones y de los demás fondos de la Hacienda Pública: “Son atribuciones del Poder Ejecutivo: [...]. Cuidar de la recaudación é inversión de las contribuciones y demás fondos de la Hacienda Pública” (García y Gutiérrez 1993: 168).

Al parecer, era Congreso quien determinaba como debía hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices.

Por su parte, el artículo 159° de la Constitución de 1826 dispuso que las contribuciones se deberían repartir bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio: “Las contribuciones se repartirán entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio alguno” (García y Gutiérrez 1993: 177).

En este artículo se encuentran regulados el principio de igualdad en materia tributaria y de capacidad contributiva. Su redacción es muy parecida a la del artículo 9°, numeral 7 de las Bases de la Constitución Peruana de 1822, al artículo 60° de la Constitución de 1823 y al artículo 146° de la Constitución de 1826.

Cabe anotar que la Constitución de 1828, en líneas generales, mantiene la misma regulación tributaria que se encuentra en las Bases de la Constitución Peruana de 1822 y las Constituciones de 1823 y 1826.

Al respecto, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini opinó que “La Constitución de 1828 atribuyó al Congreso (48-8) la tarea de fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlo, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo; y a éste (90-18), el cuidado de la recaudación e inversión de las recaudaciones y demás fondos de la Hacienda Pública” (2004: 24).

1.2.6. La Constitución de 1834

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra en el numeral 8 del artículo 51° de la Constitución de 1834, el cual dispuso que “Son atribuciones del Congreso: [...]. Aprobar ó no el presupuesto de los gastos del año, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos: suprimir las establecidas: determinar la inversión de las rentas nacionales, y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo” (García y Gutiérrez 1993: 189).

A diferencia del numeral 8 del artículo 48° de la Constitución de 1828 que considera que el alcance del principio de legalidad está referido a la imposición de contribuciones; el numeral 8 del artículo 51° de la Constitución de 1834 tiene una regulación mayor respecto de este principio constitucional tributario porque señala que dicho principio también comprende la supresión de contribuciones establecidas.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 solo regula la figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

Además del principio de legalidad, el numeral 8 del artículo 51° de la Constitución de 1834 prescribe que el Congreso es competente para aprobar los gastos del año, determinar la inversión de las rentas nacionales y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo.

Luego, el numeral 20 del artículo 85° del referido documento constitucional estableció que constituía una atribución del Poder Ejecutivo cuidar de la recaudación e inversión de las contribuciones y de los demás fondos de la Hacienda Pública, al señalar que “Son atribuciones del Poder Ejecutivo: [...]. Cuidar de la recaudación e inversión de las contribuciones y demás fondos de la Hacienda Pública con arreglo a ley” (García y Gutiérrez 1993: 194-195).

Al igual que en la Constitución de 1828, en la Constitución de 1834 se encuentra prevista la regla según la cual el Congreso es quien determinaba como debe

hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices.

Más adelante, en el artículo 168° de la Constitución de 1834 se contempla como una garantía constitucional al principio de legalidad, con el mandato expreso en el sentido que sin una ley expresa ninguna autoridad o individuo de la República puede imponer una contribución directa o indirecta: “La facultad de imponer contribuciones directas ó indirectas corresponde exclusivamente al Congreso; y sin una ley expresa ninguna autoridad ni individuo de la República puede imponerlas bajo pretexto alguno” (García y Gutiérrez 1993: 205).

Igualmente, es posible sostener que la Constitución de 1834, en líneas generales, mantiene la misma regulación tributaria que se encuentra en las Bases de la Constitución Peruana de 1822 y las Constituciones de 1823, 1826 y 1828. Sin embargo, como se ha indicado previamente, el artículo 175° de la Constitución de 1834 (ubicado Disposiciones Generales) contiene una novedad al señalar que todo ciudadano, salvo que sea exceptuado por la ley, está obligado a contribuir (lo que, actualmente, podría entenderse que es el principio constitucional tributario del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos): “Todo ciudadano no exceptuado por ley, está obligado á contribuir para el sostén del Estado, y á inscribirse en la Guardia Nacional” (García y Gutiérrez 1993: 206).

En torno a este documento constitucional, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini aseveró que:

La Constitución de 1834 determinó que correspondía al Congreso (51-8) aprobar, o no, el Presupuesto de los gastos del año, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, suprimir las establecidas, determinar la inversión de las rentas nacionales y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo; el cual, a su vez, debía (85-20) cuidar de la recaudación e inversión de las contribuciones y demás fondos de la Hacienda Pública con arreglo a ley. Como Garantía Constitucional (168) declaró que la facultad de imponer contribuciones directas o indirectas corresponde exclusivamente al Congreso; y que sin una ley expresa, ninguna autoridad ni individuo de la República podía imponerlas, bajo pretexto alguno (2004: 24).

1.2.7. La Constitución de 1839

El numeral 6 del artículo 55° de la Constitución de 1834 reguló el principio de legalidad principio de legalidad en materia tributaria, al señalar que “Son atribuciones del Congreso: [...]. Aprobar ó desechar el presupuesto de los gastos del año, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, suprimir las establecidas, determinar la inversión de las rentas nacionales, y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo” (García y Gutiérrez 1993: 245-246).

Al igual que el numeral 8 del artículo 51° de la Constitución de 1834, el numeral 6 del artículo 55° de la Constitución de 1856 considera que el alcance del principio de legalidad comprende la imposición y la supresión de contribuciones.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 solo regula la figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

Además del principio de legalidad, el numeral 6 del artículo 55° de la Constitución de 1839 establece que el Congreso es competente para aprobar o desechar el

presupuesto de los gastos del año, determinar la inversión de las rentas nacionales y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo.

Más adelante, el numeral 25 del artículo 87° del referido documento constitucional estableció que constituía una atribución del Poder Ejecutivo cuidar de la recaudación e inversión de las contribuciones y de los demás fondos de la Hacienda Pública, al disponer que “Son atribuciones del Presidente de la República: [...] Cuidar de la recaudación é inversión de los fondos de la Hacienda nacional” (García y Gutiérrez 1993: 249-251).

Al igual que en las Constituciones de 1828 y 1834, en la Constitución de 1839 se encuentra contemplada la regla según la cual el Congreso es quien determinaba como debe hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices. Sin embargo, el alcance para el Poder Ejecutivo es mayor, en la medida que alude a *“los fondos de la Hacienda nacional”*.

A su vez el artículo 162° de la Constitución de 1839 consideró que el reparto proporcional de las contribuciones entre todos los ciudadanos era una garantía individual, al establecer que “Las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos sin excepción ni privilegio alguno” (García y Gutiérrez 1993: 261).

En este artículo aparecen regulados el principio de igualdad en materia tributaria y de capacidad contributiva. Su redacción es muy parecida a la del artículo 9°,

numeral 7 de las Bases de la Constitución Peruana de 1822, al artículo 60° de la Constitución de 1823 y al artículo 146° de la Constitución de 1826.

Cabe anotar que la Constitución de 1826, en líneas generales, mantiene la misma regulación tributaria que se encuentra en las Bases de la Constitución Peruana de 1822 y las Constituciones de 1823 y 1826.

En lo que concierne a este tema, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini considera que:

La Constitución de 1839 declaró que era atribución del Congreso (55-6) aprobar o desechar el Presupuesto de los gastos del año, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, suprimir las establecidas, determinar la inversión de las rentas nacionales, tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo (87-25) y velar por la recaudación e inversión de los fondos de la hacienda pública. Declaró, como garantía individual, que (162) las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio alguno (2004: 24).

1.2.8. El Estatuto Provisorio de 1855

El presidente provisorio del Perú Ramón Castilla bajo un Estatuto, igualmente provisorio, en cuyo artículo 1°, numeral 15, se estableció que “Son atribuciones del Presidente provisorio: [...] Cuidar de la recaudación é inversión de los fondos de la Hacienda nacional, con arreglo á las leyes” (García y Gutiérrez 1993: 267-268).

Además, en su artículo 9° se dispuso que “La ley fija los gastos de la nación. Las contribuciones necesarias para satisfacerlos, ser repartirán de modo proporcional y sobre las que se determinarán por una ley (García y Gutiérrez 1993: 270).

1.2.9. La Constitución de 1856

El artículo 8° de la Constitución de 1856 estableció como una garantía nacional el hecho que “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y en proporción a los medios del contribuyente. Las contribuciones directas no podrán imponerse sino por un año” (García y Gutiérrez 1993: 274).

De la redacción del referido artículo 8° se colige que la Constitución de 1856 reguló los principios de legalidad, de capacidad contributiva y, acaso, el de igualdad al establecer una garantía de alcance nacional.

Además, proscribió que las contribuciones directas se impongan más allá de un año, regla que, entiendo, estaría orientada a que las cargas no resulten excesivas, lo que nos podría, acaso, situar en el escenario del principio de la no confiscatoriedad de los tributos.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823, esta norma de la Constitución de 1856 solo regula la figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

Luego, el numeral 4 del artículo 55° de la Constitución de 1856 estableció que era una atribución del Congreso “Imponer contribuciones para satisfacer los gastos públicos, suprimir las establecidas, sancionar el presupuesto y tomar cuentas anualmente al Poder Ejecutivo” (García y Gutiérrez 1993: 278).

Al igual que el numeral 8 del artículo 51° de la Constitución de 1834, y el numeral 6 del artículo 55° de la Constitución de 1839, el numeral 4 del artículo 55° de la Constitución de 1856 considera que el alcance del principio de legalidad comprende la imposición y la supresión de contribuciones.

Además del principio de legalidad, el numeral 4 del artículo 55° de la Constitución de 1856 establece que el Congreso es competente para sancionar el presupuesto y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo.

Por su parte, el numeral 6 del artículo 89° de la Constitución de 1856 estableció que “Son atribuciones del Presidente de la República: [...]. Dar las órdenes necesarias para la recaudación é inversión de las rentas públicas con arreglo á ley” (García y Gutiérrez 1993: 283-284).

Al igual que en las Constituciones de 1828, 1834 y 1839, el numeral 6 del artículo 89° de la Constitución de 1856, se encuentra contemplada la regla según la cual el Congreso es quien determinaba como debe hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices (en tanto, que las facultades del Poder Ejecutivo deben ejercerse “con arreglo a ley”).

Sobre la materia, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini afirmó que “La Constitución de 1856, precisó (8) que no puede imponerse

contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y en proporción a los medios del contribuyente, y limitó a un año las contribuciones directas” (2004: 24).

1.2.10. La Constitución de 1860

Al igual que el artículo 8° de la Constitución de 1856, el artículo 8° de la Constitución de 1860 consideró que el principio de legalidad constituía una garantía nacional, al establecer que “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente, y para el servicio público” el numeral 6 del artículo 89° de la Constitución de 1856 (García y Gutiérrez 1993: 292).

Siendo la norma de similar redacción a la norma que la precedió, se puede afirmar que el artículo 8° de la Constitución de 1860 reguló los principios de legalidad, de capacidad contributiva y, acaso, el de igualdad al establecer una garantía de alcance nacional.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 solo regula la figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

Luego, el numeral 5 del artículo 59° de la Constitución de 1860 señaló que era una atribución del Congreso “Imponer contribuciones, con sujeción á lo dispuesto en el artículo 8°; suprimir las establecidas; sancionar el presupuesto; y aprobar y desaprobar las cuentas de gastos que presente el Poder Ejecutivo conforme al artículo 102° (García y Gutiérrez 1993: 299).

Al igual que el numeral 8 del artículo 51° de la Constitución de 1834, el numeral 6 del artículo 55° de la Constitución de 1839 y el numeral 4 del artículo 55° de la Constitución de 1856, el numeral 5 del artículo 59° de la Constitución de 1860 considera que el alcance del principio de legalidad comprende la imposición y la supresión de contribuciones.

Además del principio de legalidad, el numeral 5 del artículo 59° de la Constitución de 1860 establece que el Congreso es competente para sancionar el presupuesto y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo.

Por su parte, el numeral 6 del artículo 94° de la Constitución de 1860 establece que “Son atribuciones del Presidente de la República: [...]. Dar las órdenes necesarias para la recaudación é inversión de las rentas públicas con arreglo á ley” (García y Gutiérrez 1993: 305).

Al igual que en las Constituciones de 1828, 1834, 1839 y 1856 se encuentra contemplada la regla según la cual el Congreso es quien determinaba como debe hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices (en tanto, que las facultades del Poder Ejecutivo deben ejercerse “con arreglo a ley”).

Al respecto, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini afirmó que “La Constitución de 1860, asimismo, estableció como una garantía nacional (8 y 59.5) que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una

ley, en proporción a las facultades del contribuyente y para el servicio público” (2004: 25).

1.2.11. La Constitución de 1867

El artículo 7° de la Constitución de 1867 consideró que el principio de legalidad constituía una garantía nacional y, además, dispuso que las contribuciones personales tuvieran un tiempo determinado: “Solo el Congreso el Congreso puede imponer contribuciones. Si se imponiesen contribuciones personales, no podrán imponerse sino por determinado tiempo” (García y Gutiérrez 1993: 316).

Como se puede ver, el artículo 7° de la Constitución de 1867, claramente, regula el principio de legalidad y, acaso, puede entenderse que tiene un afán igualitario por señalar que es una garantía nacional, pero guarda silencio respecto de la proporción que deben guardar las contribuciones respecto de los medios del contribuyente (lo que podría entenderse como el principio de capacidad contributiva).

En la limitación temporal que se establece para contribuciones personales, tal vez, se podría encontrar atisbos del principio de no confiscatoriedad.

Adicionalmente, a diferencia del numeral 9 del artículo 60° de la Constitución de 1823 solo regula la figura de las contribuciones, pero no desarrolla las figuras de los impuestos y de los derechos.

A su vez, el artículo 37° de la Constitución de 1867 volvió a regular el principio constitucional del deber de contribuir, al establecer que “Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes del modo y en la proporción que señalan las leyes” (García y Gutiérrez 1993: 319).

Luego, el numeral 5 del artículo 59° de la Constitución de 1867 señaló que era una atribución del Congreso “Imponer contribuciones, y suprimir ó modificar las establecidas (García y Gutiérrez 1993: 322).

Es importante considerar que el numeral 5 del artículo 59° de la Constitución de 1867 presenta la novedad de considerar que el alcance de principio de legalidad en materia tributaria comprendía imponer, suprimir y modificar contribuciones, a diferencia de las normas que regulaban la misma materia en las Constituciones de 1834, 1839, 1856 y 1860 que remitían el alcance de dicho principio constitucional tributario sólo a la imposición y supresión de contribuciones.

Es claro que esta norma de 1867 perfila de mejor manera el principio de legalidad porque no solo regula la imposición de contribuciones y su supresión, sino que, además, norma su modificación.

Por su parte, el numeral 6 del artículo 85° de la Constitución de 1867 establece que “Son atribuciones del Presidente de la República: [...]. Dar las órdenes necesarias para la recaudación é inversión de las rentas públicas con arreglo á ley” (García y Gutiérrez 1993: 326-327).

Al igual que en las Constituciones de 1828, 1834, 1839, 1856, 1860 y 1867 se encuentra contemplada la regla según la cual el Congreso es quien determinaba como debe hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices (en tanto, que las facultades del Poder Ejecutivo deben ejercerse “con arreglo á ley”).

En torno a este documento constitucional, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini aseveró que “La Constitución de 1867 prescribió también como una garantía nacional (7 y 59-5) que sólo el Congreso puede imponer contribuciones, y que, en el caso de las contribuciones personales, éstas no podrán ser impuestas sino por un determinado tiempo” (2004:25).

1.2.12. La Constitución de 1920

El artículo 7° de la Constitución de 1920 estableció como una garantía nacional que “No pueden crearse, modificarse ni suprimirse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Sólo la ley puede exonerar en todo o en parte del pago de impuestos, pero nunca por razón de las personas” (García y Gutiérrez 1993: 348).

Según la norma constitucional que se cita la tributación solo resulta constitucional si está relacionada con una finalidad pública. El artículo en mención presenta ciertos avances respecto de las normas constitucionales que, previamente, regularon la misma materia. Por ejemplo:

a) El alcance del principio de legalidad comprende la creación, modificación y supresión de contribuciones que únicamente puede realizarse por ley y para el servicio público (finalidad), así como la exoneración en todo o en parte de impuestos, pero nunca por razón de las personas.

b) Puede entenderse que el principio de igualdad también se encuentra comprendido por esta norma porque es una garantía nacional y porque la norma proscribía que se otorguen exoneraciones en razón de las personas.

Por su parte el artículo 8° de la Constitución de 1920 establece que “La contribución sobre la renta será progresiva” (García y Gutiérrez 1993: 348).

A nuestro criterio, el hecho que una norma sea progresiva podría contener el principio de capacidad contributiva, el de igualdad y también el principio de no confiscatoriedad. Nótese que la norma en cuestión solo está referida a la imposición sobre la renta.

Por su parte el artículo 61° de la Constitución de 1920 reguló después de 53 años contados desde la Constitución de 1867 el principio del deber constitucional de contribuir en los siguientes términos: “Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes en la forma y en la proporción que señalen las leyes [...]” (García y Gutiérrez 1993: 354).

Luego, el numeral 5 del artículo 83° de la Constitución de 1920 señaló que era una atribución del Congreso “Imponer contribuciones con sujeción a lo dispuesto en el

artículo 7°, suprimir las establecidas, sancionar el presupuesto y aprobar o desaprobar la cuenta de gastos que presente el Poder Ejecutivo conforme al artículo 129°” (García y Gutiérrez 1993: 357).

Por su parte, el numeral 8 del artículo 121° de la Constitución de 1920 estableció que son atribuciones del Presidente de la República “Dar las órdenes necesarias para la recaudación e inversión de las rentas públicas con arreglo á ley” (García y Gutiérrez 1993: 363).

Al igual que en las Constituciones de 1828, 1834, 1839, 1856, 1860 y 1867 se encuentra contemplada la regla según la cual el Congreso es quien determinaba como debe hacerse la recaudación y el destino que debía tener lo recaudado y, por su parte, el Poder Ejecutivo ejecutaba tales directrices (en tanto, que las facultades del Poder Ejecutivo deben ejercerse “con arreglo á ley”).

En lo que concierne a este tema, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini sostiene que “La Constitución de 1920 preceptuó (7 y 83-5) que no pueden crearse, modificarse ni suprimirse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público, y (8) que la contribución sobre la renta será progresiva” (2004:25).

1.2.13. La Constitución de 1933

El artículo 8° de la Constitución de 1933 estableció como una garantía constitucional que “Sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos y

exonerar de su pago en todo o en parte. No hay privilegios personales en materia de impuestos” (García y Gutiérrez 1993: 378).

Al igual que el artículo 7° de la Constitución de 1820, la norma citada establece que solo para finalidades públicas se pueden crear, modificar o suprimir los impuestos y exonerar de su pago en todo o en parte. En tal sentido, se tiene que:

El principio de legalidad

El alcance del principio de legalidad en la Constitución de 1933 comprende la creación, modificación y supresión de contribuciones que únicamente puede realizarse por ley y, como se ha indicado, para el servicio público (finalidad), así como la exoneración en todo o en parte de impuestos.

Al respecto, Vidal, comentando los principios tributarios previstos en la Constitución de 1933, afirmó que:

[...] el principio de legalidad consiste en la garantía de que sólo está prohibido lo que la ley prohíbe y permitido todo lo que la ley no prohíbe o autoriza tácita o expresamente.

[...] en el campo fiscal la legalidad pretende evitar la arbitrariedad del Estado, más aun tratándose de poder sobre tributos que son detracciones del patrimonio particular en beneficio de Estado.

La legalidad tributaria garantiza que sea el pueblo representado por el Poder Legislativo el que determine sus cargas fiscales, de allí lo cierto del principio creado en Inglaterra por el artículo 85° de la Carta Magna de 1297, “No hay tributación sin representación (1972:87-88).

En esencia, el concepto de principio de legalidad que manejaba Vidal, es el mismo que en la doctrina sobre la materia: que sólo por ley se pueden establecer tributos,

en tanto es el pueblo que se impone los gravámenes a través de sus representantes en el Parlamento.

Luego, explica como la tributación tiene un carácter invasivo en las riquezas de los particulares que justifican que dicha invasión o afectación se practique por ley:

La base fundamental del principio de legalidad fiscal radica en que los tributos constituyen una invasión del poder fiscal, que es poder público, en las riquezas de los particulares y dado que en un Estado de derecho los poderes públicos y por ende el fiscal deben estar limitados, este derecho debe ejercerse única y exclusivamente por medio de la ley para evitar de esta forma que el Estado a su antojo y necesidad disponga del patrimonio particular como si fuese propio (Vidal 1972: 88).

La noción que manejaba Vidal, en 1972, respecto del principio de legalidad resulta bastante razonable para esos tiempos. No obstante, en la actualidad, se considera que la tributación, en rigor no corresponde a una intervención en el patrimonio de los particulares, sino que corresponde a la parte a la que (legítimamente) tiene el derecho el Estado por permitir que se generen riquezas en su territorio o por permitir que se aprovechen de la infraestructura que brinda un determinado país.

El principio de igualdad

La norma prescribe que “No hay privilegios personales en materia de impuestos”, a diferencia del artículo 7° de la Constitución de 1920 que empleó la fórmula: “pero nunca por razón de las personas”. En estricto, ambas normas pretenden que la tributación no se vea perturbada por temas personales, aun cuando la redacción de la norma contenida en la Constitución de 1993, al parecer, resulta más amplia.

Puede entenderse que el principio de igualdad también se encuentra comprendido por el artículo 8° porque esta norma contiene una garantía constitucional y porque establece que “No hay privilegios personales en materia de impuestos”.

Con relación al artículo 8° de la Constitución de 1933, Medrano sostiene que:

La Constitución de 1933 en su artículo 8o. señala “sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos”. Este texto tiene obvias deficiencias ya que, en primer lugar, alude a impuestos, siendo así que éstos son sólo especies del género tributo. La clasificación más admitida divide el tributo en impuestos, contribuciones y tasas. (Véase, por ejemplo, el artículo 14o. del modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID). La deficiencia constitucional anotada; trato de subsanarse a través del Código Tributario en cuyo artículo II del Título Preliminar se señala “el término genérico tributo incluye impuestos, contribuciones y tasas [...]” Efectuada tal definición el propio Código en su artículo IV recoge correctamente el principio de legalidad cuando indica: “Sólo por ley se puede crear, modificar o suprimir tributos (1981: 117).

Estimo que el comentario que hace Medrano es válido, salvando las distancias temporales, para la Constitución de 1933 y las que tuvieron antes que ésta vigor en el Perú.

Más adelante, el numeral 5 del artículo 123° de la Constitución de 1933 regula nuevamente el principio de igualdad desde la perspectiva de una atribución del Congreso, al establecer que “Son atribuciones del Congreso: [...]. Imponer contribuciones y suprimir las establecidas; sancionar el Presupuesto; aprobar o desaprobar la Cuenta General de la República que anualmente presenta el Poder Ejecutivo, y aprobar los presupuestos de los Concejos Departamentales” (García y Gutiérrez 1993: 391).

Con relación al principio de igualdad, Vidal sostiene que:

Es evidente que son factores distintos los que caracterizan al citado principio en el plano fiscal; el derecho tributario, como su mismo nombre lo indica está relacionado y debe su existencia al tributo, lo que nos lleva a pensar en que son factores económicos los que vamos a estudiar para poder determinar cuándo hay igualdad fiscal y cuando no la hay.

Llevado al campo fiscal el principio de igualdad se puede enunciar como igualdad ante las cargas fiscales.

Nuevamente nos encontramos con el problema de la igualdad absoluta al estudiar la igualdad tributaria; como lo hemos sostenido... la igualdad absoluta no existe, por lo que al aplicarse este principio en campo fiscal debe partirse de la premisa acotada (1972:122-123).

De la cita de Vidal resulta adecuado rescatar la idea que tiene respecto a que la igualdad absoluta no existe, ya que coincide con las tendencias modernas en el sentido que dicho principio constitucional debe medirse en cada caso en concreto.

Además, es importante destacar que Vidal encuentra que el principio de igualdad y la justicia se encuentran relacionadas:

El concepto de igualdad y el de justicia están relacionados y resulta lógico creer que las normas que tratan a los individuos en forma igualitaria van a ser justas; sin embargo puede darse el caso que el trato sea igualitario en cuanto a la aplicación pero en cuanto a la distinción por categorías resulta injusto, debido por ejemplo a que el tributo es confiscatorio. De allí, que deben cumplirse todos los principios de imposición fiscal para que se pueda sostener que una norma tiende a la meta del derecho que es la justicia; la igualdad es un elemento indispensable para que las normas fiscales puedan ser calificadas de tendientes a la justicia (1972:125-126).

La idea que expone Vidal puede ser enunciada de otra manera: basta que se incumpla un principio constitucional tributario para que la norma sea inconstitucional. Su razonamiento es válido en el sentido que los principios constitucionales tributarios están relacionados, circunstancia que se aprecia cuando se impugnan normas tributarias que se considera que vulneran la Constitución, supuesto en el

cual, generalmente, se alega la violación de más de un principio constitucional tributario.

Vidal, citándolo en un pie de página, hace suya la afirmación de Linares Quintana respecto a que “[...] en forma reiterada por centenares de fallos la Corte ha sostenido que la igualdad fiscal debe interpretarse en el sentido de que cuando se den condiciones análogas, se imponen gravámenes iguales” (1972: 126).

La alusión al aforismo aristotélico según el cual la igualdad consiste en tratar iguales a los iguales y de forma desigual a los desiguales es evidente. El pensamiento griego tiene plena vigencia hoy en día y se encuentra presente en el razonamiento del Tribunal Constitucional.

Vidal también afirma que “En razón a que el respetar el principio de igualdad fiscal importa formas diferentes de obligar al contribuyente, vamos a ver en el presente punto derivaciones o como lo hemos llamado elementos de la igualdad fiscal. Muchos tratadistas no están de acuerdo con nosotros por considerar los elementos no son tales si no son principios por sí mismos” (1972: 128).

Esta cita es pertinente porque, más tarde, en la Constitución de 1979, algunos de los elementos de la igualdad aparecerán como como principios constitucionales tributarios.

Considero que el debate a que alude Vidal fue el que generó que en la Constitución de 1979 -como se verá más adelante- no se regule expresamente el principio

constitucional tributario de igualdad, sino que se haya considerado como principios de ese nivel lo que el experto en mención considera como derivaciones o elementos de la igualdad (1972: 128).

A criterio de Vidal son elementos de la igualdad fiscal: a) Generalidad – Uniformidad y b) Equidad – Proporcionalidad – Progresividad (1972: 129-144).

El principio de no confiscación

Aun cuando lo que Vidal denomina como principio de “no confiscación” no se encontraba recogido en la Constitución de 1933, comparto la tesis que éste, en 1972, defendió respecto de tal principio.

Vidal parte de la idea que para comprender el principio de no confiscación es necesario establecer que se entiende por confiscación:

Para poder determinar en qué consiste el principio de no confiscación es necesario determinar que entendemos por confiscación.

Trata de la confiscación implica previamente señalar el contenido del concepto, el que varía según se trate de una ley penal o de ley fiscal, sin embargo intentaremos una definición general que cubra ambos casos.

Se entiende por confiscación la transferencia obligada de bienes o rentas de una persona al Estado, por decisión unilateral de este último, sin derivarse derecho ni compensación alguna al propietario de los bienes (1972: 163).

Luego, relaciona la confiscación con el concepto de propiedad privada y explica cuál es el fundamento de dicho principio:

Es indispensable partir del supuesto de la existencia de la propiedad privada, para que pueda existir confiscación por parte del Estado; en aquellos Estados

donde no existe propiedad individual o privada, en ninguna de sus formas, no podrá existir confiscación, por lo que tratar el principio de no confiscación en Estados organizados de la forma citada, resulta irrelevante o innecesario. El fundamento del principio de no confiscación, conforme lo manifestado, radica justamente en la protección al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado de democrático, derivada de uno de los pilares que sirven de base a dicho tipo de gobierno, de la libertad (Vidal 1972: 163).

En este contexto, Vidal afirma que, a su criterio, el fin que cumple el principio de no confiscación es garantizar el derecho de propiedad, ya que afirma que “Nos parece claro el fin que cumple el principio de no confiscación, el de garantizar el derecho de propiedad y esa ha sido la intención que han tenido en mente los constituyentes de las constituciones que recogen el principio de no confiscación” (1972: 165).

También es importante señalar que hace casi 50 años, con mucha lucidez, Vidal sostuvo que se podía gravar el patrimonio y la renta de un contribuyente, circunstancia que, a inicios del presente siglo, un destacado tributarista negaba ante el Tribunal Constitucional:

No deja lugar a duda que el poder de imposición fiscal es necesario y que la ley impositiva puede gravar el patrimonio y la renta del contribuyente sin que ello signifique la violación de ningún principio de imposición fiscal. Sabemos igualmente que el tributo es la cuota-parte de la riqueza o de los bienes del contribuyente, con la que debe concurrir a sufragar las necesidades fiscales. El principio de no confiscación vinculó la imposibilidad tributaria con la propiedad; de dicha vinculación se obtiene una conclusión, y es que el monto del tributo debe mantenerse dentro de ciertos límites para no lesionar la propiedad individual (1972: 170-71).

Treinta años más tarde, como se da cuenta más adelante, al pronunciarse sobre la constitucionalidad del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), el Tribunal Constitucional que señaló que la propiedad puede ser afectada razonablemente.

Además, del texto citado, se puede percibir que en las ideas Vidal, igualmente, se encuentra claramente esbozada la noción del principio constitucional tributario del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ([...] con la que debe concurrir a sufragar las necesidades fiscales).

Finalmente, resulta interesante revisar el razonamiento de Vidal para analizar cuando tributo es confiscatorio:

Surge entonces una incógnita ¿cuándo un tributo es confiscatorio?

Se dice que un tributo es confiscatorio cuando alcanza una parte sustancial de la propiedad o de la renta del capital gravado; en otras palabras cuando el peso del monto del tributo es excesivo en relación con el bien o renta gravada. En ambos casos se está violando la propiedad ya que al afectarla sustancialmente, la propiedad se convierte en nuda propiedad y pierde uno de sus atributos, el jus fruendi es decir que si se grava de tal manera que deja de tener frutos, se está destruyendo para el propietario su valor como si se le confiscase (1972: 171).

Hoy en día, en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional se exponen razonamientos muy similares a los del fenecido tributarista Enrique Vidal Henderson.

Por otra parte, saliendo del escenario de los principios constitucionales tributarios, se tiene que el numeral 9 del artículo 154° de la Constitución de 1933 estableció que era atribución del Presidente de la República “Administrar la Hacienda Nacional” (García y Gutiérrez 1993: 397).

Este cambio en la Constitución de 1933 es importante porque le otorga una mayor libertad en el manejo de los recursos públicos que, por cierto, incluyen la recaudación tributaria. Se afirma, pues, la figura del Poder Ejecutivo como el gestor de la Hacienda Nacional.

Sobre la materia, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini refiere que “La Constitución de 1933 garantizó (8 y 123-5) que sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos, así como exonerar de su pago en todo o en parte; y que no hay privilegios personales en materia de impuestos” (2004: 25).

1.2.14. La Constitución de 1979

El artículo 77° de la Constitución de 1979 estableció el principio constitucional tributario del deber de contribuir, al disponer que “Todos tiene el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (García y Gutiérrez 1993: 448).

Además, el artículo 139° de la Constitución de 1979 desarrolló los principios que regularon la tributación durante su vigencia:

CONSTITUCIÓN DE 1979

Art. 139.- Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.

La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

Los gobiernos regionales pueden crear, modificar o suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellos conforme a ley” (García y Gutiérrez 1993: 456).

El artículo 139° de la Constitución de 1979 importa un halo de modernidad en nuestra normativa constitucional tributaria, en la medida que emplea con propiedad del término “tributo” que es el concepto general que comprende tres especies: impuesto, contribución y tasa.

Si concordamos el mencionado artículo 139° con el artículo 77°, podemos afirmar que la Constitución de 1979 contempló los siguientes principios constitucionales tributarios:

El principio de legalidad

Respecto de este principio constitucional tributario, Medrano afirma que (juicio que compartimos):

El artículo 139o. de la nueva Constitución establece: “Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen los tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios [...]” Este texto que, de suyo, consagra el principio resulta sin embargo reiterado, pues a continuación el mismo artículo señala “la tributación se rige por los principios de legalidad [...]”. Como se aprecia, la primera parte del artículo “contiene” el principio por lo que resulta innecesario denominarlo a continuación. Tratando de encontrar una respuesta a la reiteración podría sostenerse que la intención del legislador ha sido destacar en la primera parte la más importante limitación que se deriva del principio y que al insistir en denominarlo en su segunda parte se ha perseguido conseguir los alcances previstos en el resto del artículo IV del Título Preliminar el Código Tributario, de acuerdo con el cual sólo por ley se puede “[...] determinar el hecho imponible, fijar la cuantía del tributo y la base para su cálculo y señalar al contribuyente”. Naturalmente la inclusión del precepto en el texto constitucional le otorga una permanencia y solidez que no tenía antes con su sola mención en el Código. No obstante, creemos que la reiteración era innecesaria [...] (1981: 117).

Luego, Medrano (sin avizorar el futuro) cuestiona que, a través del inciso 22) del artículo 211° de la Constitución de 1979, se haya establecido que es atribución del

Presidente de la República regular las tarifas arancelarias; atribución que, hoy en día, nadie cuestiona. Ello, en la medida que afirma que “El principio de legalidad se resiente de manera clara en el artículo 211o. inciso 22) que otorga al Presidente de la República la atribución de “regular las tarifas arancelarias”. Como quiera que dichas tarifas constituyen -sin duda- tributos, su regulación sólo debería hacerse a través de la ley” (1981: 120).

Al parecer, al realizar su análisis, el profesor Medrano no consideró la diferente naturaleza de ambos negocios (tributos internos – aduanas), diferencia que se puede apreciar claramente, por ejemplo, en la inmediatez que tiene, por regla general, la liquidación de tributos aduaneros en relación con la menor velocidad mucho menor con la que se realiza la determinación de tributos internos (Impuesto a la Renta, IGV, etc.).

El principio del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

Luego de 59 años contados desde la Constitución de 1933, el deber de contribuir fue contemplado por el artículo 77° de la Constitución Política de 1979 (esta norma tiene una redacción arcaica al hacer referencia únicamente al concepto específico de servicios públicos, más no al concepto general de gastos públicos).

Aun cuando Medrano, al comentar la Constitución de 1979, no hace referencia a este principio constitucional tributario (el cual, actualmente, es de gran importancia porque, en el análisis constitucional, sirve de contrapeso para analizar la vulneración

de los demás principios constitucionales), si detecta claramente que las frases “cargas” y “servicios públicos” debe entenderse en un sentido más amplio:

Debe observarse que la parte final del artículo 77o. se refiere a cargas “establecidas para el sostenimiento de los servicios públicos”. Aun cuando en esta parte del artículo no se utiliza la expresión tributo, cabe señalar que el sostenimiento de los servicios públicos es un concepto superado, toda vez que con la tributación el Estado ya no persigue únicamente obtener parte de la riqueza de los particulares para poder prestar servicios, sino que ella tiene también importantes fines extrafiscales, como proteger la industria nacional, desalentar el consumo de ciertos bienes, etc. Podemos asumir que al vincular la expresión “cargas” con los “servicios públicos” es probable que el constituyente se ha querido referir a las “tasas”, pero como ya hemos dicho éstas no son sino una forma de tributo y, por lo tanto, estarían comprendidas en la primera parte del artículo (1981: 124).

Es oportuno anotar que Medrano detecta con claridad del alcance del artículo 77° de en mención, pero lo hace al comentar el principio de justicia. Es decir, no otorga al principio constitucional tributario del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos la especificidad e importancia que tiene en estos tiempos. También merece comentarse y destacarse el hecho que dicho experto, claramente, remarca la importancia que tienen los fines fiscales de la tributación, concepto que en la primera década de este siglo desarrollaría el Tribunal Constitucional peruano con ocasión de los amparos que se incoaron contra el denominado sistema de percepciones del Impuesto General a las Ventas.

El principio de uniformidad

Respecto de este principio constitucional tributario (al que denomina Generalidad), Medrano realiza una valoración que conviene destacar:

Uno de los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria es el “hecho imponible”; es decir, el supuesto previsto en la ley que en caso de ocurrir determina el surgimiento de la obligación. Producido el hecho imponible todas las personas comprendidas en su ámbito se encuentran obligadas.

Ciertamente hay algunos casos en los cuales no obstante haberse producido el supuesto legal, ciertos sujetos no están obligados a tributar en razón de exoneraciones o exclusiones del ámbito de aplicación del tributo. Estas exoneraciones no son violatorias del principio desde que -según se ha visto- el beneficio también debe ser otorgado por ley y en atención a valores que igualmente merecen protección constitucional (1981: 122).

Del texto citado, fluye que Medrano considera que el principio constitucional tributario de uniformidad importa que, una vez producido el hecho imponible, se aplique a todas las personas comprendidas en su ámbito; admitiéndose excepciones que no vulneran dicho principio.

Medrano, Medrano Cornejo sintetiza su concepción de este principio y explica porque prefiere denominarlo generalidad:

En resumen, por el mérito de la “generalidad” todos los sujetos incluidos en el supuesto que la ley ha previsto están obligados a tributar. Las exclusiones (que sólo pueden otorgarse por ley) no violan el principio, en tanto se conceden a todos los que satisfacen los requisitos previstos por el legislador y en atención a valores que, la misma Constitución desea proteger.

Nuestra Constitución no utiliza el término “generalidad” que es el que emplea la mayor parte de la doctrina, habiéndose preferido “uniformidad”. En uno u otro caso cabe advertir que la denominación no era imprescindible, en tanto el principio fluye de otros artículos de la Constitución (1981: 122).

Finalmente, conviene destacar que Medrano, para reforzar su tesis, concuerda el artículo 139° de la Constitución de 1979 (en la parte que regula el principio de uniformidad) con el artículo 187° de dicho documento constitucional, señalando que “En efecto, el artículo 187 señala que “pueden expedirse leyes especiales porque lo exige la naturaleza de las cosas pero no por la diferencia de las personas” y el

segundo párrafo del art. 139o. indica "...no hay privilegio personal en materia tributaria" (1981: 122).

El principio de justicia

Medrano vincula el principio constitucional tributario de justicia con los también principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva e igualdad:

Es obvio que se trata de una recomendación al legislador; corresponde a éste cuidar que al dictar la ley se afecte a cada quien de acuerdo a su capacidad contributiva; es decir, a su posibilidad económica de soportar el tributo. Se trata del principio doctrinario de "igualdad" que no consiste en exigir lo mismo a todos, lo que sería injusto en una sociedad de grandes diferencias económicas, sino en hacer recaer el peso del tributo de manera pareja en todos los contribuyentes.

Ello supone medidas diferentes para diferentes capacidades económicas, de modo que todos soporten peso tributario de igual intensidad, aun cuando en términos cuantitativos la prestación sea distinta. Esto explica que se permitan mayores deducciones al casado que al soltero, al que tiene hijos respecto de quien no los tienes, etc. Así por ejemplo, frente al "hecho imponible" de la percepción de una renta de igual monto, dos contribuyentes pueden pagar tributos de cuantía distinta en razón de diferentes capacidades contributivas. De acuerdo con este principio es razonable exigir los impuestos a la renta o al patrimonio no en función de una tasa proporcional, sino aplicando estas escalas progresivas y acumulativas (1981: 123).

En estricto, creo que el principio de justicia gobierna todo el ordenamiento jurídico de un país, por lo que no resulta técnico considerarlo como un principio específico del ordenamiento tributario.

El principio de publicidad

Medrano asevera que la Carta Magna de 1979 incurre en una reiteración al regular este principio porque se encuentra contenido en el principio de legalidad y en el artículo 195o. del citado documento constitucional:

En este caso la reiteración es manifiestamente innecesaria por cuanto, de un lado, el propio artículo consagra el principio de legalidad y, por otra parte, el artículo 195o. establece que la ley es obligatoria después de su publicación en el Diario Oficial, aún cuando establece un precepto especial para ciertas leyes tributarias [...].

Como quiera que la ley tributaria, desde la lógica que aquí interesa, es una ley como otra cualquiera no es posible percatarse de las razones que hayan llevado a establecer este principio, siendo así que el mismo ya aparece de otro artículo y es aplicable a toda clase de leyes (1981: 124).

Considero que el juicio de Medrano es acertado, en la medida que el principio de publicidad tampoco es específicamente un principio constitucional tributario, sino un principio que rige para todo el ordenamiento tributario.

Sin embargo, es importante destacar que el mencionado tributarista pudo hacer similar juicio respecto del principio de justicia. Sin embargo, en dos supuestos similares, razonó de manera diferente.

El principio de obligatoriedad

El juicio que realiza el profesor Medrano respecto del principio de certeza es escueto y apunta, en esencia, a sostener que su regulación como principio constitucional tributario era innecesaria porque la ley tributaria es obligatoria al igual que todas las demás leyes:

Consideramos que su mención resulta innecesaria, pues todos los actos sustantivos en esta materia requieren ser expresados a través de una ley formal. La ley tributaria no es distinta a las demás y ella es ciertamente obligatoria para todos los que se encuentren incluidos en el hecho gravable previsto en la norma. En el ya citado artículo 195o. existe una fórmula general sobre la obligatoriedad de las leyes y, además, el artículo 77o. contiene un precepto especial sobre el deber de pagar tributos, de modo que la reiteración no tiene mayor significado (1981: 125).

Coincido con el razonamiento expuesto por Medrano porque soy de la opinión que la obligatoriedad es un principio constitucional general que irradia a todo nuestro ordenamiento jurídico.

El principio de certeza

Aun cuando la certeza es un principio que debe estar presente en todo el ordenamiento tributario, Medrano hace una valoración diferente de este principio en relación al juicio que le merece el principio de obligatoriedad:

No debe entenderse sólo como una recomendación al legislador para que las normas que expidan sean tan claras y precisas que no existen dudas sobre su sentido y alcances. Dicha recomendación sería deseable para todas las leyes y no sólo para las relativas a tributación. Por ello creemos que el artículo se refiere, en realidad, a la certeza que administradores y administrados deben tener respecto de sus derechos y obligaciones pero no sólo en función de una ley concreta sino de manera principista en toda relación jurídica originada por tributos. En otras palabras, la Carta confirma la necesidad de un cuerpo de leyes que, como el Código Tributario, establezca los principios generales, instituciones y normas del ordenamiento jurídico en este campo. Algunos de tales principios han asumido carácter constitucional otorgando, así, la mayor certeza posible en un Estado de Derecho (1981: 125).

Al respecto considero que, al igual que los principios de publicidad y de obligatoriedad, el principio de certeza no es, específicamente, un principio constitucional tributario, sino un principio que cubre todo nuestro ordenamiento jurídico.

Además, soy del parecer que por más esfuerzos que se hagan para que las normas sean claras y precisas, como son elaboradas por seres humanos sujetos al error, siempre presentarán espacios en el cual se producirán dudas respecto de su alcance, espacios en los cuales, justamente, desplegamos nuestros conocimientos los abogados.

El principio de economía en la recaudación

Medrano considera que la economía en la recaudación no es un principio constitucional tributario porque, en realidad, es una recomendación al legislador para que no cree tributos que no produzcan ingresos sustanciales o derogar aquellos cuya vigencia no se justifica:

La circunstancia que el costo de la recaudación de un tributo sea muy lato en relación con el ingreso que produce, no podría conducir a señalar que se trata de una ley "anticonstitucional", en el sentido que la violación de garantías que la expresión supone. Por ello, creemos que no puede tener la calidad de "principio" de la tributación. Se trata simplemente de una recomendación más al legislador para no crear tributos que previsiblemente no habrán de procurar ingresos sustanciales o para derogar aquellos cuya vigencia no se justifica dentro de esa idea.

No obstante, creemos que en algunas circunstancias podría ser válido mantener la vigencia de un tributo determinado si con él no se persiguen fines fiscales (ingresos al Tesoro) sino propósitos extra fiscales [...] (1981: 127).

Coincido con Medrano en el sentido que la economía en la recaudación podría entenderse como una recomendación al legislador o como una aspiración general. Adicionalmente, merece destacarse nuevamente la claridad con la cual dicho experto afirma que los tributos pueden tener fines extrafiscales, idea que más tarde

el Tribunal Constitucional asumiría como doctrina jurisprudencial en materia tributaria.

El principio de no confiscatoriedad

Medrano describe como este principio (que ya estaba recogido a nivel de doctrina) ingresa a nuestra Carta Fundamental de 1979, para luego exponer su concepción del mismo:

La doctrina ya había considerado la no confiscatoriedad del tributo como uno de los límites del Poder Tributario, pero la vigencia del mismo se obtenía interpretando el artículo referente a la propiedad. Así, en la Constitución de 1933, el artículo 29o. señala que “la propiedad es inviolable... a nadie se puede privar de la suya, sino por causa de utilidad pública probada legalmente y previa indemnización justipreciada...”. Es fácil percibir que esta garantía podría ser violada si por la vía del tributo se exige al contribuyente una prestación de cuantía tal que, en última instancia, suponga desplazar al Estado la totalidad o parte muy importante de la renta o patrimonio de los sujetos pasivos. En la nueva Constitución el artículo 125o. señala que a nadie puede privarse de su propiedad “sino por causa de necesidad y utilidad públicas o de interés social, declarada conforme a ley y previo pago en dinero de indemnización justipreciada [...]”.

[...]. La expresa prohibición del artículo 139o.: “no hay impuesto confiscatorio” establece de manera frontal una muy importante garantía, que persigue evitar que la propiedad se convierta en un derecho lírico. De no existir esta garantía, el contribuyente estaría imposibilitado de oponerse a exigencias tributarias que, en el fondo, representen apoderamiento por el Estado de bienes particulares sin pago alguno. Así, en un ejemplo extremo, si el tributo sobre el patrimonio fuera igual al valor de éste, el contribuyente tendría que desprenderse del mismo para poder cumplir la obligación con lo cual –en la práctica– se estaría consumando simple y llanamente una confiscación.

Queda claro, en consecuencia, que el impuesto no puede representar para el contribuyente en egreso d monto tal que, en los hechos, implique desplazar hacia el Estado una parte tan significativa que le haga imposible restituir su patrimonio al nivel que tenía antes de pagar el tributo. Naturalmente, no es posible establecer a nivel constitucional cuál es la porción límite que tomar el Estado para no ser considerada una confiscatoria.

[...]

En resumen, consideramos que la “no confiscatoriedad” representa una importante garantía que coloca en este aspecto a nuestra Constitución como una de las más avanzadas. Sin embargo, cabe indicar que el texto prohíbe el “impuesto” confiscatorio, siendo así que la prohibición debería comprender el “tributo” que tuviera esa connotación (1981: 125-126).

Es conveniente señalar que el Tribunal Constitucional, al analizar un tributo al patrimonio (Impuesto Extraordinario a los Activos Netos – IEAN), estableció que la no confiscatoriedad es un “concepto jurídico indeterminado” que debería llenarse de contenido en cada caso concreto; descartando la posibilidad que se establezcan límites generales como sugería Medrano.

Además, en la Constitución de 1993 se corrigió el error de la Constitución de 1979 y se regula la no confiscatoriedad de los tributos y no sólo de los impuestos.

Resulta pertinente señalar que en varias grandes discusiones que se han planteado ante el Tribunal Constitucional peruano sobre el principio de no confiscatoriedad se ha presentado una tensión con el principio del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por otra parte, el artículo 139° de la Constitución de 1993 permite que los gobiernos regionales pueden crear, modificar o suprimir tributos o exonerar de ellos con habilitación legal de por medio y; concede una menor y similar facultad a los gobiernos locales respecto de contribuciones, arbitrios y derechos.

El principio de igualdad

Si bien es cierto que ni el artículo 77° ni el artículo 139° de la Constitución de 1979 contemplan expresamente el principio de igualdad en materia tributaria (García y Gutiérrez 1993: 448 y 456) y que, además, Medrano no realiza un juicio específico

respecto de este principio constitucional tributario, considera que no ofrece mayor dificultad asumir que el mismo se encuentra comprendido dentro de la regulación de los demás principios constitucionales tributarios. En particular, dentro de los principios de generalidad, justicia y obligatoriedad.

En lo personal, creo que podría afirmarse que el artículo 139° de la Constitución de 1979 sí contiene el principio de igualdad en materia tributaria, justamente, en la parte en la cual establece que “[...]. No hay privilegio personal en materia tributaria” (García y Gutiérrez 1993: 448 y 456).

El principio de reserva de administración

Por otra parte, es importante señalar que esta regulación tributaria se completa cuando el numeral 22 del artículo 211° de la Constitución de 1979 otorga al Presidente de la República la atribución y obligación de regular las tarifas arancelarias, al establecer que “Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República: [...]. Regular las tarifas arancelarias” (García y Gutiérrez 1993: 469-470).

El numeral 22 del artículo 211° de la Constitución de 1979 establece una reserva de administración (Danós 1994: 132) para el Presidente de la República porque le atribuye potestad originaria en materia de tarifas arancelarios, lo que, comúnmente, se conoce como los aranceles de aduanas.

En lo que concierne a la regulación de los principios tributarios en la Constitución de 1979, el ex – Presidente del Tribunal Constitucional Javier Alva Orlandini realizó el siguiente juicio:

La Constitución de 1979 declaró (77) que todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Estableció además (80), que son deberes fundamentales del Estado defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, promover el bienestar general basado en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado del país, y eliminar toda forma de explotación del hombre por el hombre y del hombre por el Estado. Igualmente (110), que el régimen económico de la República se fundamenta en los principios de justicia social orientados a la dignificación del trabajo como fuente principal de la riqueza y como medio de realización de la persona humana; y que el Estado promueve el desarrollo económico y social mediante el incremento de la producción y de la productividad, la racional utilización de los recursos, el pleno empleo y la distribución equitativa del ingreso y que con igual finalidad fomenta los diversos sectores de la producción y defiende el interés de los consumidores. En cuanto a la Hacienda Pública, la propia Carta dispuso (139) que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios; que la tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación; y que no hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria (2004:25).

Hemos realizado un breve repaso de la tributación en los documentos históricos más relevantes y en las constituciones han tenido vigencia en el Perú y, como se ha podido notar, la tributación siempre ha ocupado un espacio central en ellos y, en varios, casos la tributación ha sido el detonante para que se gesten algunos de estos documentos.

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. La teoría de los tributos

Para realizar el análisis de los principios constitucionales en materia tributaria o los principios tributarios constitucionales, como se prefiera llamarlos, es necesario hacer un recuento previo de algunos conceptos que tiene particular relevancia en el ordenamiento jurídico tributario de cualquier país.

2.1.1. Los tributos (internos y aranceles)

En este acápite haremos un apretado recuento de los principales juicios que algunos importantes tratadistas exponen respecto de la teoría del tributo. Luego, describiremos las tres especies del género tributo que, de acuerdo con la doctrina competente sobre la materia, existen.

2.1.2.2. ¿Qué es el tributo (interno)?

Partimos de la idea que el tributo es, posiblemente, la figura más importante del derecho tributario. Sin embargo, este término no tiene una sola definición, en tanto son varias las que podemos encontrar en la doctrina. La importancia del concepto de tributo radica en que a tal definición le serán aplicables los principios, reglas generales e instituciones tributarias que rigen el sistema tributario en un país determinado.

La distinción conceptual del tributo, en la práctica, no es irrelevante, en razón que no todo cobro que realiza el Estado tiene naturaleza tributaria.

En el caso del Perú, no se ha definido el concepto de tributo ni a nivel de Constitución ni a nivel de ley. No obstante, nuestro Código Tributario hace referencia al término tributo (sin definirlo), limitándose a señalar que comprende a las figuras de impuesto, contribución y tasa.

En consecuencia, al no existir en nuestro ordenamiento jurídico una definición del término tributo, resulta necesario recurrir a la doctrina para delimitar esta figura jurídica.

Así, Bravo, parafraseando al profesor Paulo Barros Carvalho, comenta que el vocablo tributo tiene hasta seis distintas acepciones: a) Como cuantía de dinero, b) como prestación correspondiente a un deber jurídico del sujeto pasivo, como prestación correspondiente a un deber jurídico del sujeto pasivo, c) Como derecho subjetivo del que es titular el sujeto activo, d) Como sinónimo de la relación jurídico tributaria, e) como norma jurídica y e) como norma, hecho y relación jurídica (2006: 45-46).

Desde esta perspectiva, la dificultad consiste en que el objeto que se pretende definir no es precisamente el mismo en todos los casos, de modo tal que el vocablo tributo connota una serie de significaciones, que lo convierten en un vocablo polisémico, es decir, que tiene varios significados (Bravo 2006: 46).

Lo expuesto por Bravo es cierto, ya que para probar su aserto basta con revisar algunas de las definiciones que reconocidos tratadistas asignan al término tributo y que estamos asumiendo como válidas para el presente marco conceptual.

Por ejemplo, para Geraldo Ataliba: “Jurídicamente se define al tributo como obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley” (1987: 37).

Por su parte, Ferreiro sostiene que “El tributo se configura así jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por las que una denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación” (1999: 342).

Agrega que “El tributo como una obligación de dar suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos” (Ferreiro 1999: 182).

En parecido sentido, Ferreiro Lapatza asigna las siguientes características al tributo: a) es una obligación, b) es una obligación de dar suma de dinero, c) es una obligación ex lege, establecida por la Ley, d) es una obligación de Derecho Público, establecida a favor de un ente público, e) su fin es el sostenimiento de gastos públicos y f) es una obligación establecida por la Ley conforme al principio de capacidad (1999: 182-189).

Por su parte, Queralt propone que “El tributo [...] puede definirse como una obligación de contenido económico, establecida por Ley, en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho, que es indicativo de capacidad económica” (1998: 27).

En cuanto a su finalidad, Queralt señala que “El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar una política de creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.” (1998: 30).

Para Jarach “Tributo es una prestación pecuniaria objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria” (2004: 11-12).

Giuliani asevera que el tributo es la “Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de Imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” (2004: 249).

Para Villegas los tributos “[...] son las prestaciones generalmente en dinero (aunque hay quienes las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas” (2017: 117).

Sáinz de Bujanda afirma que “Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniaria – establecida por ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al estado y a los restantes entes públicos estén encomendados” (1991: 22).

A criterio de Blumenstein (citado por De la Garza) “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma” (1976: 300).

Volviendo al ámbito nacional, Medrano propone que las notas que caracterizan al tributo son las siguientes: a) se trata de prestaciones generalmente en dinero, b) son prestaciones establecidas por ley, observando el principio de legalidad, c) no constituyen sanción y d) tales prestaciones deben ser efectuadas por las personas

privadas a favor de los entes públicos, gobierno central, administraciones locales, entidades autárquicas (1990: 37).

Finalmente, Sotelo postula que “Un cobro será tributo cuando sea una prestación comúnmente en dinero, justa, exigida por el estado en ejercicio de su poder de Imperio en virtud de una ley – si se quiere, respetando el principio de legalidad-, para cubrir los gastos que le demanda al estado el cumplimiento de sus fines y funciones, que origina una relación jurídica personal, de derecho público y obligatoria, cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley y que puede ser exigida en forma coactiva” (Sotelo y Vargas 1998: 294).

2.1.2.2. La clasificación de los tributos

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario no define al tributo. Sin embargo, señala y detalla cuales son las clases de tributos:

CÓDIGO TRIBUTARIO

NORMA II: AMBITO DE APLICACION

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

Para dicho efecto se entiende por asistencia administrativa mutua en materia tributaria a aquella establecida en los convenios internacionales.

De la definición contenida en el Código Tributario, se aprecia que cuando hacemos referencia a un tributo estamos aludiendo al género y no a sus especies que resultan ser el impuesto, la contribución y la tasa y, además, se aprecia que la norma en mención regula el destino de los tributos distintos a los impuestos.

2.1.2.2.1. El concepto de impuesto

El impuesto, sin lugar a dudas, es la especie más importante del tributo.

El impuesto también constituye el principal recurso del cual se sirve el estado para obtener ingresos tributarios.

Medrano define el impuesto afirmando que “Se exige aún cuando el sujeto pasivo no sea beneficiario directo de una actividad del Estado. Este tributo se paga en razón de hechos imponibles que no guardan relación alguna con la actividad del Estado respecto de los contribuyentes específicos obligados al pago” (1990: 42).

Agrega que “En el impuesto el hecho generador es <“una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente>” (Medrano 1990: 42-43). Esta afirmación diferencia al impuesto de la contribución, en la medida que “En la contribución, en cambio, existe una cierta relación entre la actividad que lleva a cabo el Estado y el sujeto obligado al pago de la misma” (Medrano: 1990: 43).

Giuliani considera que “Son impuestos las prestaciones generalmente en dinero, o en especie, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos” (2004: 317).

El tributarista argentino Héctor Villegas afirma respecto del impuesto que “[...] es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos impositivos), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores” (2017: 122).

Para Martín Queralt los impuestos “Son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta” (Queralt y Otros: 1998: 31).

José Juan Ferreiro Lapatza estima que el concepto de impuesto coincide exactamente con el de tributo, en tanto para este autor no existe ningún elemento diferenciador entre ambos conceptos (1999: 334).

Ruiz de Castilla sostiene que “Los impuestos financian actividades del Estado que satisfacen las necesidades del conjunto de la población... una de las causas más importantes de los impuestos tiene que ver con la capacidad contributiva; es decir, con aquellas manifestaciones de riqueza que detentan los agentes económicos. Las evidencias más razonables de capacidad contributiva se encuentra en la obtención de rentas, posesión de patrimonios y realización de actos de consumo” (2017: 100).

Por consiguiente, entre las características principales del impuesto podemos señalar las siguientes:

- a) Existe independencia entre la obligación de pago y la actividad que el Estado desarrolla.
- b) El sujeto obligado al pago del impuesto, es quien realiza la hipótesis de incidencia.
- c) El hecho o circunstancia que se pretenda gravar debe manifestar capacidad contributiva.

2.1.2.2.2. El concepto de contribución

Para empezar, se tiene que, en el caso de la contribución, existe una cierta relación entre el Estado y el contribuyente (obligado al pago).

Ataliba sostiene que la contribución es “[...] el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal indirecta y mediatamente (mediante una circunstancia intermediaria) referida al obligado” (1987: 182).

Nos encontramos, pues, en el caso de la contribución, pues, frente a un tributo diferente al impuesto, en la medida que ocasiona la ejecución de actividades por parte del Estado que indirectamente repercuten en el contribuyente.

Siguiendo esta línea doctrinaria, como se tiene visto, el Código Tributario peruano establece que la contribución: “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”.

En similar sentido, Ferreiro anota que a través de la contribución “[...] la Administración pública realiza una actividad dirigida directa e inmediatamente a satisfacer una necesidad pública, de la comunidad considerada como un todo, pero por un efecto reflejo, indirectamente, sin que sea un objetivo buscado, la actuación favorece más, en forma que puede ser, al menos aproximadamente, medio y valorado el beneficio, a determinados sujetos” (1999: 205).

A su vez, Spisso, discutiendo respecto de la contribución, apunta que “Esta categoría agrupa tributos de distinta naturaleza, que se caracterizan por constituir prestaciones obligatorias, debidas en razón de beneficios individuales o de grupos

sociales, derivados de la realización de obras públicas, o de especiales actividades del Estado” (2019: 54).

Parecidas ideas respecto del concepto de contribución maneja Villegas:

Las contribuciones especiales son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. Según surge de esta definición, este gravamen se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales (2017: 48).

En ese escenario es posible conceptualizar a la contribución como un tributo vinculado, en tanto que “En otros tributos vinculados (contribuciones especiales) hay una actividad o gasto estatal en provecho del obligado, y esa actividad genera la obligación de pagar el tributo. Lo que aquí interesa es el incremento patrimonial en los bienes del obligado o, al menos, que la actividad sea idónea para producir un incremento” (Villegas 2017: 48).

Por su parte, en el ámbito nacional Bravo considera que:

Contribución es la norma de incidencia tributaria, cuyo aspecto material guarda vinculación indirecta con una actividad estatal en mérito del cual se obtienen beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Si bien el principio rector de las contribuciones es el principio del beneficio, participamos de la tesis de que las contribuciones (al igual que las tasas) se encuentran graduadas el principio de capacidad contributiva (2006: 41).

En parecido sentido, Queralt asevera que:

Las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos [...]. En otros casos –contribuciones especiales– nos encontramos también ante determinadas actividades administrativas que producen un beneficio especial a determinadas personas, aunque normalmente, a diferencia de las tasas, la actividad administrativa no es solicitada por el contribuyente (1998: 31).

Ruiz de Castilla afirma que “Las contribuciones permiten la ejecución de obras públicas y la prestación de servicios estatales que benefician a un determinado sector de la población... encuentran su causa en la obtención de un beneficio por parte de ciertos agentes económicos, gracias a una determinada actividad del Estado, traducida en obras o servicios públicos” (2017: 100-101).

Iglesias sostiene que:

Las contribuciones en general son tributos que se pagan porque caracterizan la existencia proyectada o real de un beneficio que puede provenir de una obra pública, actividades o servicios estatales o municipales especialmente dirigidos a aumentar la riqueza o por ende la capacidad contributiva de una persona o un sector de la población determinado, que en muchos casos no solicitó tal beneficio. El producto de la contribución no debe tener un destino ajeno a la financiación y objetivación de las obras públicas o actividades proyectadas (2000: 404).

2.1.2.2.3. El concepto de tasa

Para Guiliani la tasa es una “[...] categoría tributaria derivada del poder del imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado” (2004: 257).

En razón de lo expuesto, según este autor, se puede definir a la tasa como “[...] la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado” (Giuliani 2004: 257).

Por su parte, Ataliba define a la tasa:

[...] como un tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal directa e inmediatamente referida al obligado. Entendemos que no basta que la consistencia de la hipótesis de incidencia sea una actuación estatal. Es preciso que esta sea, de cualquier modo, referida al obligado (sujeto pasivo) para que pueda ser exigida de él. Si pudiera ser exigida a otra persona, desaparecería cualquier utilidad de la distinción entre tasa e impuesto (1987: 189).

A su vez, Ferreiro afirma que “[...] cuando el Estado, actuando como tal ente público, trata de satisfacer una necesidad colectiva por medio de una actividad que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, destinadas directa e inmediatamente a ello, y en base a estas prestaciones hace pagar a estos sujetos un tributo, tal tributo debe incluirse entre las tasas” (1999: 208).

En tal sentido, define a la tasa como: “[...] aquél tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo” (Ferreiro 1999: 208).

Iglesias asevera que “La tasa es una especie de tributo y como tal goza de todas las características generales inherentes a este. En nuestro medio la tasa no viene definida doctrinaria o jurisprudencialmente sino legalmente ya que nuestro Código Tributario así lo regula” (2000: 425).

Finalmente, Héctor Villegas defiende que “Las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal” (2017: 132).

En resumen, a pesar de que las definiciones impuesto, contribución y tasa son (más o menos) uniformes en la doctrina, para efectos del presente trabajo, asumiremos como válidas las definiciones que aparecen en nuestro Código Tributario, esto es, entenderemos por:

a) Impuesto: El tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

b) Contribución: El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

c) Tasa: El tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente; teniendo en cuenta que no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Además, para el caso de las especies de tasas, entenderemos que:

a) Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

b) Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

c) Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

2.1.2.2. El arancel de aduanas

En atención a que el artículo 74º de la Constitución Política del Estado de 1993 prescribe, para el caso de los aranceles y tasas, el respeto del principio de “reserva de administración”, resulta necesario asumir una definición de arancel.

Para tal efecto, vamos a asumir que los aranceles son, en lo fundamental, tributos que “[...] gravan las operaciones de comercio exterior” (Cosío 2002: 252). Para el caso peruano, en virtud del principio de “reserva de administración” se regulan por decreto supremo.

En tal sentido, como un dato casi anecdótico, habría que señalar que la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en el extremo que establece que “Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se regulan las tarifas arancelarias”; tendría algunos visos de inconstitucionalidad, en la medida que a través de una ley (caso del Código Tributario) no se pueden regular aranceles de aduanas, justamente, por aplicación del principio de “reserva de administración”.

Sin embargo, esta posible inconstitucionalidad podría superarse si se asume que lo que hace el Código Tributario es, de alguna manera, “desarrollar” la Constitución en

un punto o precisión que son necesarios, aún dicha previsión legal, técnicamente, debería haberse plasmado en un decreto supremo.

Debe considerarse que, en el caso de aranceles de aduanas, existe una articulación directa entre la Constitución (artículo 74º) y el decreto supremo, sin que sea necesario que medie una habilitación legal de por medio, lo cual parecería se perdió de vista cuanto se elaboró y aprobó el texto de la Norma IV del Código Tributario (“Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se regulan las tarifas arancelarias”).

El mismo criterio vale para el caso de las tasas (es contrario a la Constitución que las mismas se regulen en una ley como es el caso del Código Tributario).

Además, se tiene que el arancel, para el caso peruano, comprende 3 clases: a) los derechos ad valorem, los derechos específicos y c) las sobretasas (Cosio 2002: 252).

a) Los derechos ad valorem: Estos derechos establecen como tipo impositivo un porcentaje del valor de la mercadería (Cosio 2002: 252). Para el caso peruano, son gravámenes que se aplican al valor CIF de las mercancías, su alícuota es fija en el Arancel de Aduanas que se aprueba por decreto supremo. Además, debe considerarse que este arancel puede reducirse o eliminarse cuando alguna de estas partidas arancelarias se encuentra negociada en el marco de un convenio internacional de carácter multilateral o bilateral, tal cual es el caso, por ejemplo, en el marco de la ALADI o de la Comunidad Andina de Naciones (Cosio 2002: 252).

b) Los derechos específicos: Estos derechos fijan una cantidad pagadera por unidad de peso, cuenta o medida (Cosio 2002: 252). Los derechos específicos se expresan en una suma determinada en dólares por cada una de las unidades antes mencionadas. Debe considerarse que la aplicación de los derechos específicos es excepcional y obedece a las medidas de protección denominadas por la OMC (Organización Mundial del Comercio) como cláusulas de salvaguarda, siendo aplicables a los productos agropecuarios, como es el caso del maíz, arroz, azúcar y leche (Cosio 2002: 253).

c) Las sobretasas: Constituyen otro derecho ad valorem de naturaleza arancelaria. Gravan con un porcentaje sobre el valor CIF a una serie de mercancías establecidas mediante decreto supremo. Se trata, básicamente productos agropecuarios, artículos de confitería, malta, vino, cerveza, etc. (Cosio 2002: 253).

Finalmente, como un dato histórico, cabe hacer referencia a que los derechos específicos eran propios de una época en la cual los gravámenes a la importación perseguían una mayor recaudación, mientras que los derechos ad valorem lo que perseguían era una protección de la industria nacional permanente en el tiempo (Cosio 2002: 252).

Sin embargo, con la universalización de los principios del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduanero y Comercio) y el desarrollo de los procesos de integración, se hizo necesario que los diversos países del orbe no sólo adopten una nomenclatura común, sino que además “[...] cuenten con tarifas arancelarias

fácilmente unificables como el ad valorem, eliminando las dificultades inherentes a los derechos específicos, por la diversidad de unidades de medida y monetaria existentes en los diferentes países” (Cosío 2002: 253).

En suma, hoy en día la principal función de las aduanas del mundo no es generar ingresos a través de gravámenes al comercio exterior: hoy en día, su principal función (que justifica su existencia) es facilitar el comercio exterior.

2.2. La función constitucional de los tributos

Es importante ubicar al derecho tributario dentro de las tendencias modernas del derecho constitucional tributario. En el ámbito nacional quien ha explorado este tema es el ex – Presidente del Tribunal Constitucional César Landa Arroyo, cuyas ideas consideramos pertinente citar.

Como se ha señalado previamente, al Estado Social y Democrático de Derecho le corresponde proveer a las personas no solo de mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales, sino también de ciertas condiciones materiales mínimas para su desarrollo integral (Landa 2006: 38-39).

Se asume que la provisión de estas condiciones materiales mínimas por parte del Estado es un deber que la Constitución no atribuye únicamente a éste, razón por la cual el aprovisionamiento de los recursos económicos que permitan al Estado cumplir con dicha obligación es un deber constitucional que corresponde a todos (Landa 2006: 39).

Así, se llega a la convicción que una de las fuentes más importantes (acaso la más importante) para proveer de recursos económicos para que el Estado pueda cumplir con los deberes que le asigna la Constitución es la recaudación tributaria, la misma que se sirve del pago de los tributos que el Estado impone en función del interés general, del interés del Estado o del interés público (Landa 2006: 39).

Además, la importancia de la recaudación tributaria se puede apreciar en la medida que incide de modo muy importante en la elaboración del Presupuesto General de la República. De esta manera, es posible advertir que los tributos cumplen una función constitucional, que más allá de constituir un deber de todas las personas, resulta una fuente de recursos económicos que permite al Estado cumplir adecuadamente con los deberes estatales de defensa de la persona y promoción del respeto de su dignidad (Landa 2006: 39).

En este orden de ideas, la función constitucional de los tributos consiste en permitir al Estado contar con los recursos económicos suficientes para afrontar adecuadamente, a través del gasto público, los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, promover el bienestar general, etc. (Landa 2006: 39).

Pero, adicionalmente, la recaudación de tributos, al ser impuesta en base a la capacidad contributiva de las personas, permite una redistribución indirecta de los ingresos que obedece a los valores superiores de justicia y solidaridad, la misma

que se plasma a través de ciertas obras y servicios elementales destinados a los sectores menos favorecidos de la sociedad (Landa 2006: 39).

En buena cuenta, la función constitucional de los tributos consiste en, por un lado, permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere y, del otro lado, posibilitar la realización de valores constitucionales como la solidaridad y la justicia (Landa 2006: 39).

Al respecto, se tiene que las ideas que expone Landa coinciden con los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional en varias sentencias. Entre éstas, por ejemplo, en la STC 06089-2006-PA/TC del 17/04/2007, el Supremo Intérprete de la Constitución desarrolló la función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho.

Así, en primer término, destacó la importancia de la base y el contenido material del Estado Social y Democrático de Derecho debe tener obtener mayor efectividad para desarrollar sus fines: “[...] Ello implica que nuestro Estado Constitucional de acuerdo con tales características, no obvia los principios y derechos básicos del Estado de Derecho tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley; antes bien, pretende conseguir su mayor efectividad, dotándolos de una base y un contenido material, a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca”.

Luego, en la misma STC 06089-2006-AA/TC, el Guardián de nuestra Constitución explica como, para el logro de finalidades constitucionales, ha evolucionado la función del tributo desde una perspectiva inicial netamente recaudadora:

De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora - *entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales*-, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

Más adelante, dentro de esta línea de razonamiento, el Tribunal Constitucional sostiene que la tributación tiene un rol preponderante y esencia para el logro de una sociedad más equitativa: “Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales”.

Considero que las ideas expuestas por Landa nos brindan el marco adecuado para entender la importancia de la tributación en un determinado país. Sin embargo, a mi criterio, a la luz de los últimos acontecimientos generador por la pandemia de la covid 19, es muy difícil sostener que el Perú es un Estado Social y Democrático de Derecho como razona Landa al revisar el artículo 58° y el numeral 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Estado (2006: 38-39).

Ahora son visibles que existen elementos contrarios a un Estado Social y Democrático de Derecho que debe expectorarse de nuestra Carta Magna para que, en realidad, tengamos en el Perú un verdadero estado de tal naturaleza y no un modelo estado más cercano a un Estado liberal o, lo que es peor, de libre mercado.

Apoyo mi tesis en lo señalado por Eguiguren, quien, en el contexto de la pandemia del covid 19, afirma lo siguiente:

- El Gobierno ha declarado este estado de emergencia por un problema sanitario. Y en esa magnitud no lo hemos tenido a nivel nacional.

[...]

Para empezar, la actual Constitución tiene un régimen muy anticuado y obsoleto en referencia a la aplicación del estado de emergencia. Sólo está pensado para conflictos sociales y políticos, y no abarca, por ejemplo, cuando ocurre una emergencia económica como la que vivimos ahora. Colombia, Argentina y España tienen artículos en sus Cartas Magna en caso suceda este tipo de situaciones que una pandemia golpee económicamente.

- ¿La Constitución de 1979 consideraba este punto?

- Por supuesto. El artículo 132 decía lo siguiente: “En situaciones graves o de emergencia, el Estado puede intervenir en la actividad económica con medidas transitorias de carácter extraordinario”

- ¿Y el Ejecutivo no ha cumplido ese rol?

- El Ejecutivo solo ha podido sacar decretos de urgencia para tratar de asegurar la reactivación económica. Sin embargo, no se comprado el pleito en temas como el alza de pensiones en los colegios privados, en la especulación de los precios de los medicamento, ni el corte de los servicios básicos como agua, luz y teléfono para la población

- ¿El Estado se encuentra maniatado?

- Lo que la Constitución establece es una iniciativa privada en una economía social de mercado. Sin embargo, el Estado no tiene las herramientas legales para intervenir cuando hay desajustes en el mercado o hay manipulación de precios. Todo está privatizado. Además, no existe una norma clara que establezca –en un contexto de una emergencia sanitaria– qué actividades económicas se pueden realizar sí o sí y cuales se paralizan (Chillitupa 2014: 42-43).

2.3. La doctrina respecto de los principios constitucionales en materia tributaria

Es importante considerar el telón de fondo del cual arranca Landa para abordar los principios tributarios en la Constitución de 1993: parte de la idea que el artículo 43° de la Constitución de 1993 ha optado por el modelo de Estado social democrático de Derecho, superando la noción de un Estado liberal de Derecho, lo que importa el redimensionamiento de la función que debe cumplir el Estado (2006: 37). Como se expone visto en el punto precedente, esta idea no es del todo cierta porque el sesgo liberal de la Constitución de 1993 ha quedado desnudado a raíz de la pandemia de la covid 19.

Agrega que se trata de una clase de Estado que busca la integración porque persigue conciliar los legítimos intereses de la sociedad y el Estado con los legítimos intereses de la persona (la defensa y respeto de la dignidad de la persona constituyen el fin supremo de la sociedad y el Estado, según el artículo 1° de la Constitución de 1993 (Landa 2006: 38).

Por esta razón, el Estado social democrático de Derecho tiene el deber, por una parte, de remover todos los obstáculos que impidan o restrinjan el cumplimiento de dicho deberes y, por otra parte, asegurar la existencia de las condiciones materiales para alcanzar sus objetivos, lo cual exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación de los ciudadanos en el quehacer estatal (Landa 2006: 38).

En este modelo de Estado adoptado por la Constitución de 1993, la economía no es un fin en sí mismo porque, en verdad, califica como un medio o un instrumento para la realización de la persona, lo que lleva a afirmar que el respeto de la persona y de

su dignidad no puede estar en función de los impactos económicos (Landa 2006: 38).

A criterio de Landa, la potestad tributaria que la Constitución de 1993 atribuye monopólicamente al Estado para crear, modificar o suprimir tributos, constituye uno de los mecanismos mediante los cuales el Estado procura la obtención de ingresos económicos para proveer a sus ciudadanos las mínimas condiciones materiales para su desarrollo integral (2006: 38).

Además, en el modelo de Estado social y democrático de Derecho, la potestad tributaria no es absoluta, en la medida que, por el contrario, debe ejercerse en función de determinados mandatos que la modulan (tal cual es el caso de los principios y límites constitucionales de la referida potestad tributaria), así como de mandatos que garantizan la legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio (Landa 2006: 38).

En este orden de ideas, Landa sostiene que toda Constitución tiene dos tipos de normas: *normas de principio* y *normas regla*. Las normas de principio son las que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, en el marco de las posibilidades jurídicas y reales que existan. Se trata, pues, de mandatos de optimización (2006: 40).

En cambio, las normas regla son las que pueden ser cumplidas o no, en la medida que contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible y, además, “Toda norma es o bien una regla o un principio” (Landa 2006: 40).

Landa considera que el artículo 74° de la Constitución Política de 1993 ha recogido, enunciativamente, principios que tienen una relación directa con la potestad tributaria del Estado y que deben entenderse como directrices que proveen criterios para el ejercicio discrecional de la potestad tributaria del Estado (2006: 40).

Landa defiende la tesis según la cual si bien es cierto que existe un determinado número de principios que está expresamente señalados en el artículo 74° de la Constitución de 1993, no pueden perderse de vista otros principios que también son vinculantes al momento en el cual el Estado ejerce su potestad tributaria (2006: 40).

Comparto esta posición del profesor Landa en la medida que he sido testigo presencial como abogado litigante de la forma en que el Tribunal Constitucional, a través de sus sentencias, ha ido introduciendo los principios tributarios que considera que se encuentran implícitos en el texto constitucional.

Así, tempranamente, respecto del principio de capacidad contributiva o económica, en la STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que: “[...] el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva [...]”.

Posteriormente, a través de la STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, el Tribunal Constitucional introdujo como principio implícito en nuestra Carta Magna el deber de contribuir a los gastos públicos, subsanando la deficiencia que existía en la Carta

Magna de 1993 que (a diferencia de la Constitución de 1979) no acogió de manera expresa el referido principio constitucional:

9. [...] Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Finalmente, Landa considera que merecen estudiarse los principios tributarios que han sido acogidos expresamente por la Constitución Peruana de 1993, los que han sido reconocidos por la doctrina constitucional contemporánea y por la jurisprudencia constitucional (2006: 40).

2.3.1. El principio de legalidad

Landa señala que la potestad tributaria regulada en el artículo 74° de la Constitución Política de 1993 debe ejercerse en función de los principios constitucionales que informan tal potestad, lo cuales, por otra parte, constituyen una garantía también para los contribuyentes y que, además, tal que la potestad tributaria se realice a través del vehículo jurídico adecuado: la ley (2006: 41).

Sólo comparto parcialmente la opinión de Landa, en la medida que considero que los principios constitucionales no sólo constituyen garantías para los contribuyentes, sino que también lo son para el propio Estado. Ello, en la medida que el Poder Judicial y el mismo Tribunal Constitucional, a veces, ha vulnerado estos principios

cuando, por ejemplo, crean exoneraciones o dejan sin efecto impuestos en vía de interpretación o, cuando bajo argumentaciones jurídicas inconsistentes vulneran el principio de igualdad.

Cuando la vulneración la ocasiona el Poder Judicial es posible que el Estado pueda recurrir, vía proceso constitucional de amparo ante el Tribunal Constitucional. Sin embargo, cuando la vulneración la produce el propio Tribunal Constitucional el daño es irreparable.

Volviendo al tema que nos ocupa, Landa considera que el Estado no puede hacer uso de su potestad tributaria de manera totalmente discrecional ni arbitrariamente, lo cual es aceptado pacíficamente en la doctrina constitucional peruana (2006: 41).

Además, Landa afirma que, en sentido general, el principio de legalidad se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes (2006: 41).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha desarrollado a través de diversas sentencias el principio de legalidad, de las cuales citamos la STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005, mediante la cual (diferenciándolo del principio de reserva de ley) ha señalado, en términos similares a los expuestos por Landa, que “[...] el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma

de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes [...]”.

Luego, en esta STC, se afirma que “[...] el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de disposiciones generales en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. [...]”.

A partir de este razonamiento, en la STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005, se anota que “De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva Implica exigencia reguladora [...]”.

Más adelante, el Guardián de nuestra Constitución incide en que “En materia tributaria, el *principio de legalidad* implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución”.

Finalmente, el Tribunal Constitucional asevera que “La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende 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) [...]”.

2.3.2. El principio de reserva de ley

Landa considera que no existe identidad entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, en la medida que mientras el principio de legalidad supone una subordinación del Poder Ejecutivo al Poder Legislativo, la reserva de ley no es solo eso, sino que el Poder Ejecutivo no puede entrar, mediante disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Poder Legislativo (2006: 41).

Al respecto, en la STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005, también se encuentra contenido el juicio que hace Landa: “32. Ahora bien, es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. [...] la *reserva de ley* [...] implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias”.

Luego, el Supremo Intérprete de la Constitución agrega que: “[...] mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo”.

El referido autor estima que es necesario el principio de reserva de ley porque su papel no se cubre por el principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que el principio de reserva de ley implica exigencia reguladora (2006: 41).

Similar criterio al expuesto por Landa, se encuentra contenido en la STC 02302-2003-AA/TC, en la cual se señala que: “De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva Implica exigencia reguladora [...]”.

Sin embargo, también encuentra diferencias entre ambos principios, en la medida que asevera que “En materia tributaria, el principio de legalidad supone que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Legislativo o del Poder Ejecutivo, debe estar sometida a la Constitución y no sólo a las leyes [...] A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley” (2006: 41-42). Cabe indicar que este criterio expuesto por Landa también es expuesto en los fundamentos 32 y 33 de la STC 02302-2003-AA/TC.

Por mi parte, considero que la distinción que hace, entre otros entendidos, Landa entre los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley obedece a la evolución del primigenio principio de legalidad cuyo alcance se ha ido recortando a través del tiempo. Lo cierto es que, hoy en día, las materias que requieren ser reguladas por ley se ha reducido a los elementos esenciales de los tributos. Es más, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario los enuncia de manera conjunta.

Como bien señala el profesor Landa, el artículo 74° de la Constitución establece 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 [...]” (2006:42).

Sin embargo, como se tiene indicado, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario trata de manera conjunta a los principios de legalidad y de reserva de ley y les otorga un alcance mayor al previsto por el artículo 74° de la Carta Magna:

CÓDIGO TRIBUTARIO

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 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.

Como se aprecia la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario precisa o acota el alcance del principio de legalidad o reserva de ley previsto por la Constitución, ya que la potestad tributaria (para los supuestos de crear, modificar o derogar) que debe regularse por ley o por decreto legislativo, pasa a ser acotada o limitada a las siguientes materias: a) señalar el hecho generador de la obligación tributaria, b) la base para su cálculo c) la alícuota, d) el acreedor tributario, e) el deudor tributario y f) el agente de retención o percepción; quedando fuera del alcance de la ley materias no esenciales como son, por ejemplo, el lugar, plazo y modo de pago, etc.

En cuanto a la potestad tributaria, prevista por la Constitución, para conceder exoneraciones, en virtud de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario se extiende a conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

En lo personal, soy del parecer que el principio de legalidad inicialmente previsto, de manera general, para que los tributos sólo puedan crearse por ley del parlamento se ha ido flexibilizando hasta llegar a la tendencia actual en el sentido que sólo algunos de los elementos esenciales del tributo deben crearse por ley o legislación delegada.

En este orden de ideas, considero que no tiene mayor sentido práctico la distinción que se hace entre el principio tributario de legalidad y el principio tributario de reserva de ley porque lo que se denomina reserva de ley, en rigor, corresponde a una evolución conceptual del principio de legalidad. Hoy en día, es claro, por ejemplo, que los elementos no esenciales del tributo (tal cual es el caso, por ejemplo, del plazo) no tienen por qué ser regulados por ley.

Finalmente, tiene relevancia apuntar algunos conceptos sobre el principio de reserva de ley contenidos en la STC 02302-2003-AA/TC. En primer término, en el fundamento 33 de la referida STC se destaca la relación entre el principio de reserva de ley y la formulación histórica no hay tributo sin representación: “El respeto a la *reserva de ley* para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica *"no taxation without representation"* - es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir”.

En segundo lugar, en el mismo fundamento 33 antes mencionado se indica la naturaleza de cláusula de salvaguarda que tiene la reserva de ley frente a una probable abusiva imposición de tributos por parte del Poder Ejecutivo: “Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos”.

En tercer término, en el fundamento 35 de la STC 02302-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional desarrolla la tesis que la reserva de ley en materia tributaria, en realidad, es una reserva relativa:

35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos 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, sostuvimos 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.

2.3.3. El principio del deber constitucional de contribuir

Durán, experto en Derecho Constitucional Tributario, sostiene que, modernamente, se ha señalado que el deber jurídico existe con independencia de que haya tenido previamente o tenga una dimensión moral. Lo que es importante es que esté reconocido por el ordenamiento jurídico (2006: 55).

Después de hacer un recuento histórico de la evolución del deber de contribuir, resulta claro que el mismo, en la situación actual de diseño del Estado (en sus

variantes Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) es un pilar fundamental y necesario, en la medida que va permitir el desarrollo y cumplimiento de los fines constitucionales (Duran 2006: 84).

Considero que esta tesis de Duran es acertada, en la medida que contemporáneamente, por regla general, los estados con un mayor índice de calidad de vida son aquellos que se centran en una eficiente recaudación de tributos, por un lado, y por el otro en políticas que les han permitido atraer una significativa inversión extranjera. Un buen ejemplo, de esta visión de estado se puede encontrar en el texto de la Constitución de los Estados Unidos que, como se ha visto previamente, otorga gran peso, por ubicación y contenido, a la tributación.

Durán sostiene que el deber de contribuir presenta dos dimensiones. Por un lado, de facultad de imposición del Estado atendiendo a los fines comunes constitucionalmente establecidos (lo cual, de hecho, funciona también como la legitimación del fenómeno tributario) y, por el otro lado, la de límite y garantía jurídica para los ciudadanos respecto a que la creación, aplicación o discusión sobre tributos se haga en el marco del Estado constitucional (2006: 84).

Precisa que la segunda dimensión antes mencionada se ha manifestado hasta hoy en el principio tributario de la capacidad contributiva, pero que ha trascendido estos límites naturales para poner en agenda su relación con otros bienes constitucionales (principios, deberes y derechos). De ahí que en el desarrollo de la jurisprudencia constitucional tributaria italiana y española se puede vislumbrar que se ha posibilitado justificar niveles de confiscación o la participación de terceros ajenos a la

obligación tributaria como colaboradores del accionar de la Administración Tributaria (Duran 2006: 84-85).

Considero que las ideas expuestas por Durán son correctas. Sin embargo, al igual que Landa cuando discurre sobre los principios constitucionales tributarios, olvida señalar que el deber constitucional de contribuir también funciona como una garantía del Estado frente a la arbitrariedad de los jueces.

Finalmente, el profesor Durán Rojo describe el alcance del deber de contribuir:

Con ello, dependiendo del diseño constitucional (texto normativo constitucional y criterios jurisprudenciales de los intérpretes constitucionales calificados) puede incluir:

1. El deber de pagar tributos (que incluye la obligación de cumplir deberes formales o prestaciones accesorias).
2. El deber de colaboración que permitiría un diseño por el que los ciudadanos: (i) coadyuven a la fiscalización tributaria, (ii) brinden información tributaria sobre terceros y, (ii) coadyuven al proceso de recaudación tributaria (2006: 85).

Al respecto, se tiene que, a través de la STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, como se ha indicado previamente, el Tribunal Constitucional introdujo como principio implícito en nuestra Carta Magna el deber de contribuir a los gastos públicos, subsanando la deficiencia que existía en la Carta Magna de 1993 que (a diferencia de la Constitución de 1979) no acogió de manera expresa el referido principio constitucional:

9. [...] Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad,

no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Adicionalmente, mediante la STC 00004-2004-AI/TC, del 21/09/2004, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que el principio del deber contribuir con los gastos públicos es una manifestación del principio de solidaridad: “[...] como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución)”.

2.3.4. El principio de no confiscatoriedad de los tributos

Este principio es denominado como “el principio de interdicción de la confiscatoriedad” y, a criterio de este autor, se encuentra estrechamente vinculado con el principio de capacidad contributiva y el de respeto de los derechos fundamentales, específicamente, con el derecho fundamental a la propiedad (Landa 2006: 46).

Anota Landa que “Desde el punto de vista del Derecho constitucional, dicho mandato no es sino la concretización autónoma *del principio de proporcionalidad* inherente a todo Estado constitucional democrático, en cuanto prohibición o interdicción de la excesividad de la imposición” (2006: 46).

Asimismo, Landa defiende que, “De hecho, la obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad. Se debe cuidar que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas” (2006: 46).

En este punto discrepo con Landa, en la medida que no considero que la obligación de tributar implica una afectación “tolerada” del derecho de propiedad, por cuanto considero que el derecho de propiedad persigue fines individuales que no están por encima (ni pueden equipararse) con los fines de bienestar general que persigue la tributación. Bastaría con emplear, con más propiedad, los términos afectación o restricción a secas porque no es posible sostener que una actividad (tributación) que tiene como finalidad (y produce) el bienestar de una sociedad es “tolerada”. La propiedad no es un derecho absoluto y hoy en día es claro que cumple una función social.

Coincido con Landa en el sentido que las afectaciones al derecho de propiedad no pueden ser irrazonables o desproporcionadas.

Landa acierta cuando señala que “[...] el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la legítima esfera patrimonial de las personas” (2006: 47).

Citando la STC 00004-2004-AI/TC, del 21/09/2004, Landa anota que el principio de no confiscatoriedad de tributos “[...] también tiene una faceta institucional, toda vez que asegura que las instituciones que forman parte de la *Constitución económica* – como el pluralismo económico, propiedad, libertad de empresa, ahorro–, no resulten no resulten suprimidas o vaciadas de su contenido esencial cuando el Estado ejercite su potestad tributaria” (2006: 47).

Citando la STC 01907-2003-AA/TC, del 27/01/ 2005, además, Landa sostiene que “[...] se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada que vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho fundamental a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como una institución y uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de *Constitución económica*” (2006: 47).

Para completar la ideas de Landa, conviene agregar y destacar que el principio de no confiscatoriedad enfocado desde la perspectiva del derecho a la propiedad, presenta dos aristas. Una primera es la que se puede apreciar desde la tenencia de la propiedad –vinculada a los impuestos al patrimonio o a la renta, por ejemplo– y la segunda es la que se puede avizorar desde el acceso a la propiedad –caso de los impuestos al consumo, por ejemplo– (Lopez 2012: 217-219).

Es importante destacar algunos aspectos del principio de no confiscatoriedad de los tributos que ha sido desarrollados por el Tribunal Constitucional. Así, en el fundamento 4 de la STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, el Tribunal

Constitucional vinculó el principio de no confiscatoriedad de los tributos con el principio de igualdad o lo que es lo mismo, en términos del Supremo Intérprete de la Constitución con el principio de capacidad contributiva:

4. [...] Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual al a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han e recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Además, en el fundamento 4 de la referida sentencia, Tribunal Constitucional atribuyó una función institucional (dentro de nuestra Constitución económica) al principio de no confiscatoriedad de los tributos:

4. [...] De otro lado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional. Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria.

De modo que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la "Constitución tributaria", establecida en la Ley Fundamental de 1993.

Finalmente, resulta oportuno destacar que, en el fundamento 5 de la STC 02727-2002-AA/TC, el Supremo Intérprete de la Constitución califica como como un concepto jurídico indeterminado al principio de no confiscatoriedad de los tributos y, además, explica cuando se transgrede:

5. [..]. Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un "concepto jurídico indeterminado". Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo.

No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

2.3.5. El principio de respeto de los derechos fundamentales

Landa, en criterio que comparto, sostiene que el principio tributario de respeto de los derechos fundamentales “[...] se condice con el carácter objetivo –además subjetivo– que tienen los derechos fundamentales; es decir, instituciones constitucionales valorativas que informan a todo el ordenamiento jurídico. Dichos derechos, en el Estado constitucional y democrático, se erigen como auténticos límites tanto a la actividad de los poderes públicos, así como de los poderes privados” (2006: 44-45).

Además, afirma que “[...] cuando la Constitución ha previsto que la potestad tributaria del Estado debe respetar los derechos fundamentales no ha hecho otra cosa que recoger un principio inherente al actual Estado constitucional: *el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales*” (Landa 2006: 45).

Luego agrega que, de acuerdo con el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales “[...] los poderes públicos quedan sujetos eficazmente y no sólo declarativamente, por la Constitución, a respetar y proteger los derechos fundamentales -eficacia vertical-; es decir, a reconocer la identidad y eficacia jurídica propia, a partir de la sola Constitución, de tales derechos (Landa 2006: 45).

Además, afirma que “[...] los derechos fundamentales también pueden ser invocados entre particulares -eficacia horizontal- cuando el ejercicio de un derecho fundamental requiera ser satisfecho o respetado por otro particular” (Landa 2006: 45).

En realidad, considero que el todo el ordenamiento jurídico de un país que tenga un Estado Social y Democrático de Derecho se encuentra atravesado por el respeto de los derechos fundamentales; lo que, a mi criterio, no impiden que los vulneren, pero cuando esto ocurre (a diferencia de los sistemas totalitarios) la organización estatal empieza a funcionar para reparar el daño causado y sancionar a los responsables.

Landa explica que es legítimo que, bajo ciertos supuestos, la potestad tributaria pueda afectar legítimamente determinados derechos fundamentales, al sostener que “Se debe poner en relieve que la Constitución se refiere no aun derecho en particular, sino que alude a los derechos fundamentales en general. Sin embargo, ello no es óbice para reconocer que, dada la naturaleza de la potestad tributaria del Estado, la afectación de determinados derechos es legítima cuando la ley respeta el contenido esencial del derecho fundamental afectado y sólo ingresa al contenido externo del mismo” (2006: 45).

En consecuencia, “[...] se puede llegar a afectar constitucionalmente los derechos fundamentales -eficacia vertical-, pero esa posibilidad es más cierta con respecto a determinados derechos. Así sucede [...] con el derecho fundamental a la propiedad, debido proceso o el de igualdad; motivo por el cual, el Estado, al momento de

ejercer su potestad tributaria, deberá cuidarse de no afectar el contenido esencial de dichos derechos y sobre el cual se han propuesto diversas teorías” (Landa 2006: 45).

De acuerdo con la teoría relativa “[...] <el contenido esencial del derecho fundamental no constituye una medida preestablecida y fija, ya que no es un elemento estable ni una parte autónoma del derecho fundamental>, en ese sentido, <el contenido esencial es aquello que queda después de una ponderación> (Landa 2006: 45).

En consecuencia, en la teoría relativa “No existe [...] un contenido esencial preestablecido, sino que el mismo debe ser determinado mediante la ponderación (Landa 2006: 45).

En sentido contrario, la teoría absoluta “[...] parte del presupuesto de que en cada derecho fundamental existen dos zonas: una esfera permanente del derecho fundamental que constituye su contenido esencial –y en cuyo ámbito toda intervención del legislador se encuentra vedada- y otra parte accesorial o no esencial, en la cual son admisibles las intervenciones del legislador, pero a condición de que ellas no sean arbitrarias, sino que estén debidamente justificadas (Landa 2006: 46).

La teoría institucional postula que “[...] el contenido esencial de los derechos fundamentales, por un lado, no es algo que pueda ser desprendido de <por sí> e independiente del conjunto de la Constitución y de los otros bienes que son

constitucionalmente reconocidos también como merecedores de la tutela al lado de los derechos fundamentales; de otro lado, el contenido esencial de un derecho fundamental y los límites que, sobre la base de éste resultan admisibles, forman una unidad (Landa 2006: 46).

Finalmente, Landa considera que lo importante no es la teoría que se adopte, sino que el Estado ejerza la potestad tributaria tomando las previsiones necesarias para no afectar el contenido esencial de los derechos fundamentales (2006: 46). Considero que este último juicio de Landa es el adecuado porque recoge la esencia de la teoría del principio constitucional tributaria del respeto de los derechos fundamentales.

Con relación a este principio constitucional, tempranamente, a través de la STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996, en un caso en el cual se cuestionaba la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, el Tribunal Constitucional afirmó que “[...] un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del estado, conforme lo enuncia el artículo 74° de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado [...]”.

Sin embargo, también existen casos en los cuales el Supremo Intérprete de la Constitución ha considerado que, por ejemplo, las actuaciones de la Administración no han vulnerado derechos fundamentales. Así, por ejemplo, mediante la STC 02500-2002-AA/TC, de 03/12/2002, el Tribunal Constitucional afirmó que no se aprecia la violación de derecho constitucional alguno cuando el contribuyente no logra desvirtuar la doble facturación determinada por la SUNAT: “4. La empresa

demandante no ha logrado desvirtuar la doble facturación aludida que ha dado lugar a la expedición de la Resolución de Ejecución Coactiva que se cuestiona; motivo por el cual no se aprecia violación de derecho constitucional alguno”.

En suma, el respeto de los derechos fundamentales es uno de los principios constitucionales tributarios que ha merecido mayor desarrollo por parte del Tribunal Constitucional, en la medida que a través de la potestad tributaria o las actuaciones de la administración aduanera y tributaria se pueden vulnerar un amplio número de (a veces, inimaginables) derechos fundamentales.

2.3.6. El principio de capacidad contributiva

Landa señala que el principio de capacidad contributiva no se encuentra expresamente considerado en la Constitución Política del Estado de 1993, lo que es totalmente cierto (2006: 48).

Luego, agrega que esta particular circunstancia “[...] no es obstáculo para señalar que se ha convertido en una salvaguarda o garantías frente al poder tributario omnímodo y arbitrario del Estado, en la medida que encausa el ejercicio de esa potestad a través del Derecho; y que, por lo demás, está íntimamente vinculado con el principio de igualdad” (Landa 2006: 48).

Como se verá más adelante, lo que manifiesta Landa es doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional de larga data, además, de ser asumida por diversos tratadistas como es el caso de Héctor Villegas.

Es importante tener en cuenta que, de acuerdo con el principio tributario de capacidad contributiva, “[...] las personas deberán contribuir a través de impuestos directos –como por ejemplo el impuesto a la renta– en proporción directa con su capacidad económica, de modo tal que quien tenga mayores ingresos económicos pagará más, y quien tenga menores ingresos pagará menos impuestos directos” (Landa 2006: 48).

Considero que es relevante tener presente que la aplicación de este principio es uno de los factores que diferencian las sociedades más justas de las menos justas. Los impuestos directos (patrimonio, renta, por ejemplo) son los que gravan de una manera más equitativa la riqueza de las personas y empresas. En cambio, los impuestos indirectos (valor agregado, selectivo al consumo, por ejemplo) son los que gravan de manera ciega (independientemente de su pobreza o riqueza) a todos los contribuyentes. Aun cuando, a veces los Estados intentan algunas medidas para paliar el efecto ciego de estos impuestos indirectos

En lo personal, recuerdo al profesor español José Luis Martínez Serrano quien, en las clases que brindaba hace varios años en el Máster Executive en Fiscalidad Internacional (MEFI) en el Centro de Estudios Garrigues de Madrid, afirmaba ¡el IVA es cruel! como una forma de graficar el hecho que los impuestos indirectos como lo es, justamente el IVA, por su diseño y estructura, son ciegos y no calibran o atienden a las particularidades de las personas y (sean pobres o ricos) las gravan por igual. Asociar a los impuestos indirectos al concepto de crueldad era una forma muy didáctica de describir la naturaleza de los impuestos indirectos.

Hace poco, a raíz de la violencia desatada en nuestro vecino del sur, el ex – Presidente de la República de Chile Ricardo Lagos, en declaraciones al diario El País de España (edición digital del 26/10/2019), ha explicado como la explosión violenta de los ciudadanos chilenos tiene un trasfondo tributario:

P. En Chile, la gente siente rabia ante todos los grupos dirigentes y privilegiados, incluidos los líderes de la transición, como usted. ¿Por qué todos están cuestionados?

R. El cuestionamiento es: “Yo esperaba más”. Pero hay una razón económica para ello, porque nuestro sistema tributario prácticamente no ha cambiado pese a las numerosas reformas que se han querido hacer. Primero: la carga tributaria se ha mantenido prácticamente igual: en torno al 18% y 20% respecto al producto nacional bruto, una cifra magra. Los amigos europeos están todos alrededor del 35% y 40%. Estados Unidos, cerca del 30%. Esa carga tributaria no permite generar una mejora en la igualdad de los ingresos, a diferencia de lo que ocurre en el resto del mundo. En Chile, además, la mitad de los impuestos que se pagan corresponden al impuesto al valor agregado, al IVA, el más regresivo de los impuestos. Es la gran camisa de fuerza de los sectores derechistas y más conservadores de Chile. Y eso ha sido imposible modificarlo.

P. ¿Lo intentó en su Gobierno?

R. Cada vez que quise algo, la única forma de poder financiarlo era subiendo el IVA. Fue muy compleja una transición en donde había una camisa de fuerza heredada y en donde esa camisa de fuerza básica, de carácter tributario, ha impedido que Chile haga lo que todos deben hacer: que a medida que el país va creciendo, aumente la carga tributaria. Felipe González, en España, asumió en 1982 con una presión tributaria del 22%. En 1996, después de 14 años, había crecido al 36%. Un punto por año.

P. ¿Y usted por qué no pudo hacerlo a la española?

R. No tenía mayoría en el Congreso. La derecha me vetó todo. Tuvimos una transición muy difícil a la democracia. George Bush padre no podía creer en una visita oficial a Chile en 1990 que en su cena oficial en La Moneda, donde había muerto Allende, estuvieran Augusto Pinochet, como comandante en jefe del Ejército, y la viuda de Allende. Esa fue nuestra transición, impactante. En España esperaron a que Franco se muriera, era más fácil (Montes 2020: 3).

De las declaraciones brindadas por el ex – Presidente Ricardo Lagos queda claro que el no pudiera subir impuestos directos porque tuvo una dura oposición de los sectores derechistas y más conservadores impidió que pueda haber una mejora en la igualdad de los ingresos en el vecino país del sur.

Volviendo al tema que nos ocupa, Landa afirma que “[...] la relevancia de este principio se puede apreciar con mayor intensidad desde que impone al Estado la necesidad de remitirse a indicadores objetivos y razonables de la capacidad contributiva de las personas [...] la capacidad contributiva debe tener un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados” (2006: 48-49).

Agrega que solo [...] se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional [...] (Landa 2006: 49).

Finalmente, Landa señala que “[...] la jurisprudencia constitucional ha reconocido que el principio de capacidad contributiva se apoya en el principio de igualdad, de ahí que se considere como un principio implícito en la Constitución (artículo 74), constituyendo el reparto equitativo de los tributos” (Landa 2006: 49).

Respecto de este principio constitucional, tempranamente, a través de la STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996, el Tribunal Constitucional afirmó que “[...] el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva [...]”.

Más adelante, a través de la STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, el Supremo Intérprete de la Constitución menciona expresamente a la capacidad contributiva como un principio constitucional tributario y lo homologa con el derecho a la igualdad en materia tributaria, bajo una perspectiva aristotélica de la igualdad y, además, lo vincula con el principio de no confiscatoriedad de los tributos, en tanto que señala que este último principio: “

4. [...] Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual al a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han e recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Luego, mediante la STC 00033-2004-AI/TC, del 29/08/2004, el Guardián de la Constitución, expresamente, señala que la capacidad contributiva es un principio constitucional tributario y vuelve a recordar su relación con el principio de igualdad en materia tributaria:

6. [...] Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina "concepto jurídico indeterminado", ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

En esta misma STC 00033-2004-AI/TC, del 29/08/2004, el Tribunal Constitucional desarrolló el contenido y los alcances del principio de capacidad contributiva, señalando que “[...] la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible”.

El Supremo Intérprete de la Constitución concluyó esta idea afirmando que:

[...] la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.

2.3.7. El principio de reserva de administración

Analizando el artículo 74° de la Constitución en la parte que establece que “[...] los aranceles y tasas [...] se regulan mediante decreto supremo”, Danós señala que, con ello, el constituyente estableció una verdadera reserva de administración que comprende los aranceles de aduanas y, además y como novedad, las tasas:

Respecto del Gobierno Central, el poder tributario está repartido entre el Congreso y el Poder Ejecutivo. Al Ejecutivo le corresponde regular aranceles (tributos que gravan las importaciones) y tasas; al Congreso, crear todos los demás tipos tributarios, que son los impuestos (es decir, los tributos de mayor

gravitación económica) y las contribuciones. En este aspecto, la modificación reside en que se han incrementado los poderes del ejecutivo para regular el tipo tasas, que como sabemos son tributos vinculados, que a su vez conforme al nuevo texto del Código Tributario, comprenden arbitrios, derechos y licencias.

En esta materia, la Constitución ha configurado una verdadera «reserva de Administración», de tal modo que sólo el Ejecutivo podrá regular los tipos tributarios aranceles y tasas, sin que al Congreso le esté permitido intervenir en la regulación de estos tributos (Daños 1994: 132)

Sin calificarlo como lo hace Danós (“reserva de administración”), el Tribunal Constitucional ha desarrollado los alcances de este principio constitucional tributario. Así, en el segundo párrafo del fundamento 5 de la STC 00012-2003-AI/TC, del 01/12/2003, el Tribunal Constitucional abordó el principio constitucional tributario, al señalar que “[...] el inciso 20 del artículo 118° de la Norma Fundamental estipula que corresponde al Presidente de la República regular las tarifas arancelarias”.

Luego, mediante la STC 02170-2000-AA/TC, de 11/10/2004, el Tribunal Constitucional afirmó que el Presidente de la República ejerce válidamente principio de reserva de administración cuando por Decreto Supremo modifica tasas arancelarias y deja sin efecto exoneraciones y beneficios destinados a eliminar o reducir el pago de derechos al valorem CIF.

Posteriormente, mediante la STC 02689-2004-PA/TC, del 20/01/2006, el Tribunal Constitucional afirmó que la potestad tributaria en materia de aranceles de aduanas y tasas, por mandato del numeral 20 del artículo 118° de la Constitución Política de 1993 la tiene el Presidente de la República y la ejerce a través de decretos supremos (reserva de administración):

“[...] se puede señalar, sobre esto último, que el Constituyente ha previsto – de acuerdo con el principio de legalidad- que el decreto supremo es la norma que regula los aranceles -también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación-, entendidos como aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean importados al territorio aduanero. Tal previsión constitucional está relacionada también con el artículo 118, inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias.

Finalmente, es importante anotar que, a través de la STC 09709-2006-PA/TC, del 09/01/2007, el Supremo Intérprete de la Constitución puntualizó que la materia arancelaria, por mandato constitucional, se encontraba excluida del ámbito del principio de reserva de ley tributaria porque dicha potestad le correspondía al Poder Ejecutivo y que, además, el Constituyente reguló que, de acuerdo con el principio de legalidad, sea el Decreto Supremo la norma que regula los aranceles: “[...] debe precisarse que la Constitución de 1993 ha dispuesto que la materia arancelaria: se excluya del ámbito de la reserva de ley tributaria, al otorgarle al Poder Ejecutivo la potestad de regular dicha materia mediante Decreto Supremo, conforme a lo dispuesto en sus artículos 74° y 118°, inciso 20”.

CAPÍTULO III

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3.1. El aforismo isomérico de origen aristotélico que postula “tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales”

Para explicar el contenido del aforismo aristotélico según el cual se debe tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales, se ha escogido dos textos del filósofo griego, uno de la “Moral a Nicómaco” y otro de la “Política”.

Aristóteles parte de la afirmación que la desigualdad es el carácter de la injusticia y que lo injusto es lo desigual y que, en consecuencia, debe haber un medio para lo desigual y que este medio es la igualdad. Agrega que si lo injusto es lo desigual, lo justo es lo igual y, que si lo igual es un medio, lo justo también debería ser un medio (2005a: 1).

Sostiene que la igualdad supone, por lo menos, dos términos y; que lo justo es un medio y una igualdad respecto de cierta cosa y a ciertas personas y, que en la

medida que es un medio, lo justo es el medio entre ciertos términos, que denomina el más y el menos (Aristóteles 2005a: 1).

Luego agrega que lo justo, en tanto que igualdad, lo justo es la igualdad de dos cosas y se refiere a personas de cierto género. En este contexto, lo justo implica necesariamente, por lo menos, cuatro elementos, en la medida que las personas a las cuales lo justo se aplica, son dos y, también son dos las cosas en las que se encuentra lo justo (Aristóteles 2005a: 1).

En este razonamiento aristotélico, la igualdad constituye el prisma para las personas y para las cosas en que ella se encuentra. Es decir, que la relación en que están las cosas es también la relación de las personas entre sí. Si las personas no son iguales, no deberán tampoco tener partes iguales. Por esta razón, se producen las disputas y las reclamaciones, cuando aspirantes iguales no tienen partes iguales o, cuando no siendo iguales reciben sin embargo porciones iguales (Aristóteles 2005a: 1).

En el párrafo precedente, se percibe como Aristóteles postula que si las personas no son iguales no deberían tener partes iguales. Claramente esta la noción en el sentido que hay que tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales, porque esta es la forma en que el pensador griego percibe a la justicia (2005a: 1).

Luego, Aristóteles razona que en lugar de mirar a las cosas, se deber mirar al mérito de las personas que las reciben, en la medida que todos están de acuerdo en

reconocer, que en las particiones lo justo debe acomodarse al mérito relativo de los contendientes. No obstante apunta que no todos hacen consistir el mérito en unas mismas cosas. Los partidarios de la democracia le colocan únicamente en la libertad; los de la oligarquía le colocan ya en la riqueza, ya en el nacimiento; y los de la aristocracia, en la virtud (2005a: 1).

Concluye señalando que lo justo es algo proporcional (Aristóteles 2005a: 1), criterio muy empleado, hoy en día, para realizar un juicio de igualdad.

Aristóteles consideraba que la más alta de las ciencias es la ciencia política y que el bien de la política es la justicia, es decir, la utilidad general. Agrega que la justicia es una especie de igualdad, que hay acuerdos sobre la naturaleza de la justicia, a los seres que se aplica y en que la igualdad deber reinar necesariamente entre iguales (2005b: 1).

Luego, señalar que se encuentra pendiente de averiguar a qué se aplica la igualdad y a qué la desigualdad, cuestiones que estima que son difíciles y que constituyen la filosofía política (Aristóteles 2005b: 1).

Postula como ejemplo la existencia de un ciudadano que es muy competente en el arte de tocar la flauta pero no es muy distinguido por el nacimiento y la nobleza, quien a su, criterio, debería ser quien toque la mejor flauta y no aquellos que se distinguen por su nobleza o belleza pero no por su pericia con la flauta (2005b: 1).

Como se aprecia, en la base de la idea de igualdad que propone Aristóteles se encuentra el concepto de meritocracia como factor de distinción.

Más adelante asevera que la igualdad y la desigualdad completas son injustas tratándose de individuos que no son iguales desiguales entre sí, sino en un solo concepto y; que todos los gobiernos en los cuales la igualdad y la desigualdad se establecen sobre este tipo de bases, necesariamente, son corrompidos (2005b: 1-2).

Luego analiza que ocurre cuando diversas condiciones (nobles, ricos y pueblo) se encuentran simultáneamente en una ciudad y reclaman, invocando diversas razones (nacimiento, fortuna, mayoría) reclaman en poder para sí y, se pregunta qué debe hacer un legislador que debe dictar leyes justas y, postula como repuesta que, en este caso, la justicia es la igualdad y que esta igualdad de la justicia se refiere tanto al interés general del Estado como al interés individual de los ciudadanos (Aristóteles 2005b: 2-3).

Es importante considerar que el carácter “isomérico” que se asigna al aforismo aristotélico que postula “tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales” es un concepto o idea moderna porque el término “isomérico” ha sido tomado de las ciencias naturales, concretamente de la química.

El término “isomérico” configura un adjetivo relativo a la isomería. A su vez, “isomerismo” es masculino y proviene la química y alude a la “Condición en cuya virtud ciertos cuerpos, dotados de una misma constitución molecular, tienen

propiedades diversas. La etimología nos remite a isómero, que, en francés es isomérisme (De EcheGARAY 1888: 896).

Asimismo, “isómero, ra” es un adjetivo. En la mineralogía este término hace referencia a que algo está formado de partes semejantes. Cuerpos isómeros, en Química, alude a cuerpos compuestos de los mismos elementos y en número igual, pero cuyas propiedades físicas y químicas difieren en la esencia, cuya circunstancia induce a creer que están dispuestos entre sí de un modo distinto. Como sustantivo plural, los isómeros, en cuyo sentido se dice que la esencia de limón es uno de los isómeros de la esencia de trementina (De EcheGARAY 1888: 896).

En consecuencia, al hacer referencia a cuerpos compuestos de los mismos elementos y en número igual, pero cuyas propiedades físicas y químicas difieren en la esencia (iguales en apariencia, pero que en el fondo son desiguales), calza perfectamente para explicar de manera asequible el aforismo aristotélico que postula “tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales”.

El aforismo antes mencionado, tácitamente, ha sido asumido por el Tribunal Constitucional peruano claramente, entre otras, en la STC 02727-2002-AA/TC, del 10/12/2003, en la cual afirmó que “[...] el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual al a los iguales y desigual a los desiguales [...]”. Esta doctrina jurisprudencial luego es recordada en la STC 00033-2004-AI/TC, del 28/09/2004.

3. 2. La doctrina respecto del principio de igualdad en materia tributaria

En este acápite repasaremos los textos de los autores que, a criterio del autor de este libro, desarrollan de manera consistente el principio de igualdad en materia tributaria.

3.2.1. Héctor Villegas

Héctor Villegas, probablemente, sea uno de los autores latinoamericanos que más influencia y audiencia ha tenido en los ámbitos del derecho tributario, razón por la cual es conveniente revisar sus ideas completas respecto del principio de igualdad en materia tributaria.

3.2.1.1. Igualdad

Villegas, en el marco de la Constitución Argentina y su ordenamiento tributario, vincula el principio constitucional de igualdad en materia tributaria con el principio constitucional tributario de capacidad contributiva porque una de las implicancias de este último principio es que el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tuviesen una mayor capacidad contributiva deben tener una participación más elevada en las rentas del Estado (2017: 216). Esto hace recordar, claramente, el aforismo isométrico que postula “tratar igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales” y, además, esta idea de Villegas se puede apreciar en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional que también vincula ambos principios constitucionales.

Villegas sostiene que la capacidad contributiva es el tronco de donde parten las garantías sustanciales, siendo una de ellas la igualdad que exige que no se realicen arbitrarios distingos, sino los que se encuentren fundados en la capacidad contributiva (2017: 216). En realidad, considero que tanto la capacidad contributiva que persigue que cada uno tribute de acuerdo a sus posibilidades tiene muchos puntos de contacto con la el aforismo según la igualdad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Villegas, en clave constitucional, agrega que la igualdad fiscal a la que se refiere la Constitución (argentina, pero el juicio vale para su similar peruana) como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes, según su actitud patrimonial de prestación (2017: 216). Esta cita a Villegas permite apreciar la estrecha relación que existe entre los principios constitucionales de igualdad y de capacidad contributiva.

Como se ha reseñado, previamente, en el Perú, Landa sostiene lo mismo respecto de la vinculación de los dos principios en mención.

La problemática que plantea el principio de igualdad en materia tributaria:

- a) “La igualdad es la base del impuesto” [...] está basada en la capacidad contributiva. Ello lleva a que sean fiscalmente considerados como iguales, aquellos que para el legislador o el aplicador de la ley tengan similar aptitud de pago público.
- b) Como resultado de lo anterior, habrá tratamiento diferencial para quienes tengan una disímil capacidad de tributar.
- c) Al margen de la capacidad contributiva, y como consecuencia del principio de la *igualdad genérica* (“todos sus habitantes son iguales ante la ley” [...]), el principio exige la exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o grupo de personas (Villegas 2017: 217).

La cita Villegas respecto del contenido del principio constitucional de igualdad en materia tributaria tiene particular relevancia en escenarios como el existente al momento que se escriben estas líneas: pandemia de coronavirus en Perú, cuarentena, medidas adoptadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT respecto de los contribuyentes con menor capacidad contributiva y grandes o principales contribuyentes y algunos tributaristas que reclaman los mismos beneficios para estas grandes empresas, contradictoriamente, invocando el principio constitucional de igualdad en materia tributaria. Es obvio que un gran contribuyente no puede homologarse con un mediano o pequeño contribuyente (por algo están segmentados en diferentes directorios).

3.2.1.1.1 Efectiva vigencia del principio

Por regla general existe discrepancia en las construcciones teóricas (por más elaboradas que sean) y la realidad, en la medida que es muy difícil de sostener, en Argentina, que el principio de igualdad tiene vigencia efectiva cuando para los contribuyentes se presenta como una abstracción teórica que no refleja la realidad (Villegas 2017: 217).

Creo que en el caso del Perú no sería aplicable este juicio de Villegas porque, como se apreciará más adelante, el Tribunal Constitucional peruano no solamente ha sido muy generoso al momento de establecer cuando las normas o las actuaciones administrativas vulneran el principio constitucional a la igualdad, sino que, además,

muchas veces ha aplicado este principio de manera dispar para sentenciar a favor de los administrados.

Diferente es la situación en Argentina porque Villegas señala que casi todas las acciones que incoaron alegando la vulneración de este principio fueron sistemáticamente rechazadas, convalidando todo tipo de tratos diferenciados y discriminatorios (2017: 217).

Agrega que, para incrementar el detrimento de la igualdad, los jueces argentinos han aceptado que a través de razones tan difusas como la prosperidad, el progreso o el bienestar resulta perfectamente legítimo que se prescindiera de la igualdad, la generalidad y la capacidad contributiva, siendo un ejemplo de ello el caso de los fines extrafiscales (Villegas 2017: 217).

Obviamente, a diferencia de Argentina, no ha ocurrido en el Perú que el Tribunal Constitucional haya invocado la prosperidad, el progreso o bienestar para negar la vulneración del principio tributario de igualdad por parte del Estado peruano. Por el contrario, se ha inclinado mucho a los privados al evaluar este principio, siendo uno de los casos más visibles el de la acción de cumplimiento de la Universidad Alas Peruanas, reconvertida por el Tribunal Constitucional en acción de amparo y resuelta sin dar la oportunidad a que el Estado exprese sus fundamentos luego de tal reconversión. Obviamente, la sentencia salió en contra del Estado y resolviendo en sentido contrario a lo que previamente había expuesto en otra sentencia algunos años antes respecto del plazo de vigencia de las exoneraciones tributarias.

En cuanto a los “fines extrafiscales” a los que alude Villegas, habría que considerar que, en el caso del Perú, el más reciente impuesto con “fines extrafiscales” sería el impuesto al consumo de bolsas de plástico creado por la Ley N° 30884, vigente desde el 1 de agosto de 2019, que busca desincentivar su uso para contribuir con la conservación del medioambiente y el desarrollo sostenible. En este caso, el balance inicial de este impuesto con fines extrafiscales indica que el consumo de bolsas de plástico se redujo en un 30%, lo que equivale a mil millones de unidades. No obstante, lo recaudado por este concepto no es una suma relevante.

Sin embargo, la pregunta es: ¿no hubiera sido más conveniente prohibir el consumo de bolsas de plástico?

En resumen, se podría afirmar que, al parecer, los jueces argentinos y peruanos se han situado en los dos extremos respecto de cómo analizar el principio de igualdad en materia tributaria: los argentinos más cerca del Estado y los peruanos más cerca de los privados. Ambas posiciones (desviaciones, más bien) son malas porque dejan de lado en análisis jurídico y privilegian factores extrajurídicos y, finalmente, vacían de contenido al principio de igualdad en materia tributaria y generan una profunda desconfianza en los jueces por parte de la población.

Esta dualidad de comportamiento de los jueces argentinos y peruanos, posiblemente, tenga algo que ver con los índices de presión tributaria tan diferentes de Argentina y Perú. Por ejemplo, en el año 2012, la República de Argentina tenía una presión tributaria del orden del 29.9% y la República del Perú de 17.3% (Sohr 2012: 1).

Posteriormente, durante el año 2019, la presión tributaria en Argentina ha subido al 30.3% y, en cambio, la del Perú ha descendido al 15.3%. De esta manera, hoy en día, la presión tributaria es la quinta más alta de toda Latinoamérica y, en el otro extremo la presión tributaria en Perú es la quinta más baja de también de Latinoamérica (Naciones Unidas y Otros 2019: 1).

Ya en el año 2012, en el ámbito político argentino se afirmaba que **“La Argentina tiene una presión impositiva similar a la de los países nórdicos”**. Aunque es cierto que el país tiene una de las presiones fiscales más altas de América Latina, y que ella se acerca a la de algunos de los países nórdicos, estos están en su mayoría varios puntos por delante de la Argentina” (Sohr 2012: 1).

A pesar de ello, el anhelo y objetivo de los argentinos es acercarse lo más que se pueda a los países nórdicos:

Dinamarca y Suecia son dos de los países con mayor presión fiscal del mundo: entre el 46% y el 48 por ciento. **La Argentina tiene hoy una presión fiscal de alrededor del 34%, un porcentaje cercano sólo al de uno de los países nórdicos: Islandia,** donde es del 35 por ciento. En Finlandia y Noruega, por último, es del 42% y el 43% respectivamente, según la información publicada por el sistema estadístico europeo, Eurostat. En todos los casos se incluye la recaudación de la Seguridad Social (Sohr 2012: 1).

En lo personal, considero que para que el Perú pueda ser un país viable debe contar con una presión tributaria cercana al 30%, además de solucionar el problema de la informalidad de la economía.

De algún modo la estructura jurídica del Estado Peruano determina que una sola sentencia del Tribunal Constitucional que, sin fundamentos jurídicos válidos agreda ilegítimamente la potestad tributaria, puede alejarnos cada vez más de lograr el bienestar general y ubicarnos en el primer mundo. Algunos ejemplos de esto se han producido los últimos años.

3.2.1.1.2 Origen del principio de igualdad

Villegas señala que los orígenes de principio de igualdad suelen remontarse a Aristóteles, “[...] quien propugnaba “tratar como igual a los iguales y a los desiguales como desiguales”. Las enseñanzas y reflexiones del filósofo griego se referían al principio de “igualdad genérica”, o sea, aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas” (2017: 217).

Esta cita permite apreciar la importancia que tiene hoy en día el pensamiento aristotélico, en tanto que sus reflexiones y construcciones filosóficas, por ejemplo, en el caso de la igualdad tienen todavía vigencia en el derecho luego de miles de años contados desde el momento en que fueron expuestas por primera vez.

3.2.1.1.3 Los postulados y la tributación

Respecto de la igualdad en materia tributaria, el profesor Villegas, afirma que “[...] el postulado aristotélico puede ser adaptado, y en tal caso resulta también aplicable, ya que según su mandato, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier tributo y se

encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato” (2017: 218).

De lo anterior, “[...] se deriva como consecuencia lógica, la situación tributaria desigual de las personas que se hallen en condiciones desiguales [...] el principio de **igualdad en la ley** puede ser enunciado diciendo que todos los ciudadanos son iguales y, por tanto, la ley tributaria no debe hacer discriminaciones, perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos (Villegas 2017: 218).

Es importante considerar que “[...] esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponde tratamientos desiguales (Villegas 2017: 218).

Hasta este punto es evidente la importancia que el pensamiento aristotélico para desarrollar el principio de igualdad en materia tributaria, en particular, en el razonamiento del notable tributarista Héctor Villegas, quien formula dos preguntas: “[...] ¿cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal? O el dilema inverso: ¿cuándo puede asegurarse que diferentes personas están en la misma situación y que no existen distingos, injustos u hostiles respecto de otras personas?” (2017: 218).

Finalmente, señala que Adam Smith, en sus máximas sobre la imposición, con reminiscencias aristotélicas, afirmaba que “[...] los súbditos debían contribuir al

Estado en proporción a sus respectivas capacidades. En suma, imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en forma distinta” (Villegas 2017: 218).

3.2.1.1.4 La igualdad en el plano constitucional

Comentado la Constitución de la República Argentina, Villegas, manifiesta que “El principio de igualdad está consagrado en el art. 16 de la Const. nacional en su doble forma como igualdad ante la ley y de la igualdad como base de impuesto y de las cargas públicas. Estos conceptos no son equivalentes pero están vinculados entre sí (2017: 218-219).

La igualdad ante la ley es un concepto “[...] más amplio, se refiere a la *igualdad genérica* que comprende, por lógica, la igualdad en los tributos” (Villegas 2017: 219).

En cambio, la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas “[...] desea enfatizar el postulado en materia impositiva, declarando la igualdad como base la del impuesto y de las cargas públicas” (Villegas 2017: 219).

A diferencia de los países europeos que consideran que el principio de igualdad se trata de una mera enunciación de dicho principio y no de una norma interpretativa que obligue a los legisladores o aplicadores de la ley a un comportamiento determinado, en el caso de Argentina el principio de igualdad se configura como un límite válido al poder fiscal y su ejercicio (Villegas 2017: 219). Considero que, en el

caso del Perú existen suficientes sentencias del Tribunal Constitucional para poder sostener que estamos en la línea de la jurisprudencia constitucional tributaria argentina.

3.2.1.1.5 Igualdad y jurisprudencia

Villegas señala que “Como dice García Belsunce, “conscientes [los tribunales nacionales] de que esta garantía constituye una limitación al poder del legislador al dictar la ley y al del administrador al, han buscado interpretarlo en función de juicios de valor subjetivos, porque imposible es encontrar reglas generales, objetivas, que sirvan de parámetros para distinguir con precisión el carácter diferente o desigual de situaciones, circunstancias o hechos determinados”” (2017: 219).

En el Perú, como se verá más adelante, el Tribunal Constitucional, por su parte, ha optado por definir al principio constitucional de igualdad como un concepto jurídico indeterminado, al que se le asignará su contenido en cada caso concreto.

Villegas, cita a Jarach, quien afirma que “Nada más difícil y más vago que definir lo que se entiende por igualdad. En todo el desarrollo de nuestra jurisprudencia y de nuestra doctrina no hallamos una definición precisa y sí encontramos una serie de fallos en virtud de los que se va elaborando, mediante ejemplos o especificaciones, el criterio de igualdad, sistema que, después de una larga evolución, vuelve al punto de partida” (2017: 219). Lo cierto es que, en el caso de la jurisprudencia comunitaria europea sobre temas tributarios se presenta el mismo problema y, a veces,

pequeños detalles ocasionan que en un caso se considere que se vulnere el principio de igualdad y en otros no.

Refiere Villegas, también citando a Jarach, que éste llega a la desalentadora conclusión científica en el sentido “[...] que sólo se puede afirmar que una situación tributaria es igual a otra cuando el Poder Judicial participa de la misma consciencia jurídico-social y política del legislador. En este caso, los distinguos que hace el legislador concuerdan con la concepción del juez y, por tanto, los casos son iguales. Si los jueces consideran arbitrario los distinguos, las situaciones tributarias en juego resultan desiguales” (2017: 219-220).

Villegas sostiene que García Belsunce y Jarach tienen razón cuando que “[...] es muy difícil definir con precisión lo que se entiende por igualdad en la jurisprudencia argentina. Encontramos una serie de fallos mediante los cuales se ha ido elaborando casuísticamente el criterio de la igualdad. La Corte Suprema de Justicia y la jurisprudencia en general han evolucionado en cuanto al significado de este principio” (2017: 220).

La evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema argentina sobre el principio de igualdad presenta una gran riqueza conceptual que amerita traer a colación el breve repaso que hace de ella.

Villegas refiere que, en el año 1875, la Corte Suprema de Justicia argentina afirmó, en el Fallo 16:118, que “[...] la igualdad no es un criterio matemático, preciso y

absoluto, sino relativo, y que las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones” (2017: 220).

A pesar que la Corte Suprema, en el fallo 168:5, aceptó que este criterio era aparentemente vago, consideró que este medio era eficaz para que en cada caso en particular el Poder Judicial examine el contenido del mencionado principio (Villegas 2017: 220).

Este razonamiento empleado por la Corte Suprema de justicia en el siglo antepasado rescata mitad del aforismo aristotélico y guarda relación con el razonamiento que, a inicios del principio siglo, esbozó el Tribunal Constitucional peruano al sentar (como se verá más adelante) doctrina jurisprudencial en el sentido que el principio de igualdad en materia tributaria es un concepto jurídico indeterminado cuyo contenido se asigna en cada caso en concreto.

Años más tarde, en el Fallo 138:313, la Corte Suprema de Justicia argentina “[...] en 1923, aceptó la posibilidad de distingos en las leyes fiscales, siempre y cuando tales *distingos* no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento. No es aceptable, por ejemplo, que hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas (Villegas 2017: 220). En el caso del Perú, este distingo se puede encontrar claramente en la doctrina jurisprudencial de finales del siglo pasado y, con mayor claridad, en la de inicios del presente siglo del Tribunal Constitucional.

Más adelante, la jurisprudencia argentina estableció “[...] que existe facultad de establecer diferenciaciones, pero que tal facultad no debe ejercerse en modo

discrecional o arbitrario, sino razonable” (Villegas 2017: 220). Igualmente, en el caso del Perú, este distingo se puede encontrar claramente en la doctrina jurisprudencial de finales del siglo pasado y, con mayor claridad, en la de inicios del presente siglo del Tribunal Constitucional.

Luego, en el Fallo 207:270, la Corte Suprema de Justicia argentina afirmó que “[...] el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, igualdad significa que deben existir impuestos del mismo monto ante condiciones de igual capacidad contributiva. Los distingos para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esta diferente capacidad contributiva” (Villegas 2017: 220-221).

Relata, Villegas que no obstante el criterio expuesto en el párrafo anterior, “[...] la jurisprudencia nacional admitió que, cuando estamos frente a impuestos con fines de protección o fomento, puede realizarse el tratamiento diferenciado no fundamentado en la capacidad contributiva, sino en valoraciones económico-sociales que haga el legislador y que no son controlables por el Poder Judicial y que se fundan en la facultad que al Congreso otorga la Constitución argentina [...]. Pero esto no significa que la apreciación de la capacidad contributiva varíe según los “fines” (fiscales o extrafiscales) que el legislador pretenda conseguir [...]” (2017: 221).

En el Perú, hasta donde conozco no existe jurisprudencia parecida por parte del Tribunal Constitucional, aun cuando sí ha reconocido que los tributos pueden tener fines extrafiscales. El Supremo Intérprete de la Constitución peruana, en más de una ocasión, ha afirmado que no existen zonas exentas de control constitucional cuando se vulneran derechos fundamentales.

Luego, Villegas anota, como en el sistema constitucional tributario argentino permite que bajo determinados supuestos, la ley puede no fundamentar sus distingos en materia tributaria en la capacidad contributiva, sino en objetivos extrafiscales:

Entiéndase con claridad y sin artilugios semánticos que este principio debe ser siempre evaluado sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas.

Debe, entonces, bastar con decir que, en ciertos casos, en los cuales además del fin fiscal se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede excepcionalmente no fundar los distingos en la capacidad contributiva, siempre que ellos, por supuesto, sean justificados y razonables (2017: 21).

Villegas, citando los Fallos 270:334 y 295:753 de la Corte Suprema argentina sostiene que el principio de igualdad se puede sintetizar de la siguiente manera “[...] el principio de igualdad exige un trato no dispar ante la similitud de capacidad contributiva. No obstante, y cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos [...] (prosperidad, progreso y bienestar), puede disponer distingos en tanto no sean arbitrarios, o sea, que no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio” (2017: 222).

Villegas afirma que la garantía de la igualdad “[...] debería a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva” (2017: 22).

Además, asevera que “De la misma manera, debe poder invocarse que se violenta el principio de igualdad si se acredita que hay diversidad de capacidades contributivas, sin perjuicio de lo cual el tratamiento impositivo es el mismo. Un claro ejemplo de esto se configura en el caso de los tributos con mínimos

desmesuradamente altos que, en definitiva, al igualar a quienes tienen distinta capacidad contributiva, violan el principio de igualdad” (2017:22).

En lo que concierne al Perú, no recuerdo que exista una sentencia del Tribunal Constitucional que haya considerado que, un tributo tiene un mínimo desmesuradamente alto y que iguale a quienes tienen distinta capacidad contributiva.

Finalmente, Villegas describe como los jueces argentinos han justificado tratos discriminatorios con el propósito de lograr objetivos extrafiscales:

Por último, y según hemos examinado, los jueces [...] admiten que el legislador adopte medidas tributarias discriminatorias y, por ende, violatorias del principio de igualdad, si ello se hace con el anunciado y benemérito propósito de lograr objetivos extrafiscales. En tal caso, el contribuyente debería poder invocar que la garantía ha sido conculcada si considera que los distingos obedecen a un propósito de injusta persecución o de indebido beneficio (2017: 222)

3.2.2. Rodolfo R. Spisso

El tributarista **Rodolfo Spisso**, en el marco de la Constitución Argentina y su ordenamiento tributario, señala que el principio de igualdad surgió de la revolución francesa que impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley (2019: 388).

3.2.2.1. Generalidad: igualdad ante la ley

Señala Spisso que “El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad” (2019: 389).

Considero que existe una relación clara entre las afirmaciones que hace Spisso respecto a que el principio de igual persigue acabar con situaciones de desigualdad y el aforismo aristotélico en el sentido que la igualdad consiste tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Además, ¿el efecto de perseguir acabar con situaciones no será, finalmente, buscar o llegar a la igualdad?

Es importante considerar que, según Spisso, “Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el goce de estos derechos que la ley consagra (2019: 389).

Spisso afirma que “En esa primera acepción, el vocablo “igualdad” se identifica con el de “generalidad”, y responde a la más clásica formulación del principio, en el sentido de la igualdad ante la ley” (2019: 389). En este contexto, Spisso cita a Fritz Neumark quien afirma que:

el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc– sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra

parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria (2019: 389).

Spisso cita la Constitución argentina que, sostiene, recoge esta teoría. Agrega que “La Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá en 1948, que tiene jerarquía constitucional [...] dispone en su art. XXXVI: Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (2019: 389).

Refiere Spisso que:

[...] tanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos [...] disponen en forma similar que los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en tales convenciones y a garantizar su libre como pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, por origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social (2019: 390).

Es importante la cita que hace Spisso de estas normas supranacionales, en la medida que nos remiten a la universalidad, al menos para América, de los principios constitucionales tributarios, los cuales han trascendido los textos constitucionales nacionales. Por ejemplo, el principio constitucional tributario del deber de contribuir no se encuentra expresamente acogido en la Constitución Política del Estado Peruano de 1993. Sin embargo, como fluye del texto de Spisso, sí se encuentra consignado en el artículo XXXVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, que es vigente en el Perú. El Tribunal Constitucional, como se

verá más adelante, optó por afirmar que dicho principio se encuentra implícito en la Constitución de 1993.

Además, en el Perú, el Tribunal Constitucional ha aplicado el control de convencionalidad de manera muy criticada en una sentencia que realiza dicho control, aparentemente, comparando la supuesta vulneración de los derechos fundamentales de una empresa con la vulneración de los derechos fundamentales de una persona natural que es accionista mayoritario de otra empresa del mismo rubro, en situaciones totalmente diferentes. La persona natural que es accionista mayoritario de una empresa se enfrentó al gobierno de ex Presidente Alberto Fujimori y recibió una sentencia favorable de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. En cambio, la empresa no recurrió a la Corte Interamericana ni obtuvo sentencia favorable porque su accionista mayoritario colaboró con el gobierno del ex Presidente Alberto Fujimori y luego evitó afrontar la justicia peruana fugándose a un país europeo. Es decir, en lugar de comparar la vulneración de los derechos fundamentales de los accionistas mayoritarios de las dos empresas; forzosamente la empresa se colgó de una sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que favoreció a una persona natural como víctima del fujimorismo y, claro está, omitió señalar que su accionista mayoritario había recibido millones de dólares de sobornos de parte de Vladimiro Montesinos. El Tribunal Constitucional hizo este control de constitucionalidad y condonó tributos por más de 100 millones de soles a la empresa, sin mencionar ni analizar la actuación de su accionista mayoritario durante el fujimorismo.

En cuanto a los alcances de la igualdad en Argentina, Spisso asevera que:

La Constitución extiende los beneficios de la libertad y de los derechos civiles a todos los hombres de mundo que quieran habitar el suelo argentino, cuyo ingreso no se podrá restringir, limitar o gravar con impuesto alguno, en la medida que vengan con el objetivo de labrar la tierra, mejorar las industrias o introducir y enseñar las ciencias y las [...]. Por lo demás, los extranjeros no están a admitir la ciudadanía ni a pagar contribuciones forzosas extraordinarias [...] (2019: 390).

No se presenta este mismo panorama en el Reino de España y en la República de Italia, en tanto que:

La Constitución española, al proclamar, en su art. 14, la igualdad ante la ley solo respecto de los españoles, da margen a sostener por parte de la doctrina que los beneficios fiscales, que obedecen a razones de política económica, dirigidos a mejorar el nivel de vida, no necesariamente tienen que ser de aplicación a los extranjeros. Análoga situación se presenta la Constitución italiana, en la cual la igualdad ante la ley y los derechos que consagra están dirigidos a los ciudadanos [...]. Sin perjuicio de ello, a la hora de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, ambas Constituciones no excluyen a los extranjeros, al proclamar que “todos están obligados a concurrir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva” [...] (Spisso 2019: 390-391).

En este punto, considero pertinente señalar que en los años 2010-2011, con ocasión de un máster en fiscalidad internacional que seguí en España, tuve la ocasión de comparar los beneficios fiscales que ofrecía el país ibérico a los residentes y a los no residentes. Luego de realizar un estudio profundo de las normas, arribé a la conclusión que las normas tributarias españolas, prácticamente, no ofrecían beneficios fiscales a los no residentes porque estaban diseñadas hacia un objetivo muy claro: inducir a los no residentes a adquirir la residencia española para acceder a tales beneficios, lo que importaba que tributen en España por su renta de fuente mundial. Una de las pocas excepciones –o la única– que había esta política fiscal española era (y se mantiene) la exoneración del Impuesto a la Renta a los intereses generados por los depósitos en las cuentas de ahorro de los no residentes.

En esta acápite, es evidente la forma en que Spisso, al abordar el principio de igualdad ante la ley, hace referencias al deber de contribuir y a la capacidad contributiva, en la medida que estas relaciones tienen puntos de convergencia en sus contenidos; situación que, como se notará más adelante, también se encuentra presente en la doctrina jurisprudencial de Tribunal Constitucional peruano.

Finalmente, en cuanto a la interpretación de las normas constitucionales, Spisso sostiene que:

[...] tales disposiciones constitucionales deben ser interpretadas en el contexto de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, adoptada por la ONU de 1948, y la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 [para el caso de Europa], instrumentos en los que se proclama que el goce de los derechos y libertades reconocidas ha de ser asegurado, sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación [...] (2019: 391).

Es importante señalar que tanto los sistemas jurídicos de los países americanos como de los europeos no se agotan en las legislaciones internas, muchos casos encuentran resolución final en las Cortes Supranacionales. A diferencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que solo acoge demandas de personas naturales y tiene, por ello, exiguos pronunciamientos en materia tributaria, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sí recibe demandas de empresas y, debido a ello, ha desarrollado una frondosa en materia tributaria, siendo uno de los temas relevantes el principio de igualdad tributaria.

3.2.2.1.1. La igualdad ante la ley y la doctrina judicial de la Corte Suprema

Es importante conocer, desde la perspectiva y análisis de Spisso, la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema argentina respecto del principio de igualdad ante la ley.

En primer término, hay que señalar que “La doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación [argentina] considera inadmisibles que se establezcan discriminaciones en materia tributaria con fundamentos en la raza, color, nacionalidad, religión, etc., a tenor de la garantía constitucional de la igualdad” (Spisso 2019: 391).

En el caso denominado “Unanue” (C.S.: 20/8/1923 – Don Ignacio Unanue y otros versus Municipalidad de Capital – Fallos 138:332), la Corte Suprema argentina identificó y sancionó una práctica discriminatoria:

[...] se cuestionaba el impuesto –de cien pesos por cada caballo de carrera– aplicado por la Municipalidad de Buenos Aires a los studs, por considerarlo violatorio del principio de igualdad), el tribunal cimero, citando precedentes de la Corte Suprema de los Estados Unidos, sostuvo que la garantía de igualdad [...] no propone que se la erija como regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sucedería si se las hiciera depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Spisso 2019: 391).

No obstante lo expuesto en el caso “Unanue”, en el caso denominado “Guardian Assurance” (C.S.: 12/12/1927 – Guardian Assurance Compañía Limited versus Gobierno Nacional – Fallo 150:89), la Corte Suprema argentina validó una práctica que un sector consideraba discriminatoria en materia tributaria:

En la causa [...] se cuestionaba la alícuota diferencial sobre las primas de seguros aplicable a las compañías de seguros cuya dirección y capital inscripto no estuvieran radicados en el país, por considerarse que el distingo entre las compañías nacionales y extranjeras vulneraba el principio de igualdad, la Corte rechazó la demanda, lo cual, a juicio de Jarach, quien califica de sorprendente la decisión, significa que el tribunal contradice el criterio sentado en “Unanue” (Spisso 2019: 391-392).

Sin embargo, Spisso difiere de la opinión de Jarach respecto de la sentencia del caso “Guardian Assurance”, en la medida que:

[...] no consideramos que la decisión de la Corte en ese caso haya importado la aceptación de una discriminación fundada en la nacionalidad. Nuestro tribunal cimero [...] sostuvo que el propósito de la Ley 11.252, al gravar de forma diferencial a las compañías con capital y dirección no radicadas en el país, era gravar la utilidades que estaban destinadas a salir del país para distribuirse en forma de dividendos entre capitales del extranjero, puntualizado que cuando la Ley 11.252 alude al capital inscripto no radicado en Argentina se ha referido no a la implantación o empleo de esos capitales en el extranjero, sino a los que han sido suscriptos y formados fuera de la República, a donde van también las utilidades a repartirse (2019: 392).

Desde mi punto de vista, la disposición contenida en la Ley 11.252 que analiza Rodolfo Spisso es, en rigor, una antigua norma de derecho interno sobre Fiscalidad Internacional que está aplicando lo que ahora se conoce como la teoría de la fuente para gravar la renta en el país en el cual se genera. En estos casos, salvo que exista un Convenio para evitar o disminuir o aminorar la doble imposición o que la Constitución de un país –en alguna forma proscriba la emisión de normas de este tipo, tales normas son perfectamente constitucionales y corresponder al ejercicio regular de la soberanía por parte de los Estados.

Mi opinión es validada por la cita textual que hace Spisso del artículo 17° del fallo correspondiente al caso “Guardian Assurance”, en el cual, claramente, se aprecia

como se invoca la teoría que la riqueza debe tributar en el lugar en que se genera (teoría de la fuente):

Que si el art. 17 del caso, afecta intereses de compañías extranjeras es solo cuando estas no quieren incorporar su riqueza a la riqueza nacional y pretenden sustraer de esta o del país las ganancias realizadas en él. Por otra parte, se ha demostrado en autos que la protección que ofrece la Constitución al extranjero y al capital extranjero, igualándolos al argentino en sus derechos se refiere a los elementos que habitan en el país o que se incorporan realmente a su vida económica. No puede negarse el propósito que tuvo la Constitución de atraer la población del exterior para fomentar las pampas incultas y toda la riqueza encerrada en su territorio, pero sus ofrecimientos amplios y generosos son para hombres del mundo que quieran habitar el suelo argentino a quienes brinda esa igualdad fraternal que proclama abiertamente el art. 20. Claro es que todas las prerrogativas de aquel artículo amparan también a las personas jurídicas, en cualquier forma que se presenten, en cuanto es posible y previas las formalidades legales, pero esta ha de entenderse bajo las mismas condiciones que a las personas físicas, es decir, siempre que se radiquen en el país; fuera de él, nada ha garantizado la Constitución a los extranjeros ni podría haberlo hecho por falta de jurisdicción (2019: 392).

Finalmente, Spisso señala que la prohibición de realizar un distingo sobre la base de la nacionalidad no es obstáculo para hacer tal distinción en función a la residencia, tal como lo ha entendido la Corte Suprema (C.S.: 21/5/1948 – Banco Hipotecario Argentino versus Provincia de Córdoba – Fallos 210:1208 y 234:129):

Que como se acaba de recordar es jurisprudencia de esta Corte que el hecho de estar domiciliado en el extranjero el sujeto del impuesto y no tener, por ende, participación en la vida del país sino a través de los capitales radicados en él, justifica que los impuestos cuya materia es la riqueza constituida por dichos capitales sean más gravosos para esta categoría de contribuyente que para quienes tienen aquí su domicilio. Estos últimos no son ajenos a ninguna contingencia de la vida nacional y contribuyen de muchos otros modos que por la radicación de capitales y el pago de impuestos a atender las necesidades del país y a promover su progreso que no radica solo ni primordialmente en el crecimiento de la riqueza material (2019: 392-393).

Como se aprecia la legislación tributaria argentina (al igual que la legislación tributaria española a que hice referencia líneas arriba) tienen como objetivo atraer a

las personas naturales y jurídicas que cuentan con riqueza a domiciliarse en sus países con la finalidad que paguen sus impuestos en tales territorios.

3.2.2.2. La igualdad como base del tributo

Spisso anota que “En una segunda acepción se habla de igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica” (2019: 393).

En esta cita, se aprecia como Spisso, maneja la misma idea que el Tribunal Constitucional peruano que también relaciona el principio de igualdad con el de capacidad económica y con el deber de contribuir.

En este panorama, señala Spisso que “Decir que todos deben contribuir no importa que no habrá excepciones, ya que la causa de contribuir es la capacidad económica, y sin ella no existe constitucionalmente obligación de tributar. Vemos, entonces, cómo generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad” (2019: 393).

Agrega que “Además, la unanimidad en la obligación de contribuir puede ser desplazada o atenuada por exigencias impuestas por la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionales, a más del propio de los tributos, dirigido a recaudar. Es que [...] la institución tributaria no solo debe estar al servicio de a sus fines específicos, sino esencialmente al servicio de los fines y objetivos constitucionales” (Spisso 2019: 393).

Luego, anota Spisso que “Sin embargo, partiendo de una concepción opuesta, algunos ordenamientos restringen o incluso prohíben la concesión de exenciones, como el art. 28 de la Constitución mexicana, que en su primer párr. dispone: “En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos [...] las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes [...]” (2019: 393).

Al respecto, cabe señalar que en el Perú el tema de las exoneraciones es muy importante en la medida que minan significativamente los ingresos fiscales. Sin embargo, como se apreciará más adelante, a pesar que la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que las exoneraciones o beneficios se conceden por un plazo máximo de tres años cuando no existe plazo fijado; apartándose de su jurisprudencia preexistente y contradiciéndose, el Tribunal Constitucional, únicamente respecto del beneficio de la reinversión de las utilidades en educación universitaria, ha señalado que dicho beneficio de reinversión tenía vigencia indefinida hasta que el gobierno lo derogue.

Al respecto, se tiene que Víctor Shiguiyama, ex Jefe de la SUNAT, en el año 2018 declaró ante el Congreso que, ese momento, en el Perú existían alrededor de 200 normas que establecían algún tipo de exoneraciones y que le costarían al Estado Peruano el año 2019 más de 17 mil millones de soles (Redacción Gestión 2018: 1). La gran duda siempre ha sido si estas exoneraciones traen algún beneficio para el país y sus ciudadanos. Muchos piensan que no.

Agrega Spisso, que “En atención a los abusos y pobres resultados alcanzados, se comprende la actitud poco proclive de parte de la doctrina a admitir la utilización del tributo para fines extrafiscales, a la cual se le ha achacado la complejidad del régimen tributario. Según Casado Ollero, confiar al tributo cometidos extrafiscales que le son ajenos importa alterar la transparencia y la racionalidad de un sistema tributario” (2019: 393-394).

Finalmente, desde su perspectiva crítica, Spisso, se manifiesta contrario a las exenciones:

Desde esta perspectiva crítica se sostiene que el principio de generalidad no puede ser debilitado con la introducción de factores inaprensibles como el cumplimiento de fines de política económica, que muchas veces esconden intereses sectoriales contrarios a una justa distribución de las cargas fiscales. De ahí que a fin de no introducir un factor de perturbación en el diseño de los tributos y, a la vez, explicitar la contribución pública al logro de determinados objetivos de política económica, se considera aconsejable utilizar la herramienta del gasto público mediante transferencias o subvenciones, mucho más eficaces a los fines indicados (2019: 394).

Estimo que reducir al mínimo las exoneraciones de nuestro sistema tributario es la gran tarea pendiente. La reforma de inicios de la década de los 90's simplificó radicalmente los múltiples tributos existentes, pero no hizo similar tarea respecto de las exoneraciones que horadan nuestra recaudación tributaria.

3.2.2.3. El constitucionalismo social y el principio de igualdad

Spisso discurre sobre la relación entre el constitucionalismo social y el principio de igualdad. Parte de la afirmación en el sentido que “Los derechos humanos como categorías históricas nacen en el seno de la atmósfera iluminista inspirada por

revoluciones burguesas del siglo XVIII. En este contexto histórico, los derechos humanos nacen con una impronta marcadamente individualista, como libertades individuales, que constituyen la primera fase o generación de aquellos (2019: 394).

Luego, explica como “Esa matriz individualista de los derechos humanos sufrió un amplio proceso de transformación con el llamado “constitucionalismo social”, que surgió en la etapa de la primera posguerra mundial y significó la jerarquización de la legislación social, mediante la incorporación de cláusulas de contenido económico y social en los texto constitucionales” (Spisso 2019: 394).

A criterio de Spisso, “No se trata solo de igualdad ante la ley en sentido formal, al estilo de la Revolución Francesa, sino que se busca la igualdad de hecho: que todas las personas se encuentren en la posibilidad de gozar efectivamente de los derechos que consagra la Constitución” (2019: 395-396).

Agrega que “[...] la igualdad que persigue la Constitución no se identifica con igualitarismo, que busca colocar a todas las personas en una situación de absoluta y radical igualdad matemática. El igualitarismo sobre la base de que todos los hombres nacen iguales, llega a la conclusión de que en el desarrollo de sus vidas deben ser asimismo iguales, disponer de iguales medios y satisfacer iguales necesidades” (Spisso 2019: 396).

Luego, en un juicio que comparto, equipara el igualitarismo con la negación de la libertad:

Ciertamente, esa no es la igualdad que preconiza la Constitución. La libertad presupone la posibilidad de decidir sobre el devenir personal y, por tanto, sobre la posibilidad de colocarse en situaciones distintas respecto de otros, en tanto el igualitarismo, por la finalidad que persigue, es la más perfecta antítesis de la libertad, su propia negación. En la medida en que la Constitución consagra la inviolabilidad de la propiedad, de la cual ningún habitante puede ser privado sino en virtud de una sentencia fundada en ley [...] y reconoce la iniciativa privada y la herencia, deviene razonable admitir que tolera desigualdades relativas (Spisso 2019: 396).

En este marco teórico, Spisso defiende que las “[...] desigualdades relativas son constitucionalmente admisibles en la medida que los individuos, a pesar de las diferencias económicas, están en condiciones de subvenir a sus necesidades como hombres y desarrollar su personal proyecto de vida, o, en palabras de la Constitución, pueden gozar efectivamente de los derechos que ésta consagra” (2019: 396).

Además, sostiene que “Lo que la Constitución no tolera son las situaciones de discriminación en las cuales la persona, a pesar de su voluntad, no puede satisfacer el mínimo de sus necesidades con el solo recurso de su actividad y sin que medie estímulo externo alguno, esto es, el individuo debe contar con una acción estatal que lo desplace o promueva desde una situación de discriminación hacia una situación de igualdad relativa” (Spisso 2019: 396-397).

Spisso explica el objetivo del tratamiento fiscal formalmente discriminatorio y, además, precisa en qué casos estaremos frente a una discriminación tributaria injustificada:

El tratamiento fiscal formalmente discriminatorio viene impuesto por la desigualdad de hecho a efectos de tender a reconducir situaciones de discriminación hacia situaciones de igualdad relativa. No solo habrá

discriminación injustificada cuando se establezca un trato diferenciado por razones distintas de la obtención de la igualdad de hecho, sino también cuando se estructura una norma de tal forma que produzca en sí misma efectos iguales sobre personas que se encuentran en situaciones de desigualdad o discriminación (2019: 397).

Finalmente, recurriendo al aforismo aristotélico, Spisso lo asimila al mandato constitucional de igualdad en materia tributaria:

El mandato constitucional exige tratar en forma desigual a los desiguales entre sí e igual a los iguales entre sí. Esto se debe predicar respecto del régimen tributario en su totalidad y de cada tributo en particular, en la medida en que esto último sea técnicamente posible. De ahí que en determinadas situaciones habrá que admitir que el tributo se proyecte en forma igual sobre los desiguales entre sí, ante la imposibilidad de estructurar la progresividad en los impuestos sobre los consumos. Por lo tanto, la adecuación al principio de igualdad debe ser juzgada respecto del régimen tributario en su totalidad y no aisladamente respecto de cada uno de los impuestos que lo integran (2019: 397).

Es visible que la doctrina que desarrolla Spisso y, realidad la doctrina contemporánea sobre el principio de igualdad en materia tributaria, muchos años le debe tributo a la concepción de Aristóteles sobre la igualdad.

3.2.2.4. El principio de igualdad y la presunción de inconstitucionalidad

Spisso relata que la jurisprudencia argentina, que rinde tributo a precedentes de la justicia europea y estadounidense, frente a distingos adoptados por el legislador en la configuración de distintas categorías de cosas o personas a las que se les da un tratamiento diverso, asume la presunción de inconstitucionalidad de los actos estatales (2019: 397).

Esta posición de la jurisprudencia argentina parte de la presunción de inconstitucionalidad de las leyes y de los demás actos estatales, marcando diferencia respecto del control clásico que parte de, exactamente lo contrario: la presunción de constitucionalidad de las leyes y de los demás actos estatales (2019: 397).

El caso del Perú es distinto, de acuerdo con el fundamento 33 de la STC 020-2003-AI/TC, del 17/05/2004, existe la presunción *iuris tantum* de la constitucionalidad de las normas, en tanto que:

El principio de presunción de constitucionalidad de las normas establece que una ley no será declarada inconstitucional a menos que exista duda razonable sobre su absoluta y flagrante contradicción con la Constitución. Se trata de una presunción *iuris tantum*, por lo que, en tanto no se demuestre la abierta inconstitucionalidad de la norma, el juez constitucional estará en la obligación de adoptar una interpretación que la concuerde con el texto constitucional.

La presunción de constitucionalidad de las normas se encuentra más ampliamente desarrollada en la STC 20-2015-PI/TC, del 25/04/2018, en la cual el Supremo Intérprete de la Constitución peruana ha sentado doctrina jurisprudencial en el sentido que:

9. Dicho esto, considero importante tener presente un elemento indispensable en la interpretación de la Constitución y el control de constitucionalidad de las normas: la presunción de constitucionalidad. Y es que todas las normas producidas por los diversos organismos existentes en un ordenamiento jurídico gozan, en principio, de esta presunción *iuris tantum* a su favor, por la cual éstas se reputan constitucionales, salvo que se demuestre una inconstitucionalidad abierta. En dicho caso, los jueces deben adoptar una interpretación que concuerde con el texto constitucional, criterio reiterado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC Exp. n.º 00020-2003-A1, f. j. 33, entre otras).

3.2.2.5. Distribución de las cargas públicas. Proporcionalidad y Progresividad

En este acápite se percibe, claramente, como Spisso vincula los principios constitucionales tributarios del deber de contribuir y de capacidad económica o capacidad contributiva con el principio tributario de igualdad.

Spisso parte de la idea que “El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. Se presenta así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber imposición ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva” (2019: 399).

El esquema que plantea Spisso es el, teóricamente, ideal porque no cabe imponer tributos en ausencia de capacidad contributiva, pero (y esta es la parte más interesante) debe existir un tributo donde existe capacidad contributiva. Sin embargo, esta segunda parte es la que muchas de veces no se produce porque depende de la voluntad del Congreso (o el Poder Ejecutivo, vía delegación de facultades), en cambio declarar que no cabe la imposición decretada por el Congreso (o por el Poder Ejecutivo, vía delegación de facultades) puede ser dejada sin efecto por el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, según sea el caso. En resumen, es más fácil dejar sin efecto un gravamen que imponerlo.

Luego, sostiene que “La capacidad contributiva desempeña, pues, un rol estelar, básico, aunque no exclusivo, que aplica con espíritu de justicia el principio de igualdad” (Spisso 2019: 399).

La estrecha relación que existe entre los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva hace que Spisso que el principio de capacidad contributiva aplique con afán de justicia el principio de igualdad. En lo personal, considero que ambos principios, en su configuración y en esencia, son interpretaciones del aforismo aristotélico en el sentido que la igualdad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, concepto que reposa en el principio tributario de capacidad contributiva.

Spisso considera que “La distribución de las cargas públicas debe ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo. La igualdad, por un lado, y la proporcionalidad y la progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de aquella” (2019: 400).

Añade que “La proporcionalidad y la progresividad más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho” (Spisso 2019: 400).

En es importante la concepción que postula Spisso sobre la igualdad tributaria, diferenciándola de la igualdad matemática:

La igualdad tributaria no puede ser entendida en sentido de igualdad matemática, es decir, que todos paguen la misma contribución, como un impuesto de capitación. La igualdad impone, cuando menos, que sea proporcional a la capacidad económica, existiendo fuertes corrientes de opinión que sostienen que la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en una situación de igualdad relativa solo se mantiene si la

situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos, lo cual exige una tributación progresiva, de forma tal que ambos experimenten un sacrificio proporcional respecto de la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta (2019: 400).

Además, Spisso considera que [...] la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia solo pueden estar garantizadas si este es coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquel con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos indirectos conforme la regla de la progresividad (2019: 401).

3.2.2.6. La jurisprudencia de la Corte Suprema argentina en materia de igualdad

En primer término, Spisso relata un supuesto no referido específicamente a impuestos, pero que resulta aplicable dada su generalidad a materia tributaria, en el cual la Corte Suprema argentina perfiló el principio de igualdad ante la ley en los siguientes términos (Fallos 154:283 y 195:270):

En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos (Fallos 16:118, 123:106, 124:122, entre otros) (Spisso 2019: 403).

Claramente, en esta cita, se puede ver que la Corte Suprema argentina parafrasea el aforismo aristotélico respecto de la igualdad.

Refiere Spisso, en torno a esta doctrina de la Corte Suprema argentina (C.S.: 15/9/1903 – Cía. Unión Telefónica del Río de la Plata versus Municipalidad de Rosario – Fallos 98:70) que:

“[...] lo viene sosteniendo desde antiguo la Corte, al considerar violatorio de la garantía de igualdad el impuesto de patente aplicado por la Municipalidad de Rosario a las compañías telefónicas y no otras industrias, no son iguales las cosas que son diferentes, trátase de objetos o de industrias de distinta clase y, por tanto, para que el principio de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas [...] sea una realidad, no puede ni referirse sino a cosas iguales y del mismo género, que constituyan la igualdad de la cual la disposición indicada (Spisso 2019: 403).

Spisso precisa que, complementando el razonamiento expuesto en el párrafo precedente, la Corte Suprema, en forma reiterada (Fallos 182:355, 188:464, 190:231, 191:460, 192:139, 204:391, 209:28, 210:500, 210:855, 222:352, 224:810, 225:123, 229:428, entre otros), ha señalado que “La garantía del art. 16 de la CN no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable” (2019: 403).

Parecido razonamiento al de la Corte Suprema argentina ha expuesto el Tribunal Constitucional peruano en un proceso de inconstitucionalidad respecto de las normas regulan las actividades de juegos de casino y máquinas tragamonedas, al

señalar que las restricciones a la libertad de empresa no son iguales para todos los sectores de la economía (en la STC 009-2001-AI/TC, del 21/01/2002):

Tampoco comparte el Tribunal el criterio según el cual el artículo 6° de la Ley N°. 27153 afecta el principio de igualdad. El tratamiento que ella realiza es uniforme para todos aquellos que se dedican a la explotación de estas actividades económicas. Por otro lado, no considera el Tribunal que sea un término de comparación válido, en orden a alegar un eventual tratamiento arbitrario de la Ley N°. 27153, que se sostenga que en otros sectores de la economía no se impone condiciones y restricciones como las previstas en el artículo 6°. Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Spisso explica, como según la Corte Suprema argentina, por mayoría, el contexto en la cual se dictan las normas tributarias resulta importante para analizar si determinadas distinciones son compatibles o no con el principio de razonabilidad de las leyes (Fallos 171:390, 190:231, 190:309, 210:172, 210:611, 210:284, entre otros):

En la determinación de la compatibilidad de una norma tributaria con el principio de razonabilidad de las leyes, resulta decisivo el conjunto de principios de orden filosófico, político económico, religioso, cultural, etc., a los que se siente ligada la sociedad, según las distintas épocas de la historia. Así, p. ej., cuando se implementaron impuestos progresivos a las grandes propiedades rurales, no aplicados ni a las pequeñas ni a las propiedades urbanas, la pauta decisiva para determinar si el criterio de distinción es razonable consiste en analizar la racionalidad ponderativa de la técnica social que empleo el legislador al buscar los medios en función de los motivos, según las ideas predominantes en el cuerpo social en ese momento. Y si una sociedad o, por lo menos la clase dirigente dominante, ve con buenos ojos planes de reforma agraria tendientes a lograr la vigencia de criterios relativos a la justicia social, el medio de un impuesto progresivo a los latifundios escogido por el legislador no parece ser una distinción que vulnere los principios de igualdad y de razonabilidad de las leyes, cuya constitucionalidad fue admitida reiteradamente por la Corte Suprema argentina (2019: 403).

En este caso, hubo un voto en minoría, en sentido contrario al voto mayoritario (Fallos 190:231 y 190:309):

Muy ilustrativo de la corriente opuesta a la constitucionalidad del impuesto progresivo a las propiedades rurales de mayor valor es el voto en minoría, representada por los jueces Nazar Anchorena y Linares, en los fallos de la Corte Suprema recaídos en los casos “Cobo de M. Cellere” y “Federido Méndez Lynch, que considera irrazonable la distinción establecida por la ley, en cuanto con ella se procura un fin que no es solo fiscal, diferenciándose infundada y arbitrariamente entre el rico propietario de la ciudad y el de la campaña (Spisso 2019: 403-404).

Spisso considera que, debido a los criterios antes mencionados, la Corte Suprema argentina no ve con agrado las medidas que favorecen a las empresas más grandes en perjuicio de las de menor calado (C.S.: 22/10/1918 – Fallos 128:435 y C.S.: 22/10/1937 – José Cruz versus Provincia de Santiago del Estero – Fallos 179:102):

De ahí que el disfavor con que la Corte ve el privilegio con el cual la ley favorece a las sociedades cooperativas vitivinícolas en detrimento del productor independiente no puede dissociarse del contexto socioeconómico y político de la Argentina de principios de siglo, en el cual el derecho de ejercer todo comercio o industria lícitos, al influjo de las ideas alberdianas, tenía un alcance y una proyección que luego los principios en pos de un Estado intervencionista restringieron sensiblemente. Lo mismo puede se puede decir de la discriminación, reputada contraria al art. 16 de la CN, que privilegiaba a las cooperativas en relación con los cargadores o acopiadores de carbón, que en la provincia de Santiago del Estero debían pagar el doble de patente que aquellas (2019: 404).

De la lectura de la jurisprudencia de la Corte Suprema argentina, fluye que la misma concluyó que eran razonables las distinciones hechas por la ley, entre otros, en los siguientes supuestos (Spisso 2019: 404-406):

a) los tributos que tienen en la mira la capacidad económica del contribuyente, como los de carácter progresivo (Fallos 168:5, 187:495, 190:309, 210:172 y 284, entre otros) o los que afectan más intensamente a

las sociedades anónimas (Fallos 179:86, 188:105, 199:423, 201:82, 215:526, 251:180).

b) la aplicación de tasas diferentes según se trate de ausentes o presentes, siempre que este último concepto se aplique a los domiciliados fuera del país (Fallos 195:135, 200:374, 424:209, 210:1028) y no por razones de vecindad dentro del país o de propiedades urbanas o rurales (Fallos 190:231, 210:172).

c) los gravámenes progresivos a los latifundios (Fallos 171:390, 210:172, 210:284, 210:611).

d) el establecimiento de un menor término de prescripción de la acción de repetición en relación con el otorgado al Fisco para exigir los gravámenes, por tratarse de un privilegio razonable reconocido al Estado como poder público (Fallos 258:176).

e) los impuestos aplicados a las sociedades cuya dirección y capital inscripto estén fuera del país, en razón de que el tributo establecido por los artículos 5 de la Ley 2774 y el artículo 7 de la ley 2856 es uniforme para todas las sociedades radicadas en el exterior y obedece a una orientación de política económica que descarta toda sospecha de arbitrariedad (C.S.: Destilería Franco Argentina versus Gobierno Nacional – Fallos 132:410, 147:402 y 150:89).

f) los gravámenes aplicados por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a los studs, en la medida que no es posible desconocer que existe algún motivo razonable para hacer la distinción entre establecimientos que dedican a cuidar caballos destinados al tráfico comercial de la ciudad y aquellos que albergan y preparan caballos con el único objeto de disputar carreras (C.S.: Unanue versus Municipalidad de la Capital – Fallos 138:313).

g) la patente aplicada por la Municipalidad de Rosario a las compañías telefónicas y no a otras industrias (C.S.: 15/9/1903 – Fallos 98:70).

h) la distinta tasa cobrada por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires por los espectáculos de boxeo, al establecer dos categorías de promotores de combates, promotor club y promotor particular, cuya razonabilidad fue fundada en que no es lo mismo el fomento del boxeo con fines de educación física que su explotación como diversión pública, con el objeto de especulación comercial y de simple ganancia (C.S.: Club River Plate versus Municipalidad de la Capital – Fallos 169:142).

i) el diferente impuesto interno que pagan los jabones respecto de los cigarros y tabacos, en la ley 10.360 (C.S.: Li Ip y Cía. Versus Adm. Impuestos Internos – Fallos 132:204).

j) el impuesto a las ventas que diferencia, a los fines del gravamen, entre los impresores que suministran materia prima principal y los que no la proporcionan (C.S.: Tamburini versus Nación Argentina – Fallos 242:95).

k) la aplicación del impuesto territorial a cada condómino teniendo en cuenta el total valor total del inmueble y no solo el de su parte indivisa, modificando el criterio sostenido con anterioridad (Fallos 243:98).

l) el gravamen para el arreglo y conservación de caminos establecido por la Municipalidad de 25 de Mayo, aplicable únicamente a las extensiones mayores de diez hectáreas (C.S.: Unzué de Casares versus Municipalidad de 25 de Mayo – Fallos 245:85).

m) la aplicación en una jurisdicción de un gravamen que no existe en otra jurisdicción, porque la diversidad de tributación y su cuantía son inherentes a la pluralidad de regímenes, propia de nuestro sistema federal [argentino] (C.S.: Bodegas y Viñedos Saint Remy – Fallos 262:367).

n) la clasificación establecida por el inc. 3 del art. 62 de la ley 1875 de la provincia de Buenos Aires, no obstante lo cual se declaró la invalidez de un impuesto que absorbía el 50% del legado hecho a favor de la Iglesia Católica,

por su carácter confiscatorio, lo cual, por otra parte, podría configurar una velada prohibición de efectuar liberalidades en favor de la Iglesia, con lo que se transgrediría el art. 2° de la CN.

Por el contrario, la Corte Suprema argentina consideró irrazonable las distinciones hechas por la ley en los siguientes supuestos (Spisso 2019: 406-407):

1) la discriminación en perjuicio del productor independiente de en relación con las sociedades cooperativas que elaboran un mínimo de un millón de hectolitros, ya que el productor independiente debía pagar un mínimo de \$ 8 por cada hectolitro de vino elaborado en la jurisdicción provincial, que no tributaban las cooperativas (Fallos 128:435).

2) el impuesto aplicado por la provincia de Tucumán, con fines regulatorios de la producción y comercialización del azúcar, a los productores sobre el expendio de este producto en las cantidades que excedieran las cuotas que a cada uno le eran asignadas (C.S.: 5/9/1903 Hileret Rodríguez versus Provincia de Tucumán y Nougues Hnos. versus Provincia de Tucumán – Fallos 98:20 y 52).

3) el impuesto aplicable al cargador o acopiador de carbón que tenía que tributar el doble de la patente que pagaban las sociedades cooperativas, las cuales, por otra parte, podían cargar sus productos en todas las estaciones ferroviarias, mientras que aquel podría hacerlo solo en dos (C.S.: 22/10/1937 – Fallos 179:102).

4) la ley 854, del 26/11/1923, de la provincia de Mendoza que, al crear la Caja de Pensiones de la Vejez e Invalidez, entre otros recursos estableció un impuesto a la propiedad raíz con derecho a agua, no cultivada, a las propiedades que se encuentren valuadas en más de \$ 200.000 y, de 0.05 centavos por quintal métrico de uva cosechada en la provincia, por considerar que, por tratarse de una iniciativa que cumple propósitos de interés colectivo, debía ser solventada por la generalidad de la población, y no por determinados sectores económicos (C.S.: 16/6/1930 SA Viñedos y Bodegas Arzú versus Provincia de Mendoza – Fallos 157:363).

5) el impuesto aplicable a la propiedad inmueble por la Municipalidad de Santa Rosa, que fijaba una cuota única referida exclusivamente a la valuación de la propiedad, tasada a precio uniforme por su ubicación dentro de cada una de las ocho zonas en que al efecto se divide el municipio, con prescindencia de la calidad de la tierra, de si está o no edificada, de su destino, etc., ya que ello importa apartarse de la realidad de las cosas y subvertir principios fundamentales sobre los cuales debe reposar la imposición (C.S.: Mason de Gil versus Municipalidad de Santa Rosa – Fallos 195:303).

6) las ordenanzas impositivas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires entre los años 1931 a 1933, que, en relación al impuesto inmobiliario, disponían que las obras en construcción seguirían pagando el tributo según la valuación que correspondía a la anterior edificación o al terreno no edificado en el cual se efectuaran, ya que situaciones idénticas son tratadas de forma desigual, pues durante el tiempo de la construcción unos propietarios pagarán sobre el valor locativo del edificio demolido y otros sobre el valor locativo

atribuido al baldío (C.S.: Nuevo Banco Italiano versus Municipalidad de la Capital – Fallos 200:427).

7) el impuesto inmobiliario aplicado a los bienes en condominio según el valor total de ellos, sin considerar la porción de cada condómino (C.S.: Fallos 184:592, 187:586, 207:270, 209:431, 210:322, 220:689, 1216 y 1300, 234:568).

8) el impuesto a la herencia graduado según el acervo dejado por el causante, con prescindencia de la parte recibida por cada heredero (C.S.: Fallos 149:417, 154:337, 156:352, 167:163).

3.2.2.7. Desigualdad en la aplicación de la ley

Spisso postula que la vulneración del principio de igualdad, además del texto de la norma, puede surgir de la aplicación que de la misma haga la autoridad administrativa o judicial (2019: 407), criterio que compartimos y que resulta evidente en la medida que las normas se crean para generar consecuencias jurídicas.

Relata como “Con anterioridad a lo que podemos considerar la doctrina consolidada de la Corte Suprema, esta había admitido que la desigual aplicación de la ley por la administrativa configuraba un supuesto de violación del principio de igualdad” (Spisso 2019: 407).

Por ejemplo, Spisso, trae a colación la siguiente jurisprudencia de la Corte Suprema argentina (C.S.: Antonio Ferré y Hnos. versus Provincia de Tucumán – Fallos 196:337 –1943–):

En la causa denominada “Ferré”, caso en el cual el demandante cuestionaba la desigual aplicación del impuesto provincial de patentes por el ejercicio del comercio, arte industria o profesión, en razón de que la autoridad administrativa, al efectuar la clasificación de los comercios discriminaba según que la actividad se desarrollaba dentro o fuera del Mercado de Abasto de la ciudad de Tucumán, el tribunal cintero, al admitir el agravio expresó: referida Corte amparó el agravio, bajo las siguientes consideraciones:

“Que la Ley de Patentes en su art. 28 no grava expresamente a los puestos fijos para la venta de verdura y frutos y que si bien estos habrían podido clasificarse por analogía con otros ramos del comercio, atento lo dispuesto en el art. 1° de la ley, tal clasificación ha debido ser igual para todos los que se hallasen en las mismas circunstancias, como lo serían los puestos fijos dentro o fuera del mercado, evitando privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros creando distinciones arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorías, conforme a lo resuelto por esta Corte en numerosos casos sometidos a su decisión (Fallos149-417, 179:96, 181:203, 192:139) (Spisso 2019: 407-408).

A criterio de Spisso, “La Corte Suprema argentina juzgó, que si bien el texto de la ley no suscitaba reproche constitucional, la Administración, al clasificar de modo diverso situaciones que merecían idéntico tratamiento, transgredió el principio constitucional [de igualdad] consagrado en el art. 16 Constitución argentina” (2019: 408).

Posteriormente, Spisso explica como se la Corte Suprema argentina cambió su inicial doctrina jurisprudencial sobre la vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley:

A partir del caso “La Martona”, la Corte cambia su doctrina, sentando un principio general que viene reiterando desde entonces. En la causa citada, la accionante se agraviaba de que una tasa que le había sido exigida por la Municipalidad de Buenos Aires no le era requerida a otras empresas que desarrollaban la misma actividad. La Corte Suprema no acoge los agravios de la accionante, sobre la base de que para exista a transgresión constitucional, a tenor del art. 16 de la Constitución, es menester que la desigualdad resulte del texto mismo de la ley aplicada y no de la interpretación que le haya dado la autoridad administrativa (2019: 408).

Es importante considerar la precisión realizada a la doctrina jurisprudencial contenida en el caso “La Martona” (C.S.: “José Carlos versus J. Mussini”, Fallos: 289:82 -1974-):

Sin menoscabo del criterio general establecido, en el caso “Mussini” la Corte Suprema argentina puntualiza una circunstancia no tenida en consideración

hasta ese entonces: el apartamiento por la autoridad administrativa, en la resolución del caso concreto, de la interpretación habitual y corriente aplicada en casos análogos, poniendo de manifiesto una actitud discriminatoria o inspirada en propósitos persecutorios. Si bien la falta de prueba sobre el particular selló la muerte del recurso, la Corte admitió una excepción al principio general que enunció a partir del caso “La Martona (Spisso 2019: 408).

Comenta Spisso que “Si bien la doctrina de la Corte registra marchas y contramarchas, la excepción al principio general establecida a través del caso “Mussini” fue admitida por la Corte en los casos denominados “Madereras Lanín”, “Villegas” y “Bagley” (C.S.: Industrias Madereras Lanín SRL versus Dirección General de Parques Nacionales – Fallos 298:233 –1977–, Andrés Walter Villegas – Fallos 289:185 –1974–, Bagley y Cía Ltda, SA – Fallos: 290:407 –1974–) (2019: 408-409).

Acota Rodolfo Spisso, respecto del caso Bagley, que:

“Es de interés puntualizar, respecto de esta última causa, que la Corte había interpretado con anterioridad, en la causa “Terrabusi”, que las galletitas dulces y las saladas se encontraban exentas del impuesto a la ventas , lo que motivó que la DGI dictara la res. gral. 1333, acatando el criterio de citada Corte. Sin perjuicio de ello, ante el requerimiento de “Bagley y Cía” de que se le dispensara de abonar el impuesto por encontrarse en análoga situación que “Terrabusi”, la DGI tal petición (2019: 409).

Los fundamentos de la Corte para rechazar la petición de “Batle y Cía” fueron los siguientes:

Que las constancias de autos (...) acreditan la semejanza sustancial existente entre las mercaderías de que aquí se trata y las que motivaron el caso judicial mencionado en dicha resolución general. No se advierte entonces razón alguna que autorice a apartarse el criterio impositivo allí aceptado. Una decisión diferente devendría en menoscabo del principio de igualdad frente al impuesto –art. 16 de la CN– al negarse a unos la ventaja impositiva concedida a otros en paridad de circunstancias, ya que ambos se encuentran

abarcados por el criterio fiscal adoptado por el organismo recaudador a través de la referida RG 1333 (Spisso 2019: 409).

Agrega Spisso que (C.S.: Juan Da Silva versus F. Piccaluga y Cía. SRL – Fallos 244:468 y C.S.: 14/4/1998 Coca Cola SA ED 129-689, nro. 640) “La doctrina judicial de la Corte tampoco ha admitido que exista violación al principio de igualdad ante decisiones judiciales contradictorias, sin que ello sea óbice para acoger el recurso extraordinario a tenor de la doctrina de la arbitrariedad, por la no consideración precedentes en sentido opuesto al de la sentencia apelada o por la denegatoria injustificada del recurso de inaplicabilidad de la ley” (2019: 409).

No obstante ello, indica que “Bidart Campos y Palacio consideran que los supuestos de jurisprudencia contradictoria transgreden el principio de igualdad ante la ley y el unidad del derecho común. El primero de ellos afirma que, así como hay una igualdad ante la ley expresamente reconocida, existe una igualdad ante la Administración y una igualdad ante la jurisdicción. La triplicidad apuntada se unificaría afirmando que el Estado no puede tratar de modo desigual a quienes se hallan en situaciones similares, ni cuando legisla, ni cuando administra, ni cuando juzga” (Spisso 2019: 409).

Finaliza Spisso reparando la actuación disímil que ha tenido la Corte Suprema argentina al juzgar la vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley, anota que “El tercer párr. del art. 1º de la ley 11.638, agregado por la ley 27.430, consagra el principio de igualdad en la aplicación de la ley, lo que resulta gratificante y superador, ante la doctrina judicial cambiante de la Corte Suprema argentina que en algunos precedentes no acogió el agravio respecto de la violación de dicho

principio ante el dispar criterio de la Administración fiscal ante casos similares, y en otros juzgó trasgredido el principio” (2019:410).

3.2.3. María Teresa Mata Sierra

María Teresa Mata Sierra es profesora titular del Derecho Financiero y Tributario en España. En la presente tesis consignamos las ideas (a mi criterio) relevantes que expone sobre el principio constitucional de igualdad, específicamente, en materia tributaria.

3.2.3.1. El significado constitucional de la igualdad

Mata sostiene que “Desde un punto de vista sistemático y teniendo en cuenta nuestro actual marco constitucional [español], la igualdad puede entenderse como valor superior del ordenamiento jurídico, como principio e, incluso, como un derecho fundamental. Se trata de tres enfoques distintos de un mismo concepto [...]” (2009: 21).

Luego, desarrolla los tres conceptos de igualdad, afirmando que:

[...] como valor superior , la igualdad se concibe como una de las metas a alcanzar por el ordenamiento jurídico; entendida como principio propugna la consecución de la igualdad formal y material procurando garantizar la igualdad en la ley y ante la ley y, por lo tanto, la ausencia de discriminaciones injustificadas [...] como derecho exige la ausencia de discriminación en lo que la doctrina ha dado en llamar “*el derecho a un trato igual*” lo que, además, conecta de lleno con el principio de no discriminación y con la posibilidad de admitir la figura de la discriminación positiva; tampoco puede obviarse en conexión con esto último la llamada discriminación por indiferenciación (Mata 2009: 21).

3.2.3.1.1. El principio de igualdad como valor superior de ordenamiento jurídico

Mata señala que “El artículo 1.1 de la Constitución [española] de 1978 propugna la libertad, la justicia y la igualdad como valores superiores del ordenamiento jurídico, como “aspiración ideal a lo que todo el ordenamiento debe tender” (2009: 21).

Es importante considerar que este principio “[...] significa que todas las normas que integran un ordenamiento jurídico no sólo deben adecuarse a la justicia y custodiar la libertad, sino que deberán hacerlo asegurando la igualdad que se convierte por ello en un garante de la armonía del ordenamiento jurídico, asegurando su equilibrio (Mata 2009: 21-22).

En este esquema (STCE 8/1983, del 18/2/1983), “La igualdad se convierte, pues, en un valor superior del ordenamiento jurídico sustancialmente ligado a la consecución de la justicia pero con realidad propia, lo que significa no sólo que deberá presidir la actuación de todos los poderes públicos, sino que, además, todos los derechos deberán ser interpretados, ejercidos y reconocidos en términos de igualdad” (Mata 2009: 22).

Situada la igualdad como valor constitucional o valor superior del ordenamiento jurídico, “[...] cabría diferenciar tres dimensiones: fundamentadora, orientadora y crítica (Mata 2009: 22).

La dimensión fundamentadora “[...] no sólo considera a la igualdad como fundamento y substrato que debe impregnar a todo el ordenamiento jurídico sino que trasciende esta función y la convierte en criterio de interpretación y aplicación del mismo” (Mata 2009: 22).

En cambio, “La dimensión orientadora, por su parte, encamina al ordenamiento jurídico al logro de la efectiva igualdad” (Mata 2009: 22).

Finalmente, “[...] la dimensión crítica coteja la adecuación de las distintas manifestaciones del sistema de legalidad con los fines que éste debe cumplir, corrigiendo cualquier desviación que se produzca (Mata 2009: 22).

Luego, Mata aborda del tema de la indeterminación del concepto de igualdad (concepto que también es asumido por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano), al afirmar que “[...] pese a la aparente claridad de este valor constitucional, a nadie escapa la indeterminación del concepto de igualdad, que nada significa en el lenguaje jurídico-político si no se especifican, previamente, los presupuestos a los que resulta aplicable. A ello se añade que el concepto de igualdad presupone necesariamente una relación comparativa entre cuando menos dos elementos (2009: 23).

Cita y comenta a Ruiz Miguel, a efectos de destacar ideas que son importantes para entender el principio de igualdad:

Respecto a la cuestión planteada ha señalado RUIZ MIGUEL que *<estrictamente entendido, y nos parezca bien o mal, el principio constitucional de igualdad obliga solo a tratar igualmente lo igual y no tanto a tratar igualmente lo igual como desigualmente lo desigual>*; pese a ello, y como destaca el propio autor, la aplicación del principio de igualdad así considerado puede llevar a aceptar el trato desigual a lo desigual de forma refleja cuando un Tribunal rehúsa a reconocer el principio de igualdad ante la ley en situaciones que no son iguales. Y es que la verdadera igualdad no cabe entenderla sin la existencia de diferencias, de forma que se alcance la verdadera regla de justicia propugnada desde Aristóteles, que demanda tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de forma desigual (Mata 2009: 23).

Luego, reforzando la idea en mención, Mata, cita y comenta a Rubio Llorente:

Abundando en este idea, RUBIO LLORENTE ha insistido en la necesidad de que el propio legislador diferencie lo desigual estableciendo *<una adecuada proporcionalidad entre las diferencias que la norma reconoce y las consecuencias jurídicas que a ellas han de anudarse>* en el reconocimiento de que *<la falta de diferenciación en los efectos jurídicos ante a dos situaciones suficientemente desiguales es una forma de trasgresión del principio de igualdad>*. Se trata, en otras palabras, de que situaciones o actividades sustancialmente diversas se traten de forma distinta por el legislador en lo que acertadamente ha definido CALVO ORTEGA como, más que el principio de igualdad, *<una desigualdad justa>* (2009: 23).

En resumen, Mata concluye haciendo referencia al aforismo aristotélico sobre la igualdad, en la medida que afirma que “[...] la igualdad, como valor constitucional, propugna la consecución de la igualdad entre los iguales lo que de forma pasiva o refleja admite la desigualdad entre los desiguales que, además, vendrá exigida [...] por el objetivo constitucional de conseguir la verdadera igualdad” (2009: 23).

3.2.3.1.2. La igualdad como principio

Mata destaca la importancia que tiene, contemporáneamente, la igualdad, al señalar que “[...] la igualdad se ha convertido en un objetivo irrenunciable en los actuales Estados de Derecho, por lo que deberán establecerse los cauces adecuados para

conseguir las condiciones necesarias para que llegue a ser una realidad. Y no se trata únicamente de lograr la mera igualdad formal de los ciudadanos ante la ley, sino que debe trascenderse ese objetivo buscando una igualdad efectiva y real (2009: 24).

Agrega que, en el caso de España, “La concreción de la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico se contiene en dos artículos constitucionales, el art. 14, que consagra el principio de igualdad formal o igualdad jurídica, el art. 9.2 que determina la función promocional de los poderes públicos en cuanto a la consecución de la igualdad real y efectiva” (Mata 2009: 24).

En este punto, resulta pertinente señalar que, en el caso de Perú, la Constitución Política del Estado de 1993, en el numeral 2 de su artículo 2°, sólo reconoce expresamente la igualdad ante la ley. Omite consagrar a ese nivel el principio de la igualdad material o de la igualdad real y efectiva. No existe letra o párrafo en el Carta Magna peruana vigente que autorice a pensar que, expresamente, se recoge el principio de igualdad material.

La fórmula normativa que emplea el referido numeral 2 del artículo 2° de nuestra Carta Magna es como sigue: “Toda persona tiene derecho: [...] A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por el motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole”.

Como se aprecia, en fórmula general, abierta y con vocación de universalidad, la Constitución peruana de 1993 consagra a la igualdad ante la ley como uno de los

derechos fundamentales de la persona, pero no existe norma alguna que consagre a nivel constitucional la igualdad material o igualdad real o igualdad efectiva.

Huerta, comentando el numeral 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú de 1993 arriba a similar conclusión a la que hemos expuesto:

Como se aprecia, este artículo sólo hace referencia a dos aspectos relacionados a la igualdad:

- el derecho a la igualdad ante la ley, y;
- la prohibición de discriminación.

En consecuencia, existen importantes omisiones y deficiencias en la forma en que actualmente se reconoce el derecho a la igualdad a nivel constitucional.

Estas son:

- No existe un reconocimiento general del *derecho a la igualdad*, sino solo una referencia al derecho a la igualdad ante la ley, que es una de sus manifestaciones.
- No existe una mención a la obligación del Estado de adoptar medidas a efectos de lograr una *igualdad material*, a favor de las personas que se encuentran en una situación de desigualdad.

Si bien estas omisiones no impiden que a través de la jurisprudencia se precisen los alcances del derecho a la igualdad o que los órganos del Estado adopten medidas tendientes hacia una *igualdad material*, sería adecuado que el texto constitucional desarrolle en forma más adecuada ambos aspectos, pues constituye la primera referencia para que las personas tengan un adecuado conocimiento sobre el contenido y los alcances del derecho a la igualdad (2006: 61-62).

3.2.3.1.2.1 La igualdad jurídica o igualdad formal

Sostiene Mata que “El artículo 14° del Texto Constitucional enuncia [...] el principio de igualdad jurídica señalando que “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social” (2009: 24).

Luego, agrega que “Este precepto consagra los dos planos de la *igualdad formal*: por un lado, la en la ley –o lo que es lo mismo la igualdad en el contenido de la norma– y b) la igualdad ante la ley –o igualdad en la aplicación de la norma– (Mata 2009: 24).

Precisa, citando la STCE 144/1998, del 12/7/1998, que “Esta distinción se refleja en forma clara en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional [español] para el que este principio, [...] opera en los dos planos mencionados (Mata 2009: 25).

3.2.3.1.2.1.1. La igualdad en la Ley

Mata sostiene que “El primer plano configura la **igualdad en la ley**, impidiendo que tanto el legislador como el poder reglamentario configuren supuestos normativos en los que se dé un trato distinto a personas que, desde puntos de vista legítimamente adoptados, se encuentran en la misma situación (2009: 25).

En otras palabras, la igualdad en la ley “[...] prohíbe que se otorgue relevancia jurídica a circunstancias que, o bien no pueden ser jamás tomadas en consideración por prohibirlo así expresamente por la propia Constitución, o bien no guardan relación alguna con el sentido de la regulación que, al incluirlas, incurre en arbitrariedad y, por lo tanto, resulta discriminatoria (Mata 2009: 25).

Acota, Mata que el Tribunal Constitucional español, ha resumido los rasgos esenciales que presenta el principio de igual en la ley (STCE 76/1990, del 12/7/1998):

- Primero: no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.
- Segundo: el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo entenderse como iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
- Tercero: el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sólo solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificables por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- Cuarto: por último, para que la diferenciación sea constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas a dicho fin, de manera que la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (2009: 25-26).

Según Mata, “De lo anterior se desprende que la igualdad en la ley impone al legislador por un lado, dispensar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, no estableciendo distinciones artificiosas o arbitrarias ante situaciones de hecho cuyas diferencias carecen de relevancia y, por otro, no anudar consecuencias jurídicas arbitrarias o irrazonables a supuestos de hecho legítimamente diferenciados” (2009: 26).

Añade, citando las STCEs: 214/1994, del 14/7/1994, 134/1996, del 22/7/1996, 117/1998, del 2/6/1998, 46/1999, del 22/3/1999, 1/2001, del 5/1/2001 y 47/2001, del 15/2/2001, que “[...] la igualdad ante la ley prohíbe al legislador toda desigualdad que considerando la finalidad de la norma en cuestión, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación;

por último, también tendrá vetado atender como criterio diferencial alguna de las circunstancias el artículo 14 prohíbe de forma expresa” (2019: 26).

De las ideas expuestas por Mata, queda claro que el juicio de igualdad no es exacto o matemático, se trata más de un juicio de ponderación que de precisión, por eso la recurrencia a los términos razonabilidad, justificación, objetiva, arbitrariedad, etc.

Citando las STCEs 96/2002, del 25/4/2002 y 34/1981, del 10/11/1981, Mata afirma que:

“[...] en cuanto a las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho –igualdad en la ley– la doctrina constitucional señala que las diferencias normativas por las que el legislador puede optar, son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que nace la diferencia muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido (2009: 26).

Es importante considerar que, desde el enfoque de la igualdad que propone y citando la STCE 75/1983, del 3/8/1983, Mata afirma que “[...] tan contraria resulta la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que pretendiendo obtener un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad” (2009: 26-27).

Anota Mata que el Tribunal Constitucional español ha establecido dos requisitos conjuntivos para aceptar la constitucionalidad de un trato dispar frente a dos situaciones que son homologables:

- Primera: la razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece, por ello, de una justificación objetiva y razonable;
- Segunda: la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino que prohíbe aquellas en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida. Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (2009: 27).

La proporcionalidad de la medida ha sido desarrollada por el Tribunal Constitucional español mediante las STCEs 76/1990, del 26/4/1990, 214/1994, del 14/7/1994, 46/1999, del 22/3/1999, 200/2001, del 4/10/2001 y 39/2002, del 14/2/2002 (Mata 2009: 27).

Mata, citando la STCE 19/1987, del 17/2/1997, considera que existe un tercer requisito necesario para permitir el trato desigual, al afirmar que:

A lo anterior cabe añadir, como requisito necesario para permitir ese trato desigual, que el medio empleado resulte acorde con la Constitución pues, el legislador ha de tener en cuenta que *<la integridad de la Constitución y del orden por ella introducido en nuestro Derecho quedaría ciertamente menoscabada si cualquiera de sus prescripciones quisiera, imponiéndose a costa de la unidad de la Norma fundamental, sobreponerse a lo dispuesto por la propia Constitución en otro de sus preceptos>* (2009: 27).

Luego, citando las STCEs 148/1986, del 25/11/1986 y STCE 83/1984, del 24/7/1984, asevera que “[...] debe aclararse que la igualdad en la ley no supone la proscripción de los perjuicios que puedan ocasionarse por los cambios legislativos, ni supone que

en todo momento y ante cualquier circunstancia, haya de considerarse que todos los españoles son idénticamente iguales” (Mata 2009: 27).

En resumen, Mata considera que “[...] la igualdad en la ley actúa como un límite al legislador, en cuanto que el ejercicio de su poder normativo habrá de respetar dicho principio en los términos expuestos ya que su inobservancia daría lugar a la declaración de inconstitucionalidad de la Ley” (2009: 28).

En realidad, los conceptos que expone Mata sobre el principio de igualdad ante la ley son muy similares a los que sostienen Villegas y Spisso.

3.2.3.1.2.1.1.1. Análisis del cumplimiento de la igualdad en la ley desde el criterio de la normalidad de casos

El siguiente acápite es relevante en la medida que se refiere a una regla vital para un correcto análisis del cumplimiento del principio de igualdad.

Mata sostiene que “Es importante resaltar que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de una determinada Ley, en aras del cumplimiento del principio de igualdad, ha de llevarse a cabo tomando en consideración la normalidad de los casos y no las posibles excepciones a la regla general” (2009: 28).

A tal efecto, cita la doctrina jurisprudencial española contenida en las STCEs 111/206 y 113/2006, del 5/4/2006, 70/1991, del 8/4/1991, 308/1994, del 21/11/1994 y 289/2000, del 30/11/2000:

Nuestro Tribunal Constitucional ha sostenido [...] que la *doctrina de la normalidad* no permite afirmar que una norma no es inconstitucional por el mero hecho de que ésta no lesiona derechos fundamentales “*en la mayor parte de los casos*” que regula, dado que la vulneración de la Constitución no puede depender de un dato puramente estadístico. Tampoco considera que pueda fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley, ya que el enjuiciamiento de la constitucionalidad debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma (Mata 2009: 28).

Agrega, citando la STCE 73/1996, del 30/4/1996, que “Como ha dicho nuestro más alto Tribunal *<las leyes es su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad>* (Mata 2009: 28).

Finalmente, citando las STCEs 47/2001, del 15/2/2001, STCEs 73/1996, del 30/4/1996, 289/2000, del 30/11/2000, 47/2001, del 15/2/2001, 212/2001, del 29/10/2001, 21/2002, del 28/2/2002, 193/2004, del 4/11/2004 y 255/2004, del 22/12/2004, Mata afirma que “[...] para poder considerar que una determinada norma legal vulnera el artículo 14 de la Constitución [española] *<no basta con que en situaciones puntuales>* y *<al margen de los objetivos perseguidos por la ley genere desigualdades>*, dado que las leyes *<en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad>* (2009: 28-29).

3.2.3.1.2.1.2. La igualdad ante la Ley

En este segundo supuesto, Mata, desarrolla el tema de la igualdad ante la ley o igualdad en la aplicación de la ley, afirmando que:

“[...] en el plano de la aplicación de la ley, se configura **la igualdad ante la ley** que obliga a que la misma se utilice de forma igual a quienes están en la misma situación sin que el órgano que aplica la norma pueda establecer mayores diferencias que las contemplas en ella” (2009:29), razón por la cual “[...] no se podrá establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma” (2009: 29).

En este orden de ideas, menciona que, en el caso de España, “[...] el Tribunal Constitucional [español] reconoce la diferente situación en la que se encuentran ante esta exigencia, la administración, de una parte, y los órganos judiciales de la otra” (Mata 2009: 29).

3.2.3.1.2.1.2.1. La igualdad en la aplicación de la ley por los órganos administrativos

Mata indica que, en el caso de España, “Los órganos administrativos no están ciertamente vinculados con el precedente, pero sí sujetos al control de los Tribunales que están obligados a corregir las desviaciones que se produzcan en la aplicación igual de la ley, no sólo en el ejercicio de las potestades regladas, sino también en el ejercicio de la discrecionalidad que las normas frecuentemente conceden a los administradores (2009: 29).

Agrega que “Los tribunales han de fijar, para ello, tanto las circunstancias fácticas del caso como el contenido concreto de la norma aplicada” (Mata 2009: 29).

Señala, citando las STCEs 180/2005, del 4/7/2005, 203/2000, del 24/7/2000, 50/1986, del 23/4/2000, 175/1987, del 4/11/1987, 167/1995 del 20/11/1995 y 14/1999, del 22/2/1999, que “Las decisiones del juez de instancia sobre uno y otro aspecto de la cuestión podrán ser revisadas, en su caso, por la sucesivas instancias dentro del Poder Judicial, pero no por el Tribunal Constitucional, salvo en lo afecta el contenido mismo de la norma y sólo para el caso de que la interpretación que de éste se ha hecho afecte a alguno de los derechos fundamentales que la Constitución garantiza” (Mata 2009: 29-30).

En este punto, resulta oportuno consignar que, en el caso del Perú, el Tribunal Fiscal solo se encuentra sometido a las sentencias de inconstitucionalidad, a los precedentes vinculantes y, en general, a la doctrina jurisprudencial vinculante del Tribunal Constitucional. Es más de una ocasión el Tribunal Fiscal ha señalado que no se encuentra obligado por la jurisprudencia que, en materia tributaria, emiten las Salas de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República.

Además, en el caso del Perú, de acuerdo con la Constitución Política de 1993, el Código Procesal Constitucional, el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, según corresponda, una resolución emitida por el Tribunal Fiscal que se pronuncia sobre el fondo de una controversia puede ser impugnada en dos vías:

- a) **Proceso Contencioso Administrativo.** El artículo 148° de la Constitución Política de 1993 establece que “*Las resoluciones que causan estado son*

susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa”.

En virtud de esta norma constitucional, los administrados y también la Administración Aduanera y Tributaria pueden iniciar un proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial impugnando lo resuelto por el Tribunal Fiscal. Dicho proceso se inicia ante el Juez de Primera Instancia Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros. Lo decidido por el referido Juez de Primera Instancia puede ser apelado por ambas partes ante la Sala Superior Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros. Igualmente, lo decidido por la citada Sala Superior, puede ser materia, por ambas partes de un recurso de casación ante la Corte Suprema que, en último término define la controversia. Sin embargo, si en los pronunciamientos emitidos durante el Proceso Contencioso Administrativo no se ha advertido que durante el Procedimiento Contencioso Tributario (ante SUNAT y el Tribunal Fiscal) se vulneró un derecho fundamental que merecía protección judicial o, con ocasión de la tramitación del mencionado Proceso Contencioso Administrativo se vulneró un derecho fundamental, excepcionalmente, la parte afectada puede interponer un amparo contra resolución judicial ante el Tribunal Fiscal.

Existe una excepción a la regla según la cual ambas partes pueden impugnar lo resuelto por el Tribunal ante el Poder Judicial mediante un Proceso Contencioso Administrativo: cuando el Tribunal Fiscal emite una jurisprudencia de observancia obligatoria (a pesar que la misma pueda ser

errada), la Administración Aduanera y Tributaria no puede incoar una demanda contenciosa administrativa ante el Poder Judicial.

b) **Proceso Constitucional de Amparo.** El numeral 2 del artículo 200° de la Constitución Política de 1993 establece que es una garantía constitucional *“La acción de amparo que procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los demás derechos constitucionales reconocidos por la Constitución. No procede contra normas legales ni contra resoluciones judiciales emanadas de procedimiento regular”* (es importante consignar que el tema “demás derechos”, alude a los demás derechos diferentes a los protegidos por el proceso constitucional de hábeas corpus). El Proceso Constitucional de Amparo únicamente puede ser interpuesto por los administrados, siempre y cuando aleguen que se les ha vulnerado algún derecho fundamental, el cual se inicia ante el Juez Constitucional. Lo decidido por el Juez Constitucional puede ser impugnado por ambas partes ante la Sala Superior Constitucional. No obstante, si la Sala Superior otorga la razón a la parte demandante, la sentencia pasa a la autoridad de cosa juzgada y no cabe contra ella medio impugnatorio alguno. En el caso, que la sentencia de la Sala Superior sea desfavorable a la parte demandante, la misma puede plantear un recurso de agravio constitucional para que en último término se pronuncie el Tribunal Constitucional. Contra la resuelto por el Tribunal Constitucional no cabe recurso alguno.

Es importante consignar que el Tribunal Fiscal, de acuerdo con el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario vigente solo puede hacer juicio de

legalidad (“Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía”), es decir, aplicar la norma de mayor jerarquía, más no control difuso ni juicios de constitucionalidad.

Sin embargo, hay que anotar que este panorama limitado, por un tiempo, cambió radicalmente cuando el Tribunal Constitucional, a través del precedente constitucional vinculante contenido en el fundamento 50 de la STC N° 3741-2004-AA/TC, del 14/11/2005, asignó facultades de “control difuso” (equiparables a las facultades de que se encuentran premunidas los órganos del Poder Judicial) a todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública (lo que comprendía también al Tribunal Fiscal). Sin embargo, algunos años más tarde, el mismo Tribunal Constitucional retiró las facultades de control difuso a los tribunales u órganos colegiados de la administración pública a través de la STC N° 02493-2012-PA/TC, del 18/3/2014.

3.2.3.1.2.1.2.2. La igualdad en la aplicación de la ley por los órganos judiciales

Sostiene Mata que “Los órganos del poder judicial, son independientes y no se encuentran sometidos al control de otro poder del Estado tanto en la determinación de los hechos como en la interpretación de las normas, lo que no es óbice para que las decisiones que adoptan puedan ser revisadas, tanto en los hechos como en la interpretación del Derecho, por otros tribunales a través de los recursos previstos en las leyes procesales (2009: 30).

Luego, citando las STCEs 43/1982, del 6/7/1982, 151/1986, del 1/12/1986, 193/1984, del 12/11/1984, 49/1982, del 14/7/1982, 2/1983, del 24/1/1983, 63/1984, del 21/5/1984 y 78/1984, 9/7/1984, aborda el significado de la igualdad:

La igualdad ante la ley en este marco normativo significa que a supuestos de hechos iguales han de aplicarse las mismas consecuencias jurídicas lo que se traduce, como ha resaltado el Tribunal Constitucional, en que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando considera que debe cambiar su criterio debe ofrecer una fundamentación objetiva y razonable so pena de lesionar el principio de igualdad ante la ley [...] (Mata 2009: 30).

Más adelante, cita las STCEs 42/1987, del 22/7/1987, 101/1987, del 15/6/1987, 120/1987, del 10/6/1987, 12/1988, del 372/1998 y 1007/1998, del 20/6/1998, a través de las cuales el propio Tribunal Constitucional español ha señalado que es lo que prohíbe el principio de igualdad en la aplicación de la ley:

el artículo 14 de la Constitución no impone al órgano judicial que, en su función de aplicar el Derecho, haya de atenerse siempre al precedente para resolver cuestiones sustancialmente iguales, sin poder alterar sus criterios interpretativos, lo que conduciría a una petrificación de la experiencia jurídica y a cerrar toda posible evolución en la interpretación del ordenamiento. Lo que veda el principio de igualdad en la aplicación de la ley es una interpretación voluntarista y arbitraria de la norma que, sin base a una motivación fundada, altere el sentido de las resoluciones anteriores, apartándose del mismo no reflexiva y razonadamente, sino en virtud de circunstancias que no resultan justificadas (Mata 2009: 30-31).

En este punto, Mata, anota que “[...] cabría afirmar que entre los requisitos que el Tribunal Constitucional exige, a la hora de valorar la posible conculcación de la igualdad en la aplicación de la norma por parte de los Tribunales encontraríamos la identidad del órgano judicial, y la falta de motivación” (2009: 31).

En lo que concierne a la identidad del órgano judicial, citando las STCEs 134/1991, del 17/6/1991, 245/1994, del 15/9/1994, 32/1999, del 22/4/1999, 102/2000, del 10/4/2000, 122/2001, del 4/6/2001, 164/2005, del 20/6/2005, y 54/2006, del 27/2/2006, Mata anota que “[...] se entiende por tal <no solo la identidad de Sala, sino también de la Sección al considerarse que ésta como órganos jurisdiccionales con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación judicial de la ley> (2009: 31).

Expone, citando las STCEs 102/1999, del 31/5/1999, 111/2001, del 7/5/2001, 54/2006, del 27/2/2006, 49/1982, del 14/7/1982, 181/1987, del 13/11/1987, 285/1994, 27/10/1994, 46/1996, del 25/3/2006, 152/2002, 15/7/2002 y el Auto 176/2005, 5/5/2005, en relación a la identidad del órgano judicial, lo siguiente:

Es precisamente la exigencia de identidad del órgano que resuelve la que permite valorar sin la divergencia de criterio expresada por el juzgador es producto de la libertad de apreciación del órgano jurisdiccional en el ejercicio de su función juzgadora [...] y en consecuencia de una diferente ponderación jurídica de los supuestos sometidos a su decisión o, por el contrario, obedece a un cambio de valoración del caso puramente arbitrario, carente de fundamentación suficiente y razonable o, lo que el propio Tribunal Constitucional denomina <la utilización por parte del mismo órgano judicial de una doble vara de medir> (2009: 31).

Al respecto, el Tribunal Constitucional español ha sentado criterios en los siguientes sentidos: a) cuando se alegue se ha vulnerado el principio de igualdad, al demandante o recurrente le corresponde la carga de la prueba y, además, deberá aportar los términos de comparación adecuados (STCEs 102/1999, del 31/5/1999, 111/2001, del 7/5/2001 y 54/2006, del 27/2/2006, así como el Auto 176/2005, del 5/5/2005, entre otros), b) el juicio de igualdad únicamente puede realizarse sobre la comparación entre la sentencia impugnada y las decisiones precedentes el mismo

órgano judicial que, en casos sustancialmente iguales, se hayan pronunciado de forma contradictoria (STCE 54/2006, del 27/2/2006), c) vulneran el principio igualdad la sentencias que cambian de valoración arbitrariamente, con ausencia de fundamentación suficiente y razonable (STCEs 49/1982, del 14/7/1982, 181/1987, del 13/11/1987, 285/1994, del 27/10/1994 y 46/1996 del 23/3/1996) y d) el órgano judicial no puede utilizar, al momento de juzgar, una doble vara de medir (STCE 152/2002, del 15/7/2002) (Mata 2009: 31).

En cuanto al segundo requisito y trayendo a colación las STCEs 49/1985, del 28/3/1985, 122/2001, del 4/6/2001, 193/2001, del 1/10/2001, 25/1999, del 8/3/1999, 152-2002, del 15/7/2002, 210-2002, 11/11/2002, 266/1994, del 3/10/1994, 47/1995, del 14/7/1995 y 75/2000, del 27/3/2000), Mata asevera que:

“[...] exige también el Tribunal Constitucional, la ausencia de motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, esto es, de un previo criterio aplicativo consolidado, esto es, de un previo criterio aplicativo consolidado, bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició y ello, a fin de excluir la arbitrariedad o inadvertencia (2019: 32).

Citando las STCEs 111/2002, del 6/5/2002 y 165/2005, del 20/6/2005, explica a que obliga el principio de igualdad en la aplicación de la ley exige:

“[...] como reconoce el alto Tribunal, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, en conexión con el principio de interdicción de la arbitrariedad [...], obliga a que un mismo órgano jurisdiccional no pueda cambiar caprichosamente el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en casos sustancialmente iguales sin una argumentación razonada de dicha separación que justifique que la solución dada al caso responde a una interpretación abstracta general de la norma aplicable, y no a una respuesta ad personam singularizada” (Mata 2009: 32)

Mata, citando a Fernández Segado, sostiene que, para determinar si un cambio en la aplicación de la norma por un mismo órgano judicial resulta contrario al principio constitucional de igualdad, se deben tener en cuenta dos criterios:

- Primero: que consiste en la identidad de rasgos sustanciales en los supuestos de hecho (ya que de otra forma no se conculcaría el precepto constitucional mencionado).
- Segundo: es el de la motivación del criterio de forma que se aporten razones que justifiquen que se aparten de los preceptos con el fin de descartar cualquier tipo de arbitrariedad” (2009: 32).

De lo expuesto, Mata concluye

[...] que bien entendido que conforme a la doctrina constitucional la divergencia en la interpretación de la ley por parte de los órganos judiciales no vulnera el principio de igualdad jurídica, como consecuencia lógica del principio de independencia de dichos órganos garantizado por la Constitución, [...] si se ve infringido en los casos en los que mismo órgano judicial, para aplicar con mayor o menor rigor un determinado precepto, tiene en consideración las circunstancias personales o sociales de los afectados” (2009: 32-33)

Citando las STCEs 168/1989, del 16/10/1989, 134/1991, del 17/6/1991, 183/1991, del 30/9/1991, 42/1993, del 8/2/1993 y 54/2006, del 27/2/2006, afirma que, de acuerdo con consolidada jurisprudencia constitucional española, cada órgano judicial sólo puede ser comparado consigo mismo (Mata 2009: 33).

Finalmente, sostiene que “[...] la diferencia esencial entre el principio de igualdad en la ley y el principio de igualdad ante la ley es que el primero tiene carácter evidentemente formal, obligando al legislador a no realizar distinciones artificiosas o arbitrarias que no se justifiquen en la desigualdad real de los supuestos de hecho,

mientras que el segundo tiene un contenido material que pretende garantizar la igualdad de trato entre los iguales (Mata 2009: 33).

Sobre esta materia, en el caso del Perú, resulta pertinente señalar que, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 138° de la Constitución Política del Estado de 1993, “La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes”.

Asimismo, en el caso de los órganos judiciales, en el Perú, el segundo párrafo del artículo antes referido establece que “En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda norma de rango inferior”.

Con ello, queda claro que los órganos judiciales, sin distinción de rango, composición o jerarquía cuentan con facultades plenas para realizar dos funciones vitales: a) control difuso (*... de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera*) y b) control de legalidad (*Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda norma de rango inferior*).

Las facultades de control difuso resultan vitales para que los órganos judiciales puedan aplicar el principio de igualdad ante la ley, ya que a través de esta atribución están facultados para analizar si las normas de inferior rango a las normas constitucionales responden los principios o valores previstos en la Constitución Política y, dentro de ellos, claro está se ubica la igualdad ante la ley.

Finalmente, habría que considerar que, de acuerdo con el artículo 138° de la Constitución Política del Estado de 1993, constituye un principio y derecho de la función jurisdiccional “La independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional”.

3.2.3.1.2.2. La igual efectiva o real como situación deseable en el ordenamiento jurídico

Al desarrollar este tema, Mata parte de la afirmación en el sentido que “La necesidad de dotar de verdadera dimensión al principio de igualdad en nuestro ordenamiento jurídico obliga a trascender la igualdad puramente jurídica en los términos analizados [previamente], en aras de conseguir una verdadera y efectiva situación de igualdad (2009: 33).

Siguiendo esta idea, se tiene que “[...] resulta comúnmente admitido, desde un punto de vista político y jurídico, que la igualdad de hecho se convierte en un objetivo irrenunciable de los Estados Modernos por lo que habrán de establecerse los cauces adecuados para que pueda convertirse en una realidad (Mata 2009: 33).

Comentando la Constitución española de 1978, Mata afirma que “[...] nuestro constituyente no se conforma con la consagración de la igualdad jurídica o igualdad formal que acabamos de enunciar, sino que constitucionaliza un mandato a los poderes públicos para que promuevan la igualdad real y efectiva, la igualdad material o sustancial (2009: 33).

Por esta razón, “[...] el artículo 9.2 de la Constitución [española] establece, de forma literal, que *“corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”*¹ (Mata 2009: 34).

Al respecto y citando la STCE 49/1982, del 26/2/1982, comenta Mata que “Este mandato constitucional se refleja sintéticamente en dos exigencias jurídico-políticas que tienen distinto destinatario: por un lado el legislador y, por otro, la administración y los tribunales (2009: 34). Particularmente, creo que este mandato impele a todo el Estado a orientar sus actuaciones hacia un objetivo ideal y teórico: lograr la igualdad efectiva o real.

Refiriéndose a la primera de las dos exigencias antes mencionadas, Mata señala que “La primera se configura como una limitación al legislador al exigirle la creación de normas que defiendan la igualdad de todos los hombres frente a la ley, es decir, que no contemplen discriminaciones odiosas en tanto que carezcan de justificación objetiva y razonable” (2009: 34).

Luego, agrega que “[...] la segunda exigencia [...] conecta con la necesidad que se cumplan las condiciones de funcionamiento imparcial en las actuaciones concretas de los órganos del gobierno o del poder judicial lo que supone, necesariamente, que

¹ Ibid. P. 34.

no se produzcan discriminaciones en la aplicación de la ley parte de la Administración y de los Tribunales a los ciudadanos (Mata 2009: 36).

3.2.3.2. El derecho a la igualdad tributaria

La profesora Mata Sierra, citando las STCEs 49/1982, de 14/7/1982, 8/1986, del 21/1/1986, sostiene respecto del derecho a la igualdad tributaria que “Ese derecho a obtener un trato igual garantiza, por un lado, no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, que una persona no sea tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, salvo que esa desigualdad de trato tenga una justificación objetiva y razonable; por otro, actúa como garante para evitar privilegios y desigualdades arbitrarias (2009: 186-187).

Al respecto es importante destacar el contenido de la STCE 49/1982, del 14/7/1982, que se encuentra vinculado al presente tema, según la cual “[...] el artículo 14 de la Constitución, al establecer el principio general de que “los españoles son iguales ante la Ley” establece un derecho subjetivo a obtener un trato igual, impone una obligación a los poderes públicos, de llevar a cabo ese trato igual y, al mismo tiempo, limita el poder legislativo y los poderes de los órganos encargados de la aplicación de las normas jurídicas” (Mata 2009: 187).

Mata destaca el contenido instrumental del derecho a la igualdad, al señalar que “[...] ese derecho no tiene tanto un contenido sustancial como instrumental, limitándose a implantar una técnica de control basada en la razonabilidad de las diferencias establecidas por el legislador o por los órganos de aplicación de las

normas, y otorgando al ciudadano la capacidad de poner en marcha del mencionado control que se ocupará de restablecer la igualdad de trato (2009: 187).

Finalmente, es importante considerar que lo expuesto, en materia tributaria, significad que “[...] ese derecho a obtener un trato igual [...] se concibe como un derecho sustancial cuyo resultado es el reconocimiento de que las personas no puedan ser objeto de discriminaciones fiscales. Ello no obsta para que [...] resulten admisibles determinadas desigualdades y discriminaciones [...]” (Mata 2009: 187).

3.2.3.2.1. Derecho a la igualdad de trato en materia tributaria y recurso de amparo

Analizando el sistema jurídico español, Mata, asevera que “Como es sabido, la doctrina constitucional ha sufrido cierta evolución [...] pues si en sus primeros pronunciamientos rechazó la posibilidad de fundamentar un recurso de amparo en la infracción de la igualdad tributaria [...], con posterioridad ha sido modificado este criterio hasta admitir, en la actualidad, [...] su posible viabilidad” (2009: 187-188).

Refiere, citando los Autos del TCE 230/1984, del 11/4/1984, 388/1984, del 27/6/1984, 27/1985, del 16/1/1985, y 392/1985, del 12/6/1985, que “La inadmisibilidad del recurso de amparo en materia de igualdad tributaria se fundamenta en la imposibilidad de fundamentar este tipo de recurso en un precepto excluido de su ámbito de aplicación en cuanto que se trata de derechos o libertades no susceptibles de amparo constitucional” (Mata 2009: 188).

Citando el Auto del TCE 97/1993, el 22/3/1993, señala que “[...] el Tribunal Constitucional distingue entre la igualdad ante la Ley, recogida en el artículo 14 de la Constitución, y el principio de igualdad tributaria plasmado en el artículo 31.1 de la misma norma; estos preceptos en su opinión *“son el reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen la misma eficacia”*” (Mata 2009: 188).

En tal sentido, citando el mismo Auto del TCE 97/1993, del 22/3/1993, anota que:

[...] mientras el derecho reconocido en el artículo 14 está tutelado por el recurso de amparo, por el contrario la protección de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario reconocido por el artículo 31 no tiene cabida en el citado recurso. Ello obliga a diferenciar las violaciones específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la Ley reconocido en el artículo 14º de las que afecten a la igualdad y restantes principios inspiradores del sistema tributario a que alude el artículo 31.1 (Mata 2019: 188).

No obstante lo expuesto, más tarde, el Tribunal Constitucional español abrió la posibilidad que un recurso de amparo se pueda fundamentar en la vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria. Así, por ejemplo, a través de la STCE 159/1997, del 2/10/1997, ha afirmado que:

[...] la vulneración del artículo 14 de la Constitución por la ley tributaria sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación. Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las diferencias entre personas y grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el artículo 14 y, de otro lado, las que contempla en el artículo 31.1 C.E. en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos (Mata 2009: 189).

Similar criterio se encuentra contenido en las STCEs 183/1997, del 28/10/1993, 55/1998, del 16/3/1998, 71/1988, del 30/3/1998, 36/1999, del 22/3/1999, 84/1999, del 10/3/1999 y 200/199, del 8/11/1999 (Mata 2009: 189).

Luego, como mayor claridad, en la STCE 54/2006, del 27/2/2006, se ha afirmado que:

[...] siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del artículo 31.1 Constitución sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del artículo 14 de la Constitución y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía del amparo (Mata 2009: 189).

Haciendo un balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, Mata anota:

[...] no cabe inferir [...] que el recurso de amparo carezca absolutamente de viabilidad en materia tributaria y, mucho menos, que esté fatalmente condenado a inadmitirse en todo lo que hace diferencia a igualdad de trato en materia tributaria. Cosa distinta es que el Tribunal Constitucional se muestre cauteloso para evitar la utilización abusiva del artículo 14 de la Constitución como fundamento jurídico de cualquier pretendida lesión de la igualdad tributaria (Mata 2009: 189).

En el caso del Perú, cabe señalar que no ha existido mayor controversia sobre la viabilidad del proceso constitucional de amparo en materia tributaria, salvo los diversos votos fundamentados que emitió, en su momento el magistrado Juan Vergara Gotelli en el sentido que las personas jurídicas (sociedades mercantiles), salvo tres puntuales excepciones, no tienen legitimidad para obrar activa el proceso constitucional de amparo porque la Constitución cuando alude a los derechos

fundamentales, lo hace pensando en la persona humana, esto es en el ser humano física y moralmente individualizado (STC 00397-2011-PA/TC, del 05/05/2011):

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por las siguientes consideraciones:

1. En el presente caso tenemos que la recurrente es una persona jurídica denominada Petróleos y Distribución Santa Angélica S.A.C. - PETROLDISA S.A.C., que interpone demanda de amparo contra Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), con el objeto de que se declaren nulas las medidas de embargo dispuestas en las Resoluciones Coactivas N°. 0210070067510, 0210070067502 y 0210070067508, al haberse infringido el procedimiento establecido en el TUO del Código Tributario, vulnerándose así sus derechos a la tutela procesal efectiva y al debido proceso. Manifiesta que, pese a haberse interpuesto una serie de reclamaciones y apelaciones dentro el plazo de ley, la Administración Tributaria ha procedido a la emisión de dichas medidas cautelares.

2. Empero encontramos un proceso de amparo por demanda presentada por una persona jurídica (sociedad mercantil), debiendo reiterar mi posición conocida respecto a la falta de legitimidad para obrar activa de las personas jurídicas en el proceso constitucional de amparo. Así que debo reiterar que cuando la Constitución habla de los derechos fundamentales, lo hace pensando en la persona humana, esto es en el ser humano física y moralmente individualizado. Hacia él pues se encuentran canalizados los diversos atributos, facultades y libertades, siendo solo él quien puede invocar su respeto y protección a título subjetivo y en sede constitucional. La Corte Interamericana de Derechos Humanos tiene también igual parecer. Es por ello que nuestra legislación expresamente señala que la defensa de los derechos fundamentales es para la "persona humana", por lo que le brinda todas las facilidades para que pueda reclamar la vulneración de sus derechos fundamentales vía proceso constitucional de amparo, exonerándoseles además de cualquier pago que pudiera requerirse para el ejercicio de sus derechos constitucionales. Es natural que toda sociedad mercantil tenga la amplitud de su defensa pero en la sede ordinaria en la que tiene a su alcance todas las vías que corresponden a sus intereses patrimoniales, pero no la sede constitucional que es totalmente ajena a estos intereses exclusivamente lucrativos y además residual y gratuita.

3. No obstante ello considero que existen casos excepcionales en los que este colegiado puede ingresar al fondo de la controversia en atención i) a la magnitud de la vulneración del derecho, ii) que ésta sea evidente o de inminente realización (urgencia) y iii) que el acto arbitrario o desbordante ponga en peligro la propia subsistencia de la persona jurídica con fines de lucro.

4. En el caso presente no se evidencia urgencia por el que este Colegiado deba ingresar al fondo de la controversia, puesto que lo que pretende la empresa recurrente es que este Tribunal ingrese a evaluar materia administrativa referida a las medidas de embargo dispuesta por las resoluciones coactivas, buscando a través del presente proceso constitucional de amparo anular dichas resoluciones en atención a que afectan sus intereses patrimoniales. En tal sentido la empresa demandante en puridad pretende que este Colegiado resuelva temas ajenos a su competencia que

tienen una vía idónea capaz de resolver tal pretensión. Por ende no puede admitirse demandas de amparo de empresas que buscan una vía rápida y gratuita a efectos de lograr sus objetivos, desnaturalizando el proceso de amparo.

5. Finalmente cabe señalar que los procesos constitucionales están destinados a la defensa de la persona humana, habiendo por ello el legislador brindado las mayores facilidades para acceder a la jurisdicción constitucional, dándole las características a dicho proceso de excepcional, rápido y hasta gratuito, a efectos de que cualquier persona humana que se sienta afectada pueda acceder a dicha justicia sin que irroque gasto alguno. Es por ello también que la jurisdicción internacional ha delimitado su competencia, dando atención prioritaria a las denuncias realizadas solo por la persona humana”.

En lo que respecta a la posición asumida por el magistrado Vergara Gotelli considero que es razonable porque debido a una falta de filtro, hoy en día, el Tribunal Constitucional conoce procesos constitucionales que, bien vistos, deberían ventilarse en la justicia ordinaria (Poder Judicial) que también cuenta con facultades de control difuso.

3.2.3.2.2. Igualdad de trato en materia tributaria y no discriminación

Mata asume que “[...] los conceptos de igualdad y no discriminación van indisolublemente unidos en la jurisprudencia constitucional en cuanto que realidades complementarias reconocidas en el artículo 14 de la Constitución a las que dicha norma otorga tutela (2009: 192).

Agrega que “La distinción entre ambas realidades lleva a esas misma jurisprudencia a asentar la idea de que no toda desigualdad –entendida como diferencia de trato– resulta inadmisibles, ya que el principio de igualdad no tiene por qué implicar en todos los casos un mismo tratamiento legal con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica (Mata 2009: 192).

En este orden de ideas, cabe anotar que, a través de la STCE 19/1987, del 17/2/1987, el Tribunal Constitucional Español estableció criterio en el sentido que “[...] puede el legislador diferenciar los efectos jurídicos que se extraen de supuestos de hechos disímiles, en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos” (Mata 2009: 192).

Sostiene que “Para que el trato desigual resulte admisible y no derive en discriminación será preciso que se encuentre razonablemente justificado y no vulnere el sistema de valores defendido por nuestra Constitución [española] (Mata 2009: 189).

Indica que “[...] toda diferenciación puede ser y debe ser sometida a un juicio de igualdad que asegure la razonabilidad de la finalidad y la proporcionalidad entre la desigualdad normativa y sus consecuencias jurídicas, parámetros que ha sido perfilando el Tribunal Constitucional [español]” (Mata 2009: 189).

Luego indica que los rasgos esenciales de los parámetros antes mencionados son los siguientes:

Primero: no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que puede considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;
Segundo: el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hechos cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;
Tercero: el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino aquellas desigualdades que resulten artificiosas o

injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y

Cuarto: para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tan distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (Mata 2009: 192-93).

Al respecto, se tiene que a través de la STCE 209/1998, del 19/11/1998, ha señalado lo siguiente:

“[...] las diversificaciones normativas son conformes a la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonabilidad y proporcionalidad, con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura su supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad (Mata 2009: 193).

Similar criterio a la contenida en la STCE 209/1998, del 19/11/1998, se encuentra en las STCEs 3/1983, del 25/1/1983, 193/2004, del 4/11/2004 y 107/2005, del 20/1/2005 (Mata 2009: 193).

Además, no debe perderse de vista que “[...] el tratamiento legal desigual tiene como límite la discriminación entendida como una desigualdad desprovista de una justificación objetiva y razonable” (Mata 2009: 193).

En este orden de ideas, cabe anotar que, a través de la STCE 57/2005, del 14/3/2005, se establece doctrina jurisprudencial en el sentido que:

[...] lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados, además de que, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deban ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos” (Mata 2009: 193).

Acto seguido, Mata sostiene que “Extrapolando esta doctrina al ámbito tributario, podemos inferir que no existe problema alguno respecto en que la norma tributaria establezca un trato desigual –más que común en el ámbito tributario– si el mismo se justifica razonablemente y encuentra encaje en el sistema de valores defendido por la Constitución [española] (2009: 193).

Esta afirmación de Mata es importante porque nos ubica en el escenario en el cual el principio de igualdad se encuentra inserto dentro de un sistema de valores constitucionales y, por ello, puede ser afectado razonablemente en aras de lograr la consecución o la armonía de este sistema de valores superiores.

Además, Mata señala cual es la clave del cumplimiento del principio de igualdad en materia tributaria y como determinadas desigualdades puede aceptarse con la finalidad de obtener la igualdad sustancial:

[...] la clave del cumplimiento del principio de igualdad y no discriminación en el ámbito tributario se encuentra en determinar cuál es el sistema de valores defendido por el ordenamiento jurídico que legitimará [...] la creación y aplicación desigual de normas tributarias.
Ello nos conduce de nuevo al mandato de los poderes públicos de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas removiendo aquellos obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, mandato que se convierte en un objetivo fundamental del ordenamiento jurídico que justifica cualquier desigualdad de

trato en el ámbito tributario orientada a conseguir la igualdad sustancial (Mata 2009: 193-194).

Luego, reitera la idea en el párrafo anterior respecto a como el principio de igualdad en materia tributaria debe entenderse en el contexto de los fines y objetivos de interés general perseguidos por el Estado:

[...] La igualdad material no es [...] el único parámetro que puede legitimar una probable discriminación en el ámbito tributario sino que los fines y objetivos de interés general perseguidos por la norma constitucional –por ejemplo, fomento de progreso social o económico, protección de la familia, protección del empleo, protección de medio ambiente, etc. –se convierten en criterios motivadores de tratos discriminatorios en el ámbito tributario totalmente admisibles, lo que enlaza directamente con la finalidad extrafiscal que se ha reconocido al sistema tributario (Mata 2009: 194).

Al respecto, se tiene que, mediante la Sentencia 10/2005, del 20/1/2005, el Tribunal Constitucional español analiza el supuesto relativo a cuando la exención (que, por definición contiene un trato desigual y, como consecuencia de ello, discriminatorio si no tiene la justificación adecuada) resulta constitucionalmente válida:

[...] es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (Sentencia 96/2002, de 25 de abril) no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31 (Sentencia 134/1996, de 22 de julio) (Mata 2009: 194).

Adicionalmente, es pertinente considerar que, aun cuando la función extrafiscal del sistema tributario no aparece de manera explícita en la Constitución española, la

misma ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal español en la Sentencia 37/1987, del 26/3/1987:

[...] dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente, artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (Mata 2009: 194).

Finalmente, Mata concluye que “[...] en los actuales tributarios [...] la utilización de desigualdades de trato en materia tributaria se convierte en una técnica idónea e incluso a veces indispensable para el logro de los fines y objetivos constitucionales que serán, a su vez, el tamiz, por el que necesariamente habrá de pasar cualquier desigualdad para no convertirse en discriminación (2009: 194).

3.2.3.2.3. Admisibilidad de la discriminación inversa o discriminación positiva en materia tributaria

Mata inicia su razonamiento afirmando que “[...] el logro de los fines y objetivos constitucionales y [...] el logro de la igualdad sustancial [...] no solo faculta a los poderes públicos para contemplar un tratamiento desigual en el ámbito tributario sino que [...] les permite tomar otro tipo de medidas que garanticen la legitimación de aquellas desigualdades que se introducen justamente para restablecer la igualdad [...] o para conseguir la igualdad material (2009: 194-195).

EL Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 17/2003, del 30/1/2003, cuestiona la existencia de determinadas diferenciaciones muy arraigadas, pero sin llegar a afirmar que exista un derecho subjetivo al trato desigual y favorable:

La prohibición de discriminación contenida en el artículo 14 de la Constitución representa una explícita interdicción frente al mantenimiento de determinadas diferenciaciones históricamente muy arraigadas y que han situado a sectores de la población, tanto por la acción de los poderes públicos como por la práctica social, en posiciones no sólo desventajosas sino abiertamente contrarias a la dignidad de la persona que reconoce el art. 10 CE.

[...]

[...] el principio general genérico de igualdad que no postula ni como fin ni como medio la paridad y sólo exige la razonabilidad de la diferencia de trato (Mata 2009: 195).

Citando las STCEs 34/1981, del 10/11/1981 y 3/1983, del 25/1/1983, Mata señala que “El propio Tribunal Constitucional [español] justifica que el tratamiento diverso de situaciones distintas pueda venir exigido, en un Estado Social y Democrático de Derecho, para dar efectividad a los valores superiores que consagra la Constitución como son la justicia y la igualdad a cuyo efecto atribuye además a los poderes públicos la necesidad de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva” (Mata 2009: 195).

A continuación, Mata refuerza su tesis citando la STCE 166/1998, del 26/9/1988:

[...] la igualdad que reconoce el art. 14 de la Constitución no omite la toma en consideración de razones objetivas que razonablemente justifiquen la desigualdad de tratamiento legal, e incluso el art. 9.2 de la Constitución impone a los Poderes Públicos la obligación de promover las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, superando el más limitado ámbito de una igualdad meramente formal y propugnando un significado del principio de igualdad acorde con la misma definición del art. 1 de la Constitución. De ello cabe claramente deducir la legitimidad constitucional, desde las exigencias del principio de igualdad, de una normativa o de decisiones y actos de dichos Poderes Públicos que, contemplando condicionamientos diferenciales (...) como puede ser en ciertos supuestos el sexo o el embarazo, regule o

reconozca requisitos, efectos o consecuencias jurídicas diversas o específicas favorecedoras, en su caso, de una equiparación material (...) (Mata 2009: 195).

Citando la STCE 317/1994, del 28/11/1994, aborda el tema de las acciones positivas por parte de los poderes públicos para favorecer a los que se encuentran en situaciones desfavorables:

Desde esta perspectiva, el establecimiento de cualquier medida de acción positiva por parte de los poderes públicos que afecte a los que se encuentran en condiciones especialmente desventajosas o desfavorables –o circunstancias sociales discriminatorias– no podrá considerarse opuesta al principio de igualdad si se está acreditado el trato desigual y se trata de una medida aplicable mientras subsista dicha situación, ya que en otro caso podría devenir en inconstitucional (Mata 2009: 195).

Precisa que “Las acciones han de ser estructuralmente temporales en cuanto que en cuanto que el colectivo afectado de la discriminación supere la desigualdad material de la acción debería concluir para no resultar inconstitucional” (Mata 2019: 195).

Mata afirma que las medidas de acción positiva (también denominadas discriminaciones inversas o discriminaciones positivas):

[...] resultan admisibles en el ámbito tributario.
[...] en cuanto que el sistema tributario es uno de los mecanismos que se ponen al servicio de los poderes públicos para recoger situaciones de desigualdad a las que están sometidas ciertos colectivos, que pueden paliarse de forma efectiva mediante la adopción de medidas de discriminación positiva en materia de fiscalidad que, a la postre, influirán de manera favorable en la mejora de la situación de dichos colectivos lo que redundará en la consecución de la igualdad real y efectiva exigida por el artículo 9.2 de la Constitución (2009: 196)

Luego, agrega que “Partiendo de esta consideración restrictiva de la acción positiva o discriminación positiva, que cual exige que la misma actúe sobre grupos o

colectivos afectados por la cláusula de no discriminación del artículo 14 de la Constitución [...] puede hablarse de un ámbito consolidado en lo que se refiere a las discriminaciones positivas en materia tributaria que ha afectado fundamentalmente a los discapacitados y en el seno de la familia a la mujeres” (Mata 2009: 196).

Se consideran y, son usuales las medidas de discriminación positivas en el ámbito tributario las que se adoptan a favor de colectivos como los discapacitados, los agricultores, los desempleados (Mata 2009: 196-197)

Mata indica que “[...] también cabe hablar de medidas de discriminación positiva indirecta que, [...] son aquellas que se establecen a favor de terceros pretendiendo beneficiar a este colectivo como sería el caso de cualquier beneficio o incentivo que se aplicara a un empresario por la contratación de discapacitados (2009: 197).

Explica que “La ventaja fiscal aplicable a un tercero resulta una forma de discriminación positiva, en cuanto, por un lado, compensa al empresario por la contratación de personas con determinadas minusvalías y, por otro, supone un claro incentivo para el empleador en la contratación de personas pertenecientes a estos colectivos” (Mata 2009: 198).

Más adelante, indica que “Otro de los colectivos que ha sido objeto de alguna acción o discriminación positiva en el ordenamiento tributario ha sido la mujer [...] la deducción por maternidad del artículo 83 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...] el destinatario natural de este beneficio fiscal es la mujer [...]” (Mata 2019: 198).

Mata afirma que “[...] el parentesco no tiene nada que ver con uno de los grupos estigmatizados que pretende favorecer el artículo 14 [de la Constitución española] y que, por tal motivo, no podría justificar estas medidas de discriminación positiva, al menos en sentido estricto que venimos entendiéndolas aquí” (2019: 1999).

Sin embargo, revisando la legislación española, puntualiza que “[...] entendido desde un punto de vista amplio, los parientes por la propia razón de serlo son objeto de un tratamiento fiscal en nuestro sistema tributario, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” (Mata 2019: 1999).

Acota que “[...] no cabe duda sobre la existencia de un régimen que discrimina favorablemente a los agricultores que puede apoyarse sin grandes distorsiones en su consideración como un colectivo especialmente sensible o *<estigmatizado>* susceptible de encajar en la cláusula general del artículo 14 de la Constitución [...]” (Mata 2009: 200).

Finalmente, anota que “[...] otros colectivos especialmente sensibles como los jóvenes, ancianos, inmigrantes, drogodependientes, expresidarios... etc. pueden ser objeto de este tipo de acciones positivas sin que exista ningún tipo de conflicto con la constitucionalidad si [...] con las mismas se persigue el logro de los fines y objetivos constitucionales y, de forma muy destacada, se busca con ellas, el logro de la igualdad real y efectiva que propugna [...] la Constitución” (Mata 2019: 201-202).

3.2.3.2.4. Discriminación por indiferenciación en el ámbito tributario

Citando las STCEs 16/1994, del 20/1/1994, STCE 164/1995, del 13/11/1995 y 88/2001, del 2/4/2001, Mata refiere que “[...] el Tribunal Constitucional [español] ha venido considerando que el artículo 14 de la Constitución no ampara *<ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual>* y que, por ello, tampoco *< puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación >* de forma que la norma en sí misma o su aplicación salvaguarde su derecho a la desigualdad” (2009: 202).

Precisa que “Dicho de otra forma, el Tribunal Constitucional [español] ha venido rechazando la llamada “*discriminación por indiferenciación*” (Mata 2009: 202).

Citando las STCEs 86/1985, del 10/7/1985, 19/1988, del 16/2/1998, 308/1994, del 21/11/1994 y 36/1999, del 22/3/1999, Mata afirma que “En concreto el Tribunal Constitucional [español] ha señalado en reiteradas ocasiones que “*El art. 14 C.E. reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones o diferenciaciones carentes de justificación objetiva y razonable, pero no ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, esto es el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato*” (2009: 202).

Luego, agrega que “[...] señala la doctrina reiterada de este Tribunal que es ajena al ámbito de este precepto constitucional la llamada *<discriminación por indiferenciación>*, por lo que cualquier supuesta quiebra del principio de igualdad que se aduce por este motivo ha venido siendo rechazada” (Mata 2009: 202).

Sin embargo, estima que “[...] con independencia de que este criterio debería prevalecer en una forma casi absoluta, la realidad puede presentar algún caso cuya resolución exija introducir una cierta flexibilización de esta doctrina, permitiendo con ello evitar supuestos de igualdad injustificada –o indiferenciación ante la desigualdad– que pueden lesionar de forma incuestionable el mandato constitucional” (Mata 2009: 202).

Precisa que, con esta flexibilización de la doctrina, “[...] se da cabida a *<un examen abstracto de la constitucionalidad de la norma>* que exige el cumplimiento de la justicia en la actuación del legislador, lo que supondrá la corrección, por parte del Tribunal Constitucional de discriminaciones de esta naturaleza en aras al cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 9.2 de la Constitución [española]” (Mata 2009: 202-203).

A criterio de Mata, se trata de “[...] abrir la posibilidad de que el Tribunal Constitucional español ejerza un control de constitucionalidad sobre las infracciones del principio de igualdad no sólo cuando se cuestione la igualdad formal del artículo 14 [...], sino, dando un paso más allá, que pueda cuestionar cualquier vulneración del principio de igualdad que provenga de un tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales (2009: 203).

Indica que “En lo que se refiere al ámbito tributario, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de dilucidar determinados supuestos –no excesivos– en los que se ha planteado la existencia de discriminaciones por indiferenciación (Mata 2009: 203).

Comenta que, el Tribunal Constitucional español, a través de la Sentencia 164/1995, del 13/11/1995, se pronunció en el siguiente sentido (igual criterio obra en la STCE 198/1995, del 21/12/1995):

En cuanto a la supuesta discriminación del contribuyente que se retrasa poco en el pago frente a aquél cuyo retraso tiene mayor duración, debido al establecimiento de un mismo recargo para ambos del 10 por 100 de la deuda tributaria, hay que señalar que este efecto indiferenciador del art. 61.2 L.G.T., que ciertamente se produce durante un período dilatado de tiempo (hasta que la cuantía de los intereses de demora supere la cifra del 10 por 100 de la deuda tributaria) podrá ser puesto en tela de juicio con arreglo a otros principios constitucionales que más tarde examinaremos, pero carece de consistencia para fundamentar una vulneración del principio de igualdad reconocido en el art. 14. Como señalan el Fiscal y el Abogado del Estado, este Tribunal se ha pronunciado repetidamente en el sentido de que el principio constitucional de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación (SSTC 86/1985, 19/1988, 150/1991, entre otras). El art. 14 C.E. reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones, a que el legislador no introduzca entre los ciudadanos diferenciaciones carentes de fundamento razonable, pero no el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato (STC 52/1987) (Mata 2009: 203).

Sobre este punto, es conveniente señalar que “Lo que [...] se denuncia no es una indiferenciación normativa carente de justificación razonable sino, precisamente, el que el legislador no introduzca una diferenciación en función del factor temporal a la hora de configurar el recargo. Dicha realidad, [...] no puede considerarse para el Tribunal Constitucional atentatoria contra el principio de igualdad” (Mata 2009: 204).

Existen más autos del Tribunal Constitucional español en el mismo sentido.

Finalmente, es importante considerar que el Tribunal Constitucional español sigue la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sin embargo, no lo hace en lo que concierne a la discriminación por indiferenciación, tal como se detalla:

6. ¿Podría indicarse algún ejemplo de divergencia entre la doctrina del Tribunal Constitucional y la de los Tribunales europeos?

La doctrina del Tribunal Constitucional español sigue fielmente la del *Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, como regla general. Existe alguna discordancia menor, en materia de igualdad ante la ley, presunción de inocencia y de intimidad familiar.

Se indicó antes que el Tribunal Constitucional español ha construido el derecho a la igualdad (art. 14 CE) inspirándose en la doctrina del Tribunal de Estrasburgo (art. 14 CEDH y, ahora, Protocolo núm. 12, de 4 de noviembre de 2000). Sin embargo, no ha aceptado su criterio en un punto: como resume la STC 181/2000, de 29 de junio (FJ 11), “es doctrina reiterada y constante de este Tribunal que el derecho a la igualdad del art. 14 de la Constitución no consagra un derecho a la desigualdad de trato (STC 114/1995, de 6 de julio, FJ 4), ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ‘ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual’ (STC 16/1994, de 20 de enero, FJ 5), siendo ajena al ámbito de este precepto constitucional la llamada ‘discriminación por indiferenciación’ (STC 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5). En definitiva, ‘el principio de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación’ (STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 7)”. Lo que le llevó a rechazar de plano que la ley sobre el seguro de vehículos a motor, que había establecido un sistema de valoración de daños personales mediante baremo, pudiese vulnerar el derecho a la igualdad porque estableciese un tratamiento igual de supuestos diversos (Tribunal Constitucional 2017: 138-139).

3.2.6. Andrés Ollero

Ollero, analizando el tema de la igualdad en la aplicación de la ley y los precedentes judiciales, afirma que existen cuatro elementos básicos que tienen que analizarse al momento de establecer si una autoridad judicial ha vulnerado el principio constitucional de la igualdad en la aplicación de la ley. Su estudio se limita a los órganos del Poder Judicial español (2005: 26).

El primer elemento está dado por:

La exigencia que se trate de un mismo órgano judicial resulta llamativa desde la perspectiva estricta de la igualdad. No es menos desigualmente tratado un ciudadano respecto a otro porque sea el mismo o diverso órgano el responsable. [...] Son otras implicaciones las que entran en juego; relativas al deslinde de la dimensión –constitucional o de legalidad ordinaria– de unas comunes exigencias de igualdad. Es, por tanto, el problemático enlace entre

el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional el que gravita en este supuesto (Ollero 2005: 26).

El segundo elemento consiste en que:

Debía tratarse [...] de casos *sustancialmente iguales*. Tal circunstancia aparece como elemento previo a la viabilidad de una comparación entre los juicios que sobre ellos haya recaído. En teoría, sólo luego <después> de constatarse tal similitud comenzaría a juzgarse sobre el alcance constitucional del caso. La realidad, dada la inevitable circularidad del enjuiciamiento jurídico, es muy otra. El Tribunal Constitucional se ve obligado ya a juzgar si nos hallamos o no ante casos idénticos, por más que al hacerlo se esfuerce en respetar los juicios previamente recaídos en la vía judicial ordinaria (Ollero 2005: 26).

El tercer elemento es que:

El juicio habrá de establecerse, por lo demás, sobre un *término de comparación* aportado por el propio recurrente, ya que < sobre quién esgrima la desigualdad de la carga de aportar los precedentes de los que la resolución atacada se haya separado >.

[...]

La comparación se circunscribirá siempre a eventuales desigualdades surgidas en la aplicación de una norma y no en la apreciación de otros elementos jurídicamente relevantes (2005: 27-28).

El cuarto elemento consiste en “[...] la fundamentación del controvertido cambio de criterio por parte del órgano que aplica la norma [...] capaz de alejar toda sospecha de modificación arbitraria, en la medida que una fundamentación justificada alejará el fantasma de la vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley” (2005: 30).

3.2.5. Francisco Ruiz de Castilla

En el ámbito peruano, Ruiz de Castilla parte de la afirmación en el sentido que “Los aspectos constitucionales son muy importantes, porque tienen que ver con la reglas a la creación, el contenido básico y la razonable aplicación del tributo” (2017: 127).

Refiere que “Según el primer párrafo del artículo 43° de nuestra Constitución: <La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana>. El término <social> hace referencia a que en Perú existe un Estado social de Derecho en cuya virtud el Estado se encuentra al servicio de la sociedad; es decir, el Estado tiene que enfrentar y resolver los problemas sociales, sobre todo de los sectores con menores ingresos (Ruiz de Castilla 2017: 127).

Reflexiona en el sentido que “Este mayor protagonismo fiscal sea cada vez más importante. Así pues, el ingreso tributario se vuelve fundamental para que el Estado realmente pueda atender satisfactoriamente las necesidades y retos que plantea la sociedad” (Ruiz de Castilla 2017: 127).

Ahora bien, “El principio de igualdad está reconocido de modo expreso en el segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución. Según la Sentencia del Tribunal Constitucional peruano 5970-2006-PA/TC (del 12/11/2007), el principio de igualdad tiene que ver con la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir (2017: 138).

En este orden de ideas, Ruiz de Castilla enuncia la igualdad horizontal y la igualdad vertical como manifestaciones válidas del principio de igualdad en materia tributaria:

[...] el principio de igualdad acepta una clasificación que se refiere a la igualdad horizontal e igualdad vertical. Según la igualdad horizontal, todos los sujetos que poseen un determinado nivel de riqueza económica tienen que soportar el mismo nivel de carga tributaria. Por otra parte, la igualdad vertical señala que los sujetos que poseen mayor riqueza económica tienen que soportar mayor carga tributaria, mientras que los sujetos que poseen una menor riqueza económica deben soportar menos carga tributaria (2017: 138).

Propone el siguiente ejemplo para explicar la igualdad horizontal y la igualdad vertical:

Supongamos la existencia de un impuesto a la renta para las personas naturales, en cuya virtud los sujetos que poseen ingresos hasta S/. 100 000 anuales se ven expuestos a una alícuota 15%; mientras que, tratándose de sujetos que poseen ingresos que supera ese monto anual, se tiene que la alícuota es de 30%”.

En este caso, la igualdad horizontal significa que, si dos sujetos obtienen hasta S/. 80 000 anuales, entonces, para ambos casos, la carga tributaria habrá de ser 15%. Como se aprecia, dos sujetos que tienen un mismo nivel de riqueza económica tienen que soportar el mismo nivel de carga tributaria.

Por otra parte, tratándose de la igualdad vertical, se aprecia que, si un sujeto obtiene S/. 300 000 soles por concepto de ingresos anuales, entonces los primeros S/. 100 000.00 se encontrarán sometidos a una carga tributaria de 15%, mientras que los siguientes S/. 200 000.00 habrán de soportar una carga tributaria del 30%. En este caso, existe una graduación tributaria en función del nivel de riqueza económica del sujeto que tiene que cumplir con el deber de contribuir (Ruiz de Castilla 2017: 138-139).

3.2.6. César Gamba Valega

Gamba afirma que “[...] hoy en día, es posible afirmar que los principios tributarios – al encontrarse reconocidos expresamente en el texto constitucional o derivarse implícitamente del mismo, constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejercen una influencia directa en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su “aplicación” (Gamba 2009: 35).

Sostiene que “El principio de igualdad en materia tributaria constituye un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares. En ese sentido, [...] el principio de igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación” (Gamba 2009: 51).

Citando la STC N° 1279-2002-AA/TC, asevera que “[...] las exigencias constitucionales de la igualdad también están direccionadas al legislador (igualdad ante la ley) y a los entes aplicadores (igualdad en la aplicación de la ley), tales como la Administración Tributaria, así como los jueces y tribunales” (Gamba 2009: 51).

Luego, Gamba recrea la noción uniforme en la doctrina respecto a que es posible justificar tratamientos diferenciados debido a factores objetivos y razonables:

[...] si bien la igualdad en materia tributaria tiene por objeto dispensar un tratamiento tributario igualitario a los supuestos que pongan de manifiesto la misma capacidad económica, ello no impide al legislador que introduzca un tratamiento diferenciado siempre que cuente con una justificación objetiva y razonable, también de carácter constitucional. De no contar con esta justificación el referido tratamiento diferenciado será calificado como “discriminatorio”, y, por tanto, inconstitucional” (2009: 51-52).

Para robustecer su posición, Gamba cita la STC N° 0048-2004-PI/TC, del 01/04/2005, la que resulta relevante en la medida que traza la línea entre lo que es una diferenciación y una discriminación:

Sobre el particular, en la STC N° 0048-2004-PI/T el TC ha señalado que debe existir un adecuado “discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, **diferenciación** y **discriminación**. En principio, debe precisarse que la **diferenciación** está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará

frente a diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una **discriminación** y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable” (2009: 52).

Acto seguido, describe como el Tribunal Constitucional ha concluido que el artículo 2.4 de la Ley N° 27360 vulneró el derecho a la igualdad en materia tributaria:

[...] nuestro TC ha reconocido la vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria dispensado por el artículo 2°.4 de la Ley 27360, al establecer que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional tendrán determinados beneficios, no siendo aplicables tales beneficios a las avícolas que utilicen o consuman el producto importado. De acuerdo con la posición del Tribunal la diferencia de trato entre las avícolas (que utilizan insumos importados de las que no) no cuenta con un “elemento objetivo” que lo justifique, al considerar que *“se ha dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada”* (2009: 52).

Finalmente, Gamba resume su posición en los siguientes términos:

En conclusión, el principio de igualdad en materia tributaria:

- Exige que supuestos que manifiestan idéntica capacidad económica soporten la misma carga fiscal.
- Permite que se dispense un trato desigual (no discriminatorio) siempre que se encuentre fundado en motivos adecuados y proporcionados” (2009: 52).

Mi opinión es que los autores extranjeros (en este caso, argentinos y españoles) han desarrollado con mayor amplitud el principio de igualdad en materia tributaria que los autores nacionales. Sin embargo, es evidente que todos los expertos, en última instancia, se remiten (o recrean) el aforismo aristotélico sobre la esencia de la igualdad.

3.3. ¿Puede el Tribunal Constitucional peruano violar derechos fundamentales de los contribuyentes o de la Administración Tributaria?

La doctrina española que hemos revisado analiza la vulneración del principio de igualdad en la aplicación de ley en el supuesto que quienes lo vulneren sean los órganos administrativos y los órganos judiciales, panorama en el cual aparece el Tribunal Constitucional español como el gran corrector.

A mi criterio este razonamiento no es todo exacto o, por lo menos resulta incompleto, porque los tribunales constitucionales (en tanto están integrados por seres humanos) no son infalibles y existen casos, en los cuales, por ejemplo, el Tribunal Constitucional peruano, oscilando, ha variado de un extremo a otro su jurisprudencia en materia tributaria.

Además, debe considerarse que es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional peruano que no existen zonas exentas de control cuando se vulneran derechos fundamentales, doctrina que también debería aplicarse a las actuaciones y fallos que emite nuestro Supremo Intérprete de la Constitución.

Cierto es que las actuaciones indebidas por parte del Tribunal Constitucional peruano, a través de una acusación constitucional, pueden ventilarse ante el Congreso de la República e, igualmente, cierto es que los magistrados que actuaron incorrectamente pueden recibir sanciones e incluso pasar a ser juzgados penalmente. Pero la gran pregunta es: ¿Cómo reparar el daño causado por una sentencia del Tribunal Constitucional que, injustificadamente y sin elementos

objetivos, varía su decisión de un proceso a otro proceso, a pesar de la similitud de ambos casos?

En este escenario, considero oportuno relatar la secuencia de un proceso de habeas data iniciado por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT contra el Tribunal Constitucional, bajo la consideración que, al negarse –el Supremo Intérprete de la Constitución– por escrito a proporcionar el nombre del magistrado ponente de un caso tributario emblemático, vulneró el derecho de acceso a la información del órgano de defensa jurídica de la SUNAT.

El caso es tan claro que, de manera uniforme, las dos sentencias del Poder Judicial (de primera y de segunda instancia que han pasado a la autoridad de cosa juzgada) concluyeron que el Tribunal Constitucional vulneró el derecho a acceso a la información de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. El gran corrector del Poder Judicial, esta vez, fue corregido por, precisamente, por el Poder Judicial.

Acontece que el banco Scotiabank Perú S.A.A., alegando que el incremento de la deuda por los intereses generados durante el tiempo que excede el plazo legal que tienen la SUNAT y el Tribunal Fiscal, afectaba varios de sus derechos constitucionales, el día 15/11/2013, interpuso demanda de amparo contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto de deudas tributarias generadas por el ex Banco Wiese cuyo origen se encuentra en operaciones no reales vinculadas al Impuesto General

a las Venta y declaradas como tales y como cosa juzgada por la Corte Suprema de Justicia de la República (Expediente N° 11798-2017-0-1801-JR-CI-07).

Luego, de un largo trámite, mediante Resolución N° 27, de fecha 07/12/2015 (sentencia), el Undécimo Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi declaró fundada en parte la demanda, determinando el no pago de intereses moratorios únicamente en el extremo referido al período comprendido entre el 20/07/2000 y el 31/03/2007, improcedentes la segunda, tercera y cuarta pretensiones principales, infundada la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales e, improcedente la demanda en relación a los intereses moratorios por el período comprendido desde el día siguiente a la fecha en que se debió emitir la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 14935-5-2013.

La referida Resolución N° 27 (sentencia) fue apelada tanto por la SUNAT como por la entidad bancaria por lo que, una vez concedidos dichos recursos y elevados los autos, la Tercera Sala Civil de Lima, con el voto en mayoría de los magistrados Rivera Quispe, Bustamante Oyague y Torreblanca Nuñez, mediante Resolución N° 19 de fecha 21/09/2016, confirmó la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró improcedente la segunda, tercera y cuarta pretensiones principales, infundada la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales, improcedente la demanda en relación a los intereses moratorios por el período comprendido desde el día siguiente a la fecha en que se debió emitir la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 14935-5-2013, revocaron la sentencia en el extremo que declaró fundada en parte la demanda respecto de la primera pretensión

principal, que declara que la deuda tributaria no generó intereses moratorios desde el 20/7/2000 al 31/3/2007 y, reformándola, declararon infundada la demanda. Cabe precisar que el magistrado Zea Villar emitió voto en discordia opinando en el sentido que debió declararse nula la sentencia de primera instancia.

Contra la sentencia de vista, Scotiabank Perú S.A.A. interpuso recurso de agravio constitucional (Expediente N° 11798-2017-0-1801-JR-CI-07, razón por la cual los autos ingresaron al Tribunal Constitucional el 23/01/2017. Se convocó, con celeridad la vista de la causa, la que se llevó a cabo el 29/03/2017, quedando (hasta el día de hoy) el proceso pendiente la emisión de sentencia por parte del Tribunal Constitucional (Expediente N° 00222-2017-PA/TC). Esta información obra en las páginas web del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, respectivamente.

En la vista de la causa (29/03/2017) de este proceso de amparo intervino el magistrado José Luis Sardón de Taboada, a pesar que su hermano Francisco Sardón de Taboada era, en ese momento, Gerente General de Scotiabank Chile y, al parecer, también habría sido funcionario del ex – Banco Wiese Sudameris (Banco Wiese Sudameris 2005: 6).

El Tribunal Constitucional no declaró la nulidad de dicha actuación procesal, a pesar que luego el magistrado Sardón de Taboada se inhibió de conocer el proceso, aparentemente y era claro que su presencia en la vista de la causa podría haber afectado el derecho a un juez imparcial.

En el año 2017, era de público conocimiento que, por lo menos, existían dos notas periodísticas que daban cuenta de los Vladivideos 122A y 123A, en los cuales conversan Vladimiro Montesinos Torres y Eugenio Bertini Vinci, Gerente General del Banco Wiese (ahora Scotiabank S.A.A.). En uno de estos videos Montesinos le ofrece a Bertini “*aguantar*” o “*parar*” (demorar) la resolución de unos expedientes que se encontraban en trámite ante el Tribunal Fiscal para que la SUNAT no “enchufe” al ex Banco Wiese, es decir, no le cobre la deuda tributaria en términos jurídicos (Sullón 2011: 22) y (Grados 2016: 3-4).

Con estos antecedentes, es razonable pensar que la demora en resolver por parte de las autoridades administrativas favorecería a los contribuyentes y perjudicaría al Estado porque mientras más dura la demora más tiempo pasa sin que la SUNAT pueda cobrar las deudas tributarias. Con este material gráfico, quedaría fuera de juego el principal argumento que tienen los administrados para pedir la condonación de intereses por demora en resolver: que la demora en resolver los perjudica.

Es en estas circunstancias que el 09/06/2017, a través del semanario político Hildebrandt en sus Trece se hizo público parte de un supuesto proyecto de sentencia del Tribunal Constitucional, en el cual declaraba fundada en parte la demanda de Scotiabank, utilizando un nuevo criterio que, poco tiempo atrás, había establecido sobre la aplicación de los intereses moratorios en la STC N° 04082-2012-AA/TC, del 16/05/2016 (Zambrano 2017: 6-7).

Entonces, era evidente que el Tribunal Constitucional se estaría apartando de la jurisprudencia en sentido totalmente opuesto que, previamente y de manera

uniforme, había establecido en dos casos sustancialmente iguales (STCs N°s 3373-2012-PA/TC, del 31/10/2013 y 3184-2012-PA/TC, 29/01/2014) y de una sentencia unánime y vinculante que se había en un pleno respecto de la demora en resolver (STC N° 00295-2012-PHC/TC, del 14/05/2015)².

Al parecer, la mayoría de los magistrados del Tribunal Constitucional podrían tener diversos impedimentos para emitir pronunciamiento en el caso Scotiabank. Ramos Nuñez por haber adelantado, por redes, opinión sobre la constitucionalidad del cobro de intereses moratorios durante el lapso que tienen la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver. Espinosa- Saldaña Barrera y Ernesto Blume Fortini, aparentemente, por guardar relación de amistad con uno de los abogados que patrocina en el proceso de amparo al Scotiabank y, obviamente, Sardón de Taboada por los motivos previamente expuestos.

No obstante, salvo el caso de Sardón de Taboada cuya inhibición por decoro fue correctamente aceptada, el Tribunal Constitucional no apartó a ninguno de los tres magistrados antes mencionados del conocimiento del proceso constitucional de amparo; lo cual, a mi criterio, vulnera el derecho fundamental de las partes a ser juzgados por un Juez Imparcial.

² A través de las STCs N°s 3184-2012-PA/TC, del 29/01/2014, y 3373-2012-PA/TC, del , el Tribunal Constitucional había desestimados similares sobre inaplicación de intereses, bajo la consideración que el cobro de intereses no afecta derecho constitucional alguno, porque los intereses moratorios se generan única y exclusivamente un hecho propio del contribuyente (el incumplimiento del deber de contribuir) y no por la actuación de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal, quien únicamente ejerce sus funciones al determinar el incumplimiento o, resolver la controversia, razón por la cual el contribuyente tiene la responsabilidad de asumir las consecuencias de su incumplimiento. Además, la STC N° 295-2012-PHC/TC, del 14/05/2015, estableció, por unanimidad y con carácter de doctrina jurisprudencial vinculante, que el derecho al plazo razonable solo tiene un alcance procesal referido a que se emita pronunciamiento final en el plazo más breve posible (fundamentos 7 y 9 a 12).

Con fecha 13/06/2017, mediante Oficio N° 178-2017/SUNAT-1L0000, del 13/06/2017, la Procuraduría Pública de la SUNAT, al amparo de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información, solicitó al Tribunal Constitucional le brinde el nombre del magistrado ponente de la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-AA/TC, del 16/06/2016; ello ante las sospechas que el magistrado José Luis Sardón de Taboada pudiera haber sido el ponente del cambio de criterio operado con la la STC N° 04082-2012-AA/TC, del 16/05/2016, que podría implicar el perdón de intereses moratorios a los contribuyentes durante el lapso que excede el plazo que tienen para resolver la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Es importante anotar que en la página web del Tribunal Constitucional únicamente obra la resolución del 20/06/2017, mediante la cual resolvió declarar infundada la nulidad de la vista de la causa solicitada por la Procuraduría de SUNAT e, infundada la recusación formulada contra el magistrado Carlos Ramos Núñez.

Posteriormente, a través del Oficio 194-2017-DIGA/TC, del 22/06/2017, el Tribunal Constitucional comunicó que para atender la solicitud de la Procuraduría de SUNAT respecto de la identidad del vocal ponente de la STC 4082-2012-PA/TC, haría uso de la prórroga de 7 días que otorga la precitada ley porque la información estaba siendo procesada, a pesar que lo solicitado consistía en un dato simple.

En su momento, el Supremo Intérprete de la Constitución, mediante el Oficio N.° 205-2017-DIGA/TC de fecha 03 de julio de 2017, comunicó que la información solicitada por la Procuraduría Pública de la SUNAT no era objeto de acceso público, a pesar que ese tipo de información sí es brindada por otros organismos

jurisdiccionales, como por ejemplo la Corte Suprema de la República y las Salas Superiores del Poder Judicial³.

Ante dicha negativa por parte del Tribunal Constitucional a brindar información, con fecha 10/07/2017, la Procuraduría Pública de la SUNAT interpuso una demanda de habeas data contra el Presidente del Tribunal Fiscal por violación del derecho constitucional a acceder a la información consistente en el nombre del magistrado que fue ponente de la STC 4082-2012-PA/TC, originándose el Expediente N° 11798-2017-0-1801-JR-CI-07 que se tramitó ante el Séptimo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Luego del trámite de ley, el Séptimo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución Número Tres, del 11/05/2018 (sentencia), declaró fundada la demanda de Hábeas Data interpuesta por la SUNAT. Esta sentencia fue apelada por el Procurador Público del Tribunal Constitucional.

Encontrándose en trámite el proceso de habeas data ante Sala Superior, al inicio de la gestión del doctor Ernesto Blume Fortini como Presidente del Tribunal Constitucional, en enero del año 2019, a través de una nota de prensa del 11/01/2019, se informó que, por unanimidad de los seis magistrados presente en el Pleno del 10/01/2019, a partir del 01/02/2019, se daría conocer a las partes y a

³ Es importante anotar que el día 04/07/2017, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República emitió sentencia, en la Casación N° 9261-2016 LIMA, declarando infundado el recurso de casación por el banco Scotiabank. Con esta casación quedó claro que la devolución a la pretendía acceder de mas de 400 millones de soles por intereses el Scotiabank (a través del proceso de amparo en trámite ante el Tribunal Constitucional) estaba vinculada a operaciones no reales de compra y venta de oro que le permitieron al ex Banco Wiese generar un crédito fiscal inexistente con la finalidad de disminuir artificialmente el pago del Impuesto General a las Ventas a su cargo durante el año 1998.

quien pregunte los nombres de los magistrados ponentes de cada expediente que ingrese al citado Tribunal; cambiándose de esta manera la inconstitucional política de secretismo de la identidad de los magistrados ponentes. Además, estimo que este cambio de política el Tribunal Constitucional resulta relevante porque a través del mismo nuestro máximo de control constitucional se homologa con las políticas mínimas de transparencia que siguen órganos como el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial

A raíz de esto, el 28/02/2019, a través del Oficio N° 49-2019-SUNAT/1L0000, de la misma fecha, la SUNAT presentó una nueva solicitud de acceso a la información respecto del nombre del magistrado ponente de la STC 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca).

El doctor Ernesto Blume Fortini, Presidente del Tribunal Constitucional, a través del Oficio N° 014-2019-P/TC, del 08/03/2019, respondió que el magistrado ponente era José Luis Sardón de Taboada. De esta manera, se confirmó que el cambio de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional que era favorable al Estado en el tema de intereses generados durante el lapso que el excede el plazo que tienen la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolverlas impugnaciones de los contribuyentes, tuvo como ponente a dicho magistrado (STC 4082-2012-PA/TC).

Con esta STC 04082-2012-AA/TC se generó un nuevo precedente que abrió la trocha para una posible devolución al Scotiabank de más de 400 millones de soles por intereses vinculados a operaciones no reales de crédito fiscal que realizó el ex

Banco Wiese a fines del siglo pasado y, además, para la condonación de intereses por miles de millones de soles a otras grandes empresas.

Posteriormente, retornado al proceso de hábeas data incoado por la SUNAT, se tiene que la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución Número Trece del 21/06/2019 (sentencia), declaró improcedente el pedido de sustracción de la materia formulado por el Procurador Público del Tribunal Constitucional y confirmó la sentencia de primera instancia, pasando ambas sentencias a la autoridad de cosa juzgada.

Como se aprecia, algunas veces, el Tribunal Constitucional a través de sus actuaciones y resoluciones también vulnera derechos fundamentales de las partes.

3.4. Análisis de contenido de las jurisprudencias relevantes emitidas por el Tribunal Constitucional respecto del principio constitucional de igualdad en materia tributaria

A continuación se hace un recuento y el análisis de contenido de las sentencia del Tribunal Constitucional que se pronuncian sobre el principio de igualdad en materia tributaria.

3.4.1. STC 01023-1996-AA/TC, del 03/07/1997

A través de esta sentencia el Tribunal Constitucional afirmó que el establecimiento del Impuesto Mínimo a la Renta vulnera el principio tributario de igualdad jurídica

porque el medio empleado por el legislador ordinario (el establecimiento del impuesto mínimo a la renta) no guarda directa e inmediata proporción con el fin que se persigue obtener mediante un trato diferenciado, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales:

Que, asimismo, el establecimiento del impuesto, cuyo cobro ha sido cuestionado, vulnera el derecho de igualdad jurídica, ya que si en principio se pretende realizar un trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales, con miras a salvaguardar los derechos de propiedad e igualdad, esto es, el respeto de los derechos entre personas, como la accionante, que no se encuentran en relaciones de paridad con aquellas otras que sí se encuentran en capacidad de contribuir con el impuesto a la renta; sin embargo, el medio empleado por el legislador ordinario (el establecimiento del impuesto mínimo a la renta) no guarda directa e inmediata proporción con el fin que se persigue obtener, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, preservar la intangibilidad de la propiedad.

Como se aprecia, esta sentencia fue emitida por el Tribunal Constitucional en un proceso en el cual se pretendía que se declare inaplicable para el caso concreto del contribuyente Compañía Textil El Progreso el Impuesto Mínimo a la Renta, regulado por los artículos 109° y siguientes del Decreto Legislativo N° 774 – Ley del Impuesto a la Renta, impuesto que gravaba los activos netos que revela patrimonio, más no un elemento que revelara renta, utilidad o ganancia.

En este caso, el Tribunal Constitucional considera que el Impuesto Mínimo a la Renta vulnera el derecho a igualdad en materia tributaria porque asume que la empresa demandante no se encuentra en capacidad de pagar como si lo están otras empresas, situación que colisiona con el trato diferenciado de manera objetiva y razonable que se pretende instaurar entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales.

Luego, agrega que el Impuesto Mínimo a la Renta es un medio que no guarda directa e inmediata proporción con el fin que se persigue obtener que es preservar la intangibilidad de la propiedad, además de tratar desigual a los desiguales.

Opino que el análisis que hace el Tribunal Constitucional en el sentido que la empresa no se encuentra en capacidad de pagar el Impuesto Mínimo a la Renta como si lo están otras empresas es una afirmación que carece de un sustento fáctico, en la medida que no se advierte que exista o se haya revisado elemento probatorio que permita hacer tal afirmación al Tribunal Constitucional.

Tampoco, existe una explicación razonable y fundamentada por parte del Tribunal Constitucional peruano respecto de cuáles son las razones por las cuales el Impuesto Mínimo a la Renta vulnera el derecho a que tiene el contribuyente a que se traten desigual a los desiguales.

Finalmente, se tiene que el Tribunal Constitucional no repara (como lo hará más adelante) que el Impuesto Mínimo a la Renta resulta inconstitucional por vulnerar el principio constitucional tributario de la capacidad económica o capacidad contributiva, en la medida que constituye un gravamen que pretende gravar la renta, utilidad o ganancia pero, en realidad, grava los activos fijos que reflejan capacidad contributiva respecto del patrimonio, pero con relación a la renta, utilidad o ganancia.

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 1059-2006-AA/TC, del 03/07/1997 y 485-1996-AA/TC, del 14/07/1997

Cabe indicar que este criterio respecto de principio constitucional de igualdad apuntaló el razonamiento del Tribunal Constitucional para declarar fundada, fundada en parte y fundada, respectivamente, las tres demandas de amparo antes mencionadas.

Posteriormente, a través de la STC 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001, el Tribunal Constitucional expuso el mismo razonamiento que había señalado previamente respecto del principio constitucional tributario de igualdad en la STC 1023-1996-AA/TC, del 3/7/1997, en relación al Impuesto Mínimo a la Renta, por cuanto afirmó que:

3. Por otro lado, el impuesto cuyo cobro ha sido cuestionado vulnera el derecho de igualdad jurídica, por cuanto, si en principio se pretende realizar un trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales - con miras a salvaguardar los derechos de propiedad e igualdad- , como es el caso de la accionante, la cual no se encuentra en relación de paridad con aquellas otras que si se encuentran en capacidad de contribuir con el impuesto a la renta, el medio empleado -es decir, el establecimiento del cuestionado impuesto- no concuerda con el fin que se persigue, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, preservar la intangibilidad de la propiedad.

Al respecto debo señalar que, considero que el Impuesto Mínimo a la Renta no vulneraba el principio de igualdad en materia tributaria por las razones que se exponen en la parte inicial de este capítulo. No obstante ello, estimo señalar que el referido impuesto resulta inconstitucional por violar el principio de la capacidad contributiva porque, al estar definido como un impuesto “a la renta” debe gravar la utilidad o ganancia que genere un administrado, pero no grava estos elementos, sino que grava un elemento que es ajeno al impuesto a la renta: los activos netos, los cuales pueden ser gravados por un impuesto al patrimonio o impuesto de patrimonio

(como ocurrirá más tarde con el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos – IEAN).

En este orden de ideas, aunque no es del todo preciso y no hace referencia a principio de igualdad en materia tributaria, resulta válido el razonamiento que se consigna en diversas STCs para apuntar a la inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta: “b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición, una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado” (STCs 646-1996-AA/TC, 1023-1996-AA/TC) o “el impuesto debe tener como criterio de imposición la capacidad económica real del contribuyente” (STC 1147-1997-AA/TC, del 15/07/1998), etc.

Sin embargo, la precisión resulta mayor en el fundamento 2 de la 972-2000-AA/TC, del 18/10/2001:

2. El establecimiento del Impuesto Mínimo a la Renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del 1.5% del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada de] propio impuesto a La renta que dicho decreto establece, por cuanto no pretende gravar el beneficio, la ganancia o la renta obtenida como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino el capital o sus activos netos.

Lo óptimo hubiera sido que el Tribunal Constitucional, desde el principio, hubiese declarado la inaplicación para el caso concreto del Impuesto Mínimo a la Renta afirmando, con claridad, que tiene como elemento base del Impuesto Mínimo a la Renta a los activos netos que revelan capacidad económica o contributiva respecto de un Impuesto al Patrimonio o Impuesto de Patrimonio, pero que no pueden servir

de base para la Imposición de un Impuesto a la Renta (caso del Impuesto Mínimo a la Renta) porque, justamente, los activos netos no revelan ni utilidad o ganancia (elementos base legítimos para un Impuesto a la Renta), sino que revelan patrimonio.

Finalmente, cabe anotar que, al parecer por error, en la STC 972-2000-AA/TC se cita como precedente válido a la STC 616-1996-AA/TC cuando está no tiene relación alguna como el Impuesto Mínimo a la Renta, razón por la cual suponemos que la cita quiso aludir a la STC 646-1996-AA/TC que fue la primera sentencia que emitió el Tribunal Constitucional respecto de la constitucionalidad Impuesto Mínimo a la Renta.

Similar criterio al contenido en la STC 00972--2000-AA/TC se encuentra contenido en la STC 1193-2002-AA/TC, del 29/01/2003, 322-2002-AA/TC, 22/03/2004 y 2822-2003-AA/TC, del 24/03/2004.

3.4.2. STC 00780-1996-AA/TC, del 01/09/1997

En un caso del Impuesto de Promoción Municipal Adicional, mediante la sentencia 00780-1996-AA/TC, del 01/09/1997, el Tribunal Constitucional estableció, respecto del principio de igualdad, lo siguiente:

“[...] al establecerse el impuesto de promoción municipal adicional estableciéndose únicamente como deudores tributarios a las empresas "que tengan convenios de goce de beneficios tributarios" al amparo de la Ley N° 23407 y se encuentren exoneradas del impuesto selectivo al consumo, se está vulnerando el derecho de igualdad, ya que se está estableciendo un trato discriminatorio sin base objetiva y razonable.

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 779-1996-AA/TC, del 06/05/1998.

Cabe indicar que utilizando este razonamiento, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo.

Al parecer, resulta correcto el razonamiento que hace Tribunal Constitucional en el sentido que "... al establecerse el impuesto de promoción municipal adicional estableciéndose únicamente como deudores tributarios a las empresas "que tengan convenios de goce de beneficios tributarios" al amparo de la Ley N° 23407 y se encuentren exoneradas del impuesto selectivo al consumo, se está vulnerando el derecho de igualdad, ya que se está estableciendo un trato discriminatorio sin base objetiva y razonable"; en la medida que lo que se pretende realizar es un gravamen específico para un determinado sector de empresas para "compensar" la exoneración que tienen respecto del Impuesto Selectivo al Consumo. En todo caso, el Estado Peruano debió justificar adecuada y sólidamente el trato diferenciado que estableció el Decreto Legislativo N° 796 que creó el Impuesto de Promoción Municipal Adicional.

3.4.3. STC 01157-1998-AA/TC, del 5/11/1999

A través de la STC 01157-1998-AA/TC, del 5/11/1999, en un escenario en el cual mediante el Decreto Legislativo N° 821 se afectó con el Impuesto Selectivo al consumo a las empresas ubicadas en zonas de frontera y selva que no hubieran celebrado convenios de estabilidad tributaria con el Estado peruano, el Tribunal Constitucional estableció que:

6. Que, Industrias Grau S.A. fue constituida el trece de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, estableciéndose en Sullana, Piura a fin de acogerse a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 71° la Ley N.° 23407; toda vez que la Ley precitada no estableció como requisito para gozar de los mencionados beneficios la celebración de convenios de estabilidad tributaria. Cabe señalar que de acuerdo a lo explicado en el fundamento anterior a la fecha en que se estableció la empresa demandante se había suspendido la firma de convenios de estabilidad tributaria; es decir era un imposible jurídico para la empresa la firma de un convenio de estabilidad tributaria a fin de garantizar que se mantuvieran los beneficios tributarios otorgados en el artículo 71° de la Ley N.° 23407, hasta el treinta uno de diciembre del dos mil, como inicialmente se habla establecido”.

7. Que, el artículo 74° de la Constitución Política del Estado prescribe que el Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar entre otros principios el de igualdad tributaria. Este principio orienta a establecer que en iguales circunstancias de hecho no debe legislarse generando consecuencias de desigualdad en el trato impositivo. Si la finalidad de determinada ley tributaria, entre otras, es incentivar y fomentar el desarrollo económico de determinada zona o territorio reduciendo la carga tributaria a empresas que efectivamente inviertan sus capitales en zonas fronterizas; entonces, ante supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas también iguales.

Cabe indicar que utilizando este razonamiento, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo.

Al respecto, considero que el razonamiento del Tribunal Constitucional es incorrecto porque, en principio, confunde dos temas: uno es el acceso a los beneficios tributarios establecidos por ley y, el segundo la posibilidad de mantener la vigencia de la norma que otorga los beneficios tributarios luego que la misma se derogue (lo que solo es posible a través de un convenio de estabilidad tributaria).

El hecho que, a la fecha en que se instaló la empresa en Sullana, se hubiera suspendido la firma de convenios tributarios, razón por la cual era un imposible jurídico acceder a ellos, no puede tener como consecuencia jurídica que, más tarde, deba otorgarse los beneficios que implica un convenio tributario a una empresa que nunca suscribió uno de ellos.

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 1319-2001-AA/TC, del 09/09/2002.

3.4.4. STC 01311-2000-AA/TC, del 19/06/2001

En un caso en el cual se cuestionaba la constitucionalidad de Decreto Supremo N° 158-99-EF por establecer un mayor Impuesto Selectivo al Consumo para los cigarrillos extranjeros que para los nacionales, mediante la STC 01311-2000-AA/TC, del 19/06/2001, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que se vulnera el principio de igualdad ante la ley cuando se grava con una tasa mayor a los cigarrillos importados y con una tasa menor a los cigarrillos nacionales:

3. [...]

Que la naturaleza del Impuesto Selectivo al Consumo, sistema específico de monto fijo, supone que el Estado lo imponga en base a criterios razonables de proporcionalidad y razonabilidad, como serían la calidad, el precio, el volumen u otras características inherentes a los cigarrillos, pero no en base al único criterio de imponer el doble o cuádruple del monto a los que se comercialicen en más de 3 países, criterio éste que no corresponde a las características del producto; que no se entiende por qué quien comercializa en más de tres países debe ser obligado a pagar el doble o cuádruple del monto impositivo ya que el Estado protege la iniciativa privada y el desarrollo empresarial; que por otro lado, la "capacidad contributiva" no es el criterio técnico para establecer el monto fijo del Impuesto Selectivo al Consumo, que se traslada al consumidor; que, el artículo 60° de la Constitución establece que la actividad empresarial, pública o no pública, recibe el mismo tratamiento legal, lo que no ocurre en el caso de autos donde la demandante ha probado a fojas ciento sesenta y ocho del segundo cuaderno que en los hechos, todas las marcas de cigarrillos que se comercializan en más de tres países, son producidas o comercializadas por la demandante, mientras que - según los escritos presentados por British American Tobacco (South America) Ltd., Sucursal del Perú, y por Tabacalera Nacional S.A. en ocasión de la solicitud de apersonamiento de ésta- las empresas del grupo competidor no comercializan sus productos en más de tres países, ya que las marcas que anteriormente a la expedición del Decreto Supremo N° 158-99-EF comercializaba en más de tres países, han pasado a ser comercializadas actualmente por la demandante, como consta de las liquidaciones del impuesto que ésta ha presentado a fojas ciento setenta y tres del segundo cuaderno.

4.- Que el artículo 65° de la Constitución facilita y vigila la libre competencia, y combate toda práctica que la limite; que hay competencia imperfecta en el mercado, cuando el principio constitucional es la libertad de competencia y

simultáneamente, en la práctica, existe la concentración de grandes empresas que configuran situaciones de monopolio con alto nivel de competitividad entre ellas; que si bien la posición de dominio en el mercado no está prohibida -porque eso supondría impedir el éxito empresarial- ello es así siempre que dicha posición dominante sea adquirida de manera legítima y no en base a normas jurídicas que sin justificación razonable la privilegian, vulnerando el principio de igualdad ante la ley, por lo que no es aceptable que el Decreto Supremo N° 158-99-EF establezca una clasificación arbitraria, que otorga un trato preferencial a una categoría de cigarrillos, favoreciendo a algunos productores y/o comercializadores, respecto a los demás.

Al respecto, debo señalar que esta es una de las sentencias más conocidas y emblemáticas del Tribunal Constitucional, en la medida que es totalmente arbitrario que, sin mediar una causa objetiva, para efectos del Impuesto Selectivo al Consumo, se hubiese establecido una mayor tasa para los cigarrillos extranjeros (aun cuando la norma en cuestión no aluda directamente a los cigarrillos fabricados en el extranjero). La forma de gravar en forma diferenciada a los productos nacionales y extranjeros es a través de las medidas de naturaleza tributaria, siempre y cuando no se opongan a la Constitución de 1993 o a los diversos tratados que tiene firmados el Perú en materia aduanera.

3.4.5. STC 00009-2001-AI/TC, del 29/01/2002

A través de la sentencia 00009-2001-AA/TC, del 29/01/2002, el Tribunal Constitucional señaló que no se vulnera el principio de igualdad cuando el tratamiento que realiza una norma es uniforme para todos los integrantes de una actividad económica, por lo que otras actividades económicas no resultan un término de comparación válido para analizar si una norma viola el derecho a la igualdad y que las restricciones a la libertad de empresa no pueden ser las mismas para sectores incentivados por el Estado y para sectores que quiere desalentar:

Tampoco comparte el Tribunal el criterio según el cual el artículo 6° de la Ley N°. 27153 afecta el principio de igualdad. El tratamiento que ella realiza es uniforme para todos aquellos que se dediquen a la explotación de estas actividades económicas. Por otro lado, no considera el Tribunal que sea un término de comparación válido, en orden a alegar un eventual tratamiento arbitrario de la Ley N°. 27153, que se sostenga que en otros sectores de la economía no se impone condiciones y restricciones como las previstas en el artículo 6°. Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Considero que los juicios emitidos por el Tribunal Constitucional son adecuados y responden al aforismo según el cual la igualdad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a quienes son desiguales.

3.4.6. STC 00547-2001-AA/TC, de 11/07/2002

Citando una de sus sentencias previas, mediante la sentencia 00547-2001-AA/TC, de 11/07/2002, el Tribunal Constitucional afirmó que el Impuesto Mínimo a la Renta viola los derechos de igualdad, de propiedad y afecta el principio de no confiscatoriedad de los tributos: “1. Como este Tribunal Constitucional ha expuesto en la sentencia recaída, entre otras, en el Exp. N°. 680-1996-AA/TC, la imposición del impuesto mínimo a la renta viola los derechos de igualdad, de propiedad y afecta el principio de no confiscatoriedad de los tributos, a cuyos argumentos, por brevedad, se remite”.

Como se ha señalado previamente, a mi criterio, el Impuesto Mínimo a la Renta resulta inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad contributiva (porque pretende gravar los activos netos que reflejan capacidad contributiva respecto del patrimonio, más no respecto de la renta, utilidad o ganancia) y; porque comparto la

tesis del Supremo Intérprete de la Constitución que cualquier afectación a la renta, cuando el contribuyente no ha generado renta, ganancia o utilidad en el ejercicio, vulnera el principio de no confiscatoriedad de los tributos.

3.4.7. STC 01483-2001-AA/TC, de 09/09/2002

A través de la 01483-2001-AA/TC, de 09/09/2002, en un caso en el cual se discutía si un contribuyente se encontraba exonerado del Impuesto de Promoción Municipal (IPM) por el artículo 71° de la Ley N.° 23407, Ley General de Industrias, el Tribunal Constitucional estableció que el incremento de la tasa del Impuesto de Promoción Municipal al 18%, en aplicación del artículo 1° del Decreto Ley N.° 25980, a aquellas operaciones que se encuentren exoneradas del Impuesto General de las Ventas -en aplicación del artículo 71° de la Ley N.° 23407-, supone una transgresión al derecho a la igualdad jurídica:

3. En tal sentido, el Tribunal estima que las exoneraciones del pago de todo tributo o contribución, a excepción de los relativos a las contribuciones al Instituto Peruano de Seguridad Social, los derechos de importación y los tributos municipales, previstos por el artículo 71° de la Ley N.° 23407, Ley General de Industrias, y que se han establecido a favor del recurrente por haber iniciado sus operaciones en zonas de frontera o de selva, en puridad no pueden considerarse derechos constitucionales que éste puede titularizar, pues lo que en realidad se ha dispuesto a favor de aquellas empresas ubicadas en zonas de frontera y de selva a través del artículo 71° de la Ley N.° 23407, es un régimen tributario especial, que no puede analogarse a la naturaleza propia de los derechos constitucionales, sino que, al tener un *status* jurídico distinto, su violación o amenaza de violación ha de encontrar tutela a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional.

Dicha situación es sustancialmente distinta, cuando se analiza el incremento de la tasa del Impuesto de Promoción Municipal al 18%, en aplicación del artículo 1° del Decreto Ley N.° 25980, a aquellas operaciones que se encuentren exoneradas del Impuesto General de las Ventas -en aplicación del artículo 71° de la Ley N.° 23407-, dado que ello supone una transgresión al derecho a la igualdad jurídica consagrado en el inciso 2) del artículo 2° de la Constitución, pues tal dispositivo está dirigido únicamente a aquellas empresas, como la del recurrente, que se encuentran establecidas en zonas de frontera o de selva, no siendo de aplicación el incremento de la tasa para cualquier otra empresa que se encuentre realizando sus operaciones fuera de

las zonas indicadas; en tal sentido, se está vulnerando, además, el principio de uniformidad de las cargas tributarias.

5. Así, si lo que se pretendía era realizar un trato diferenciado entre personas jurídicas, en virtud de la localización de sus actividades productivas, por encontrarse sujetas a regímenes tributarios sustancialmente distintos, ello no ha ocurrido en autos, pues el medio empleado por el legislador ordinario -el incremento de la tasa del Impuesto de Promoción Municipal- no guarda directa e inmediata proporción con el fin que se persigue obtener, que es, en última instancia, tratar desigual a los desiguales.

Considero que este criterio establecido por el Tribunal Constitucional resulta razonable, en la medida que, en el fondo, se burla el espíritu que se tuvo a exonerar a determinados contribuyentes al trasladarles la carga que corresponde al impuesto del cual se encuentran exonerados (IGV) a través de otro impuesto (Impuesto de Promoción Municipal).

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 415-2002-AA/TC, 16/10/2002, 499-2002-AA/TC, del 16/10/2002, 571-2002-AA/TC, del 16/10/2002, 1899-2002-AA/TC, del 03/12/2002, 2459-2002-AA/TC, del 04/12/2002, 2662-2002-AA/TC, del 30/01/2003 y 325-2003-AA/TC, del 27/01/2004.

3.4.8. STC 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003

En un caso en el cual se discutía la constitucionalidad del derogado Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, a través de la sentencia 02727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, el Tribunal Constitucional vinculó el principio de no confiscatoriedad de los tributos con el principio de igualdad o lo que es lo mismo, en términos del Supremo Intérprete de la Constitución, con el principio de capacidad contributiva:

4. [...] Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual al a los iguales y desigual a los

desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Además, el Tribunal Constitucional afirmó que es relevante que, en aplicación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, al momento de crearse el tributo con su correspondiente tasa se respeten las exigencias mínimas provenientes de los principios de razonabilidad y proporcionalidad:

5. Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

La cita del Supremo Intérprete de la Constitución peruana es acertada y, además, permite nuevamente avizorar la profunda relación entre el principio de no confiscatoriedad de los tributos con los principios de igualdad y capacidad contributiva puesto que estos últimos también beben de los principios generales de razonabilidad y proporcionalidad.

3.4.9. STC 00033-2004-AI/TC, del 28/09/2004

Mediante la sentencia 00033-2004-AI/TC, del 29/08/2004, expedida en un proceso constitucional de amparo en el cual se discutía la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), regulado por la Ley 28194, el Supremo Intérprete de la Constitución recordó nuevamente lo que, previamente, a través de la STC 2727-2002-AA/TC, había expresado respecto de la vinculación de los principios

constitucionales de no confiscatoriedad de los tributos, igualdad en materia tributaria y capacidad contributiva:

6. Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: "[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes".

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina "concepto jurídico indeterminado", ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

3.4.10. STC 00676-2005-AA/TC, del 17/03/2005

A través de la sentencia 00676-2005-AA/TC, del 17/03/2005, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria es el principio constitucional tributario de igualdad en materia tributaria, aseveración que es correcta y no amerita mayor comentario:

4. Los límites al ejercicio de la potestad tributaria recogidos en el artículo 74º de la Constitución buscan garantizar que el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de impuestos, se haga respetando su capacidad contributiva, el principio de igualdad, la no confiscatoriedad, el principio de legalidad; y, en general, todos los derechos fundamentales de los contribuyentes [...].

Similar criterio se encuentra contenido, respecto de los límites de la potestad tributaria, en la 2689-2004-AA/TC, del 20/01/2006.

3.4.11. STC 04014-2005-AA/TC, del 20/05/2005

En el proceso constitucional de amparo 04014-2005-AA/TC, del 20/05/2005, la parte demandante alegaba que la inconstitucionalidad del derogado Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), creado mediante Ley 26969, bajo la consideración que no toma en cuenta la capacidad contributiva del empleador para gravarlo, sino la capacidad contributiva del trabajador, razón por la cual resulta confiscatorio, por contravenir el artículo 74 de la Constitución. La SUNAT respondió que tal afirmación no era cierta porque, en realidad, el IES gravaba la capacidad de los empleadores de pagar remuneraciones a sus trabajadores, pero no la capacidad de los trabajadores de percibir las.

Mediante la sentencia 04014-2005-AA/TC, del 20/05/2005, el Tribunal Constitucional que "... el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado" (fundamento 7).

Como se aprecia, una vez más y de manera pertinente, el Guardián de la Constitución postula a la relación la estrecha que existe entre los principios constitucionales tributarios de igualdad y capacidad contributiva, ello acaso porque el

principio de igualdad puede resumirse como tratar igual a los iguales y desigual y a los desiguales y; en el principio de capacidad contributiva (en el mismo sentido que el principio de igualdad) postula que cada administrado debe ser gravado de acuerdo a la riqueza que exteriorice, motivo por el cual, por ejemplo, existen tasas diferenciadas en algunos tributos, exoneraciones, etc.

3.4.12. STC 05375-2005-AA/TC, del 12/09/2005

A través de la sentencia 05375-2005-AA/TC, del 12/09/2005, frente al alegato que las normas que regulaban la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas afectaban el derecho de igualdad de la parte demandante, el Tribunal Constitucional señaló que las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son (ni pueden ser) las mismas en un sector que el Estado ha decidido desincentivar, tal cual es el caso de la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas:

7. Finalmente, respecto a la supuesta vulneración del derecho de igualdad invocado por el demandante, es necesario recordar lo señalado por este Colegiado en el fundamento 2 de la STC 009-2001-AI/TC:

Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquina tragamonedas.

Estimo que este juicio que establece el Tribunal Constitucional es correcto, en la medida que es obvio que el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas no constituye un sector económico que el Estado busque alentar o incentivar; sino

que, más bien, estamos frente a un sector que, legítimamente, el Estado busca desalentar.

3.4.13. STC 10138-2005-PC/TC, del 23/02/2006

Con ocasión de un proceso constitucional de cumplimiento en el cual se discutía si la SUNAT estaba acatando lo dispuesto por los artículos 28° y 29° de la Ley General de Comunidades Campesinas, Ley 24656, norma que establecía diversas inafectaciones, exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios a favor de tales Comunidades Campesinas, mediante la sentencia 10138-2005-PC/TC, del 23/02/2006, el Tribunal Constitucional estableció que en el supuesto que una norma que crea una exoneración o beneficio tributario no contemple un plazo de vigencia, deberá aplicarse el plazo supletorio de 3 años previsto por la Norma VII del Código Tributario.

Además, en este orden de ideas, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que resultaba necesario establecer límites a la duración de beneficios tributarios, con la finalidad de garantizar que el principio de igualdad en materia tributaria no termine desnaturalizándose y que, además, que el acto con el cual se otorga una exoneración o beneficio tributario, aparte de respetar los demás principios constitucionales tributarios, debe revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad porque, de no hacerlo, podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no a supuestos de discriminación contrarios a la Constitución Política del Estado de 1993:

12. Como puede apreciarse, no es posible que en la actualidad una exoneración o beneficio tributario pueda entenderse como que se otorga *ad infinitum*, pues en caso que la norma legal que lo disponga no establezca plazo de vigencia alguno, automáticamente deberá operar el plazo supletorio a que se refiere el Código Tributario. Ello es así porque si bien es cierto que generalmente los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales, normalmente, están obligadas a tributar; también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo, entonces, que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2), está proscrito (cfr. STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14).

Bajo ese argumento se sustenta, justamente, la necesidad de establecer límites a la duración de beneficios tributarios a fin de garantizar que el principio de igualdad en la tributación no termine desnaturalizándose.

13. Debe aclararse entonces que, cuando el artículo 29º de la Ley N.º 24656 señala que los beneficios y demás incentivos tributarios otorgados a favor de personas jurídicas de otros sectores, sea por su actividad, ubicación o cualquier causa o motivación, son extensibles a las comunidades campesinas, debe entenderse que están supeditados a la existencia de un plazo; pues, de lo contrario, la aplicación del beneficio deberá ser analizada en función de la norma cuyo beneficio ha sido extendido, y no en función del propio artículo 29º. En otras palabras, lo dispuesto por este artículo continúa vigente hasta que el legislador lo disponga, y más bien, cada vez que tenga que aplicarse un beneficio por extensión, deberá analizarse el plazo de vigencia dispuesto en la norma que lo concede.

Comparto los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional, en la medida que las leyes que establecen exoneraciones o beneficios tributarios también deben cumplir con los principios constitucionales tributarios y, además porque, específicamente, las leyes que otorgan exoneraciones o beneficios son una puerta abierta para se instale un trato igual a los que no son iguales o trato desigual a quienes son iguales.

Adicionalmente, considero que es correcto el juicio del Tribunal Constitucional en el sentido que, en el caso que la ley que concede la exoneración o beneficio tributario no contemple un plazo de vigencia, se aplique el plazo máximo de tres (3) años

contemplado en la Norma VII del Código Tributario. Hay que considerar que tan importante es para el Estado lo que se cobra como lo que se deja de cobrar por exoneraciones y beneficios tributarios.

3.4.14. STC 06089-2006-PA/TC, del 17/04/2007

A través de la sentencia 06089-2006-PA/TC, del 17/04/2007, el Tribunal Constitucional resolvió un proceso de amparo mediante el cual se impugnaba el régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas, siendo la vulneración al principio de igualdad uno de los cuestionamientos planteados por la parte accionante:

17. La ciudadanía en general debe tomar conciencia de que en un Estado donde verdaderamente se lucha por lograr estándares de Equidad, el Gasto Social no puede ser costado únicamente gracias a la tributación de unos pocos; de ahí la necesidad de adoptar medidas tendientes a contrarrestar semejante disparidad.

Será, entonces, la propia búsqueda de la Igualdad la que justifique la intervención en el valor Libertad del ciudadano a través del tributo, el cual, como se ha señalado en el fundamento supra, no dejará de lado su finalidad financiadora de cargas públicas y de retribución social de la riqueza.

Como se aprecia, el Supremo Intérprete de la Constitución, en criterio que es correcto, desde el estudio del Estado Social y Democrático de Derecho, afirmó que la búsqueda de la igualdad (que se obtiene, entre otros medios, a través de la tributación) justifica la intervención en el valor libertad (como ocurre con la imposición de tributos y otras obligaciones formales accesorias, incluso si no tuvieran un fin exclusivamente recaudatorio).

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 6626-2006-AA/TC, del 19/04/2007, en la que el Supremo Intérprete de la Constitución resolvió un caso sustancialmente análogo.

3.4.15. STC 04382-2007-AA/TC, del 12/11/2007

Mediante la STC 04382-2007-AA/TC, del 12/11/2007, el Tribunal Constitucional estableció que se vulnera el principio de igualdad cuando se diferencian las cargas impositivas, de acuerdo con el origen lícito o ilícito de los ingresos:

6. A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52° antes mencionado no es relevante el origen - lícito o ilícito- del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución no es función de la Administración Tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias.

Este criterio fue reiterado por el Tribunal Constitucional en similares términos en las STC 4985-2007-AA/TC, del 09/01/2008 y STC 5537-2007-PA/TC, del 12/12/2008, los cuales son casos sustancialmente análogos.

3.4.16. STC 05970-2006-PA/TC, del 12/11/2007

A través de la STC 05970-2006-PA/TC del 12/11/2007, en primer término, el Tribunal Constitucional analiza contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria:

13. Conforme a lo señalado supra, el dilema central de la presente controversia es determinar si se ha violado el derecho a la igualdad en materia tributaria del recurrente. A estos efectos, es preciso que este Colegiado establezca de manera previa el contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria, para luego analizarlo a la luz de las circunstancias de lo discutido en autos.

14. En términos generales, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Es importante considerar que la definición que hace nuestro Guardián de la Constitución del principio de igualdad guarda coherencia con el contenido que asignan, en líneas generales, a este principio la doctrina comparada y puede servir de base para la revisión que se pretende realizar con el presente trabajo.

Luego, el Supremo Interprete de la Constitución, en juicio acertado, afirma que no toda desigualdad configura necesariamente una discriminación porque el principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual, razonamiento que está en línea con pensamiento aristotélico sobre la igualdad.

14. [...]

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscriben todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se

vulnera el principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables [...].

Más adelante, el Tribunal Constitucional, igualmente en juicio que comparto, asevera que la búsqueda de una sociedad más equitativa se obtiene utilizando diversos mecanismos, dentro de los cuales la tributación juega un rol de primera importancia y que, además, sostiene que el principio de igualdad de las cargas fiscales debe entenderse en sentido jurídico y en sentido económico:

15. En el caso de la evaluación de la materia tributaria, este Colegiado considera imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa - ideal que no es ajeno el Estado peruano- se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin, distinción ni privilegios; siendo este, prima facie, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación. Así, en palabras de Uckmar, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) en sentido jurídico, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) en sentido económico, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar.

Asimismo, en criterio también acertado, el Supremo Intérprete de la Constitución establece que, en materia tributaria, el derecho a la igualdad importa una evaluación a dos niveles: desde la faz positiva (si el legislador incluyó en el supuesto de hecho para tributar a todos los sujetos o actividades que tenían la misma capacidad contributiva) y desde la faz negativa de la hipótesis de incidencia (si se excluyó de la tributación a sujetos o actividades idénticas a la gravadas):

16. Ahora bien, considerando que el artículo 74 de la Constitución otorga potestad tributaria, entre otras facultades, para crear y exonerar tributos, disponiendo que en tal ejercicio se deba observar, entre otros, el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales, debe afirmarse que, concretizado en la materia tributaria - integrante del Régimen Económico de la Constitución de 1993-, este principio derecho implica una evaluación a dos

niveles, tanto desde la faz positiva como la negativa de la hipótesis de incidencia. En el primer caso, a fin de verificar si el legislador o el llamado a ejercer la potestad tributaria incluyó dentro del supuesto de hecho llamado a tributar a sujetos con la misma capacidad contributiva; en el segundo caso, a fin de determinar si en la exclusión de tributación se dejó de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada.

Además, el Supremo Guardián de nuestra de la Constitución, desde la faz positiva de la hipótesis de incidencia tributaria, reiteró la estrecha relación que tiene el principio de igualdad con el principio de capacidad contributiva (en realidad ambos principios tributarios se ubican dentro de la idea aristotélica de igualdad):

17. Respecto a la evaluación en el primer supuesto, este Colegiado ha señalado anteriormente que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo [...].

Desde la faz negativa de la hipótesis de incidencia, el Tribunal Constitucional señaló cuales son los requisitos que se deben observar para, válidamente, se otorgue un beneficio tributario:

18. En esa línea, este Colegiado ha señalado lo siguiente: "(...) los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría evaluar supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, el cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito" [...].

Además, el Tribunal Constitucional, correctamente, indicó que se vulnera el principio de igualdad, en su manifestación, de igualdad en aplicación de la ley, cuando no existe un elemento objetivo que justifique el trato diferenciado.

26. Este Tribunal, considera que dicho trato desigual no está debidamente justificado, y ello porque se ha dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada. En efecto, no puede considerarse de manera alguna equitativo que por el simple hecho de verse obligada a utilizar en el proceso productivo el "maíz amarillo duro importado" ante la insuficiencia de la producción nacional, tal y como lo acreditan las cifras oficiales de la Asociación Peruana de Avicultura, la demandante se vea excluida de acogerse al régimen promocional del sector agrario, a pesar de que, como se ha hecho referencia ya en el fundamento 20, supra, forma parte del sector agrario.

27. Por tanto, no existiendo un elemento objetivo que justifique el trato diferenciado, la norma afecta el principio de igualdad y debe ser inaplicada al caso materia de análisis.

Similar criterio se encuentra contenido en las STCS 04178-2011-PA/TC, del 04/07/2012 y 00476-2014-PA/TC, del 30/01/2018.

3.4.17. STC 08674-2006-PA/TC, del 12/11/2007

Mediante la sentencia 08674-2006-PA/TC, del 12/11/2007, analizando el régimen tributario de las Universidades, el Tribunal Constitucional se pronunció estableciendo, entre otros criterios, que no toda exención tributaria vulnera el principio de igualdad, que la generalidad es una manifestación del principio de igualdad y que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario:

30. A criterio de este Colegiado, resulta pertinente señalar que el establecimiento de estas medidas tiene una justificación que desvirtúa el argumento de la afectación del principio constitucional tributario de igualdad, que tiene como una de sus manifestaciones al principio tributario de generalidad. Así, debe entenderse que el principio de generalidad no prohíbe el establecimiento de exenciones tributarias, sino el hecho de que estas impliquen auténticos privilegios, entendiéndose esto último como beneficios sin justificación constitucional. En este orden de ideas, siguiendo lo señalado por Alejandro Menéndez Moren, se debe admitir sólo algunas exenciones de carácter general, como es el caso de (i) las exenciones referidas al mínimo de subsistencia; (ii) las exenciones derivadas de la extensión únicamente

nacional del poder tributario (que se materializan en aquellas que procuran evitar la doble imposición); (iii) las exenciones de técnica tributaria (como por ejemplo, aquellas que tienen como finalidad evitar la doble imposición interna); y (iv) las exenciones con fines extrafiscales.

31. Consideramos pertinente incidir respecto a estas últimas, ya que son el género al que corresponde la inafectación estudiada en el caso de autos. En ese sentido, es preciso resaltar que las mismas "(...)" se establecen con el objeto de favorecer el logro de determinados objetivos de política económica y social. (...) En definitiva, la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada o ser constitucionalmente legítima, siempre que la misma sea un instrumento para la consecución de estos objetivos que gozan de respaldo constitucional. (...) En estos casos lo que en definitiva ocurre es que los entes públicos renuncian, mediante el establecimiento de las correspondientes exenciones, a parte de sus ingresos para cooperar así a la consecución de objetivos públicos prioritarios, supliendo con ello la inversión directa en el correspondiente gasto público.

32. En adición a ello, es preciso tomar en cuenta que las justificaciones para el establecimiento de beneficios tributarios no implican su ejercicio irrestricto, considerando que constituyen un gasto público (puesto que son ingresos que el fisco deja de percibir) y por ello debe tener ciertos límites. En ese sentido, este Tribunal, en la STC N.º 10138-2005-PC/TC, ha señalado la necesidad de límites para los beneficios tributarios, situación que puede extenderse al caso de inafectaciones por tener similares finalidades: "(...)" Si bien es cierto que generalmente los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales normalmente están obligadas a tributar; también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo, entonces, que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2), está proscrito (cfr. STC 042-2004-AI/TC fundamento 14) [...].

3.4.18. STC 04993-2013-PA/TC, del 13/01/2009

A través de la STC 04993-2013-PA/TC, del 13/01/2009, en primer término, el Tribunal Constitucional estableció que, en el caso del principio de igualdad, nos encontramos ante un derecho fundamental que no consiste en la facultad de exigir un trato igual a las demás personas, sino en ser tratado de igual manera a quienes se encuentran en una situación idéntica.

22. La igualdad como derecho fundamental está consagrada por el artículo 2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual "(...)" toda persona tiene

derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole". Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación.

Es claro que esta noción de igualdad que asume el Supremo Intérprete de la Constitución guarda relación con la concepción de igualdad que expuso, en su momento, Aristóteles.

Además, el Guardián de la Constitución reitera las dos facetas que presenta el derecho a la igualdad:

23. En perspectiva constitucional, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Luego, el Tribunal Constitucional afirmó que, además, de calificar como un derecho fundamental, la igualdad es un principio rector del Estado Social y Democrático de Derecho, así como de la actuación de los poderes públicos. Acto seguido, explica como no toda desigualdad importa una discriminación, en la medida que el principio de igualdad no proscribire toda diferencia de trato, sino solo aquellas que carezcan de una justificación objetiva y razonable:

24. Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribire todo tipo de diferencia de trato en el

ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación es del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.

En este escenario, el Supremo Intérprete de la Constitución analiza la diferenciación y la discriminación. Afirma que la diferenciación se encuentra permitida por la Constitución, en la medida que no todo trato desigual califica como discriminatorio en tanto se fundamente en causas objetivas y razonables. En cambio, cuando el trato desigual no es razonable ni proporcional nos encontramos frente a una discriminación que no es tolerada por la Constitución:

25. Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, diferenciación y discriminación. En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable.

Más adelante, el Guardián de la Constitución sostiene para poder establecer si nos encontramos frente a una diferenciación o una discriminación se debe recurrir al test de igualdad, siendo una de las reglas del referido test que quien aduzca ser sujeto de una discriminación proponer un término de comparación válido o término de referencia a partir del cual se pueda analizar si el tratamiento cuestionado no es objetivo ni razonable y, por ende, discriminatorio:

26. Para determinar si se está ante una discriminación o una diferenciación el Tribunal Constitucional suele recurrir al test de igualdad (Cfr. STC 0025, 0026-2005-PI/TC, STC 045-2004-AI/TC, por ejemplo). Una de las exigencias del test de igualdad es que, por regla, quien alega ser sujeto de un acto

discriminatorio debe proponer un término de comparación válido (*tertium comparationis*); es decir, un término de referencia a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta objetivo ni razonable. En el presente caso el demandante propone como término de comparación la resolución recaída en el expediente 3455-88, de 8 de mayo de 2001 (folio 125).

Adicionalmente, el Tribunal Constitucional sostiene que el término de comparación para realizar el test de igualdad no resulta válido cuando se trata de un supuesto resuelto por un Tribunal Administrativo que es distinto al caso en el cual se alega la vulneración del derecho a la igualdad:

27. A juicio de este Alto Tribunal el término de comparación propuesto por la recurrente no es un *tertium comparationis* válido, por cuanto que el supuesto resuelto por el Tribunal Fiscal es distinto al del presente caso. En efecto, en la resolución aludida en el fundamento anterior, el Tribunal Fiscal recurre a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, pero para determinar la validez de la notificación cuando ésta es recibida por una persona incapaz (menor de edad), lo cual no es el supuesto que se da en el presente caso, pues como ya se precisó, la notificación la recibió doña Paulina Paredes Huaroto, empleada de la demandante, identificada con DNI 0262908; es decir, por una persona capaz. En ese sentido, no siendo válido el término de comparación, el Tribunal desestima la alegación de la demandante sobre este respecto.

En esta misma sentencia, el Supremo Intérprete de la Constitución señala que no se debe confundir seguridad jurídica con la igualdad en la aplicación de la ley:

28. Para la recurrente se afecta su derecho a la seguridad jurídica cuando "la actuación del Tribunal Fiscal no ha sido uniforme ni coherente con fallos anteriores [...].

29. El Tribunal Constitucional ha reconocido que la seguridad jurídica es un principio jurídico inherente al Estado constitucional democrático (STC 0016-2002-AI/TC, FJ 2-4). Sin embargo, a criterio de este Colegiado no es éste el principio que se estaría afectando sino más bien el de la igualdad en la aplicación de la ley. Desde este principio-derecho es que se analizará el alegato de la demandante. Se ha señalado en el fundamento 26 de esta sentencia que el análisis de la afectación de la igualdad exige como regla que quien alega ser objeto de un trato discriminatorio debe aportar el término de comparación válido (*tertium comparationis*) a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado resulta objetivo ni razonable.

Asimismo, el Guardián de la Constitución asevera que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley obliga a que un mismo órgano jurisdiccional o administrativo al aplicar una misma ley no lo haga de manera diferenciada o fundamentándose en condiciones personales o sociales de los ciudadanos:

30. También ya señaló (RTC 1755-2006-AA/TC, FJ 3-5) que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley impone que un mismo órgano jurisdiccional [en este caso administrativo], al aplicar una misma ley no lo haga de manera diferenciada o basándose en condiciones personales o sociales de los justiciables [o administrados]. Se prohíbe así la expedición, por un mismo órgano [jurisdiccional o administrativo], de resoluciones que puedan considerarse arbitrarias, caprichosas y subjetivas. Es decir, que carezcan de razonabilidad que las legitime. Ningún particular puede ser discriminado por los órganos judiciales o administrativos.

Además, el Tribunal Constitucional sostiene que para que se produzca la violación del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, debe tratarse del mismo órgano jurisdiccional que haya expedido las resoluciones, es necesario que exista una identidad sustancial entre los supuestos de hecho que hayan sido resueltos de manera contradictoria por dicho órgano, sin que tenga que ser la acotada identidad plena:

31. Es jurisprudencia también de este Colegiado (STC 1279-2002-AA/TC, FJ 4) señalar que para la configuración de "una violación del derecho de igualdad en la aplicación de la ley, aparte de la necesidad de que se trate de un mismo órgano administrativo que los haya expedido, es preciso que exista una sustancial identidad entre los supuestos de hecho resueltos por el órgano administrativo en forma contradictoria. Tal identidad de los supuestos de hecho, desde luego, no tiene por qué ser plena. Basta que existan suficientes elementos comunes como para considerar que los supuestos de hecho enjuiciados son jurídicamente iguales y que, por tanto, debieron merecer una misma aplicación de la norma".

En cuanto al "tertium comparationis" que se proponga, el Supremo Intérprete de la Constitución anota que es necesario que exprese una línea constante de

comprensión y aplicación de la norma, de tal forma que el apartamiento de esta línea constante aparezca como un mero capricho y que, además, no exista una justificación idónea para el cambio de criterio interpretativo:

32. Además se requiere que el tertium comparationis que se ofrezca exprese una "línea constante" de comprensión y aplicación de la norma, de modo que el juicio de invalidez sobre el acto o resolución administrativa sea consecuencia de que, en el caso concreto, el apartamiento de la "línea constante" sea expresión de un mero capricho. Ese tertium comparationis, por cierto, puede comprender casos sustancialmente análogos resueltos con anterioridad al acto o resolución administrativa que se impugna. Y, finalmente, es preciso que no exista una fundamentación adecuada que justifique la variación del criterio interpretativo, pues es claro que el apartamiento de la "línea constante" de interpretación y aplicación de una norma a un supuesto fáctico sustancialmente igual puede legítimamente provenir de que judicialmente se haya declarado su invalidez, o de que se haya decidido apartarse del precedente administrativo por los órganos competentes (ordinal 2.8 del artículo V del Título Preliminar la Ley del Procedimiento Administrativo General).

3.4.19. STC 03116-2009-PA/TC, del 10/08/2009

A través de la STC 03116-2009-PA/TC, del 10/08/2009, el Guardián de la Constitución afirmó que el artículo 2° del Decreto Supremo N° 158-2007-EF, que modificó del 12% al 0% el arancel de aduanas aplicable a las sub-partidas nacionales 2523 10 00 00 cemento sin pulverizar y 2523 29 00 00 vulneraba el principio de igualdad en materia tributaria porque se ha beneficiado a la importación de cemento no es una actividad económica que no es discriminada o marginada ni un mercado que necesite medidas de protección especial :

26. De otra parte, debe precisarse que con el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 158-2007-EF, en lo que respecta a las sub-partidas nacionales 2523 10 00 00 cemento sin pulverizar (<clinker>) y 2523 29 00 00 los demás, se ha beneficiado la importación de cemento, lo cual no constituye una actividad económica discriminada o marginada ni un mercado que se halle en

circunstancias de debilidad manifiesta que exija medidas de protección especial, como la establecida en el artículo referido.

Por dicha razón, este Tribunal considera que la modificación del 12% a 0% de las tasas de los derechos arancelarios ad valorem CIF de las subpartidas nacionales referidas contraviene el derecho a la igualdad, porque se está generando un tratamiento desigual entre la inversión nacional y la inversión extranjera.

Con respecto a esta sentencia, cabe recordar que, en su momento, fue una de las más cuestionadas por su falta de fundamentación (o en todo, caso contradicción de su fundamentación).

Conceptualmente, este razonamiento del Tribunal Constitucional, al parecer, sería contrario a lo previsto en el artículo 63° de la Constitución Política del Estado de 1993, el cual dispone que “La inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones. La producción de bienes y servicios y el comercio exterior son libres. Si otro país o países adoptan medidas proteccionistas o discriminatorias que perjudiquen el interés nacional, el Estado puede, en defensa de éste, adoptar medidas análogas”.

En el caso de la STC 3116-2009-PA/TC, más bien el propio Tribunal Constitucional habría vulnerado el artículo 63° de la Carta Magna de 1993 porque declara inaplicable para Cementos Lima S.A. el artículo 2° del Decreto Supremo N° 158-2007-EF que, en rigor, cumple con el mandato previsto en dicho artículo al colocar en igualdad de condiciones al inversionista nacional y al inversionista extranjero.

No debe perderse de vista que si el Tribunal Constitucional consideraba que la medida contenida en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 158-2007-EF favorecía al inversionista extranjero sobre el nacional, debió sustentar dicha afirmación en el

análisis respecto a si el país de procedencia de los bienes importados tenían aranceles equiparables al 12% que establecía Perú; ello en consideración a que el tercer párrafo del artículo 63° de la Constitución Política de 1993 establece que “Si otro país o países adoptan medidas proteccionistas o discriminatorias que perjudiquen el interés nacional, el Estado puede, en defensa de éste, adoptar medidas análogas” (además, como se aprecia, el adoptar medidas proteccionistas por parte del Estado Peruano es una potestad, no una obligación).

Finalmente, la fundamentación del Tribunal Constitucional resultaría contradictoria porque, en el segundo párrafo fundamento 20 la misma STC 3116-200-PA/TC, afirma que “[...] los aranceles [...] en materia económica tiene una finalidad de promoción de la libre competencia [...]; pero, en sentido contrario, al eliminar la rebaja de aranceles contenida en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 158-2007-EF, en la práctica, elimina la competencia natural de Cementos Lima S.A.

3.4.20. STC 03769-2010, del 17/10/2011

Mediante la STC 03769-2010, del 17/10/2011, el Tribunal Constitucional se pronunció respecto de la Constitucionalidad del Régimen de Detracciones, afirmando que la igualdad constituía un principio-derecho de igualdad y analizando como este régimen no afectaba el mencionado principio-derecho (criterio que considero correcto):

34. En cuanto al Principio-Derecho de Igualdad, es necesario precisar que el derecho de igualdad ante la ley, reconocido en el inciso 2) del artículo 2° de la Constitución Política del Estado, no garantiza que siempre y en todos los casos el legislador se encuentre obligado a dispensar un tratamiento igualitario, con abstracción de cualquier elemento de diferenciación jurídica, pues en el principio rige la regla de "tratar igual a los iguales y desigual a los

desiguales". Es decir, esta cláusula asegura que no se introduzcan diferenciaciones de trato que no tengan base objetiva ni sean razonables, esto es, tratamientos arbitrarios y discriminatorios basados en la subjetividad, el capricho o al amparo de criterios artificiosos, como ocurre con cualquiera de las hipótesis de discriminación negativa.

35. Se impide que el legislador establezca, en supuestos semejantes, diferencias en el trato no fundadas en la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, o que las consecuencias jurídicas derivadas del tratamiento diferenciado no sean proporcionales a la finalidad perseguida, de manera que los resultados terminen siendo excesivamente gravosos o desmedidos.

36. En cuanto al presunto quebrantamiento del principio de igualdad, en el caso del sistema de detracciones, debe precisarse que la implementación de estas medidas se traduce en diferenciaciones no lesivas. Todo ello, además de la precisión relativa a la naturaleza de "mecanismo administrativo" de las detracciones.

37. Pues bien, la demandante argumenta que el sistema de detracciones no se ajustaría a la legislación tributaria peruana comprendida en la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobado por el Decreto Legislativo Nro. 771. Ante ello, debe indicarse que no estamos frente a un nuevo impuesto sino frente a un mecanismo extra fiscal de lucha contra la evasión de tributos. Debe recordarse también que en el caso del azúcar y el alcohol etílico, el SPOT es del 10%, importe que siempre será inferior al del IGV de 19%. Es decir, no puede ser lesivo un pago inferior al que finalmente se pagará.

38. El SPOT no promueve un trato desigual, pues está dando el mismo trato a los empresarios del mismo rubro, siendo la regla de "igual a los iguales", esto es, todos los participantes del sector azucarero y de alcohol etílico. Es decir, de autos no se aprecia que la medida lega adoptada por el Estado sacrifique principios o derechos fundamentales de la recurrente, adicionales a su interés relativo al pago del sistema de detracciones al IGV. La diferenciación se justifica precisamente en la existencia de altos índices de evasión en sectores críticos, tales como el azucarero.

Como se aprecia, a través de la STC 03769-2010, del 17/10/2011, el Supremo Intérprete de la Constitución reiteró alguno de los criterios expuestos en la STC 04993-2013-PA/TC, del 13/01/2009.

3.4.21. STC 02861-2010-PA/TC, del 09/11/2011

Mediante la STC 02861-2010-PA/TC, del 09/11/2011, con ocasión del cuestionamiento que hacía una empresa de transporte terrestre de pasajeros por no haber sido incluida en ninguna de las dos leyes que otorgan beneficios tributarios a

la empresas de transporte acuático y de transporte aéreo, el Tribunal Constitucional hizo referencia a varios de los conceptos que hemos revisado en el presente trabajo y los asumió como doctrina jurisprudencial.

Así, en primer término, el Supremo Intérprete de la Constitución revisó la noción del derecho a la igualdad como un derecho fundamental consagrado en la Constitución Política de 1993, recordando la noción aristotélica de igualdad:

El principio-derecho de igualdad

2. La igualdad, como derecho fundamental, está consagrada por el artículo 2.2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual: “(...) *toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole*”. Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, se trata de un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino de que sean tratadas de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación.

Luego, el Guardián de nuestra Constitución analizó las dos facetas de la igualdad: la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley, reiterando los conceptos que, previamente, ya había expuesto en otras resoluciones:

3. Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Más adelante, reiteró la afirmación (también previamente expuesta) respecto a que el derecho a la igualdad, aparte de constituir un derecho fundamental, también es un principio rector de organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la

actuación de los poderes públicos, así como la afirmación en el sentido que la aplicación de la igualdad no excluye el trato desigual bajo determinadas condiciones:

4. Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.

Adicionalmente, el Tribunal Constitucional recordó la diferencia conceptual entre diferenciación y discriminación:

5. Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, *diferenciación* y *discriminación*. En principio, debe precisarse que la *diferenciación* está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, se estará frente a una *discriminación* y, por tanto, ante una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable.

Acto seguido, el Supremo Intérprete de la Constitución abordó el tema de lo que, en doctrina, se conoce como las acciones o discriminaciones positivas, que no son otra cosa que los tratamientos diferenciados que resultan favorables para ciertos grupos sociales que, bajo determinadas condiciones, el Estado promueve:

6. Por otro lado, debe tenerse en consideración que el Estado en algunas oportunidades promueve el trato diferenciado de un determinado grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables. Esto es lo que en doctrina constitucional se conoce como “discriminación positiva o acción positiva –*affirmative action*–”. La finalidad de esta acción afirmativa no es otra que compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente; persigue, pues, que dichos grupos puedan

superar la inferioridad real en la que se encuentran con acciones concretas del Estado.

Asimismo, el Guardián de la Constitución aseveró que el test de igualdad es el mecanismo idóneo para establecer cuando estamos frente a una diferenciación o frente a una discriminación:

7. Ahora bien, a efectos de determinar si en un caso concreto se está frente a una quiebra del derecho-principio a la igualdad, la jurisprudencia y la doctrina constitucional han desarrollado mecanismos para determinar cuándo estamos frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables; o cuándo frente a un trato arbitrario, caprichoso e injustificado y, por tanto, discriminatorio. Precisamente, uno de esos instrumentos a los que habrá de recurrir nuevamente este Tribunal es al *test de igualdad*.

Una vez trazado el escenario jurídico precitado, el Tribunal Constitucional realizó el análisis del caso en concreto y ejecutó el test de igualdad, para finalmente, declarar infundada la demanda, bajo las siguientes consideraciones:

i) El término de comparación propuesto por la demandante (persona incluida en la exoneración) no es sustancialmente igual al de su persona (persona excluida de la exoneración), razón por la cual no es válido y nos encontramos frente a un caso de discriminación, en la medida que el transporte marítimo es básicamente de carga y el transporte terrestre es de pasajeros y, asimismo, el transporte aéreo es un transporte rápido y con pocas empresas que prestan el servicio, a diferencia del transporte terrestre que está extendido por todo el país, siendo la diferencia esencial entre ambos el tiempo que demora prestar el servicio.

17. En tal sentido, el problema que plantea el caso está en determinar si es discriminatorio que la recurrente deba pagar tributos por la importación de 35 vehículos en diciembre del año 2005 y en los años 2006, 2007 y 2008,

cuando, por el contrario, las empresas dedicadas al transporte aéreo están exoneradas de dicho pago desde mayo de 2005.

La exclusión de la exoneración tributaria con respecto a la importación de 2005

18. La exclusión de una persona es discriminatoria si no se sustenta en un motivo objetivo y razonable. Sin embargo, de modo previo a este análisis debe determinarse si el término de comparación –la persona o situación incluida por la Ley– es sustancialmente igual al de la persona excluida. Sólo si la persona excluida o situación excluida es sustancialmente igual al de la persona incluida –el término de comparación– puede procederse a examinar si el trato distinto se sustenta en un motivo objetivo y razonable.

19. Debe precisarse que este segundo nivel de análisis tiene lugar únicamente si, en el paso anterior, se ha concluido en que se trata de personas o situaciones sustancialmente iguales. Si el término de comparación no es correcto, es decir, si la persona excluida no es sustancialmente igual a la incluida, entonces, no existe una discriminación, sino sólo un trato constitucional diferenciado y, por tanto, no hay menester de plantearse el segundo nivel de análisis.

20. Ahora, una de las exigencias básicas del *test de igualdad* es que, por regla, quien alega ser sujeto de un acto discriminatorio debe proponer un término de comparación válido (*tertium comparationis*); es decir un término de referencia a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta objetivo ni razonable. La importancia del término de comparación radica en que alguien es discriminado en función de otro, pero no en referencia a sí mismo. En el presente caso el demandante propone como término de comparación el tratamiento jurídico que el legislador otorga, en relación con determinado beneficio tributario, al sector aeronáutico y marítimo.

21. En el caso analizado, no hay necesidad de llegar a este segundo nivel de análisis porque, como se verá, el término de comparación no es válido y, por tanto, no se está ante un trato discriminatorio, sino ante uno diferenciado. En el caso concreto, el término de comparación que la recurrente ha alegado está constituido por empresas dedicadas al transporte aéreo y marítimo. Consideramos que debe empezarse por excluir el transporte marítimo del término de comparación, por lo siguiente.

22. El transporte marítimo en nuestro país está fundamentalmente dedicado al transporte de carga, antes que al de pasajeros. En tal sentido, no podría establecerse válidamente una comparación entre el transporte marítimo con el transporte terrestre de pasajeros.

23. El transporte aéreo de pasajeros exige un mayor análisis. El único rasgo común en ambos casos es que se trata de transporte de pasajeros. Las diferencias, por el contrario, son sustanciales. Tal diferencia sustancial radica en el *distinto tipo de prestación* que brinda el transporte aéreo y el transporte terrestre. El transporte aéreo constituye un transporte rápido y, por ello, definitivamente ventajoso respecto al transporte terrestre. Existen muy pocas empresas de transporte aéreo, el valor del pasaje de éste es sustancialmente elevado y, por ello, está restringido a un número limitado de usuarios, con respecto al transporte terrestre. Cubre un número específico de rutas.

24. Por el contrario, el transporte terrestre no es necesariamente rápido y, por ello, es sustancialmente menos ventajoso, en términos de tiempo, respecto al transporte aéreo. Existen numerosas empresas de transporte terrestre, el valor del pasaje de éste es mucho más económico y muy variado en oferta de precios. Por ello, resulta accesible a la mayoría de usuarios, dadas las

condiciones económicas de nuestro país. Cubre prácticamente la totalidad de rutas a nivel nacional.

25. Las prestaciones de uno y otro tipo de transporte son muy distintas como para poder adjudicar un tratamiento análogo. La diferencia sustancial radica en el tiempo. Al ser tan distinta la prestación de uno y otro, no puede considerarse que ambos rubros reciban el mismo tratamiento. El que ambos sectores tengan como único elemento común el servicio de transporte de pasajeros no los convierte, en absoluto, en rubros parecidos o análogos, dado que las características de prestación de uno y otro son sustancialmente diferentes, con *propiedades o prestaciones específicas y distintas*.

26. No resulta sostenible, por ello, afirmar que la promoción del servicio aéreo vaya en detrimento del servicio terrestre, sencillamente porque se trata de dos servicios con formas de prestación sustancialmente distintas. Por el contrario, tal promoción puede ser discriminatoria si, dentro del propio rubro o tipo de servicio, tiene como destinatarios únicamente a un sector de empresas del transporte terrestre con exclusión de otras, o a un sector del transporte aéreo con exclusión de otro. Una exclusión discriminatoria sería, por ejemplo, la exclusión de la exoneración sólo a compañías aéreas establecidas antes de una fecha determinada.

27. En esta perspectiva el término de comparación propuesto por la demandante no es válido en atención a la sustancial diferencia que existe entre el transporte marítimo, aéreo y terrestre, expresada en cuestiones tales como: el medio de transporte, el tiempo de transporte, los costos para las empresas que brindan el servicio, el número de empresas que ofrecen el servicio, el costo de los mismos para los usuarios, los distintos niveles de riesgo para los usuarios, entre otros. En consecuencia, y siendo que la Constitución (artículo 103º) establece que “[p]ueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. (...)”, el Tribunal Constitucional estima que, en el presente caso el tratamiento dispensado por el legislador no se debe a la diferencia de las personas, sino a la muy diversa naturaleza de las actividades económicas que la demandante pretende, infundadamente, equiparar.

Considero que no es correcto el análisis que hace el Tribunal Constitucional en sentido que el término de comparación propuesto no es válido porque no existiría competencia entre los servicios de transporte aéreo y de transporte terrestre de pasajeros, en razón que promover al sector aéreo de pasajeros a través de diversos factores ha ocasionado, en nuestro país, que los pasajes se abaraten y cada vez existen más personas que dejan de viajar a través del servicio terrestre y recurren al servicio aéreo.

Es importante anotar que el razonamiento que hace el Tribunal para descartar la similitud entre el transporte aéreo y el transporte terrestre de pasajeros se fundamenta en consideraciones de tipo subjetivo, esto es, juicios de valor que no se apoyan en documentos técnicos que los respalden. Ello a pesar que, cuando lo estima pertinente, el Supremo Interprete de la Constitución, antes de resolver, solicita información técnica a las instituciones del Estado.

No obstante ello, el método de análisis propuesto por el Guardián de la Constitución resulta válido conceptualmente.

Similar pronunciamiento se encuentra en la STC 2097-2012-PA/TC, del 08/07/2015.

3.4.22. STC 00021-2011-PI/TC, del 18/09/2012

Mediante la sentencia 00021-2011-AI/TC, del 18/09/2012, el Tribunal Constitucional se pronunció respecto de la Ley N° 28634, que incorpora un párrafo al artículo 32° del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta referido al establecimiento de criterios para determinar el valor de mercado de los bienes y servicios comercializados, a efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, Impuesto General a la Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Los demandantes argumentaban que la norma objeto de análisis tenía el objetivo de beneficiar a la empresa Perú LGN S.R.L., con lo que se estaría contraviniendo el principio de generalidad de las leyes (artículo 103 de la Constitución) y el principio de igualdad (artículo 2.2 y 74 de la Constitución).

La Ley N° 28634, que fue objeto de control constitucional concentrado, introdujo dos criterios adicionales en el sentido que, a través de decreto supremo se determinaría el valor de mercado para las transferencias de bienes efectuadas en el país en virtud de contratos cuya vigencia sea mayor a 15 años y, que los bienes objeto de la transacción debían ser destinados a la exportación por el adquirente.

Para la determinación de los precios del mercado el decreto supremo tomaría en cuenta los precios con referencia a precios spot de mercado de como Henry Hub u otros del exterior distintos a países de baja o nula imposición publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente.

Aplicando el principio de generalidad, el Guardián de la Constitución arribó a la conclusión que la ley impugnada no calificaba como discriminatoria porque se encuentran elementos objetivos que justifican el trato que contiene.

En primer lugar, el Supremo Intérprete de la Constitución expuso nuevamente su doctrina respecto del derecho a la igualdad en la ley y a la igualdad en la aplicación de la ley, precisando que, para el caso bajo análisis, interesaba desarrollar la igualdad en la ley o en el contenido de la ley que implicaba que durante el desarrollo de la actividad legislativa se podía diferenciar pero no discriminar:

5. El principio-derecho de igualdad, distingue dos manifestaciones relevantes: la igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley (Expediente N.º 0004-2006-PI/TC, fundamentos jurídicos del 123). La igualdad en la ley, o en el contenido de la ley, que es el que ahora interesa desarrollar, constituye un límite para el Legislador, en tanto que la actividad legisferante está vedada de establecer discriminaciones entre iguales, estándosele permitido diferenciar en cuanto existan razones objetivas que sustenten tal distingo.

Para reforzar su dicho, el Guardián de nuestra Constitución vinculo el derecho a la igualdad en la ley con el artículo 103° de la Constitución Política del Perú, en la parte en la cual establece que pueden expedirse leyes especiales porque así lo requiere la naturaleza de las cosas, más no por razón de la diferencia de las personas. De esta forma, se destaca el mandato impersonal que tienen las normas jurídicas y su carácter general, para luego desarrollar el tema de las normas especiales que se deben justificar en la naturaleza de las cosas:

6. Tal como este Tribunal lo afirmó en la STC 0018-2003-AI/TC, el artículo 103° de la Constitución prescribe que pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas. Este principio general del derecho afirma implícitamente que las normas jurídicas protegen y obligan por igual a todos los habitantes de la República. Las normas se caracterizan por tener un mandato impersonal; ergo, no tienen en cuenta la singularidad de las personas obligadas a su cumplimiento. La ley debe contener pautas de carácter general que sean de interés común y resultantes de la convivencia social, cuyo cumplimiento sea obligatorio para todos, es decir, erga omnes. Dentro de ese contexto, sólo por excepción es viable la creación de una regla especial, la misma que no se ampara en el arbitrio caprichoso de quienes poseen el poder político, sino en la naturaleza o razón de los hechos, sucesos o acontecimientos que ameriten una regulación particular o no genérica. Es decir, una ley especial -de por sí regla excepcional en el ordenamiento jurídico nacional- se ampara en las específicas características, propiedades, exigencias o calidades de determinados asuntos no generales en el seno de la sociedad. Las leyes especiales hacen referencia específica a lo particular, singular o privativo de una materia. Su denominación se ampara en lo sui generis de su contenido y en su apartamiento de las reglas genéricas. En puridad, rigen por la necesidad de establecer regulaciones jurídicas esencialmente distintas a aquellas que contemplan las relaciones o situaciones indiferenciadas, comunes o genéricas.

Acto seguido, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que el vocablo “cosa” al que se alude en el artículo 103° de la Constitución tiene que entenderse no como un objeto físico, sino como todo elemento vinculado a la juricidad, esto es, a la materia del Derecho, tal cual es el caso de una relación jurídica, un instituto jurídico, una institución jurídica o un derecho, un valor o un bien de relevancia jurídica:

7. También se ha indicado (STC 0001-2003-AI/TC, fundamento 7) que el término "cosa" previsto en el primer párrafo del artículo 103° de la Constitución, no puede ser entendido en su sentido coloquial. La cosa no puede ser vista como un objeto físico, sino de como todo elemento vinculado a la juridicidad: inmanente pero real; objetivo pero intrínsecamente vinculado a las relaciones interpersonales. "Cosa" es, pues, la materia de Derecho y, por tanto, puede aludir a una relación jurídica, un instituto jurídico, a institución jurídica o simplemente un derecho, un principio, un valor o un bien con relevancia jurídica" [...].

A juicio del Tribunal Constitucional, en el escenario jurídico descrito precedentemente, el mandato del artículo 103° de la Constitución bajo análisis reclama la objetividad, la razonabilidad, la proporcionalidad y la racionalidad que deben servir de fundamento a las leyes especiales y, además, refiere cual es la materia que, en el caso concreto, se somete a control constitucional concentrado:

8. En ese contexto, cuando el artículo 103° de la Constitución estipula que "pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por la razón de la diferencia de las personas", no hace sino reclamar la objetividad, la razonabilidad, la proporcionalidad y la racionalidad que deben fundamentar toda ley especial. En este caso, la "cosa" regulada en la norma objeto de control en el presente caso, está dirigida a la determinación del valor de mercado de determinados productos que cumplan con las condiciones establecidas por la norma cuestionada.
[...]

Finalmente, analizando el caso concreto, el Guardián de nuestra Constitución señala que la norma impugnada no es discriminatoria porque no está diseñada para beneficiar a una sola empresa, ya que sus parámetros permiten que acceder a la misma a otros sujetos:

10. En lo que concierne a su contenido y finalidad la norma en cuestión está dirigida a dar un trato diferenciado a aquellos sujetos que cumplan con encontrarse en tal situación de hecho. Así, si bien los demandantes han insistido en que la norma está diseñada para beneficiar únicamente a Perú LNG, lo cierto es que la norma guarda parámetros en los que pueden subsumir otros sujetos. Y es que si bien en la norma se hace referencia a los precios spot de mercado como Henry Hub, dicha referencia es realizada a manera de ejemplo.

3.4.23. STC 01414-2013-PA/TC, del 08/07/2015

A través de la sentencia 01414-2013-PA/TC, del 08/07/2015, el Supremo Intérprete de la Constitución se pronunció consistentemente sobre si el Impuesto a las embarcaciones de recreo vulnera los principios de igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

En primer término, el Tribunal Constitucional, en un análisis tributario del pensamiento aristotélico, anotó que, en aplicación del principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad tributaria no importa que toda riqueza debe ser gravada en la misma forma o intensidad:

3.3.2 Con respecto al principio de igualdad tributaria, como tiene señalado este Tribunal, este no significa que toda riqueza deba ser gravada de la misma forma o intensidad, sino ello debe hacerse atendiendo al principio de capacidad contributiva. Efectivamente, el Tribunal Constitucional ha señalado en la STC Exp. N° 2727-2002-AA que, conforme al principio de capacidad contributiva, "el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes" (f. j. 4).

Luego, el Guardián de la Constitución recuerda la relación que existe entre el principio de igualdad tributaria y el principio de capacidad contributiva y que, como consecuencia de ello: a) que igual capacidad contributiva se generalice la obligación de pago y b) que la obligación de pago sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado. De esto, el Tribunal Constitucional concluye que deben tributar más quien tienen mayor capacidad contributiva, pero respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes y los demás principios tributarios:

3.3.4. En similar sentido, en la RTC Exp. N° 04014-2005-PA se ha referido a la capacidad contributiva como "la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentado en base a determinados hechos reveladores de riqueza. [E]l principio de igualdad tributaria (...) va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado" (f. j. 7). 3.3.4 Así considerado, la igualdad tributaria exige que tributen más quienes tienen más capacidad contributiva, siempre en un marco de respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes y a los demás principios constitucionales tributarios.

Como se puede apreciar, en esta sentencia, de nuevo y correctamente, el Tribunal Constitucional relaciona el principio de igualdad con el principio de capacidad contributiva con la finalidad de sentar doctrina jurisprudencial en el sentido que "...significa que toda riqueza deba ser gravada de la misma forma o intensidad ...", "... el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales...", "la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentado en base a determinados hechos reveladores de riqueza. [E]l principio de igualdad tributaria (...) va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado" y que "... la igualdad tributaria exige que tributen más quienes tienen más capacidad contributiva..."; aseveraciones que son ciertas.

3.4.24. Resolución Interlocutoria del Tribunal Constitucional 00824-2017-PA/TC, del 07/11/2019

A través de la resolución de improcedencia 00824-2017-PA/TC, del 07/11/2019, el Supremo Intérprete de la Constitución, en un caso referido a la vigencia de los

beneficios tributarios y al principio de igualdad y la discriminación, concluyó que, a pesar que se invocan los derechos a la igualdad y a la no discriminación y a la propiedad, no corresponde extender en el tiempo un beneficio tributario a un sector que no fue comprendido dentro de tal beneficio sino solo hasta una fecha determinada, a la vez que rechaza que el término de comparación propuesto por la parte actora sea válido:

5. Esta Sala del Tribunal Constitucional considera que el recurso de agravio constitucional no está referido a una cuestión de Derecho de especial trascendencia constitucional, pues lo que en puridad se pretende es que se apliquen a su empresa (del sector acuícola), hasta el año 2021, los beneficios tributarios constituidos a favor del sector agricultura. Sin embargo, lo alegado carece de contenido constitucional, porque los beneficios tributarios constituyen incentivos otorgados por el Estado con el fin de promover actividades económicas en determinados sectores del país, y solamente pueden ser establecidos a través de leyes o decretos legislativos, en caso de delegación de facultades expresa. Esta situación no se presenta en autos, ya que el artículo 3 de la Ley 29644 prorrogó la vigencia de tal beneficio para el sector acuícola únicamente hasta el 31 de diciembre de 2013”.

6. A mayor abundamiento, no es posible, con el sustento de una presunta violación de los derechos a la igualdad y a la no discriminación y a la propiedad, extender en el tiempo el beneficio tributario a un sector que no fue comprendido en tal beneficio sino solo hasta el año 2013. Dicho de otro modo, no existe un término de comparación válido, toda vez que dicha extensión a determinado(s) sector(es) obedece a las circunstancias concretas de cada uno de ellos y su poder de regulación recae en el Congreso de la República o, eventualmente, en el Ejecutivo, tal como se ha afirmado antes. Por tanto, no corresponde emitir pronunciamiento de fondo.

3.4.25. STC 00001-2019-AI/TC, del 07/04/2020

Mediante la sentencia 001-2019-AI/TC, del 07/04/2020, el Tribunal Constitucional se pronunció respecto de la constitucionalidad del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los casinos y tragamonedas

Es importante considerar que, en este caso de control concentrado, no se lograron los cinco (5) votos que hubieran permitido que se declare la inconstitucionalidad del impuesto en mención, razón por la cual se analizará el voto de los magistrados que

fueron de la opinión porque se declare infundada la demanda, en la medida que este sería el resultado final de este proceso de inconstitucionalidad.

El voto de los magistrados que declara infundada la demanda, en lo que concierne a la inconstitucionalidad de fondo, se pronunció respecto del principio de igualdad, reiterando conceptos previamente establecidos y, además, afirmando que el término de comparación propuesto por los demandantes no resultaba válido (dadas las particularidades del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas):

42. Continuando con el análisis, respecto al principio de igualdad tributaria, este Tribunal ha manifestado en reiteradas oportunidades, que no significa que toda riqueza deba ser gravada de la misma forma o intensidad, sino ello debe hacerse atendiendo a las circunstancias concretas (fundamento 45 de la STC 5410-2015-PA/TC). En el presente caso, la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1419 ha considerado la relación directa que hay entre los ingresos netos (monto recibido por apuestas menos premios obtenidos) y las externalidades negativas que resultan de este tipo de actividad económica. Además, a efectos de fijar los rangos de los ingresos netos de los operadores a partir del cual tributarán con el pago del monto fijo establecido, el Poder Ejecutivo se ha basado en algunos estudios previos de información obtenida de SUNAT, al señalar que “[e]stos rangos de ingreso neto mensual se han determinado considerando la frecuencia y distribución de máquinas tragamonedas y mesas de juego de casino, según la información que tiene registrada la SUNAT. En el caso de las máquinas tragamonedas el 82% tiene ingresos netos mensuales inferior a 1 UIT, 15% tiene ingresos de entre 2 UIT y 3 UIT y solo 3% presenta ingresos superiores a 3UIT (...) [s]e conoce que el 33% de las mesas de juego de casino tiene ingresos inferiores a 4UIT, 38% tiene ingresos entre 4UIT y 10 UIT y un 29% tiene ingresos superiores a 10 UIT5 ”, por consiguiente, resulta notorio que el ISC de los casinos y máquinas tragamonedas ha optado por gravar el consumo en relación y proporción con las manifestaciones de riqueza de los usuarios, materializadas en las apuestas (menos los premios obtenidos) que se reflejan los ingresos netos antedichos (volumen vendido/consumo).

43. Por otro lado, los recurrentes señalan que la ludopatía puede ser causada por todos los juegos de azar (incluyendo las apuestas en línea, no incorporadas por el citado decreto), por tanto, no resulta razonable se les exija un impuesto adicional al pagado por mandato de la Ley 27153, cuya finalidad es luchar contra las externalidades negativas de la actividad; lo cual evidencia un tratamiento desigual injustificado violando el principio de igualdad. Al respecto, como se ha sostenido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (...) quien alega ser sujeto de un acto discriminatorio debe proponer un término de comparación válido (*tertium comparationis*); es decir un término de referencia a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta objetivo ni razonable. La importancia del término de comparación radica en que alguien es discriminado en función de otro, pero

no en referencia a sí mismo (fundamento 20 de la STC 02861-2010-PA/TC); lo que entendemos que se propone como término de comparación es que la presunta omisión del legislador de no incluir a las apuestas en línea en los alcances del ISC introduce un tratamiento jurídico discriminatorio en relación con la carga impositiva fijada solo a un sector de la industria de los juegos de azar y apuestas.

44. Sobre este punto no habrá necesidad de llegar al segundo nivel de análisis del test de igualdad, pues el término de comparación no es válido, por cuanto como dijimos anteriormente el Poder Ejecutivo ha ejercido su competencia de ejercer función legislativa dentro del margen de libertad otorgado por la Constitución, es decir, no hay omisión alguna; además, resulta notorio que los juegos ofrecidos por los operadores de casinos y máquinas tragamonedas en las salas de juego, poseen características distintas tanto en su explotación como en su operación con relación a las apuestas en línea. En efecto en los últimos se requiere un mayor análisis para su regulación, que fácilmente habría superado el plazo otorgado por el Poder Legislativo para regular esta materia delegada, pues, no solo comprende aquella comunicación remota del consumidor usando internet a través de su computadora o teléfono celular, sino también a través de televisión, radio o cualquier otro dispositivo electrónico que posibilite esta conexión, ya que la tecnología cambia constantemente; o la diversidad de juegos que se pueden ofrecer con estructuras de apuestas distintas, así como evaluar la metodología impositiva a emplear por cuanto existen empresas que no domicilian en el país y brindan estos servicios de juegos remotos, entre otros aspectos”.

3.5. Análisis de contenido de las jurisprudencias oscilantes emitidas por el Tribunal Constitucional respecto del principio constitucional de igualdad en materia tributaria

Para analizar los casos relevantes en los cuales se han producido cambios de criterio por parte del Tribunal Constitucional y establecer si estos cambios vulneran o no el principio de igualdad en la aplicación de la ley, se toma como fecha válida para este análisis la que corresponde a la de emisión de la sentencia, en la medida que la misma permite apreciar más claramente la evolución de la doctrina jurídica del Supremo Intérprete de la Constitución peruana.

Además, se considera como válida la definición realizada por el propio Tribunal Constitucional, a través de la sentencia 5970-2006-AA/TC, del 12/11/2007, respecto del contenido de la igualdad en la aplicación de la ley (igualdad en la ley):

13. Conforme a lo señalado supra, el dilema central de la presente controversia es determinar si se ha violado el derecho a la igualdad en materia tributaria del recurrente. A estos efectos, es preciso que este Colegiado establezca de manera previa el contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria, para luego analizarlo a la luz de las circunstancias de lo discutido en autos.

14. En términos generales, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Similar criterio se encuentra en la STC 4993-2013-AA/TC, del 13/01/2009:

23. En perspectiva constitucional, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Además, se considera y asume que el Tribunal Constitucional, dada la importancia para nuestro Estado Social y Democrático de Derecho, es un mismo órgano a lo largo de su historia y que, la existencia de resoluciones de las dos Salas y de un Pleno no justifica, el modo alguno, las modificaciones arbitrarias del sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y sin ofrecer una fundamentación suficiente y razonable.

3.5.1. Caso 1: Valor probatorio de los documentos de parte o unilaterales

En este primer caso abordaremos la doctrina jurisprudencial oscilante del Tribunal Constitucional peruano respecto del valor probatorio de los documentos de parte o unilaterales, tal cual es el caso de las declaraciones juradas, balances, comunicaciones, etc., que realiza el propio contribuyente, los estados financieros que elabora y cuya revisión bursátil encarga a terceros, así como cualquier otro medio probatorio de similar naturaleza.

3.5.1.1. STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996

Mediante la STC 00646-1996-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano consideró que los documentos de parte presentados por la empresa Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara eran suficientes para acreditar que había tenido pérdida para efectos para del Impuesto a la Renta:

Que, conforme se desprende de los documentos obrantes de fojas veintidós a veinticuatro, la actora ha acreditado encontrarse no afecta al pago del impuesto a la renta por tener pérdidas en la actividad económica a la que se dedica, hecho éste que no sólo no ha sido desvirtuado ni controvertido por la accionada, sino que además lo ha reconocido, conforme se desprende del escrito de contestación a la demanda, de fojas cuarenta y tres”.

Como se aprecia, claramente, el Tribunal Constitucional afirma que los documentos de parte no son suficientes para acreditar una situación tributaria, en este caso, la pérdida respecto del Impuesto a la Renta.

Similar criterio al contenido en la STC 646-1996-AA/TC, se encuentra en la STC 680-1996-AA/TC, del 29/10/1996.

La STC 646-1999-AA/TC la firman los magistrados del Tribunal Constitucional Nugent, Acosta Sánchez, Aguirre Roca, Díaz Valverde, Rey Terry y García Marcelo.
La STC 680-1996-AA/TC.

La STC 680-1996-AA/TC firman los magistrados del Tribunal Constitucional Nugent, Acosta Sánchez, Díaz Valverde, Rey Terry, Revoredo Marsano y García Marcelo.

Con este criterio el Tribunal Constitucional reforzó su razonamiento para declarar fundada la demanda de amparo.

3.5.1.2. STC 00908-1996-AA/TC, del 30/6/1997

Sin embargo, más adelante, apartándose expresamente del criterio establecido respecto del valor probatorio de los documentos de parte en las STCs 00646-1997-AA/TC y 00680-1996-AA/TC, a través de la sentencia 00908-1996-AA/TC, emitida dentro de un proceso de amparo seguido por la empresa Compañía Importadora y Exportadora del Perú S.A., el Tribunal Constitucional afirmó que la declaración jurada (documento de parte) no era suficiente para acreditar un hecho alegado respecto del Impuesto a la Renta, motivo por el cual asumió que no existían en autos documentos que acrediten de manera cierta y actual la vulneración de los derechos constitucionales invocados por la demandante:

Que, del petitorio de la demanda, se desprende que la entidad accionante no pretende cuestionar la validez constitucional del artículo 118° del Decreto Ley N° 25751, que establece el Impuesto Mínimo a la Renta, sino los actos concretos de aplicación que en base a tal dispositivo legal la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria ha realizado contra la demandante, que consiste en el giro de la orden de pago número 021-1-06240, por el importe de noventa y seis mil trescientos ocho nuevos soles, más sus intereses. Que, siendo ello así, como ya este Colegiado ha tenido oportunidad de expresar en los obiter dictum de las causas 646-96-AA/TC y 680-96-AA/TC, jurisprudencia vinculante para los jueces y magistrados

integrantes del Poder Judicial, según se está a lo dispuesto por la primera disposición general de la Ley 26435°, Orgánica del Tribunal Constitucional: a) el plazo de caducidad al que se refiere el artículo 37° de la Ley 23506°, no puede computarse desde que el Decreto Ley 25751° entró en vigencia; y b) la no satisfacción del principio solve et repete previsto en el segundo párrafo del artículo 129° del Decreto Legislativo 773°, tampoco puede considerarse como omisión de agotamiento de la vía previa que el artículo 27° de la Ley 23506° exige; por lo que este Tribunal Constitucional se encuentra habilitado para pronunciarse sobre el fondo del asunto sub litis. Que, en ese sentido, y sin perjuicio de lo ya establecido en los obiter dictum de las sentencias ya referidas, en el caso de autos, aquéllas consideraciones no resultan aplicables, pues la entidad accionante no ha cumplido con acreditar de manera cierta e inequívoca que, para el ejercicio económico de mil novecientos noventa y tres, de la renta anual obtenida haya cumplido con pagar el Impuesto a la Renta en un orden del treinta por ciento como afirma, y que el monto ascendente a noventa y seis mil trescientos ocho nuevos soles, que representa la orden de pago N° 021-1-06240, signifique el pago en vía de regularización del Impuesto Mínimo a la Renta, y éste se exija en franco desconocimiento de lo ya abonado por ella por concepto del Impuesto a la Renta; no constituyendo documento suficiente la declaración jurada que se recauda con la demanda, obrante a fojas ocho, ya que se trata de un acto jurídico practicado por los representantes de la entidad accionante, y a partir del cual no es posible desprenderse la veracidad de los hechos alegados en la fundamentación fáctica que solventa la pretensión principal. Que, siendo ello así, la facultad de inaplicar una norma por ser incompatible con la Constitución, que, como competencia se reconoce a los jueces y magistrados del Poder Judicial, y a este mismo Colegiado en procesos constitucionales como el Amparo, no puede realizarse en forma abstracta, sino como resultado, prima facie, de la exigencia de su observancia en la dilucidación de una situación concreta de hechos controvertibles, que no es posible de realizar en el caso de autos, tras no existir en autos documentos que acrediten de manera cierta y actual la vulneración de los derechos constitucionales que la entidad actora considera haberse transgredido.

Esta sentencia 908-1996-AA/TC, del 30/6/1997, que importa un cambio de la línea jurisprudencial del TC establecida en la STCs 646-1996-AA/TC y 646-1996-AA/TC, la firman los magistrados del Tribunal Constitucional Acosta Sánchez, Nugent, Díaz Valverde y García Marcelo. Es decir, el Tribunal Constitucional que no contó (por hechos que son de público conocimiento) con la participación de los magistrados Aguirre Roca, Rey Terry y Revoredo Marsano.

Como se aprecia, los criterios respecto del valor probatorio en materia tributaria establecidos por el Tribunal Constitucional en las STCs 646-1997-AA/TC y 680-

1996-AA/TC (suficiencia) y en STC 908-1996-AA/TC (insuficiencia) son totalmente opuestos.

Con este cambio de criterio el Tribunal Constitucional reforzó su razonamiento para declarar improcedente la demanda de amparo.

Considero que en este caso no se puede sostener que el Tribunal Constitucional vulneró el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley porque el primer criterio es errado y el cambio de criterio operado resulta razonable y, puede entenderse que, incluso en abstracto y con carácter general, existen elementos objetivos y razonables para no otorgarle pleno valor probatorio a los documentos de parte más aún si están destinados a “probar” hechos o temas complejos como los que se abordan en las STCs antes mencionadas.

3.5.1.3. STC 01023-1996-AA/TC, del 3/7/1997

Posteriormente, a través de la STC 01023-1996-AA/TC, resolviendo un proceso de amparo seguido por la empresa Consorcio Textil del Pacífico S.A. y retornando al criterio establecido en las STCs 00646-1997-AA/TC y 00680-1996-AA/TC (que invoca), el Tribunal Constitucional señaló que los documentos de parte son medios probatorios suficientes que permiten acreditar una situación de pérdida para efectos del Impuesto a la Renta: “Que, conforme se desprende de los documentos obrantes de fojas trece a catorce, la entidad actora ha acreditado encontrarse no afecta a pago del impuesto a la renta por tener pérdidas en la actividad económica a la que

se dedica, hecho este que en ningún momento ha sido desvirtuado por la entidad accionada”.

Similar criterio al contenido en la STC 1023-1996-AA/TC se encuentra en las STCs 1059-2006-AA/TC, del 3/7/1997, STC 485-1996-AA/TC, del 14/7/1997

Resulta claro que mediante la STCs 1023-1996-AA/TC, 1059-2006-AA/TC y 485-1996-AA/TC el Tribunal Constitucional señaló nuevamente que los documentos de parte cuentan con suficiente mérito probatorio en materia tributaria.

Con este criterio el Tribunal Constitucional reforzó su razonamiento para declarar fundada, fundada en parte y fundada, respectivamente, las demandas de amparo antes mencionadas.

Este cambio de criterio del Tribunal Constitucional resulta irrazonable y no obedecer a elementos objetivos, en la medida que los documentos elaborados por el propio demandante no pueden formar criterio respecto de la veracidad de los hechos que en ellos se afirman, sobre todo si se considera la complejidad y diversos factores que se deben revisar para establecer un pérdida para efectos tributarios. Considero que, con este cambio de criterio, el Tribunal Constitucional vulneró el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.4. STC 00552-1997-AA/TC, del 14/05/1998

Sin embargo, en fecha posterior, a través de la STC 00552-1996-AA/TC, contradiciendo el criterio que previamente había expuesto en las STCs 646-1996-

AA/TC, 680-1996-AA/TC y 1023-1996-AA/TC, 1059-1996-AA/TC y 485-1996-AA/TC (suficiencia de valor probatorio) y asumiendo una posición semejante a la contenida en la STC 908-1996-AA/TC (insuficiencia de valor probatorio), el Tribunal Constitucional consideró que los documentos de parte presentados el contribuyente Consorcio Textil del Pacífico S.A. para acreditar una pérdida tributaria (estados financieros) no constituían medios probatorios suficientes, porque para acreditar una pérdida debe mediar una probanza real del estado financiero (lo que es claro no se puede lograr con un documento de parte elaborado a pedido del propio contribuyente).

Además, el Tribunal Constitucional agregó que aceptar estos documentos unilaterales presentados por la empresa demandante importaría desnaturalizar la esencia de la acción de amparo por ser una vía sumarísima que carece de etapa probatoria:

Que los documentos presentados por la empresa demandante no son suficientes para acreditar la pérdida en la que fundamenta su demanda. En efecto, acreditar los hechos en que se basa la demanda supone la probanza del real estado financiero de Consorcio Textil del Pacífico S.A., hecho que desnaturalizaría la esencia de la Acción de Amparo por ser esta una vía sumarísima que no tiene etapa probatoria.

Con este criterio el Tribunal Constitucional declaró improcedente la demanda de amparo.

Estimo que este cambio de criterio por parte del Tribunal Constitucional se sustenta en elementos razonables y objetivos, motivo por el cual no es posible sostener que vulnera el principio de igualdad en aplicación de la ley.

3.5.1.5. STC 01147-1997-AA/TC, del 15/07/1998

Nuevamente, apartándose del criterio jurisprudencial contenido en las STCs 00908-1996-AA/TC, 00552-97-AA/TC y 00184-1996-AA/TC (insuficiencia de valor probatorio de los documentos de parte) y, retornando al criterio expuesto en las STCs 646-1996-AA/TC, 680-1996-AA/TC, 1023-1996-AA/TC, 1059-1996-AA/TC y 485-1996-AA/TC (suficiencia de valor probatorio), el Tribunal Constitucional estableció que la empresa Textiles del Sur S.A., a través del documento de parte o unilateral denominado estados financieros auditados había acreditado su situación de pérdida: “4. Que, en ese sentido, la empresa demandante ha acreditado, de manera fehaciente, su situación de pérdida mediante la presentación de sus estados financieros auditados, de fojas 25 a 58. Este hecho no ha sido desvirtuado por la demandada”.

La única diferencia entre los estados financieros y los estados financieros auditados (ambos elaborados por el propio contribuyente) radica en que los últimos son revisados por una sociedad de auditoría que realiza un análisis financiero (no tributario) sobre los mismos.

Con este criterio el Tribunal Constitucional reforzó su razonamiento para declarar fundada la demanda de amparo.

Nuevamente, el Tribunal Constitucional vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley porque la auditoría que realizan los entes particulares a los estados financieros es de naturaleza bursátil o mercantil, no es una auditoría

tributaria para la cual no tienen competencia, razón por la cual los estados financieros no tienen un valor suficiente en materia tributaria. No es posible que se afirme hechos con incidencia en tributación, justamente, a partir de una auditoría bursátil que no tiene valor en materia tributaria.

Además, la afirmación del Supremo Intérprete de la Constitución (al referirse al estado de pérdida alegado por la demandante) en el sentido que “Este hecho no ha sido desvirtuado por la demandada”, ésta resulta contradictoria en la medida que en el proceso de amparo no existe etapa probatoria y porque, además, en el caso específico de la pérdida para efectos tributarios, estamos frente a un procedimiento hartamente complejo que debe dilucidarse en una estación más amplia como lo es el Procedimiento Contencioso Administrativo ante el Poder Judicial.

3.5.1.6. STC 00184-1996-AA/TC, del 9/9/1998

Posteriormente, regresando al criterio contenido en la STC 00646-1996-AA/TC y en su sentido muy parecido al expuesto en el STC 00552-1997-AA/TC, del 14/05/1998, el Tribunal Constitucional estimó que los documentos de parte presentados por la empresa demandante para acreditar la pérdida tributaria (en que fundamentaba su demanda) no constituían medios probatorios suficientes (estados financieros), en tanto que para acreditar una pérdida debe mediar una probanza real del estado financiero (documento de parte elaborado a pedido del propio contribuyente) y porque ello, además, significaría desnaturalizar la esencia de la acción de amparo que es una vía sumarísima que carece de etapa probatoria: “2. Que, los documentos presentados por la empresa demandante no son suficientes para acreditar la pérdida

en la que fundamenta su demanda. En efecto, acreditar el referido hecho supone la probanza del real estado financiero de Textil Perú Pacífico S.A. y ello implicaría desnaturalizar la esencia de la Acción de Amparo, por ser ésta una vía sumarísima que carece de etapa probatoria”.

Con este criterio el Tribunal Constitucional declaró infundada la demanda de amparo.

En atención a que la fundamentación que se ofrece aparece como razonable, suficiente y objetiva, considero que no es posible sostener que, con este cambio de criterio, el Tribunal Constitucional haya vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.7 STC 00526-1997-AA/TC, del 29/9/1998

Mediante la STC 00526-1997-AA/TC, del 29/9/1998, en un sentido muy parecido a la STC 01147-1997-AA/TC, del 15/07/1998 y retomando el criterio original contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, el Tribunal Constitucional aseveró que la empresa demandante había acreditado de manera fehaciente su situación de pérdida por los años 1993 y 1994 a través de la presentación de sus correspondientes estados financieros auditados: “4. En ese sentido, la empresa demandante ha acreditado, de manera fehaciente, su situación de pérdida en los años mil novecientos noventa y tres y mil novecientos noventa y cuatro mediante la presentación de los correspondientes estados financieros auditados”.

Con este criterio el Tribunal Constitucional reforzó su razonamiento para declarar fundada la demanda de amparo.

Con este nuevo cambio de criterio, Tribunal Constitucional vuelve a vulnerar una vez más el principio de igualdad en la aplicación de la ley. Nótese que la fundamentación es precaria, en la medida que se afirma que con los estados financieros auditados se ha acreditado fehacientemente la situación de pérdida, pero no se explica en forma razonable y objetiva porque los referidos estados financieros auditados forman convicción en el Supremo Intérprete de la Constitución. No hay una fundamentación adecuada ni suficiente en el razonamiento del Tribunal Constitucional.

3.5.1.8. STC 00515-1997-AA/TC, del 29/12/1998

Algunos meses después de la emisión de la STC 00526-1997-AA/TC, en un proceso constitucional de amparo en el cual se cuestionaba la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, el Tribunal Constitucional emitió la STC 00515-1997-AA/TC, en la que sin mencionar si el demandante había presentado o no medios probatorios de parte o unilaterales o de cualquier otra naturaleza, declaró infundada la demanda bajo la consideración que aquél no había acreditado de manera fehaciente la situación de pérdida tributaria en relación al Impuesto a la Renta: “Que, sin embargo, la empresa demandante no ha acreditado la situación de pérdida que invoca”.

Similar criterio al contenido en la STC 515-1997-AA/TC, se encuentra en las STCs 924-1997-AA/TC, del 29/12/1998, 1157-1997-AA/TC, del 29/12/1998, 1088-1998-

AA/TC, del 28/01/1999, 212-1998-AA/TC, del 03/03/1999, 731-1998, del 03/03/1999, 76-1997-AA/TC, del 5/5/1999, 760-1996-AA/TC, del 5/5/1999, 486-1997-AA/TC, del 6/5/1999, 524-1997-AA/TC, del 6/5/1999, 637-1996-AA/TC, del 6/5/1999 y 730-1996-AA/TC, del 3/6/1999, 392-1998-AA/TC, del 21/10/1999.

Este cambio de criterio por parte del Tribunal Constitucional, a pesar de ser telegráfico, es jurídicamente correcto. Acaso podría asumirse que contendría una motivación implícita dado los diversos antecedentes (contradictorios), que en ese momento, existían sobre la materia.

3.5.1.9. STC 00031-1999-AA/TC, del 05/11/1999

A través de esta sentencia el Tribunal Constitucional retornó al criterio primigenio contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, declarando fundada la demanda bajo la consideración que el contribuyente había acreditado de manera fehaciente su situación de pérdida: “4. Que, en ese sentido, la empresa demandante ha acreditado, de manera fehaciente, su situación de pérdida en los años mil novecientos noventa y tres y mil novecientos noventa y cuatro”.

Cabe señalar que al igual que ocurrió con la STC 00515-1997-AA/TC, del 29/12/1998, el Tribunal Constitucional no menciona si el demandante había presentado o no medios probatorios de parte o unilaterales o de cualquier otra naturaleza.

Similar criterio se encuentra contenido en las STC 00024-1998-AA/TC, del 19/11/1999.

Considero, en atención a las razones previamente expuestas, que este nuevo cambio de criterio por parte del Tribunal Constitucional vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.10. STC 00435-1999-AA/TC, del 29/03/2000

Más tarde, a través de la sentencia 00435-1999-AA/TC, del 29/03/1999, el Tribunal Constitucional afirmó que a través de una declaración jurada no se puede acreditar de manera fehaciente una situación de pérdida tributaria: “2. Que, sin embargo, la Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A. no ha acreditado de manera fehaciente, la situación de pérdida que invoca. Ello, en la medida que la demandante sólo se concretó a presentar una declaración jurada de la que no puede precisarse la situación económica de la empresa”.

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 9-1999-AA/TC, del 31/03/2000, 1217-1999-AA/TC, del 31/03/2000 (solo respecto de la no acreditación, no analiza el supuesto de la declaración).

Estimo que, por las razones previamente expuestas, este cambio de criterio por parte del Tribunal Constitucional es razonable y objetivo, en la medida que un elemento unilateral y de parte no puede formar convicción el juzgador en materia tributaria.

3.5.1.11. STC 01236-2000-AA/TC, del 19/04/2001

Más tarde, a través de la sentencia 01236-2000-AA/TC, del 19/04/2001, el Tribunal Constitucional afirmó que los documentos presentados por los contribuyentes en su conjunto, no acreditan el estado de pérdida y que, además, que en su balance general y en su estado de ganancias y pérdidas, la empresa no registra pérdida:

6. Los documentos presentados, de fojas cien a ciento veintidós, corresponden a la empresa Coats Cadena S.A., en su conjunto, sin que éstos acrediten el estado de pérdida de la empresa Interandina S.A. Asimismo, de fojas diez a doce y de fojas veintidós a veintitrés vuelta de la escritura pública señalada en el tercer fundamento, figuran el balance general y estado de ganancias y pérdidas, de fechas nueve de octubre y veintisiete de noviembre de mil novecientos noventa y siete, de la empresa Interandina S.A., en los que no se registra pérdida por parte de la mencionada empresa.

Esta sentencia del Tribunal Constitucional es jurídicamente correcta, en la medida que tiene la particularidad que incide en la insuficiencia probatoria de los documentos de parte y, además, en el hecho que, de los propios elementos probatorios aportados por el contribuyente (a diferencia de los casos precedentes), se colige que no registraba pérdida.

3.5.1.12. STC 01136-2001-AA/TC, del 10/06/2002

Luego, mediante la sentencia 01136-2001-AA/TC, del 10/06/2002, el Tribunal Constitucional retornó a su criterio primigenio según el cual una declaración jurada anual del Impuesto a la Renta es suficiente para acreditar que una empresa arrojó pérdidas en un ejercicio gravable determinado:

2. Del examen de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al año dos mil, cuyo contenido no ha sido impugnado por la SUNAT, se comprueba que la empresa demandante arrojó pérdidas en dicho ejercicio fiscal.

3. El Tribunal ha establecido en anterior jurisprudencia que, cuando la empresa ha tenido pérdida económica, el cobro del IMR resulta confiscatorio, dado que – al establecer el hecho imponible- el legislador está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital.

Por las razones previamente expuestas, considero que a través de esta sentencia el Tribunal Constitucional vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley, más aún, si en contra de toda la lógica del sistema tributario afirma que la SUNAT puede “impugnar” una declaración jurada; ignorando que con lo que cuenta la Administración Tributaria es con la facultad de revisar la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente en una declaración jurada siguiendo, en tiempo y forma, el procedimiento establecido por el Código Tributario.

Además, el Tribunal Constitucional, al parecer, ignora que debido a la enorme cantidad de contribuyentes (y como ocurre en otros países) las facultades de fiscalización previstas por el artículo 62° del Código Tributario para la Administración Tributaria se ejercen en forma discrecional. No existe pues la obligación de la SUNAT de “impugnar” las declaraciones juradas como impropia mente señala el Guardián de la Constitución.

3.5.1.13. STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002

Posteriormente, mediante la sentencia 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002, el Supremo Intérprete de la Constitución, señalando de manera acertada que la inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta radicaba en que no gravaba la ganancia, utilidad o beneficio (factores que revelan renta) sino el capital o los activos

netos (factores que no revelan renta, sino capital o activos), ingresa a pronunciarse sobre el fondo de la controversia y declara fundada la demanda que cuestiona la constitucionalidad de dicho impuesto, independientemente de si el contribuyente generó beneficios, ganancias o rentas o si tuvo pérdidas respecto del Impuesto a la Renta:

3. Por las razones expuestas, y en atención al último párrafo del artículo 74º de la Constitución Política del Estado, independientemente de si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, los actos de aplicación de los artículos del Decreto Legislativo N.º 774, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, que se traducen en las órdenes de pago cursadas a la demandante, no pueden surtir efectos por ser inconstitucionales.

Aparentemente, con esta sentencia el valor probatorio que podrían tener o no tener los documentos unilaterales o de parte para determinar la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta sería irrelevante para definir el fondo de la controversia por parte del Tribunal Constitucional.

En este punto, es conveniente destacar esta sentencia del Tribunal Constitucional porque, a través de ella, encuentra la razón conceptual por el cual el Impuesto Mínimo a la Renta vulnera los principios constitucionales tributarios, en la medida que descarta una cuestión accesoria en el caso concreto de este impuesto (si obtuvo ganancia o pérdida que estuvo presente en varios pronunciamientos previos) y se enfoca en el tema correcto: un impuesto que pretende o proclama gravar la renta, utilidad o ganancia, no puede gravar un elemento que no sea revelador de alguno de estos factores, tal cual es el caso de los activos netos que gravan el patrimonio que es un concepto distinto a la renta, utilidad o ganancia:

1. Conforme a la jurisprudencia reiterada de este Tribunal Constitucional, el establecimiento del Impuesto Mínimo a la Renta, previsto en los artículos 109° y siguientes del Decreto Legislativo N.º 774, por el cual se grava a la demandante con un tributo del orden del 2% (que, con posterioridad, fue modificado del orden del 1,5%, mediante la Segunda Disposición Final y Transitoria de la Ley N.º 26777) del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecta al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida como resultado del ejercicio de una determinada actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1º de dicha ley, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos.

Los impuestos que gravan la renta son impuestos de resultado que tienen que esperar que, luego de un determinado período la actividad empresarial, se produzca ganancia (supuesto en el cual se aplica el gravamen) o pérdida (supuesto en el cual no se aplica el gravamen). En cambio el impuesto patrimonial es un impuesto al stock (o a lo que se posee en un momento determinado). Por eso, las tasas de los impuestos a la renta pueden fluctuar, generalmente, entre un 30% o 50% de la utilidad o ganancia. Desde el otro extremo, generalmente, los impuestos al patrimonio tienen tasas bajas del 1% o 2%.

3.5.1.14. STC 01819-2002-AA/TC, del 06/12/2002

No obstante haber considerado a través de la STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002, que para realizar un juicio respecto de la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta resultaba irrelevante si obtuvo pérdida o utilidad en un ejercicio gravable determinado; retornando al criterio contenido en la STC 01136-2001-AA/TC, del 10/06/2002, a través de la sentencia 01819-2002-AA/TC, del 06/12/2002, el Tribunal Constitucional afirmó nuevamente y en forma contradictoria su criterio primigenio según el cual una declaración jurada anual del Impuesto a la

Renta es suficiente para acreditar que una empresa arrojó pérdidas en un ejercicio gravable determinado:

2.- La declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2000, presentada por la demandante, obrante en autos de fojas 32 a 39, muestra una situación de pérdida económica para la empresa, esto es, de ausencia de utilidades en lo que respecta al ejercicio en mención. Tal declaración jurada no ha sido cuestionada por la SUNAT al momento de emitir la orden de pago y la resolución del Tribunal Fiscal mencionadas, tal como consta del último párrafo de los considerandos de la resolución del Tribunal Fiscal N.º 563-4-2001 , de 4 de mayo de 2001 [...].

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 02771-2002-AA/TC, del 19/12/2003. Sin embargo, en este caso, los estados financieros se consideran para establecer que el contribuyente tiene utilidad y no pérdida, razón por la cual declaran infundada la demanda; apartándose de esta manera de la STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002, caso en el cual, independientemente de si el contribuyente generó beneficios, ganancias o rentas o si tuvo pérdidas respecto del Impuesto a la Renta, se declaró fundada la demanda bajo la consideración que un impuesto que pretende o proclama gravar la renta, utilidad o ganancia, no puede gravar un elemento que no sea revelador de alguno de estos factores, tal cual es el caso de los activos netos que gravan el patrimonio que es un concepto distinto a la renta, utilidad o ganancia.

En este punto, el Tribunal Constitucional vulnera nuevamente el principio de igualdad en la aplicación de la ley porque vuelve considerar válido un elemento que previamente reputó como irrelevante para el análisis del fondo de la controversia, con la cual en lugar de declarar fundada la demanda, pasa a declararla infundada.

Igual criterio, pero respecto de la acreditación de pérdidas a través de una declaración jurada se encuentra contenido en la STC 00322-2003-AA/TC, del 22/03/2004.

3.5.1.15. STC 02822-2003-AA/TC, del 24/04/2004

A través de la sentencia 02822-2003-AA/TC, del 24/0/2004, el Tribunal Constitucional retornó al criterio contenido en la STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002, al afirmar que, para realizar un juicio respecto de la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, resultaba irrelevante si obtuvo pérdida o utilidad en un ejercicio gravable determinado:

3. Por las razones expuestas, y en atención al último párrafo del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, independientemente de si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, la aplicación de los artículos del Decreto Legislativo N.° 774, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, que se traduce en la orden de pago cursada a la demandante, no puede surtir efectos, por ser inconstitucional.

Similar criterio se encuentra en las STCs 676-2005-AA/TC, del 17/03/2005, 2245-2005-PA/TC, del 23/06/2005, 4623-2005-AA/TC, del 04/08/2005, 7049-2005-AA/TC, del 21/11/2005, 8543-2006-PA/TC, del 31/10/2006.

Este cambio de criterio, por las razones expuestas precedentemente, no vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.16. STC 00670-2005-AA/TC, del 17/03/2005

A través de la sentencia 00670-2005-AA/TC, del 17/03/2005, en un caso referido a pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Tribunal Constitucional señaló categóricamente que los documentos de parte resultan insuficientes para acreditar hechos en materia tributaria:

12. Ahora bien, tal verificación no puede ser fácilmente realizada en un proceso como el amparo, más aún cuando los documentos de autos no generan real certeza en el juzgador. En efecto, a fojas 21 y 22, la empresa demandante anexa como medios probatorios para demostrar la confiscatoriedad, en su caso, un Balance General y un Estado de Ganancias y Pérdidas por el periodo 2001, respectivamente, elaborado por ella misma, bajo la responsabilidad de la contadora Ana Susana Bances Silva, quien firma y da valor al documento. Asimismo, a fojas 26 y siguientes, presenta una Declaración Jurada del Pago Anual del Impuesto a la Renta" por el ejercicio gravable de 2001.

13. En reiterada jurisprudencia [...], este Tribunal ha advertido que los documentos presentados por la parte actora en el proceso no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad. En primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, y, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio que adopta este Tribunal para desestimar, como elementos probatorios suficientes para demostrar la confiscatoriedad en este caso, los presentados por la empresa recurrente, siendo necesario un peritaje imparcial que evidentemente solo puede ser actuado en un proceso distinto al amparo".

Este criterio del Tribunal Constitucional es correcto y no vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.17. STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005

A través de la sentencia STC 02302-2003-AA/TC, de 13/04/2005, pero esta vez en un caso referido al Impuesto a la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, el contribuyente pretendió acreditar la confiscatoriedad por acumulación de tributos mediante un estado de ganancias y pérdidas comparativo elaborado por el mismo, ante lo cual el Tribunal Constitucional señaló que no

pueden admitirse como medios probatorios válidos las autoliquidaciones del propio contribuyente que le restan imparcialidad a lo declarado, tal cual ocurre también con las declaraciones juradas y que, además, el referido documento se limita a consignar cifras:

23. A nuestro juicio, el referido documento no puede ser admitido de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio bajo el cual, este Tribunal desestima como elementos probatorios válidos, las declaraciones juradas.

24. Adicionalmente y con mayor gravedad, el referido documento únicamente se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado, no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos.

Similar criterio se maneja en las STCs 02770-2003-AA/TC, de 13/06/2005, 02776-2004-AA/TC, del 13/06/2005 y 04227-2005-PA/TC, del 02/02/2006,

A través de la sentencia 02770-2004-AA/TC, del 13/06/2005, el Tribunal Constitucional afirmó que las declaraciones juradas, por sí mismas, no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial a una empresa, tampoco los estados de ganancias y pérdidas y los estados financieros:

6. En efecto, en opinión del Tribunal Constitucional, las declaraciones juradas, por sí mismas, no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial de la empresa e, incluso, los estados de ganancias y pérdidas anexados.

Tampoco pueden dar certeza de su contenido, puesto que se limitan a indicar cifras, sin que se acredite cómo se llega a esos montos (no incluyen notas), y tampoco están auditados.

Para que se acredite de manera fehaciente la vulneración de derechos en este tipo de controversias, y, tomando en cuenta que debido a la naturaleza del proceso, no es posible llevar a cabo un peritaje especial que demuestre la confiscatoriedad alegada en este caso; es necesario que los medios probatorios que se actúen no solo den certeza de las afectaciones

económicas declaradas por los demandantes, sino que demuestren su relación con la aplicación del impuesto cuestionado; de igual forma, que no dejen duda de la imparcialidad de quien elabora los estados financieros.

En el caso de la STC 02776-2004-AA/TC, del 13/06/2005, el Supremo intérprete de la Constitución estableció doctrina jurisprudencial vinculante en el sentido que las declaraciones juradas, por sí mismas, no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial de la empresa y que igual criterio rige para cualquier estado financiero:

6. En efecto, en opinión del Tribunal Constitucional, las declaraciones juradas por sí mismas no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial de la empresa. Incluso los estados de ganancias y pérdidas anexados o cualquier estado financiero en general, tampoco pueden dar certeza de su contenido, puesto que se limitan a indicar cifras, sin que se acredite cómo es que se llega a esos montos (no incluyen notas y fuentes para obtener tales resultados).

Para que se acredite de manera fehaciente la vulneración de derechos en este tipo de controversias, y tomando en cuenta que debido a la naturaleza del proceso no es posible llevar a cabo un peritaje especial que demuestre la confiscatoriedad alegada en este caso; es necesario que los medios probatorios que se actúen, no sólo den certeza de las afectaciones económicas declaradas por los demandantes, sino que demuestren su relación con la aplicación del impuesto cuestionado; de igual forma, que no dejen duda en cuanto a la imparcialidad de quien elabora los estados financieros.

En el caso de la STC 04227-2005-PA/TC, del 02/02/2006, el contribuyente para pretender demostrar la supuesta confiscatoriedad del Impuesto a la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas adjuntó informes escritos de estudios jurídicos y un informe de verificación contable, ante lo cual el Supremo Intérprete de la Constitución, restándole mérito probatorio a tales documentos, señaló lo siguiente:

28. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como pruebas fehacientes para demostrar la alegada confiscatoriedad de tributos y acreditar la situación económica de la empresa; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos

aquellos que representan auto liquidaciones del propio contribuyente o, como sucede en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión”.

29. Al respecto, cabe señalar que los informes elaborados por los estudios jurídicos anteriormente mencionados se basan en el análisis en abstracto de la nueva base imponible del impuesto materia de autos, en concordancia con el pronunciamiento de este Tribunal en dicha materia, sin sustentar sus opiniones en la realidad económica y financiera de la recurrente. Asimismo, y en cuanto al documento elaborado por la firma de contadores públicos citada, importa señalar que dicho documento se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación, sino que deben adjuntarse los documentos que acrediten la manera cómo se llega a dichos montos.

En el caso de la STC 09165-2005-PA/TC, del 13/02/2006, el administrado para pretender demostrar la supuesta confiscatoriedad del Impuesto a la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas adjuntó una copia simple del Informe de Situación Financiera y Efectos del Impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas elaborado por Macrosult S.A, copia simple de un estudio de impacto económico del sistema tributario aplicado a los juegos en el Perú respecto de las empresas demandantes elaborado por un ingeniero y copias simples de los estados financieros (balances generales y estados de ganancias y pérdidas del 2000 a 2002 de la empresa Proyecciones Recreativas S.A.) , ante lo cual el Supremo Intérprete de la Constitución, restándole mérito probatorio a tales documentos, estableció lo siguiente:

17. En, efecto, a fojas 47 a 69, y 114 a 149 de autos, el recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del Informe de Situación Financiera y Efectos del Impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas elaborado por MACROCONSULT S.A.; copia simple de un estudio de impacto económico del sistema tributario aplicado a los juegos en el Perú, respecto de las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., elaborado por el Ingeniero Ángel Villa Baca, y copias simples de los estados financieros (balances generales y estado de ganancias y pérdidas de los años 2000 al 2002) de la empresa Proyecciones Recreativas S.A.

18. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión .

19. Adicionalmente y con mayor gravedad, los referidos documentos únicamente se limitan a indicar cifras, pero no certifican la certeza de las mismas, ni demuestran en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos.

20. Consecuentemente, tal extremo de la demanda debe ser desestimado por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por el recurrente.

Los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional son correctos y no vulneran el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.18. STC 03769-2010, del 27/10/2011

Mediante la STC 03769-2010, del 27/10/2011, el Tribunal se pronunció respecto de la Constitucionalidad del régimen de detracciones, analizando los medios propuestos por la demandante respecto de la no confiscatoriedad de los tributos, luego de lo cual, ratificó su doctrina precedente en el sentido que los documentos financieros e informes no acreditan situación económica de una empresa:

Siendo que de todo lo actuado (estados financieros, informes profesionales independientes, etc.) no se puede llegar a la convicción de la existencia de una afectación real o desmedida al patrimonio de la empresa demandante, no se puede evidenciar tampoco una afectación al principio bajo análisis, debiendo desestimarse este extremo de la demanda. No debe perderse vista lo expresado en la STC 09165- 2005-PA/TC, "[...] a juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente para demostrar la confiscatoriedad de los tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos

que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión. 33. En igual sentido, la STC 1520-2004-AA/TC indica que "en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha precisado que no constituyen medios probatorios válidos, ni las declaraciones juradas ni los informes contables elaborados por la propia empresa.

Este criterio del Tribunal Constitucional también es correcto y no vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

3.5.1.19. STC 01284-2012-PA/TC, del 10/11/2015

A través de la sentencia 01284-2012-PA/TC, del 10/11/2015, el Tribunal Constitucional, se pronunció sobre el principio de no confiscatoriedad en relación a la Sistema de Percepciones, ratificando el criterio expuesto en sentencias previas y reparando que los medios probatorios (balances e informes de parte) no son idóneos para acreditar la vulneración del derecho que alega la parte demandante:

7. Como ya ha sido recordado, independientemente de la constitucionalidad o no del régimen de percepciones, este Tribunal ha dispuesto que todo contribuyente tiene habilitados los medios legales correspondientes para cuestionar los posibles efectos confiscatorios que, en cada caso concreto, pudieran generarse.

8. Ahora bien, en sede constitucional, estas alegaciones requieren que las pruebas aportadas por quienes demandan deban causar convicción al juzgador sobre los supuestos efectos confiscatorios. De este modo, por ejemplo, en la STC Exp. N.º 2302-2003-AA se ha señalado que: "En los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otro tipo de medios probatorios y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos" (resaltado agregado).

9. Al respecto, es claro que la judicatura constitucional debe tener mucho cuidado con respecto a la valoración de documentos probatorios, máxime tratándose de amparos de naturaleza tributaria. A estos efectos, algunos requisitos razonables e indispensables con respecto de los elementos probatorios son la imparcialidad en el contenido de la prueba, así como la demostración plena y fehaciente de la situación alegada.

En rigor, considero que el cambio de criterio por parte del Tribunal Constitucional, operado a través de las STCs 908-1996-AA/TC, 184-1996-AA/TC y otras resoluciones similares, respecto del valor probatorio de los documentos unilaterales o de parte presentados por los contribuyentes (y, específicamente, los estados financieros) se encuentra adecuadamente fundamentado porque acreditar una situación de pérdida tributaria requiere un tipo de proceso que cuente con una estación probatoria y, justamente, por ser una vía sumarísima, el proceso constitucional de amparo no cuenta con estación probatoria. Por esta razón, opino que este cambio de criterio no vulnera el principio constitucional de la igualdad en la aplicación de la ley en materia tributaria.

Sin embargo, como consecuencia de lo anterior, considero que cada vez que el Tribunal Constitucional ha cambiado de criterio para afirmar que los documentos de parte tienen valor para acreditar situaciones tributarias ha vulnerado el principio de igualdad en aplicación de la ley en perjuicio del Estado.

El razonamiento expuesto en las STCs 908-1996-AA/TC, 184-1996-AA/TC y similares para el precitado cambio de criterio guarda coherencia con lo dispuesto por el artículo 9° del Código Procesal Constitucional que establece que en los procesos constitucionales (dentro de estos, el amparo) no existe etapa probatoria:

Código Procesal Constitucional

Artículo 9.- Ausencia de etapa probatoria

En los procesos constitucionales no existe etapa probatoria. Sólo son procedentes los medios probatorios que no requieran actuación, lo que no impide la realización de las actuaciones probatorias que el Juez considere

indispensables, sin afectar la duración del proceso. En este último caso no se requerirá de actuación previa.

El constitucionalista Aníbal Quiroga parte de la idea que los procesos constitucionales han sido diseñados para reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho fundamental, lo que determina que el Juez constitucional deba tramitarlos con suma urgencia, motivo por el cual los procesos constitucionales deben ser accionados excepcionalmente y resueltos sumariamente (Quiroga 2009: 213).

Luego agrega que para la procedencia de la garantía constitucional tendrá que presentarse medios probatorios que sustenten la petición del demandante y que estos medios probatorios deben ser de actuación inmediata y, además, tener la calidad de indubitables, ya que, en el supuesto contrario, tendrá que declararse improcedente la demanda, o porque las afirmaciones expuestas por el demandante sean falsas, sino porque los hechos deben ser conocidos en la vía judicial ordinaria y no en un proceso constitucional (Quiroga 2009: 215).

Al respecto, se tiene que la declaración de una pérdida tributaria debe, necesariamente, evaluarse por una auditoría de naturaleza tributaria que, generalmente realiza la SUNAT, porque para establecer si un contribuyente en un ejercicio gravable ha tenido pérdida o ganancia deben revisarse todos los elementos del impuesto a la renta del ejercicio gravable y, eventualmente, algunos elementos provenientes de ejercicios gravables precedentes.

En este escenario, los medios probatorios de parte (declaraciones juradas, balances, estados financieros elaborados a pedido del contribuyente, etc.) aparecen, claramente, como elementos unilaterales incapaces de formar convicción en un juez constitucional y, la actuación de múltiples elementos probatorios para llegar a la determinación de una pérdida (declaraciones juradas, comprobantes de pago, registros contables, cruces de información con terceros, documentación comercial, revisión de determinaciones preexistentes, etc.) hacen imposible que en proceso constitucional de amparo puedan establecerse la veracidad o falsedad de una situación de pérdida alegada por un administrado.

Además, en este punto debe considerarse (como se ha señalado previamente) que, por ejemplo, según el artículo 61° del Código Tributario, la determinación (declaración) de la obligación tributaria realizada por el contribuyente está sujeta a fiscalización o verificación por la SUNAT y que, de acuerdo con el artículo 62° del Código Tributario, dicha facultad de fiscalización de la SUNAT se ejerce de forma discrecional.

Por ello, la vía del Proceso Contencioso Administrativo aparece como la vía idónea, con etapa probatoria en la cual se podría establecer si un administrado tuvo utilidad o pérdida para el Impuesto a la Renta o, en todo caso, discutir la utilidad o pérdida determinada por la SUNAT.

Adicionalmente, cabe mencionar que existen varios argumentos que permiten afirmar que, desde el punto del estrictamente jurídico, los documentos de parte o unilaterales no son suficientes para acreditar hechos con incidencia tributaria.

3.5.2. Caso 2: Agotamiento de la vía administrativa – IMR e IEAN (solve et repete)

Este segundo caso, nos permitirá apreciar el criterio oscilante del Tribunal Constitucional respecto de la constitucionalidad del requisito establecido en el Código Tributario peruano en el sentido que para reclamar de una orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la deuda tributaria reclamada.

3.5.2.1. STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996

Esta sentencia fue expedida por el Tribunal Constitucional en uno de los múltiples procesos constitucionales de amparo en los cuales los contribuyentes en la década de los 90's solicitaron la inaplicación para sus casos concreto del Impuesto Mínimo a la Renta por considerar que vulneraba diversos derechos constitucionales.

Mediante la sentencia 00646-1996-AA/TC, el Tribunal Constitucional afirma que se vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa, derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal porque la no satisfacción del principio solve et repete, en virtud del cual se condiciona el agotamiento de la vía previa al pago del íntegro de la deuda tributaria, no puede considerarse como omisión al agotamiento de dicha vía que exige el artículo 27° de la Ley 23506.

Es decir, Supremo Intérprete de la Constitución considera que para recurrir al proceso constitucional de amparo no es requisito satisfacer el principio del solve et repete para tener por agotada la vía administrativa previa:

Que, de otro lado, es de advertirse que la no satisfacción del principio solve et repete, previsto en el segundo párrafo del artículo 129° del decreto legislativo 773°, **en virtud del cual se condiciona el agotamiento de la vía previa al pago del íntegro de la deuda tributaria**; no puede considerarse como omisión del agotamiento de ésta que el artículo 27° de la ley 23506 exige, pues ello hubiere comportado que la finalidad que se persigue con el proceso de Amparo quede desvirtuada, ya que el presunto acto lesivo se habría consumado, pues el objeto de la interposición de este remedio constitucional, constituye, precisamente, el de evitar que se haga efectivo el cobro del impuesto previsto en la orden de pago referida.

Que, adicionalmente, la exigencia dispuesta por el referido artículo 129° del decreto legislativo 773 del pago del tributo que se considera lesivo, como condición al reclamo de éste, constituye una desproporcionada restricción del derecho a la **tutela jurisdiccional, en sede administrativa**, conforme lo reconoce el artículo 139°, inciso 3° de la Constitución, pues vulnera **el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal**, según se desprende de los artículos 8°, numeral 10, y 25° del Pacto de San José de Costa Rica; por lo que tras lo dispuesto por el artículo 28°, inciso 2°, de la ley 23506°, corresponde a este Intérprete Supremo de la Constitución pronunciarse sobre el fondo.

Similar criterio se encuentra en las STCs 00680-1996-AA/TC, del 29/10/1996, 01023-1996-AA/TC, del 03/07/1997, 01059-2006-AA/TC, del 03/07/1997 y 00485-1996-AA/TC, del 14/07/1997.

Cabe precisar que a través de este criterio, el Tribunal Constitucional pudo ingresar a revisar el fondo de la controversia y declarar fundadas todas las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.2. STC 00947-1997-AA/TC, del 17/03/1998

En virtud de la sentencia 00947-1997-AA/TC, del 17/03/1998, el Tribunal Constitucional peruano, apartándose del criterio contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996, afirmó que, al no encontrarse en ninguno de los supuestos de excepción para el agotamiento de la vía previa previstas por la Ley de Habeas Corpus y Amparo, la demandante se encontraba obligada a transitarla. Además, en esta sentencia se exponen las varias razones por las cuales el Tribunal Constitucional considera que la vía idónea para discutir la controversia es la que corresponde al proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial.

1. Que, los artículos 139° inciso 3) y 148° de la Carta Magna de 1993 es fuente constitucional que sustenta: a) La prescripción que ordena el respeto al procedimiento preestablecido en la ley vigente, como es en el presente caso, lo preceptuado en el Código Tributario; b) La obligatoriedad del agotamiento de la vía previa, antes de interponer Acción de Amparo, dispuesto por el artículo 27° de la Ley Especial N° 23506; salvo las excepciones indicadas en su artículo 28° y lo prescrito por el Régimen Legal de Defensa del Estado legislado por la Ley N° 17537 artículo 11°, que ratifica lo expuesto cuando regula que para demandar al Estado se debe cumplir los requisitos que la ley vigente precisa y debe agotarse previamente la vía administrativa, bajo responsabilidad, salvo excepción de ley.

2. Que, entre otros derechos, el procedimiento administrativo tributario vigente favorece la realización de tres derechos constitucionales: a) Permite al deudor y acreedor tributario, actuar y oponer pruebas, oportunidad limitada en la Acción de Amparo; b) Obtener oportuna y pronta decisión mediante el uso del instituto procesal del "silencio administrativo tributario"; situación no reconocida en el proceso jurisdiccional común ni especial; según el artículo 157° del Código Tributario, procede interponer demanda contenciosa administrativa contra la resolución del Tribunal Fiscal, ante la Sala respectiva de la Corte Suprema de Justicia de la República o según ley especial, formular Acción de Garantía ante la jurisdicción Procesal Constitucional; en cada caso, después del debate probatorio administrativo, los señores jueces tendrán mejores elementos de juicio de carácter técnico jurídico tributario para resolver con eficacia el conflicto de intereses; c) Por la investidura de jueces, la Sala jurisdiccional citada, puede ejercer el "Control Difuso" de las leyes tributarias que afecten la Constitución disponiendo la inaplicabilidad de las mismas;

3. Que, el derecho procesal tributario de conformidad con los artículos 119° y 136° del Código Tributario promulgado por Decreto Legislativo N° 816 su fecha veinte de abril de mil novecientos noventa y seis, regula que sin previo pago del impuesto, se garantiza la inafectación del patrimonio del deudor suspendiendo la cobranza coactiva, si dentro del plazo de ley el deudor tributario interpone reclamación contra la Orden de Pago; que, esta regla en forma expresa, adicionalmente, regula que la suspensión coactiva deberá

mantenerse hasta que la deuda sea exigible, si tratándose de Órdenes de Pago se argumente circunstancias que evidencien que la cobranza podrá ser improcedente, verbigracia, entre otras, como el que sostiene el demandante la falta de utilidades, debiendo interponerse, en tal caso, la reclamación dentro del plazo de veinte días hábiles de notificado la Orden de Pago, agrega la ley, bajo responsabilidad, el Órgano Tributario deberá admitir el reclamo y resolver dentro del plazo de ley.

4. Que, la Orden de Pago N° 024-1-20209-EF/SUNAT, por trescientos veintitrés mil quinientos siete nuevos soles, objeto de la pretensión, obrante a fojas treinta y dos, girado por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta por el ejercicio gravable del año mil novecientos noventa y seis, no ha sido objeto de impugnación administrativo, que permite agotar la vía previa, usando sucesivamente los recursos jerárquicos respectivos para cumplir el presupuesto procesal establecido en el artículo 27° de la Ley N° 23506.

Similar criterio al expuesto en la STC 00947-1997-AA/TC, del 17/03/1998, se maneja en las STCs 00175-1996-AA/TC, del 18-03-1998⁴, 01258-1997-AA/TC, del 23/04/1998 y 01189-1997-AA/TC, del 10/07/1998.

Es oportuno anotar que en la sentencia 001258-1997-AA/TC, del 23/04/1998, el Tribunal Constitucional afirmó que, como el artículo 119° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, contempla la posibilidad que, excepcionalmente, los contribuyentes puedan reclamar sin realizar un pago previo de la orden de pago invocando la existencia de razones que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, se puede afirmar que la referida norma no restringe el derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa. Es decir, se considera que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía administrativa previa porque el referido artículo del Código Tributario contempla supuestos de excepción al principio del solve et repete:

⁴ Se maneja el criterio según el cual es necesario el agotamiento de la vía previa para ir al amparo, pero el desarrollo conceptual es más limitado que el expuesto en la STC 00947-1997-AA/TC.

2. Que el artículo 27° de la Ley N° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo, señala que sólo procede la Acción de Amparo cuando se han agotado las vías previas. Y, el artículo 28° de la referida norma establece los casos en los que no es exigible dicho requisito. En el caso de autos, la empresa demandante no se encontraba en ninguno de los supuestos de excepción establecidos por dicha norma.

3. Que el artículo 119° del Decreto Legislativo N° 816 -Código Tributario vigente establece que, en vía de excepción, se podrá impugnar una orden de pago sin necesidad de pago previo cuando existan razones que evidencien que la cobranza podría ser improcedente. Asimismo, señala que, para la admisión a trámite de la reclamación se requiere que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada. En el caso de autos, la demandante pudo impugnar las órdenes de pago Nos. 151-1-01597, 151-1-01328, 151-1-01540, 151 -1-01577, relativas al Impuesto Mínimo a la Renta y al Impuesto a la renta de Tercera Categoría, sin necesidad de pago previo. Este criterio de excepción puede ser invocado por los contribuyentes determinando con ello que no sea necesario pagar previamente para reclamar. De ese modo, es posible afirmar que no existe restricción del derecho a la tutela jurisdiccional en la sede administrativa.

A mí criterio, existe una complementariedad entre las STCs 00947-1997-AA/TC y 001258-1997-AA/TC que desarrollan un mismo razonamiento.

Corresponde destacar, a través de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.3. STC 01147-1998-AA/TC, del 15/07/1998

Luego, mediante la sentencia 01147-1998-AA/TC, del 15/07/1998, el Supremo Intérprete de la Constitución peruana regresó al criterio original contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, al establecer que la imposibilidad de cumplir con el principio solve et repete se considera una circunstancia de excepción al agotamiento de las vías previas, razón por la cual ingresó a pronunciarse sobre el fondo de la controversia:

1. Que el objeto de la demanda es que la SUNAT se abstenga de aplicar a la empresa demandante lo dispuesto en los artículos 109° al 115° del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, sobre el pago del Impuesto Mínimo a la Renta; y que deje sin efecto la Orden de Pago N° 011-1-31064 Y la Resolución de Ejecución N° 011-06- 12892, correspondientes al ejercicio 1995, por haber sido emitidas en aplicación de los referidos artículos.
2. Que la imposibilidad de cumplir con el principio solve et repete, previsto en el segundo párrafo del artículo 119° del Decreto Legislativo N° 773, es considerada una circunstancia de excepción a la exigencia del agotamiento de las vías previas, recogida en el artículo 27° de la Ley N° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo. Ello, en la medida en que el presunto acto lesivo ya se produjo.

Corresponde señalar que este criterio permitió al Tribunal Constitucional revisar el fondo de la controversia y declarar fundada la demanda de amparo.

3.5.2.4. STC 00963-1997-AA/TC, del 05/08/1998

Más adelante, mediante la sentencia 00963-1997-AA/TC, del 05/08/1998, el Tribunal Constitucional regresó al criterio contenido en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, al señalar que la empresa demandante no se encontraba en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía previa administrativa:

Que, la Parcela S.A. no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción establecidos en el artículo 28° de la mencionada Ley, por las siguientes consideraciones:

- a) La notificación de la Ejecución Coactiva N° 011-06-113, con fecha treinta de abril de mil novecientos noventa y seis, no implica la ejecución de la Orden de Pago cuestionada en autos, toda vez que el artículo 117° del Código Tributario, Decreto Legislativo N° 816, establece que el procedimiento de cobranza coactiva se inicia con "la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas".
- b) Este plazo permitía a la Empresa demandante acogerse a lo previsto en el artículo 119° inciso d) del Código Tributario, que establece que cuando "se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa, que se encuentre en trámite", se suspenderá el proceso de cobranza coactiva.
- c) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Código Tributario, el segundo párrafo del artículo 119° del Código precitado

dispone que: "tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y, el tercer párrafo del mencionado artículo establece que: "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 1043-1997-AA/TC, del 05/08/1998, 1146-1997-AA/TC, del 05/08/1998, 1148-1997-AA/TC, del 05/08/1998, 34-1998-AA/TC, del 9/9/1998, 305-1998-AA/TC, del 9/9/1998, 346-1998-AA/TC, del 24/9/1998, 42-1998-AA/TC, del 29/9/1998, 131-1998-AA/TC, del 29/9/1998, 137-1998-AA/TC, del 29/9/1998 y 138-1998-AA/TC, del 29/9/1998.

Cabe destacar que, a través de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.5. STC 00526-1997-AA/TC, del 29/09/1998

En la misma fecha en que se emitieron las STCs 00042-1998-AA/TC, 00131-1998-AA/TC, 00137-1998-AA/TC y 00138-1998-AA/TC, (todas del 29/9/1998), pero en sentido contrario a éstas, mediante la sentencia 00526-1997-AA/TC, del 29/09/1998, el Supremo Intérprete de la Constitución peruana regresó al criterio original contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, al establecer que la imposibilidad de cumplir con el principio solve et repete se considera una circunstancia de excepción al agotamiento de la vías previas, razón por la cual ingresó a pronunciarse sobre el fondo de la controversia:

1. El objeto de la demanda es que la SUNAT se abstenga de aplicar a la empresa demandante lo dispuesto en los artículos 109° a 1150 del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, sobre el pago del Impuesto Mínimo a la Renta; y que deje sin efecto la Orden de Pago ~ 101-1-00861, de fecha cuatro de agosto de mil novecientos noventa y cuatro, pago a cuenta correspondiente a mayo por el ejercicio mil novecientos noventa y cuatro, por haber sido emitida en aplicación de los referidos artículos.
2. La imposibilidad de cumplir con el principio *solve el repele*, previsto en el segundo párrafo del artículo 119° del Decreto Legislativo N 773, es considerada una circunstancia de excepción a la exigencia del agotamiento de las vías previas, recogida en el artículo 27° de la Ley N° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo. Ello, en la medida en que el acto lesivo ya se produjo.

Cabe anotar que este criterio permitió al Tribunal Constitucional revisar el fondo de la controversia y declarar fundada la demanda de amparo.

3.5.2.6. STC 00023-1998-AA/TC, del 15/10/1998

Mediante la sentencia 00023-1998-AA/TC, del 15/10/1998, el Tribunal Constitucional regresó al criterio contenido en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, al señalar que la empresa demandante no se encontraba en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía previa administrativa:

2. Que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 28° de la Ley N° 23506. Ello, debido a las consideraciones siguientes:
 - a) De conformidad con el artículo 117° del Decreto Legislativo No 816, Código Tributario vigente, la Resolución de Ejecución Coactiva N° 011-06-15241, del veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y siete, "contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas"
 - b) El plazo referido permitía a la empresa demandante acogerse a lo previsto en el inciso d) del artículo 119° del Decreto Legislativo N° 816, que establece que cuando "se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa, que se encuentre en trámite", se suspenderá el proceso de cobranza coactiva.
 - e) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Decreto Legislativo N° 816, el segundo párrafo del artículo 119° de dicha

norma señala que "tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y, el tercer párrafo del mismo artículo establece que "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago".

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 274-1998-AA/TC, del 15/10/1998, 287-1998-AA/TC, del 15/10/1998, 385-1998-AA/TC, del 16/10/1998, 387-1998-AA/TC, del 16/10/1998, 388-1998-AA/TC, del 16/10/1998, 389-1998-AA/TC, del 16/10/1998, 52-1998-AA/TC, del 06/11/1998, 217-1998-AA/TC, del 06/11/1998, 213-1998-AA/TC, del 21/12/1998, 255-1998-AA/TC, del 21/12/1998, 40-1998-AA/TC, del 29/12/1998, 51-1998-AA/TC, del 29/12/1998, 55-1998-AA/TC, del 29/12/1998, 146-1998-AA/TC, del 29/12/1998, 147-1998-AA/TC, del 29/12/1998, 150-1998-AA/TC, del 29/12/1998 y 1151-1998-AA/TC, del 29/12/1998.

Cabe precisar que a través de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.7. STC 00515-1997-AA/TC, del 29/12/1998

A través de esta sentencia el Supremo Intérprete de la Constitución peruana, apartándose del criterio contenidos en la sentencia STC 00947-1997-AA/TC, del 23/04/1998 y en la misma fecha que señaló lo contrario en las sentencias 40-1998-AA/TC, 51-1998-AA/TC, 55-1998-AA/TC, 146-1998-AA/TC, 147-1998-AA/TC, 150-1998-AA/TC y 1151-1998-AA/TC (todas también del 29/12/1998), estableció que la

imposibilidad de cumplir con el principio solve et repete es considerada una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa:, razón por la cual ingresó a pronunciarse sobre el fondo de la controversia, esto es, retornó al criterio inicialmente adoptado por la STC 646-1996-AA/TC, del 28/10/1996: “Que la imposibilidad de cumplir con el principio Solve et Repete, previsto en el segundo párrafo del artículo 119° del Decreto Legislativo N° 773, es considerada una circunstancia de excepción a la exigencia del agotamiento de las vías previas, recogida en el artículo 27° de la Ley N° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo”.

Similar criterio se encuentra en las STCs 924-1997-AA/TC, del 29/12/1998 y 1157-1997-AA/TC, del 29/12/1998.

Cabe precisar que a través de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró infundadas todas las demandas de amparo antes mencionadas por considerar que no se había acreditado la situación de pérdida tributaria de los contribuyentes.

3.5.2.8. STC 00999-1998-AA/TC, del 28/01/1999

Mediante esta sentencia, el Tribunal Constitucional retomó el criterio contenido en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, al establecer que:

Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Decreto Legislativo N. ° 816, el segundo párrafo del artículo 119° de dicha norma señala que "tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y el tercer párrafo del mismo artículo establece que "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la

parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Cabe precisar que este criterio permitió al el Tribunal Constitucional declarar improcedente la demanda de amparo antes mencionada.

3.5.2.9. STC 00212-1998-AA/TC, del 03/03/1999

A través de esta sentencia, el Tribunal Constitucional retomó el criterio contenido originalmente en la STC 00646-1996-AA/TC, al afirmar que el principio *solve et repete* es considerado una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa, motivo por el cual también ingresó a pronunciarse sobre el fondo de la controversia, retornando, de esta manera, como se indica, al criterio inicialmente adoptado por la STC 00646-1996-AA/TC: “La imposibilidad de cumplir con el principio *solve et repete*, previsto en el segundo párrafo del artículo 119° de la referida norma, es considerada una circunstancia de excepción a la exigencia del agotamiento de las vías previas, recogida en el artículo 27° de la Ley N° 23506, de Hábeas Corpus y Amparo”.

Cabe precisar que este criterio permitió al Tribunal Constitucional revisar el fondo de la controversia y declarar infundada la demanda de amparo antes mencionada.

3.5.2.10. STC 00400-1998-AA/TC, del 03/03/1999

En la misma fecha en que expidió la STC 00212-1998-AA/TC (03/03/1999), el Tribunal Constitucional expidió la sentencia 00400-1998-AA/TC que retoma el

criterio contenido en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, bajo la consideración que, como el artículo 119° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, contempla la posibilidad que, excepcionalmente, los contribuyentes puedan reclamar sin realizar un pago previo de la orden de pago invocando la existencia de razones que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, se considera que la parte demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía administrativa previa porque el referido artículo del Código Tributario contempla supuestos de excepción al principio del solve et repete:

2. Que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506. Ello, debido a las consideraciones siguientes:

a) De conformidad con el artículo 117° del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario vigente, la Resolución de Ejecución Coactiva N.° 141-06-01890, del diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y siete, "contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas".

b) El plazo referido permitía a la empresa demandante acogerse a lo previsto en el inciso d) del artículo 1190 del Decreto Legislativo N.° 816, que establece que cuando "se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa, que se encuentre en trámite", se suspenderá el proceso de cobranza coactiva.

c) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Decreto Legislativo N.° 816, el segundo párrafo del artículo 1190 de dicha norma señala que "tratándose de Ordenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y, el tercer párrafo del mismo artículo establece que "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 303-1998-AA/TC, del 05/05/1999, 365-1999-AA/TC, del 23/03/1999⁵, 270-1998, del 25/03/1999, 351-1998, del 26/03/1999, 380-1998, del 26/03/1999, 381-1998, del 26/03/1999⁶, 383-1998, del 26/03/1999, 427-1998, del 26/03/1999, 196-1998, del 27/03/1999, 310-1998, del 27/03/1999, 335-1998, del 27/03/1999, 338-1998, del 27/03/1999, 344-1998, del 27/03/1999, 207-1998, del 14/04/1999, 219-1998, del 16/04/1999, 281-1998, del 16/04/1999, 285-1998, del 16/04/1999, 347-1998, del 16/04/1999, 391-1998, del 16/04/1999, 26-1998, del 04/05/1999, 313-1998, del 04/05/1999, 378-1998, del 04/05/1999, 1214-1997, del 04/05/1999 y 45-1998, del 05/05/1999.

Igualmente, cabe precisar que a través de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

Finalmente, es importante anotar que en una misma fecha (03-03-1999), el Tribunal Constitucional maneja dos criterios diferentes sobre un mismo supuesto de hecho (falta de agotamiento de la vía previa).

3.5.2.11. STC 00076-1997-AA/TC, del 05/05/1999

Mediante esta sentencia, el Tribunal Constitucional retornó al criterio contenido originalmente en la STC 00646-1996-AA/TC, por cuanto estableció que el principio *solve et repete* es considerado una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa: “1. Que el principio *so/ve et repe/le*, previsto en el segundo párrafo del

⁵ En esta sentencia el Tribunal Constitucional utiliza el mismo criterio que empleó, en la STC 1258-1998-AA/TC para el caso del Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) para el caso de una controversia referida al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

⁶ Texto algo más escueto, pero contiene el mismo concepto sobre la obligatoriedad de agotar la vía administrativa previa.

artículo 129° del Decreto Legislativo N.° 773, aplicable al caso de autos, es considerada una circunstancia de excepción a lo establecido en el artículo 27° de la Ley N.° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo, respecto de la exigencia del agotamiento de las vías previas”.

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 00760-1997-AA/TC, del mismo 05/05/1999.

Cabe precisar que este criterio permitió al Tribunal Constitucional revisar el fondo de la controversia y declarar infundada la demanda de amparo antes mencionada.

3.5.2.12. STC 00130-1998-AA/TC, del 05/05/1999

En la misma fecha en que emitió la STC 00076-1997-AA/TC (el 05/05/1999), el Tribunal Constitucional emitió la STC 00130-1998-AA/TC a través de la cual falló en igual sentido al contenido originalmente en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, por cuanto afirmó que la empresa demandante no se encontraba en ninguno de los supuestos de excepción para el agotamiento de la vía previa previstos por la Ley de Hábeas Corpus y Amparo – Ley 23506 y que, además, podía acogerse a lo previsto por el artículo 119°, inciso del Código Tributario, suspendiendo el procedimiento de cobranza coactiva:

1. Que, según consta en el documento de fojas ciento sesenta y cuatro de autos, Josef S.A. presentó Recurso de Reclamación contra la Orden de Pago N.° 011-1-31094, el once de setiembre de mil novecientos noventa y siete; es decir, la demandante interpuso la Acción de Amparo antes de haber iniciado el proceso administrativo, el cual lo continuó en forma paralela a la presente acción. En consecuencia, la demandante interpuso la presente acción de garantía sin haber agotado la vía respectiva, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 27° de la Ley N.O 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo.

2. Que Jofel S.A. no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción establecidos en el artículo 28° de la mencionada Ley, porque de conformidad con el artículo 117° del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario, la notificación de la resolución de ejecución coactiva no supone la cobranza de la deuda, al existir un plazo de siete días hábiles para su cancelación. Este plazo permitía a la Empresa demandante acogerse a lo previsto en el artículo 119° inciso d) del mencionado Código, suspendiendo el proceso de cobranza coactiva.

Es importante considerar que en una misma fecha (05-05-1999), el Tribunal Constitucional maneja dos criterios diferentes sobre un mismo supuesto de hecho (falta de agotamiento de la vía previa).

Similar criterio al contenido en la STC 130-1998-AA/TC, se encuentra en las STCs 518-1997-AA/TC, del 05/05/1999, 309-1998-AA/TC, del 06/05/1999 y 377-1998-AA/TC, del 06/05/1999.

En virtud de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.13. STC 00486-1997-AA/TC, del 06/05/1999

Mediante la sentencia 00486-1997-AA/TC, del 06/05/1998, el Tribunal Constitucional regresó al criterio contenido originalmente en la STC 00646-1996-AA/TC y al criterio contenido STC 00076-1997-AA/TC, del 05/05/1999, según el cual el principio *solve et repete* es considerado una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa: “I. Que el principio *solve el repete*, previsto en el segundo párrafo del artículo 129° del Decreto Legislativo N.° 773, aplicable al caso de autos, es considerado una circunstancia de excepción a lo establecido en el artículo 27° de la Ley N.° 23506,

Ley de Hábeas Corpus y Amparo, respecto de la exigencia del agotamiento de las vías previas”.

Es importante considerar que en una misma fecha (06-05-1999), el Tribunal Constitucional maneja dos criterios diferentes sobre un mismo supuesto de hecho (falta de agotamiento de la vía previa), en la medida que, de acuerdo con la STCs 00309-1998-AA/TC, 00377-1998-AA/TC y 00516-1998-AA/TC, todas del 06/05/1999, la empresas demandantes no se encontraban en ninguno de los supuestos de excepción para el agotamiento de la vía previa previstos por la Ley de Hábeas Corpus y Amparo – Ley 23506 y que, además, podían acogerse a lo previsto por el artículo 119°, inciso del Código Tributario, suspendiendo el procedimiento de cobranza coactiva.

Similar criterio al contenido en la STC 486-1997-AA/TC, se encuentra contenido en la STCs 524-1997-AA/TC, del 06/05/1999 y 637-1997-AA/TC, del mismo 06/05/1999.

Cabe precisar que este criterio permitió al Tribunal Constitucional revisar el fondo de la controversia y declarar infundada las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.14. STC 00076-1998-AA/TC, del 12/05/1999

A través de esta sentencia el Tribunal Constitucional retornó al criterio contenido originalmente en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, de acuerdo con el cual, como el artículo 119° del Código Tributario, aprobado por el Decreto

Legislativo N° 816, contempla la posibilidad que, excepcionalmente, los contribuyentes puedan reclamar sin realizar un pago previo de la orden de pago invocando la existencia de razones que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, escenario en el cual se considera que la parte demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía administrativa previa porque el referido artículo del Código Tributario contempla supuestos de excepción al principio del solve et repete:

I. Que, no se ha acreditado en autos que Getech Perú S.A. haya Interpuesto Recurso Administrativo alguno contra la Orden de Pago N.0 011-1-34995; y, por lo tanto, la demandante inició la presente Acción de Amparo sin haber agotado la vía respectiva, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 27° de la Ley N.° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo.

2. Que Getech Perú S.A. no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción establecidos en el artículo 28° de la mencionada Ley, por las siguientes consideraciones:

a) De conformidad con el artículo 117° del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario, la notificación de la resolución de ejecución coactiva no supone la cobranza de la deuda, al existir un plazo de siete días hábiles para su cancelación. Este plazo permitía a la Empresa demandante acogerse a lo previsto en el artículo 119° inciso d) del mencionado Código, suspendiendo el proceso de cobranza coactiva.

b) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Código Tributario, el segundo párrafo del artículo 119° del Código precitado dispone: "tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago"; y, el tercer párrafo del mencionado artículo establece: "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado **la parte de la deuda no reclamada** actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio al contenido en la STC 00076-1998-AA/TC, se encuentra en las STCs 257-1998-AA/TC, del 12/05/1999, 284-1998-AA/TC, del 12/05/1999, 328-1998-AA/TC, del 12/05/1999, 330-1998-AA/TC, del 12/05/1999, 263-1998-AA/TC, del 03/06/1999, 306-1998-AA/TC, del 03/06/1999, 336-1998-AA/TC, del 03/06/1999,

En virtud de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.15. STC 00730-1996-AA/TC, del 03/06/1999

El mismo día que se expidieron las STCs 00263-1998-AA/TC, 00306-1998-AA/TC, del 03/06/1999 y 00336-1998-AA/TC, del 03/06/1999 (03/06/1999), en sentido contrario a éstas, el Tribunal Constitucional expidió la STC 00730-1996-AA/TC, retornando una vez más al criterio primigenio contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, volvió a señalar que el principio *solve et repete* es considerada una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa: 1. Que el principio *solve et repete*, previsto en el segundo párrafo del artículo 129° del Decreto Legislativo N.° 773, aplicable al caso de autos, es considerada una circunstancia de excepción a lo establecido en el artículo 27° de la Ley N.° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo, respecto de la exigencia del agotamiento de las vías previas”.

Siguiendo este criterio, el Tribunal Constitucional ingresó a revisar el fondo de la controversia y declaró infundada la demanda de amparo

3.5.2.16. STC 00418-1998-AA/TC, del 03/08/1999

Posteriormente, a través de la STC 00947-1997-AA/TC, del 03/08/1999, el Tribunal Constitucional retornó al criterio contenido originalmente en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, de acuerdo con el cual, como el artículo 119° del

Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, contempla la posibilidad que, excepcionalmente, los contribuyentes puedan reclamar sin realizar un pago previo de la orden de pago invocando la existencia de razones que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, escenario en el cual se considera que la parte demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía administrativa previa porque el referido artículo del Código Tributario contempla supuestos de excepción al principio del solve et repete:

1. Que, a fojas ciento cuarenta y cinco y ciento sesenta y cuatro, la Administración Tributaria expresa que la orden de pago materia de la presente acción de garantía se encontraba en apelación ante el Tribunal Fiscal desde el seis de junio de mil novecientos noventa y siete, hecho que no ha sido contradicho por la demandante, quedando acreditado de esta manera que la demandante interpuso la presente demanda sin haber agotado la vía respectiva; consecuentemente, ésta ha iniciado la presente Acción de Amparo infringiendo el artículo 27° de la Ley N.° 23506.

2. Que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción establecidos en el artículo 280 de la mencionada Ley por las siguientes consideraciones:

a) De conformidad con el artículo 1170 del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario, la notificación de la resolución de ejecución coactiva no supone la cobranza de la deuda, al existir un plazo de siete días hábiles para su cancelación. Este plazo permitía a la empresa demandante acogerse a lo previsto en el artículo 1190 literal "d" del mencionado Código, suspendiendo el proceso de cobranza coactiva.

b) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Código Tributario, el segundo párrafo del artículo 1190 del Código precitado dispone "(...) tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y, el tercer párrafo del mencionado artículo establece: "(...) para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio se encuentra en las STCs 117-1999-AA/TC, del 05/08/1999, 659-1998-AA/TC, del 05/08/1999, 669-1998-AA/TC, del 05/08/1999, 422-1998-AA/TC,

del 06/08/1999, 426-1998-AA/TC, del 06/08/1999, 621-1998-AA/TC, del 06/08/1999, 84-1999-AA/TC, del 08/09/1999, 656-1998-AA/TC, del 08/09/1999, 448-1999-AA/TC, del 09/09/1999 (Caso IEAN), 1133-1997-AA/TC, del 21/10/1999, 251-1999-AA/TC, del 27/10/1999, 264-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 269-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 416-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 431-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 458-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 479-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 541-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 622-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 623-1998-AA/TC, del 03/11/1999, 625-1998-AA/TC, del 03/11/1999 y 1141-1998-AA/TC, del 03/11/1999.

En virtud de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.17. STC 0031-1998-AA/TC, del 05/11/1999

Mediante la sentencia 0031-1999-AA/TC, del 05/11/1999, el Tribunal Constitucional retomó una vez más el criterio primigenio contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, al afirmar que la imposibilidad de cumplir con el principio *solve et repete* es considerada una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa: “2. Que la imposibilidad de cumplir con el principio *solve et repete*, previsto en el segundo párrafo del artículo 119° del Decreto Legislativo N.° 773, es considerada una circunstancia de excepción a la exigencia del agotamiento de las vías previas, recogida en el artículo 27° de la Ley N.° 23506, de Hábeas Corpus y Amparo. Ello, en la medida en que el acto lesivo ya se produjo”.

Siguiendo este criterio, el Tribunal Constitucional ingresó a revisar el fondo de la controversia y declaró fundada la demanda de amparo.

3.5.2.18. STC 00627-1998-AA/TC, del 05/08/1999

En la misma fecha en la cual se emitió la STC 0031-1998-AA/TC pero en sentido contrario a ésta, el Tribunal Constitucional emitió la sentencia 00627-1999-AA/TC, del 05/08/1999, retornó al criterio contenido originalmente en las STCs 00947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, de acuerdo con el cual, como el artículo 119° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, contempla la posibilidad que, excepcionalmente, los contribuyentes puedan reclamar sin realizar un pago previo de la orden de pago invocando la existencia de razones que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, escenario en el cual se considera que la parte demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción al agotamiento de la vía administrativa previa porque el referido artículo del Código Tributario contempla supuestos de excepción al principio del solve et repete:

2. Que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506. Ello, debido a las consideraciones siguientes:

a) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1170 del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario vigente, la Resolución de Ejecución Coactiva N.° 011 -06-15666 "contiene un mandato de cancelación de las Órdenes de Pago o Resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas".

b) El plazo referido permitía a la empresa demandante acogerse a lo previsto en el inciso d) del artículo 1190 del Decreto Legislativo N.° 816, que establece que cuando "se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa, que se encuentre en trámite", se suspenderá el proceso de cobranza coactiva.

c) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Decreto Legislativo N.° 816, el segundo párrafo del artículo 119° de dicha

norma señala que "tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y, el tercer párrafo del mismo artículo establece que "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio al expuesto se encuentra contenido en las STCs 670-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 689-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 697-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 709-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 723-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 759-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 763-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 791-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 811-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 978-1999-AA/TC, del 05/11/1999 y 995-1999-AA/TC, del 05/11/1999 (Caso IEAN), 212-1999-AA/TC, del 11/11/1999 (Caso IEAN), 228-1999-AA/TC, del 11/11/1999 (Caso IEAN), 236-1999-AA/TC, del 11/11/1999 (Caso IEAN), 453-1999-AA/TC, del 11/11/1999 (Caso IEAN), 763-1999-AA/TC, del 11/11/1999 (Caso IEAN), 227-1999-AA/TC, del 12/11/1999 (Caso IEAN), 260-1999-AA/TC, del 12/11/1999, 262-1999-AA/TC, del 12/11/1999 (Caso IEAN), 302-1999-AA/TC, del 12/11/1999, 714-1999-AA/TC, del 12/11/1999 y 783-1998-AA/TC, del 17/11/1999.

En virtud de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

3.5.2.19. STC 00024-1998-AA/TC, del 19/11/1999

Mediante la sentencia 00024-1998-AA/TC, del 19/11/1999, el Tribunal Constitucional retomó una vez más el criterio primigenio contenido en la STC 00646-1996-AA/TC, al afirmar que la imposibilidad de cumplir con el principio *solve et repete* es considerada una circunstancia de excepción al agotamiento de la vía previa: “2. Que la imposibilidad de cumplir con el principio *solve et repete*, previsto en el segundo párrafo del artículo 119° del Decreto Ley N.° 25859, es considerada una circunstancia de excepción a la exigencia del agotamiento de la vía previa, recogida en el artículo 27° de la Ley N.° 23506, de Hábeas Corpus y Amparo”.

Siguiendo este criterio, el Tribunal Constitucional ingresó a revisar el fondo de la controversia y declaró infundada la demanda de amparo.

3.5.2.20. STC 00140-1998-AA/TC, del 19/11/1999

En la misma fecha y en sentido contrario a la STC 00024-1998-AA/TC, a través de la STC 00140-1998-AA/TC, del 19/11/1999, el Tribunal Constitucional retornó al criterio contenido originalmente en las STCs 000947-1997-AA/TC y 01258-1997-AA/TC, según el cual, la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción para el agotamiento de la vía previa previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506:

2. Que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506. Ello, debido a las consideraciones siguientes:

a) La notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N.° 011-06-15673 no supone la ejecución de la Orden de Pago cuestionada en autos. Ello, en la medida en que el artículo 117° del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario aplicable al caso de autos, establece que el procedimiento de cobranza coactiva se inicia con "la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación

de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas".

b) El plazo referido permitía a la empresa demandante acogerse a lo previsto en el inciso d) del artículo 119° del Decreto Legislativo N.° 816, que establece que cuando "se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa, que se encuentre en trámite", se suspenderá el proceso de cobranza coactiva.

c) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Decreto Legislativo N.° 816, el segundo párrafo del artículo 119° de dicha norma señala que "tratándose de Ordenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago". Y, el tercer párrafo del mismo artículo establece que "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio al expuesto se encuentra contenido en las STCs 261-1998-AA/TC, del 19/11/1999, 768-1998-AA/TC, del 28/11/1999, 158-1999-AA/TC, del 08/03/2000 (Caso IEAN), 181-1999-AA/TC, del 09/03/2000 (Caso IEAN), 311-1999-AA/TC, del 10/03/2000, 298-1999-AA/TC, del 22/03/2000, 180-1999-AA/TC, del 23/03/2000 (Caso IEAN), 356-1999-AA/TC, del 23/03/2000 (Caso IEAN), 363-1999-AA/TC, del 23/03/2000, 402-1999-AA/TC, del 23/03/2000 (Caso IEAN), 431-1999-AA/TC, del 29/03/2000, 454-1999-AA/TC, del 29/03/2000 (Caso IEAN), 455-1999-AA/TC, del 29/03/2000, 477-1999-AA/TC, del 29/03/2000, 499-1999-AA/TC, del 29/03/2000 (Caso IEAN), 532-1999-AA/TC, del 29/03/2000 (Caso IEAN), 805-1999-AA/TC, del 29/03/2000 (Caso IEAN), 1068-1999-AA/TC, del 30/03/2000, 1164-1999-AA/TC, del 30/03/2000, 1192-1999-AA/TC, del 30/03/2000 (Caso IEAN), 103-2000-AA/TC, del 22/01/2001 (Caso IEAN)⁷, 670-2000-AA/TC, del 20/12/2000,

⁷ A partir de esta sentencia firman los magistrados del Tribunal Constitucional Rey Terry, Nugent, Díaz Valverde, Acosta Sánchez, Revoredo Marsano y García Marcelo, se adhieren al criterio contenido en la STC 1258-1997-AA/TC, del 23/04/1998, abandonando el criterio que había suscrito inicialmente en la STC 646-1996-AA/TC, del 28/10/1996, con lo cual la demanda de amparo pasa

En virtud de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedentes todas las demandas de amparo antes mencionadas.

Es importante considerar que, a partir de la STC 670-2000-AA/TC, del 20/12/2000, las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria vuelven a ser firmadas por todos los magistrados que integraron lo integraron en 1996. En el caso de esta sentencia firman los magistrados Rey Terry, Nugent, Díaz Valverde, Acosta Sánchez, Revoredo Marsano y García Marcelo. Como se aprecia los magistrados Rey Terry y Revoredo asumen como válido el criterio contenido STCs 947-1997-AA/TC y 1258-1997-AA/TC, según el cual, la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción para el agotamiento de la vía previa previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506, apartándose del criterio que originalmente adoptaron en las STCs 646-1996-AA/TC y 680-1996-AA/TC en el sentido que se vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa, derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal porque la no satisfacción del principio solve et repete, en virtud del cual se condiciona el agotamiento de la vía previa al pago del íntegro de la deuda tributaria, no puede considerarse como omisión al agotamiento de dicha vía que exige el artículo 27° de la Ley 23506 (es decir, se considera que para recurrir al proceso constitucional de amparo no es requisito satisfacer el principio del solve et repete para tener por agotada la vía administrativa previa).

de ser fundada (STC 646-1996-AA/TC, del 28/10/1996) a improcedente (STC 103-2000-AA/TC, del 22-01-2001).

3.5.2.21. STC 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001

A través de la sentencia 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001, invocando las STCs 00646-1996-AA/TC⁸, 00680-1996-AA/TC y 01023-1996-AA/TC, el Tribunal Constitucional –sin mencionarlo pero en la práctica– retornó al contenido en estas sentencias sobre la no necesidad de agotar la vía administrativa y se pronunció sobre el fondo de la controversia declarando fundada la demanda.

3.5.2.22. STC 01027-2000-AA/TC, del 18/10/2001

No obstante lo expuesto en la STC 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001, a través de la sentencia 01027-2000-AA/TC, también del mismo 18/10/2001, el Tribunal Constitucional (con la incorporación de los magistrados Rey Terry, Revoredo Marsano y Aguirre Roca) retornó al criterio establecido en las STCs 00947-1997-AA/TC y 001258-1997-AA/TC, según el cual, la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción para el agotamiento de la vía previa previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506:

1. No se ha acreditado en autos que la demandante haya interpuesto recurso alguno contra las Órdenes de Pago N°s 021-01-0021681, 021-01-0027800 y 021-01-0036576. En consecuencia, se interpuso la presente demanda sin haber cumplido con el artículo 27° de la Ley N.° 23506.

2. La demandante no se encuentra en el supuesto de excepción previstos en el Inciso 2), del artículo 28° de la Ley N.° 23506, debido a que el segundo párrafo del artículo 119° del Código Tributario declara "{. .. } *tratándose de órdenes de pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago*". Y agrega que "*para la admisión a*

⁸ Aparentemente, por error, consigna la STC 616-1996-AA/TC que no se pronuncia sobre el Impuesto Mínimo a la Renta.

trámite de la reclamación se requiere además de los requisitos establecidos en éste Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda 110 reclamada, actualizada hasta la fecha en que se realice el pago".

3. En tal sentido, el criterio previsto por el precitado numeral del Código Tributario pudo ser invocado por el contribuyente, sin que fuera necesario pagar para reclamar, por lo que no existe restricción del derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa.

En virtud de este criterio, el Tribunal Constitucional declaró improcedente la demanda de amparo ante mencionada.

3.5.2.23. STC 00547-2001-AA/TC, del 11/07/2002

Citando una de sus sentencias previas, a través de la sentencia 00547-2001-AA/TC, de 11/07/2001, el Tribunal Constitucional regresó a su doctrina original contenida en la STC 00646-1996-AA/TC y afirmó que no era exigible que se satisfaga la regla del *solve et repte* para poder interponer una acción de amparo porque ello constituía una afectación del derecho de acceso a la justicia o del derecho a la jurisdicción: "Asimismo, en la referida sentencia, en doctrina aplicable al presente caso, el Tribunal declaró que no era exigible que la demandante satisficiera la regla *so/ve et repete* a efectos de interponer la acción de amparo, pues ello constituía una afectación del derecho de acceso a la justicia o, lo que es lo mismo, del derecho a la jurisdicción".

Luego, reforzó su razonamiento señalando que en el caso del cuestionamiento de la inconstitucionalidad de un impuesto creado con una norma con rango de ley, tampoco resulta exigible el agotamiento de la vía administrativa previa, en la medida que esta vía es ineficaz ya que el Tribunal Fiscal, en varias resoluciones, ha

declarado que no cuenta con la competencia para inaplicar leyes por ser ello incompatible con la Constitución”.

Por otro lado, tratándose del cuestionamiento de la inconstitucionalidad de un impuesto creado por una norma con rango de ley, tampoco es exigible el agotamiento de la vía administrativa previa, toda vez que ésta es ineficaz, pues el Tribunal Fiscal, en diversas resoluciones, ha declarado que no tiene la competencia para inaplicar leyes por ser ello incompatible con la Constitución.

Sobre la base de los criterios anteriormente expuestos, el Tribunal Constitucional ingresó a revisar el fondo de la controversia y declaró fundada la demanda de amparo.

Respecto de este tema, considero que el razonamiento correcto es que no correspondía agotar la vía previa, tal cual estableció originalmente el Tribunal Constitucional a través de la STC 00646-1996-AA/TC. Sin embargo, soy de la opinión que el razonamiento idóneo para eximir al administrado del agotamiento de la vía previa se encuentra contenido en la 00547-2001-AA/TC, del 11/07/2002 en el sentido que en el caso del cuestionamiento de la inconstitucionalidad de un impuesto creado con una norma con rango de ley, tampoco resulta exigible el agotamiento de la vía administrativa previa, en la medida que esta vía es ineficaz ya que el Tribunal Fiscal no puede hacer control difuso.

¿Qué sentido tiene exigir al administrado que transite por una instancia administrativa que no tiene competencia para pronunciarse sobre su pretensión de naturaleza constitucional?

En consecuencia, considero que el Tribunal Constitucional todas las veces que se ha pronunciado (cambiando de criterio) exigiendo agotar la vía previa ha vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley del administrado.

3.5.3. Caso 3: No confiscatoriedad en relación al IMR – IEAN (afectación de la propiedad, patrimonio, intangibilidad del capital)

En este tercer caso revisaremos el cambio de doctrina jurisprudencial realizada por el Tribunal Constitucional peruano respecto de si es posible, a través de tributos, afectar a la propiedad (intangibilidad de la propiedad), situación que se aprecia analizando la evolución de las sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en relación al Impuesto Mínimo a la Renta y los ulteriores Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) e Impuesto a las Transferencias Bancarias (ITF).

3.5.3.1. STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996

Mediante la sentencia 00646-1996-AA/TC, el Tribunal Constitucional consideró que el Impuesto Mínimo a la Renta vulneraba el principio del respeto de los derechos fundamentales porque no gravaba la renta, sino el capital o activos netos de los contribuyentes y el referido principio constitucional obligaba a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre cuando se absorbe una parte sustancial de la renta o, si se afecta la fuente productora de la renta:

Que, según se desprende del artículo 109° y 110° del decreto legislativo 774°, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1°, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, **sino el capital o sus activos netos**. Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del estado, conforme lo enuncia el artículo 74° de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que: a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a **respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital**, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum. b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado.

Similar criterio se encuentra en las STCs 680-1996-AA/TC, del 29/10/1996, 1023-1996-AA/TC, del 3/7/1997, 1059-2006-AA/TC, del 3/7/1997, 485-1996-AA/TC, del 14/7/1997, 1147-1997-AA/TC, del 15/07/1998, STC 526-97-AA/TC, del 29/9/1998, 515-1997-AA/TC, del 29/12/1998, 924-1997-AA/TC, del 29/12/1998 y 1157-1997-AA/TC, del 29/12/1998, 1088-1998-AA/TC, del 28/01/1999, 212-1998-AA/TC, del 03/03/1999, 731-1998, del 03/03/1999, 076-1997-AA/TC, del 05/05/1999, 760-1996-AA/TC, del 5/5/1999, 486-97-AA/TC, del 6/5/1999, STC 524-97-AA/TC, del 6/5/1999, 637-1996-AA/TC, del 6/5/1999, 730-1996-AA/TC, del 3/6/1999, 392-1998-AA/TC, del 21/10/1999, 31-1999-AA/TC, del 05/11/1999, 24-1998-AA/TC, del 19/11/1999 y 1217-1999-AA/TC, del 31/03/2000.

3.5.3.2. STC 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001

A través de la sentencia 00972-2000-AA/TC, del 18/10/2001, en cuanto a la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, el Tribunal Constitucional repitió el razonamiento que había asumido respecto del principio constitucional tributario de igualdad en la STC 646-1996-AA/TC, del 28/10/1996. Sin embargo, dentro del razonamiento que empleó (y que se reproduce textualmente) se guarda silencio en relación a que se debía “respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital”:

1. Fluye del petitorio de la demanda que la accionante no pretende cuestionar la validez constitucional de los artículos 109° y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, sino el acto concreto de aplicación realizado en base a tales dispositivos legales por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, esto es, el giro de la cuestionada orden de pago.

2. El establecimiento del Impuesto Mínimo a la Renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del 1.5% del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicho decreto establece, por cuanto no pretende gravar el beneficio, la ganancia o la renta obtenida como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino el capital o sus activos netos.

3. Por otro lado, el impuesto cuyo cobro ha sido cuestionado vulnera el derecho de igualdad jurídica, por cuanto, si en principio se pretende realizar un trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales - con miras a salvaguardar los derechos de propiedad e igualdad- , como es el caso de la accionante, la cual no se encuentra en relación de paridad con aquellas otras que si se encuentran en capacidad de contribuir con el impuesto a la renta, el medio empleado -es decir, el establecimiento del cuestionado impuesto- no concuerda con el fin que se persigue, que es, en última instancia.

4. Consecuentemente, como ya este Tribunal ha tenido oportunidad de advertir en sentencias recaídas en las causas N.° s 680-96-AA, 1023-96-AA y 616-96-AA, entre otras, ha quedado claramente establecido que éstas constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para jueces y tribunales, de conformidad con la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

3.5.3.3. STC 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002

Posteriormente, a través de la sentencia 00548-2001-AA/TC, del 11/07/2002, el Supremo Intérprete de la Constitución retomó en su integridad al criterio que había establecido STC 00646-1996-AA/TC, del 28/10/1996, incluyendo la parte referida a “respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital”:

2. En este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conforme lo enuncia el artículo 74º de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que, en el caso de autos, no se ha observado, ya que: a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier *quántum* [...].

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 580-2001-AA/TC, del 11/07/2002, 1819-2002-AA/TC, del 06/12/2002, 1193-2002-AA/TC, del 29/01/2003, 322-2003-AA/TC, del 22/03/2004, STC 2822-2003-AA/TC, del 24/03/2004, 676-2005-AA/TC, del 17/03/2005, 8543-2006-PA/TC, del 31/10/2006.

3.5.3.4. STC 02727-20021-AA/TC, del 19/12/2003

La sentencia 02727-20021-AA/TC, del 19/12/2003, es emblemática porque, a partir de la misma, el Tribunal Constitucional de manera clara establece que es posible gravar el patrimonio, afectar incluso el capital de forma razonable.

Así, en este proceso constitucional de amparo, la empresa demandante sostiene que debe declararse inconstitucionalidad del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) porque sustituyó al Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) que fue

declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional y, además, porque “[...] grava el patrimonio y no la capacidad contributiva [...]”.

En el debate ante el Tribunal Constitucional, en el cual participé como representante de la SUNAT, entre otros elementos, sostuve que, en efecto el Impuesto Mínimo a la Renta era contrario a lo Constitución porque siendo un impuesto a la renta gravaba un elemento (activos netos) que revelaba patrimonio y no renta, pero que, en sentido contrario, que resultaba perfectamente constitucional que con un impuesto al patrimonio o de patrimonio (Impuesto Extraordinario a los Activos Netos – IEAN) se graven o afecten elementos que revelen patrimonio, tal cual es el caso de los activos netos, pero con tasas pequeñas y sustancialmente diferentes a las elevadas tasas de los impuestos a la renta, ganancias o utilidades..

Además, alegué que no existía controversia respecto a que el patrimonio es una manifestación de la capacidad contributiva como lo es también la utilidad, ganancia o renta, razón por la cual la afirmación de la empresa demandante en el sentido que el IEAN era inconstitucional porque “... grava el patrimonio y no la capacidad contributiva...” resultaba carente de fundamento. En esta misma línea argumentativa sostuve que no era cierto que la Constitución de 1993 impedía gravar el patrimonio porque esa interpretación era anacrónica y propia del siglo XIX.

Por su parte, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre los argumentos de la empresa demandante recordando que las menciones a la vulneración del principio de no confiscatoriedad de los tributos expresadas en sus sentencias respecto del Impuesto Mínimo a la Renta eran específicas respecto de dicho impuesto (“**en**

materia de impuesto a la renta”) y que cuando se señaló que el mencionado Impuesto Mínimo a la Renta vulneraba el principio de no confiscatoriedad de los tributos no se pretendía señalar que se violaba tal principio constitucional por el solo hecho que el impuesto recayera sobre el patrimonio:

2. [...] con tal afirmación no se quería indicar que se violaba dicho principio constitucional, tributario por el solo hecho de que el impuesto recayera sobre el patrimonio. Como se precisara en tal ejecutoria, lo inconstitucional radicaba en que, en el seno de una Ley [como el Decreto Legislativo N°. 774] destinado a gravar la renta, se terminase gravando la fuente productora de la renta. Es la incongruencia de un medio [el impuesto mínimo a la renta] con los fines que perseguía el legislador tributario [gravar la renta], lo que en dicho precedente se consideró inconstitucional.

Con este razonamiento el Tribunal Constitucional descartó el argumento de la empresa actora respecto a que el IEAN era inconstitucional porque sustituyó, con otro nombre, al IMR, con sus mismos vicios, consistentes en gravar la fuente productora de la renta, y no la renta propiamente dicha.

Luego de esto, el Tribunal Constitucional ingresó al análisis de la supuesta confiscatoriedad del IEAN, creado por la Ley N° 26777, a través de dos preguntas: ¿es inconstitucional, por violar el principio de no confiscatoriedad, que un impuesto grave el patrimonio? y ¿es inconstitucional la tasa del IBAN?

En primer término, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que el principio de no confiscatoriedad de los tributos es un límite a la potestad tributaria del Estado y que “constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas”.

Más adelante, el Tribunal Constitucional vincula el principio de no confiscatoriedad de los tributos con el principio de igualdad o lo que es lo mismo, en términos del Supremo Intérprete de la Constitución con el principio de capacidad contributiva:

4. [...] Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Me parece que la conexión que dibuja el Tribunal Constitucional entre el principio de no confiscatoriedad de los tributos con los principios de igualdad y capacidad contributiva es adecuado, en la medida que (como se señala) el principio de capacidad contributiva tiene mucha similitud (por no decir identidad) con el aforismo que resume el principio de igualdad y según el cual este último principio importa tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales y, justo, este es el escenario en el cual se mueve el principio de no confiscatoriedad de los tributos.

También resulta importante destacar la función institucional que atribuye (dentro de nuestra Constitución económica) el Tribunal Constitucional al principio de no confiscatoriedad de los tributos:

4. [...] De otro lado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional. Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten

suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria.

De modo que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la "Constitución tributaria", establecida en la Ley Fundamental de 1993.

Luego, el Tribunal Constitucional expone que es relevante que, en aplicación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, al momento de crearse el tributo con su correspondiente tasa se respeten las exigencias mínimas provenientes de los principios de razonabilidad y proporcionalidad:

5. Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Esta cita acertada que hace el Supremo Intérprete de la Constitución peruana permite nuevamente avizorar la profunda relación entre el principio de no confiscatoriedad de los tributos con los principios de igualdad y capacidad contributiva puesto que estos últimos también beben de los principios generales de razonabilidad y proporcionalidad.

La siguiente cita es también muy importante porque a través de ella el Tribunal Constitucional, al calificar el principio de no confiscatoriedad de los tributos como un concepto jurídico indeterminado, contradice el argumento de la empresa demandante en el sentido que cualquier afectación a la propiedad era inconstitucional y que esta era un contenido fijo y específico que tenía, en todos los casos, el mencionado principio tributario:

5. [...] Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un "concepto jurídico indeterminado". Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

Es importante la frase que el principio de no confiscatoriedad debe evaluarse "... analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo ..." porque esta afirmación corrobora lo que la doctrina señala respecto de las diferencias que existen, por ejemplo, entre las tasas de un impuesto patrimonial y un impuesto a la renta o, las diferencias que existen entre la tasa de un impuesto a la renta y un impuesto al consumo, etc.

La idea se fortalece más cuando el Tribunal Constitucional afirma que la propiedad (concepto sacrosanto para la empresa demandante y, según ésta, producto de nuestra Constitución de 1993) puede afectarse de manera razonable ("[...] excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad [...]").

Más adelante, reforzando aún más su posición, el Tribunal Constitucional realiza aseveraciones que ayudan a entender su razonamiento:

a) que el principio de no confiscatoriedad de los tributos no resulta afectado (contrariamente a lo señalado por la parte demandante) cuando el legislador decide imponer cargas fiscales a la propiedad, con lo cual queda claro que la propiedad y una de sus manifestaciones que es el capital si pueden ser sujetos de gravamen bajo determinadas condiciones. Es decir, la propiedad es un elemento que revela o evidencia capacidad contributiva.

b) que la Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales, con lo cual deshace el argumento de la parte actora en el sentido que la Constitución de 1993 impedía gravar la propiedad o el capital.

c) que dentro del amplio margen de libertad que tiene el Estado para establecer lo que debe ser gravado también puede gravarse la propiedad porque los tributos de una manera u otra inciden sobre la misma, incluso cuando gravan las ganancias o utilidades con el impuesto a la renta porque las mismas forman parte del patrimonio de la empresa. La propiedad también es manifestación de riqueza y por ello puede ser gravada.

En este punto, es importante señalar que cuando ejercí la defensa técnica de la SUNAT refuté el argumento del abogado de la parte demandante consistente en que la Constitución de 1993 impedía gravar la propiedad, en tanto a que precisé que, de hecho, desde hace muchos años en el Perú se grava, pacíficamente, la propiedad a través del Impuesto Predial.

d) Que el problema, para el TC, no era si se puede o no gravar la propiedad, el problema para el TC era determinar qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad, no siendo pertinentes las consideraciones respecto a que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o que simplemente mantuvo su capital o activo fijo.

6. Ciertamente, el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado, como se ha expuesto en la demanda, si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74º.

De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada.

El problema, a juicio del Tribunal Constitucional, no es determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad. Y en ello, por cierto, no son pertinentes consideraciones tales como que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo, que son exigibles - y este Tribunal en su momento lo destacó- para impuestos destinados a gravar utilidades, ganancias o rentas, como se expuso en la STC N.º 0646-1996-AA/TC.

El Supremo Intérprete de la Constitución utiliza el criterio de razonabilidad para ubicarse en el supuesto en el cual, en términos generales, se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos. A criterio del Tribunal Constitucional, esto ocurre cuando el tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un país en el que se ha garantizado a nivel constitucional el derecho subjetivo a la propiedad y, además, se considera a la propiedad (entendida como

institución) como uno de los componentes básicos y esenciales de la Constitución económica:

7. [...] este Colegiado declara que, en términos generales, "se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y se ha considerado a la propiedad, como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica".

Nótese que la definición que hace el Tribunal Constitucional no establece una regla inamovible, en la medida que alude a conceptos abstractos que adquieren contenido cuando se analiza cada supuesto en concreto, tal cual es el caso de las frases "límite que razonablemente", "justificado"; lo cual es positivo porque elude el margen de arbitrariedad que siempre tienen las reglas fijas o tasadas que, muchas veces, no son capaces de percibir o valorar las zonas sensibles que se presentan en cada caso en particular.

Acto seguido, el Supremo Intérprete de la Constitución peruana expone las razones por las cuales asume que el IEAN, con una tasa del 0.5%) no afecta de manera irrazonable y desproporcionada el derecho de propiedad de la empresa demandante:

a) no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de establecer la base imponible del IEAN haya tomado como manifestación de la capacidad contributiva los activos netos de quienes perciben rentas de tercera categoría

b) el principio de no confiscatoriedad de los tributos se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de tal suerte que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, con lo cual el Tribunal Constitucional valida que la propiedad (en, este caso los activos netos) es una manifestación de la capacidad contributiva y así lo dice expresamente.

c) Detrás de la creación de un impuesto existe la presunción, *juris tantum*, que con éste, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos porque con la recaudación tributaria se agencia de los fondos para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le han confiado (sin esos fondos sería materialmente imposible que brindara los servicios públicos a su cargo).

8. Conviene advertir, en primer lugar, algo que no por obvio no es menos importante. Y es que al Tribunal Constitucional no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de fijar la base imponible del impuesto "extraordinario", haya tomado como manifestación de capacidad contributiva "los activos netos" de los "perceptores de renta de tercera categoría". Como antes se ha precisado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. Y la propiedad o, dicho de otro modo, los "activos netos" a los que se refiere el ya citado artículo 1º de la Ley N.º 26777, es una manifestación de esa capacidad contributiva.

9. En segundo lugar, es menester enfatizar que, detrás de la creación de un impuesto como el IEAN, existe la presunción, *juris tantum*, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo.

El Tribunal Constitucional, para fortalecer más su razonamiento respecto de la constitucionalidad de la afectación, por parte de los tributos, a la propiedad, afirma que la creación de tributos que gravan la propiedad implica una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas, pero que por esta circunstancia los

tributos no resultan contrarios al derecho de propiedad. Asevera, que los derechos fundamentales (y, entre ellos, el derecho de propiedad) no son absolutos y que, del otro lado, el pago de tributos, es decir, el deber de contribuir a los gastos públicos constituye un principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho:

9. [...] Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Como se aprecia, decididamente el Tribunal Constitucional considera que la injerencia (razonable y proporcional) del Estado, a través de los tributos, en el patrimonio patrimonial de las personas no resulta contrario al derecho de propiedad porque los derechos fundamentales no tienen el carácter de absolutos.

Adicionalmente, el Supremo Intérprete de la Constitución asienta doctrina jurisprudencial en el sentido que el deber de contribuir a los gastos públicos es un principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho, con lo cual subsana (como se ha indicado previamente) la deficiencia que existe en la Carta Magna de 1993 que (a diferencia de la Constitución de 1979) no acogió de manera expresa el referido principio constitucional. Esto es de vital importancia porque dentro de la ponderación de principios constitucionales tributarios el deber de contribuir a los gastos públicos funciona como un contrapeso a los principios que los administrados consideran vulnerados. A mi criterio, tal principio es como una suerte

de tamiz que permite aclarar sus juicios a los magistrados constitucionales o, una suerte de cernidor que permite separar la paja del trigo.

Después de exponer todo este marco conceptual, el Tribunal Constitucional concluye se encuentra razonable y justificada la intervención del IEAN sobre la propiedad, quedando como último tema para su análisis si el monto de la tasa de dicho impuesto resulta desproporcionado.

Para hacer este juicio, el Supremo Intérprete de la Constitución tiene en cuenta el carácter temporal del IEAN, a lo que suma las características de la base imponible, la tasa del 0.5%, el hecho que autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta y que, además, podía utilizarse como crédito sin derecho a devolución contra los pagos a cuenta o de regularización del impuesto a la renta; a partir de lo cual concluye que no contraría el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos. Por estas razones, el Tribunal Constitucional estima que el IEAN no absorbe una parte sustancial de la base imponible, que su porcentaje no es desproporcionado, por lo que no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable:

10. De modo que encontrándose razonablemente justificada la intervención estatal sobre el derecho de propiedad, lo último por analizar es si el monto de la tasa del IEAN es desproporcionado. Para tal efecto, ha de repararse, en que, de conformidad con el artículo 1° de la Ley N.° 26999, el carácter "extraordinario" con el que ha sido configurado este impuesto se evidencia con su vigencia temporal. En efecto, después de diversas reformas, se ha previsto que se sufragará hasta el 31 de diciembre de 1999.

Asimismo, dadas las características de la base imponible del tributo y el carácter temporal con el que ha sido previsto, no contraría, a juicio de este Colegiado, el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el

principio constitucional de la no confiscatoriedad de los tributos, el que su tasa se haya previsto en el orden del 0.5% de la base imponible establecida por el artículo 4° de la Ley N.º. 26777, que autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta, y que, por lo demás, podrá utilizarse "como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta o de regularización del impuesto a la renta del ejercicio de 1998", tal como lo establece el artículo 7° de la misma Ley N.º 26777.

De modo que, atendiendo a que el referido impuesto no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y a que su porcentaje, establecido por la Ley N.º 26777, no es desproporcionado, pues no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable, debe desestimarse la pretensión.

En suma, la STC 2727-2002-AA/TC es relevante porque a partir de ella se explica el ulterior desarrollo doctrinario del Tribunal Constitucional en materia tributaria, entre otras por las siguientes razones:

- a) Importa el primer análisis profundo del principio de no confiscatoriedad de los tributos.
- b) Rompe la idea que a través de la tributación no se puede afectar la propiedad, en la medida que sostiene que la propiedad puede ser afectada de manera razonable y proporcional.
- c) Relaciona el principio de no confiscatoriedad con los también principios constitucionales tributarios de igualdad y capacidad contributiva.
- d) Por primera vez, desde que se instaló en el año 1996, el Tribunal Constitucional afirma que el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

Similar criterio, pero de manera más escueta, se encuentra contenido en las STCs 3591-2004-AA/TC, del 24/01/2005, 1907-2003-AA/TC, del 27/01/2005, 1255-2003-AA/TC, del 21/03/2005,

3.5.3.5. STC 00004-2004-AI/TC y acumulados, del 21/09/2004

En el proceso constitucional de amparo 00004-2004-AI/TC se discutió la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), regulado por la Ley 28194. En este caso los demandantes sostuvieron que el mencionado impuesto vulneraba el derecho de propiedad porque, previamente, el Tribunal Constitucional en los casos del Impuesto Mínimo a la Renta había señalado que “el legislador, al establecer el hecho imponible, está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital” y que el mismo dinero era gravado tantas veces como pase por el sistema financiero.

El Tribunal Constitucional rechazó este alegato de la parte demandante citando lo que había señalado en la STC 2727-2002-AA/TC respecto de la afectación del patrimonio y precisando, nuevamente, que la referencia a que su afirmación en el sentido que “el legislador, al establecer el hecho imponible, está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital”, debía entenderse en un contexto del Impuesto a la Renta.

Además, el Guardián de nuestra Carta Magna afirmó que, desde el punto de vista constitucional, lo relevante será determinar, si no obstante afectar la propiedad, la afectación que importa el ITF es ilegítima por vulnerar el derecho de no

confiscatoriedad de los tributos. El Tribunal Constitucional peruano, sobre esta materia, hace suya la doctrina del Tribunal Federal Alemán respecto a que “el derecho fundamental de propiedad solo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador”.

29. Por consiguiente, lo relevante, en este caso, desde un punto de vista constitucional, no será esclarecer si el ITF grava el patrimonio o el capital, pues de hecho lo hace y a ello está destinado (cuando menos, en determinados casos), sino determinar si, no obstante incidir sobre la propiedad, tal afectación es ilegítima por vulnerar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, consagrado en el artículo 74° de la Constitución. Y es que, tal como lo ha sostenido el Tribunal Federal alemán, en posición que este Colegiado hace suya: " (...) el derecho fundamental de propiedad sólo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador (*erdrosselnde Wirkung*)" [Cfr. BVerfGE 93, 121(53 y ss)].

Como se aprecia, de manera consistente con la STC 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional mantiene su criterio en el sentido que la propiedad puede ser afectada por los tributos siempre y cuando tal afectación sea razonable y proporcional.

3.5.3.6. STC 00033-2004-AI/TC, del 28/09/2004

Mediante la STC 00033-2004-AI/TC, del 29/08/2004, expedida en un proceso en el cual se discutía la constitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), el Supremo Intérprete de la Constitución recordó nuevamente lo que, previamente, a través de las STCs 02727-2002-AA/TC y 00646-1996-AI/TC, había expresado respecto del principio de no confiscatoriedad de los tributos y del derecho de propiedad:

6. Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: "[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

[...]

A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria.

Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.º 008-2003-AVTC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: "[...] nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social),. Se trata, en efecto, de un 'instituto' constitucionalmente garantizado".

[...]

8. Sin perjuicio de que lo expuesto en la Sección 5., *supra*, sea concluyente para determinar la inconstitucionalidad de la norma sometida a evaluación, debe tenerse en consideración que este Colegiado, en la STC N.º 0646-1996-AA/TC recaída en un proceso de amparo en el cual se discutió la inaplicabilidad del Decreto Legislativo N.º 774, norma que estableció el Impuesto Mínimo a la Renta, determinó que se producía la violación del principio de no confiscatoriedad cuando: "[...] b) el impuesto no [tenga] como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado.

En este caso, estimo que no media vulneración de principio de igualdad en la aplicación de la ley porque el Tribunal Constitucional, acertadamente, aclaró en la STC 2727-2002-AA/TC, sus referencias a la intangibilidad del capital deben entenderse en el contexto del Impuesto a la Renta que sólo puede gravar la utilidad, ganancia o renta, lo que despeja cualquier contradicción en el ulterior razonamiento del Supremo Intérprete de la Constitución respecto del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

Sin embargo, es importante revisar el recuento histórico de la evolución del pensamiento del Tribunal Constitucional respecto de la posibilidad o no de afectar tributariamente a la propiedad.

3.5.4. Caso 4: Agotamiento de la vía administrativa – Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuesta, aprobado por el Decreto Supremo N° 095-96-EF

En este acápite se expone como el criterio del Tribunal Constitucional según el cual los procesos constitucionales de amparo incoados contra el artículo 11° del Decreto Supremo N° 095-96-EF, norma que establecía los montos fijos mensuales aplicables por cada máquina tragamonedas y otros aparatos electrónicos, calificaban como improcedentes por cuanto el contribuyente se encontraba obligado a agotar la vía administrativa; cambia luego por un nuevo criterio según el cual no era exigible el agotamiento de la vía previa por no encontrarse regulada.

3.5.4.1. STC 00133-1999-AA/TC, de 09/07/1999

Mediante la sentencia 00133-1999-AA/TC, de 09/07/1999, en una demanda de amparo en la cual se cuestionaba la constitucionalidad del artículo 11° del Decreto Supremo N° 095-96-EF, norma que establecía los montos fijos mensuales aplicables por cada máquina tragamonedas y otros aparatos electrónicos, el Tribunal Constitucional declaró improcedente la demanda por considerar que la parte demandante se encontraba obligada a agotar la vía administrativa antes de recurrir al amparo, en la medida que no le eran aplicables ninguno de los supuestos de

excepción al agotamiento de la vía previa previstos por el artículo 28° de la Ley 23506 – Ley de Hábeas Corpus y Amparo:

2. Que, sin embargo, no se ha acreditado en autos que la empresa demandante haya interpuesto Recurso Administrativo alguno contra la Orden de Pago N.° 081-1-16566.

En efecto, la empresa inicia la presente Acción de Amparo sin haber agotado la vía respectiva, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 27° de la Ley N.° 23506.

3. Que la demandante no se encuentra en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 28° de la Ley N.° 23506; ello, debido a las consideraciones siguientes:

a) De conformidad con el artículo 117° del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario vigente, la Resolución de Ejecución Coactiva N.° 081-06-070076 "contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, otorgándose un plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas".

b) El plazo referido permitía a la empresa demandante acogerse a lo previsto en el inciso d) del artículo 119° del Decreto Legislativo N.° 816, que establece que cuando "se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa, que se encuentre en trámite", se suspenderá el proceso de cobranza coactiva.

c) Asimismo, como una excepción a lo establecido en el artículo 136° del Decreto Legislativo N.° 816, el segundo párrafo del artículo 119° de dicha norma señala que "tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago"; y, el tercer párrafo del mismo artículo establece que, "para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 01266-2001-AA/TC, del 09/09/2002, pero con una fundamentación diferente:

2. El artículo 27.° de la Ley N.° 23506 establece que una de las condiciones de la acción en el proceso de amparo es que el justiciable agote la vía previa, la cual, tratándose de la imputación de la lesión de un derecho constitucional a una persona jurídica de derecho público, no es otra que la vía administrativa. En el caso de autos, la recurrente alega que se encontraría exceptuada de transitarla, pues, a su juicio, podría devenir en irreparable la lesión de los derechos constitucionales alegados y porque se trata de un acto continuado. A su entender, se puede convertir en irreparable la lesión porque

la exigencia del pago del impuesto se efectúa bajo la amenaza de iniciarse acciones coactivas en contra suya.

3. No comparte dicho criterio este Tribunal, porque la hipótesis de que devenga en irreparable la lesión de los derechos constitucionales y, como consecuencia de ello, el justiciable esté exceptuado de agotar la vía administrativa, en verdad se presenta en todos los casos en los que su tránsito ocasionará la imposibilidad de poder restablecer al estado anterior a la violación el ejercicio de los derechos constitucionales eventualmente lesionados. Ello, evidentemente, no sucede en una controversia como la que ahora se está dilucidando. En efecto, la amenaza de que pueda iniciarse una "acción coactiva" (sic) no impide que - iniciada ésta, en trámite o una vez culminada-, pueda promoverse un proceso como el presente y que el juez que conozca de la acción de amparo pueda disponer el restablecimiento de los derechos eventualmente lesionados.

4. Por otro lado, tampoco es una causal de excepción del agotamiento de la vía administrativa que el acto reclamado sea continuado o de tracto sucesivo. Tal distinción en la teoría del acto reclamado o lesivo tiene por propósito determinar a partir de cuándo ha de empezar a computarse el plazo de caducidad y no, desde luego, exceptuar a una persona del cumplimiento del requisito legal del agotamiento de la vía previa.

5. A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional considera que, en el presente caso, no es aplicable su doctrina jurisprudencia¹ según la cual, en materia tributaria, tratándose de la inconstitucionalidad de una norma legal - a cuyo amparo se realizó el acto reclamado-, no es preciso transitar ante los tribunales administrativos, dado que se trata de órganos sometidos al principio de legalidad. Y es que, en el caso de autos, no se trata de una norma con rango, valor o fuerza de ley, sino de una norma infra¹lega¹, es decir, de un nivel jerárquico inferior al de la ley, cuyo control de validez sí están obligados a efectuar los tribunales administrativos.

3.5.4.2. STC 00022-2000-AA/TC, de 29/03/2000

A través de la STC 00022-2000-AA/TC, de 29/03/2000, el Tribunal Constitucional se apartó del criterio previamente establecido respecto del agotamiento de la vía previa contemplado en la STC 00133-1999-AA/TC, de 09/07/1999, señalando que no era exigible el agotamiento de la vía previa porque, en el caso de autos, la misma no se encontraba regulada, razón por la cual el demandante se encontraba dentro de la excepción al agotamiento de la vía previa regulado por el numeral 3 del artículo 28° de la Ley 23506 – Ley de Hábeas Corpus y Amparo:

3. Que, el numeral 3) del artículo 28° de la Ley N.° 23506, de Hábeas Corpus y Amparo, establece que no será exigible el agotamiento de la vía previa si ésta no se encuentra regulada. Y, en el presente caso, no se encuentra

normado en la ley recurso administrativo alguno que revierta los efectos de un Decreto Supremo que ha ya sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución Política del Estado, afectando a la empresa demandante, al ser requerida para el pago mediante los valores presentados en autos, sin tener que demostrar su incapacidad para el cumplimiento de la referida obligación tributaria, y en consecuencia, la demandante se encuentra exceptuada de cumplir con el requisito de agotar la vía previa.

Luego de esto, el Tribunal Constitucional ingresó a analizar el fondo de la controversia y declaró fundada la demanda de amparo por considerar que el Decreto Supremo 095-96-EF vulneraba diversos derechos constitucionales.

Similares pronunciamientos se encuentran en las STCs 00323-2001-AA/TC, del 23/07/2002 y 00930-2001-AA/TC, del 14/08/2002.

3.5.4.3. STC 01266-2001-AA/TC, del 09/09/2002

Posteriormente, a través de la sentencia 01266-2001-AA/TC, del 09/09/2002, pero con una fundamentación diferente al que figura en la 00133-1999-AA/TC, de 09/07/1999, el Tribunal Constitucional afirmó que el contribuyente se encontraba obligado a agotar la vía administrativa:

2. El artículo 27.° de la Ley N.° 23506 establece que una de las condiciones de la acción en el proceso de amparo es que el justiciable agote la vía previa, la cual, tratándose de la imputación de la lesión de un derecho constitucional a una persona jurídica de derecho público, no es otra que la vía administrativa. En el caso de autos, la recurrente alega que se encontraría exceptuada de transitarla, pues, a su juicio, podría devenir en irreparable la lesión de los derechos constitucionales alegados y porque se trata de un acto continuado. A su entender, se puede convertir en irreparable la lesión porque la exigencia del pago del impuesto se efectúa bajo la amenaza de iniciarse acciones coactivas en contra suya.

3. No comparte dicho criterio este Tribunal, porque la hipótesis de que devenga en irreparable la lesión de los derechos constitucionales y, como consecuencia de ello, el justiciable esté exceptuado de agotar la vía administrativa, en verdad se presenta en todos los casos en los que su

tránsito ocasionará la imposibilidad de poder restablecer al estado anterior a la violación el ejercicio de los derechos constitucionales eventualmente lesionados. Ello, evidentemente, no sucede en una controversia como la que ahora se está dilucidando. En efecto, la amenaza de que pueda iniciarse una "acción coactiva" (sic) no impide que - iniciada ésta, en trámite o una vez culminada-, pueda promoverse un proceso como el presente y que el juez que conozca de la acción de amparo pueda disponer el restablecimiento de los derechos eventualmente lesionados.

4. Por otro lado, tampoco es una causal de excepción del agotamiento de la vía administrativa que el acto reclamado sea continuado o de tracto sucesivo. Tal distinción en la teoría del acto reclamado o lesivo tiene por propósito determinar a partir de cuándo ha de empezar a computarse el plazo de caducidad y no, desde luego, exceptuar a una persona del cumplimiento del requisito legal del agotamiento de la vía previa.

5. A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional considera que, en el presente caso, no es aplicable su doctrina jurisprudencial según la cual, en materia tributaria, tratándose de la inconstitucionalidad de una norma legal - a cuyo amparo se realizó el acto reclamado-, no es preciso transitar ante los tribunales administrativos, dado que se trata de órganos sometidos al principio de legalidad. Y es que, en el caso de autos, no se trata de una norma con rango, valor o fuerza de ley, sino de una norma infralegal, es decir, de un nivel jerárquico inferior al de la ley, cuyo control de validez sí están obligados a efectuar los tribunales administrativos.

3.5.4.4. 00499-2002-AA/TC, del 16/10/2002

Más tarde, a través de la sentencia 00499-2002-AA/TC, del 16/10/2002, el Tribunal Constitucional retornó al criterio contenido en la STC 00022-2000-AA/TC, de 29/03/2000, al afirmar que el agotamiento de la vía administrativa sólo será exigible si su tránsito se presenta como una vía idónea y eficaz para los fines que se persiguen con su instalación, no siendo este el caso de autos porque tratándose de la inconstitucionalidad del cobro de un tributo y su cuestionamiento en sede administrativa, en la medida que el Tribunal Fiscal no es competente para inaplicar leyes o normas con rango de ley por ser contrarias a la Constitución:

1. La recurrida ha desestimado la pretensión aduciendo que la demandante no agotó la vía administrativa. El Tribunal Constitucional no comparte dicho criterio. En primer lugar, como ha sostenido en anteriores ocasiones, la institución de la vía administrativa, como una condición de la acción del proceso de amparo, no puede entenderse como un privilegio del Estado, sino como una limitación del derecho constitucional de acceso a la justicia, según

la cual el ordenamiento jurídico persigue que los problemas o diferencias que un particular mantenga con la administración pública puedan resolverse en dicha sede, antes de acudir a la vía judicial.

Esta limitación del derecho de acceso a la justicia debe entenderse a la luz del principio *pro actione* y, en ese sentido, el agotamiento de la vía administrativa sólo será exigible si su tránsito se configura como una vía idónea y eficaz para los fines que se persiguen con su instalación. No es ese el caso, por cierto, de lo que sucede tratándose de la inconstitucionalidad del cobro de un tributo y su cuestionamiento en sede administrativa pues existe jurisprudencia reiterada y constante del Tribunal Fiscal en el sentido de que, en la medida que éste no posee el rango de órgano jurisdiccional, no es competente para declarar la inaplicabilidad de leyes o normas con rango de ley, pues tal actuación contravendría la Constitución.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional considera que la exigencia de que debe agotarse nominalmente la vía administrativa-tributaria, como lo ha sostenido la recurrida, constituye un exceso de ritualismo procedimental manifiesto al que se pretende someter a la demandante que, por ser ineficaz, dificulta irrazonablemente su derecho de acceso a la justicia.

Similar criterio contiene la STC 00489-2002-AA/TC, del 05/06/2003.

3.5.4.5. STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005

Mediante la sentencia 02302-2003-AA/TC, de 13/04/2005, el Supremo Interprete de la Constitución definió la contradicción que existía en las sentencias precitadas en el sentido que, como se estaba frente a normas autoaplicativas, esta circunstancia configuraba una excepción al agotamiento de la vía administrativa:

5. En primer lugar, nos apartamos del criterio mediante el cual, afirmamos que *la vía previa no se encuentra regulada, y, por lo tanto no es exigible, cuando se cuestionan los efectos de un Decreto Supremo que ha sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución.* (STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC, STC 022-2000-AA/TC); por dos razones fundamentales:

A) Primeramente, porque de existir actos concretos de aplicación de una norma tributaria, como por ejemplo, órdenes de pago, resoluciones de determinación, multas o cobranzas coactivas; es evidente, que el reclamo de los mismos, debe seguir previamente el trámite administrativo establecido en la norma de la materia, esto es, el Código Tributario. En ese sentido, no es cierto que en estos casos, la vía previa no se encuentre regulada, puesto que, ante la exigencia arbitraria de una deuda tributaria, el contribuyente puede reclamar en

primera instancia, ante el órgano administrador del tributo, y luego apelar ante el Tribunal Fiscal, en cuyo caso, recién queda agotada la vía administrativa.

B) De otro lado, porque un Decreto Supremo, como norma reglamentaria, se encuentra subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución. Así, cuando se trata de materia tributaria, atendiendo al principio de reserva de ley del artículo 74° de la Constitución, cuando un Decreto Supremo regula esta materia, constituye un reglamento *secundum legem*, el cual sólo puede desarrollar la ley más no transgredirla ni desnaturalizarla. En estos casos, de extralimitar el contenido de una ley, no cabe duda que, un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal, se encuentra plenamente facultado para pronunciarse al respecto, más aún cuando, el artículo 102° del Código Tributario, establece que, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía”.

6. En consecuencia, cuando se cuestione los actos de aplicación de un Decreto Supremo como norma reglamentaria en materia tributaria, estamos en principio frente a un problema de conformidad con la Ley, para lo cual, debe agotarse la vía administrativa hasta llegar al recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cabe advertir sin embargo, un inconveniente a esta regla: *los casos de normas autoaplicativas*.

7. En diversa jurisprudencia, este Colegiado ha señalado, que no procede el amparo directo contra normas cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir, que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores; contrario a ello, si procede cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma (STC 1314-2000-AAITC, 504-2000-AAITC, 0830-2000-AAITC, 2670-2002-AAITC, 487-2003-AAITC).

Lógicamente, no resultaría exigible el agotamiento de la vía previa en el caso de normas autoaplicativas, pues, al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por esta vía podría convertir en irreparable la agresión. Más aún, al no requerir actos concretos de afectación, haría inviable un pronunciamiento por parte del Tribunal administrativo.

8. Cabe preguntarse entonces, si las normas tributarias cuestionadas en autos, son normas autoaplicativas. En la STC 1311-2000-AAITC cuando se cuestionó la conformidad con el principio de legalidad, del Decreto Supremo N° 158-99-EF, señalamos que " ... si bien parece que el acto lesivo no se había producido al interponerse la demanda, pues no constaba en autos prueba de que el impuesto había sido aplicado o cobrado al accionante, es opinión de este Tribunal que el hecho de que el Decreto Supremo N° 158-99-EF no requiera de acto posterior alguno para su obligatoriedad, lo cual hace un dispositivo legal de eficacia inmediata, imperativo frente a los sujetos pasivos del impuesto, por lo que no puede negarse su naturaleza autoaplicativa o de acto aplicatorio, es decir, con mayor certeza de ocurrencia que la amenaza de violación del derecho (. .) y por ende, procedía esta acción de amparo, aun cuando en la práctica no se hubiera realizado todavía el acto de aplicación p cobranza del impuesto ... ".

Este criterio es, de igual manera, aplicable al caso de autos.

9. En efecto, estas normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya

se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda. Este será un caso de excepción para a la regla del agotamiento de la vía previa.

Mi opinión respecto de este caso es que cuando el Tribunal Constitucional retornó al criterio inicial según el cual era necesario agotar la vía administrativa vulneró el principio de igualdad en aplicación de la ley en perjuicio del demandante. Lo bueno es que finalmente, subsanando sus errores, definió el tema de manera correcta al señalar, a través de la STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005 que como se estaba frente a normas autoaplicativas, esto configuraba una excepción al agotamiento de la vía administrativa.

Comparto también razonamiento del Supremo Intérprete de la Constitución, expresado en algunas sentencias, respecto a que afirmar que el agotamiento de la vía administrativa sólo será exigible si su tránsito se presenta como una vía idónea y eficaz para los fines que se persiguen con su instalación y que, no es exigible tratándose de la inconstitucionalidad del cobro de un tributo y su cuestionamiento en sede administrativa, en la medida que el Tribunal Fiscal no es competente para inaplicar leyes o normas con rango de ley por ser contrarias a la Constitución

3.5.5. Caso 5: Aplicación supletoria del plazo máximo de 3 años previsto por el Código Tributario para las exoneraciones, beneficios y demás incentivos tributarios

En este acápite se analiza cómo, para el caso de la Comunidad Campesina de Llocllapampa, el Tribunal Constitucional estableció que las exoneraciones,

beneficios y demás incentivos tributarios, en el caso que su ley de creación no contemple un plazo vigencia, se deberá aplicar supletoriamente la Norma VII del Código Tributario que establece que el plazo máximo de tres años de vigencia para tales exoneraciones, beneficios y demás incentivos tributarios; no obstante lo cual, años más tarde, el Tribunal Constitucional, en el caso de los beneficios de reinversión en educación (Caso Alas Peruanas) no respetó dicho límite y resolvió que las exoneraciones continuaban vigentes, contradiciendo el antes mencionado plazo supletorio de 3 años previsto en el Código Tributario y, además, señalando que el beneficio de reinversión en educación se encontraría vigente hasta la fecha en que sea derogado de manera expresa.

3.5.5.1. STC 10138-2005-AA/TC, del 23/02/2006

Con ocasión de un proceso constitucional de cumplimiento en el cual se discutía si la SUNAT estaba cumpliendo lo dispuesto por los artículos 28° y 29° de la Ley General de Comunidades Campesinas, Ley 24656, que establecía diversas inafectaciones, exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios a favor de las referidas Comunidades Campesinas, el Tribunal Constitucional estableció que cuando la norma que crea una exoneración o beneficio tributario no contemple un plazo de vigencia, deberá aplicarse el plazo supletorio de 3 años previsto por la Norma VII del Código Tributario.

Además, en este orden de ideas, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que resultaba necesario establecer límites a la duración de beneficios tributarios, con la finalidad de garantizar que el principio de igualdad en materia tributaria no termine

desnaturalizándose y que, además, el acto con el cual se otorga una exoneración o beneficio tributario, aparte de respetar los demás principios constitucionales tributarios, debe revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad porque, de no hacerlo, podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no a supuestos de discriminación contrarios a la Constitución Política del Estado de 1993:

12. Como puede apreciarse, no es posible que en la actualidad una exoneración o beneficio tributario pueda entenderse como que se otorga *ad infinitum*, pues en caso que la norma legal que lo disponga no establezca plazo de vigencia alguno, automáticamente deberá operar el plazo supletorio a que se refiere el Código Tributario. Ello es así porque si bien es cierto que generalmente los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales, normalmente, están obligadas a tributar; también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo, entonces, que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2), está proscrito (cfr. STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14).

Bajo ese argumento se sustenta, justamente, la necesidad de establecer límites a la duración de beneficios tributarios a fin de garantizar que el principio de igualdad en la tributación no termine desnaturalizándose.

13. Debe aclararse entonces que, cuando el artículo 29º de la Ley N.º 24656 señala que los beneficios y demás incentivos tributarios otorgados a favor de personas jurídicas de otros sectores, sea por su actividad, ubicación o cualquier causa o motivación, son extensibles a las comunidades campesinas, debe entenderse que están supeditados a la existencia de un plazo; pues, de lo contrario, la aplicación del beneficio deberá ser analizada en función de la norma cuyo beneficio ha sido extendido, y no en función del propio artículo 29º. En otras palabras, lo dispuesto por este artículo continúa vigente hasta que el legislador lo disponga, y más bien, cada vez que tenga que aplicarse un beneficio por extensión, deberá analizarse el plazo de vigencia dispuesto en la norma que lo concede.

3.5.5.2. STC 04700-2011-AA/TC, del 05/11/2012

Mediante la 04700-2011-AA/TC, del 05/11/2012, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la vigencia del régimen de reinversión en educación, previsto por el Decreto Legislativo 882 (más conocido con el caso Alas Peruanas).

En este caso, el Supremo Intérprete de la Constitución adecuó un proceso constitucional de cumplimiento a un proceso constitucional de amparo, con la finalidad de establecer que el mencionado régimen de reinversión en la educación es un beneficio tributario.

Asimismo, con relación a la vigencia de este régimen de reinversión en la educación, estableció que la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario (que establece el plazo máximo de 3 años para la vigencia de un beneficio tributario, cuando no exista norma expresa que establezca un plazo) debe ser evaluada con excepciones que dependen del caso concreto, razón por la cual, sin ofrecer motivación alguna que sustente su aseveración, señaló que, tratándose de la reinversión en la educación, el plazo no podía considerarse solo de tres años, sino de un número mayor de años; apartándose sin razones objetivas o razonables del criterio que, previamente, había establecido en sentido contrario en la STC 10138-2005-AA/TC, del 23/02/2006 (caso Comunidad Campesina de Llocllapampa).

El cambio de doctrina jurisprudencial por parte del Tribunal Constitucional vulnera el principio de igualdad en la aplicación de la ley y, ello es más evidente si se revisa el razonamiento que emplea para efectuar esta modificación a través de la 4700-2011-PA/TC:

13. En el presente caso, la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 882 establece que las disposiciones vinculadas al beneficio tributario de crédito por reinversión en educación entrarían en vigencia a partir del 1 de enero de 1997, omitiendo señalar de manera expresa un plazo de vigencia para el referido beneficio tributario. Entonces, en atención a lo señalado en el fundamento anterior y de acuerdo con lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, vigente al momento de expedirse el Decreto Legislativo N.º 882, podría entenderse que el beneficio tributario de crédito por reinversión en educación estuvo vigente por 3 años, es decir hasta el hasta el 31 de diciembre de 1999. Sin embargo; si bien la regla general es que las leyes tributarias que no establezcan plazo de duración alguna para la vigencia de los beneficios tributarios se sujetan al plazo máximo establecido por el Código Tributario (3 años para el presente caso); lo cierto es que esta regla admite excepciones, las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso concreto.

14. Bajo este marco situacional, es obvio que si la finalidad del beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N.º 882 es la promoción de la inversión en educación, este beneficio no puede entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de 3 años; sino, hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio, la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en educación; por lo menos, en función de beneficios tributarios.

Nótese que el Tribunal Constitucional, tácitamente, afirma que **por sentencia se puede conceder una nueva exoneración** o extenderla más allá de su vigencia, lo que vulnera, aparte del principio de igualdad tributaria, los principios de legalidad y reserva de ley.

Adicionalmente, una revisión acuciosa de la STC 4700-2011-PA/TC no permite establecer que exista una fundamentación o elementos que razonable y objetivamente justifique el cambio de criterio respecto de lo resuelto en la STC 10138-2005-AA/TC.

Similar criterio violatorio del principio de igualdad en la aplicación de la ley mantiene el Tribunal Constitucional en STCs 02053-2013-PA/TC, del 02/06/2016 y 05410-2014-PA/TC, del 13/02/2020.

3.5.6. Caso 6: Condonación o perdón de los intereses generados durante el lapso en el cual la SUNAT y/o el Tribunal Fiscal excedieron el plazo que tienen para resolver los recursos impugnatorios planteados por los contribuyentes.

En este acápite se analiza cómo el Tribunal Constitucional pasó de afirmar, con sustento jurídico razonable y objetivo, que no cabía acceder a la petición de los contribuyentes en el sentido que se les perdonen los intereses que corresponden al período que excede el plazo que tienen la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver las impugnaciones (demora en resolver), a luego aseverar que no correspondía que la SUNAT cobre los intereses que generen el período que excede el plazo para resolver.

3.5.6.1. STC 03373-2012-PA/TC, del 31/10/2013

Mediante la STC 03373-2012-PA/TC, del 31/10/2013, el Tribunal Constitucional se pronunció respecto si era atendible que se perdonen los intereses moratorios durante el lapso en el cual tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal exceden el plazo que tienen para resolver las impugnaciones administrativas de los contribuyentes; denegando tal petición bajo la consideración que si el contribuyente declara una deuda menor a la que le corresponde, debe hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como los respectivos intereses u multas: “Si el actor declara una deuda menor a la que le corresponde, tiene que necesariamente hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como de los intereses y multas que correspondan.”

3.5.6.2. STC 03184-2012-PA/TC, del 29/01/2014

Posteriormente, a través de la STC 03184-2012-PA/TC, del 29/01/2014, el Tribunal Constitucional, en la misma línea jurisprudencia previa, afirmó que el cobro de intereses durante el período que la SUNAT o el Tribunal Fiscal exceden el plazo legal que tienen para resolver, no vulnera ningún derecho constitucional, en la medida que tales intereses se generan debido a que el contribuyente no declaró y/o pagó lo realmente adeudado o declarado respectivamente.

2. Si bien el actor cuestiona la cuantía de los intereses generados por su deuda, resulta innegable que ello obedeció a que, oportunamente, no cumplió con pagar su deuda tributaria. En tal sentido, pretender que éstos les sean eximidos por ser "exorbitantemente" elevados carece de asidero por cuanto es evidente que las acotaciones realizadas por la Administración Tributaria fueron realizadas respecto de los ejercicios 1999 y 2000, esto es, hace más de 10 años. Ello, en principio, no afecta el contenido constitucionalmente protegido de ningún derecho fundamental pues tales intereses, conforme ha sido expuesto, son consecuencia de que la deuda tributaria no fue pagada en su debido momento.

4. La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.

7. En todo caso/la pretensión del actor, en sí misma no resulta atendible debido a que contrariamente a lo que arguye/persigue Un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron.

3.5.6.3. STC 00295-2012-HC/TC, del 14/05/2015

Más adelante, mediante la sentencia 00295-2012-HC/TC, del 14/05/2015, el Supremo Intérprete de la Constitución declaró que los fundamentos 6, 7, 9, 10, 11 y 12 de dicha sentencia constituyen doctrina jurisprudencial vinculante para todos los

jueces y tribunales del país, de conformidad con el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, debiendo aplicarse inclusive a los procesos judiciales en trámite.

Cabe indicar que en el fundamento 9 antes mencionado, expresamente, el Guardián de la Constitución, por unanimidad, estableció doctrina jurisprudencial vinculante aplicable para todas las ramas del derecho en el sentido que la vulneración del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, tiene como única consecuencia jurídica la reparación in natura por parte de los órganos jurisdiccionales, la misma que consiste en emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible; con lo cual resulta obvio que, jurídicamente, no corresponde que la demora en resolver por parte de la SUNAT o el Tribunal Fiscal implique la condonación de intereses:

Las consecuencias jurídicas derivadas de la afectación al derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable

8. Por otro lado, en relación a las consecuencias jurídicas que se generan cuando se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, inicialmente el Tribunal señaló que ello conlleva a la exclusión del imputado del proceso penal (Cfr. STC 3509-2009-PHC, F.J. 39). Posteriormente, advirtió que el órgano jurisdiccional debía emitir y notificar, en el plazo máximo de 60 días naturales, la sentencia que defina la situación jurídica, bajo apercibimiento de darse por sobreseído el proceso penal, no pudiendo ser nuevamente investigado ni procesado por los mismos hechos, por cuanto ello conllevaría la vulneración del principio ne bis in idem (Cfr. STC 5350-2009-PHC, F.J. 40).

9. Al respecto, este Tribunal Constitucional considera pertinente definir la línea jurisprudencial fijada, y, por tanto, precisar que la eventual constatación por parte de la judicatura constitucional de la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable no puede ni debe significar el archivo definitivo o la conclusión del proceso judicial de que se trate (civil, penal, laboral, etc.), sino que, bien entendidas las cosas, lo que corresponde es la reparación in natura por parte de los órganos jurisdiccionales, la misma que consiste en emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible.

3.5.6.4. STC 04082-2012-PA/TC, del 10/05/2016

No obstante lo expuesto, quebrando su doctrina jurisprudencial vinculante previa, a través de la sentencia 04082-2012-PA/TC, del 10/05/2016, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre los intereses por demora en resolver y respecto de los intereses capitalizados.

Con esta sentencia, el Supremo Intérprete de la Constitución cambió su criterio jurisprudencial previamente establecido en las STCs 3373-2012-PA/TC, 3184-2012-PA/TC y 295-2014-PHC/TC y, pasó a afirmar que los intereses son sanciones y, por tanto, deben responder al principio de razonabilidad. De este modo declara inconstitucional los intereses capitalizados y por su parte respecto de los intereses por demora, establece que, adicionalmente, lesionan el derecho de impugnar los actos administrativos.

Esta afirmación del Tribunal Constitucional, desde el punto vista jurídico, resulta muy cuestionable porque equivale a decir que, los intereses moratorios y también la capitalización de intereses que hacen los bancos corresponden a sanciones, desnaturalizando la naturaleza compensatoria que tienen tanto los intereses que cobra la SUNAT como las instituciones del sistema financiero:

49. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional considera que la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. 50. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación.

[...]

52. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil. 53. Resultaría a todas luces incongruente que el

ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados. 54. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional aprecia que la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto de quintuplicarla, como se muestra en la tabla que se presenta a continuación:

[...]

58. Conforme a lo expuesto, resulta problemático extender el principio de no confiscatoriedad a la aplicación de intereses moratorios. Sin embargo, en atención al artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional ya mencionado, se analizará este extremo de la demanda desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa.

[...]

66. Si bien la ley puede regular los supuestos de procedencia, los requisitos de procedibilidad y el procedimiento para el trámite de dichos recursos, no puede pedir ni restringir la posibilidad de impugnar en sede administrativa las resoluciones susceptibles de afectar derechos o intereses legítimos de los administrados. 67. Dicho derecho, en efecto, confiere a las personas la facultad de cuestionar asuntos que consideren controvertidos ante las autoridades competentes. En el caso concreto, garantiza que la Administración Tributaria revise sus propias decisiones y que estas puedan impugnarse luego ante un tribunal administrativo especializado y autónomo. 68. El ejercicio abusivo de este derecho puede producirse cuando se obra con temeridad, mala fe o dolo en la interposición de los recursos. Dichas conductas, sin embargo, no pueden presumirse, sino que deben declararse por el órgano administrativo competente sobre la base de hechos específicos, debidamente probados. 69. No puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado, como ocurre en el presente caso. 70. Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo.

Posteriormente, el Supremo Intérprete de la Constitución, mediante la sentencia 04532-2013-PA/TC, del 16/08/2018, nuevamente y sin señalar un fundamento razonable para quebrar su doctrina jurisprudencial vinculante previa, resolvió en similar sentido al de la STC 04082-2012-PA/TC, del 10/05/2016.

Es evidente que, en estos casos, el Tribunal Constitucional, sin tener una causa objetiva y un motivo razonable, y yendo contra su doctrina jurisprudencial vinculante,

vulneró el principio de igualdad en la aplicación de la ley en perjuicio del Estado Peruano.

La arbitrariedad es más evidente si se considera que el Supremo Interprete de la Constitución, a pesar que la tasa de interés moratorio que cobra la SUNAT se encuentra legalmente atada a las intereses que cobran los bancos y a la capitalización de deuda que hacen, expresamente, señaló que sus criterios sobre no cobranza de intereses por parte de la SUNAT y el Tribunal Fiscal durante el lapso que exceden en el plazo que tienen para resolver, así como la capitalización de intereses, no debe aplicarse a las instituciones financieras.

La pregunta es: ¿si los intereses y su capitalización por parte de la SUNAT y las instituciones financieras tienen el mismo origen legal, porque cuando los cobra el Estado Peruano son contrarios a la Constitución y cuando los cobran las instituciones financieras son conformes con la Constitución?

Finalmente, es conveniente señalar que los cuestionamientos y críticas a las actuaciones y sentencias de los órganos encargados de administrar, en última instancia, justicia constitucional es un tema que no resulta infrecuente. Por ejemplo, no dejan de llamar la atención las declaraciones que brindo (en un país con un alto índice de transparencia en administración de justicia como lo es Chile) la actual Presidenta del Tribunal Constitucional chileno María Luisa Brahm, quien (denunciando posible corrupción) afirmó:

La demora en los trámites del TC ha sido una constante crítica de parte de sus detractores, sobre todo en casos de Derechos Humanos. Este tema fue abordado por el propio expresidente de la Corte Suprema, Haroldo Brito, quien en marzo de 2019, durante la cuenta pública número 101 del máximo tribunal, indicó que "25 causas de DD.HH. se encontraban o fueron suspendidas con ocasión de acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de leyes eventualmente decisorias".

"Estoy totalmente de acuerdo con esa crítica del Poder Judicial", dijo Brahm argumentando que hubo varios años anteriores a que ella asumiera la presidencia del TC en que se produjo una tramitación muy lenta de las causas.

"Cuando llegué a la presidencia había causas que llevaban más de ocho meses en que no había pasado nada con ellas, estaban en una especie de limbo. Estaban listas y no se veían. Eso produjo mucho malestar no solamente entre las partes, sino que también en los tribunales, porque cuando un requerimiento entra al TC se produce la mayoría de las veces la suspensión de la causa de base", dijo María Luisa Brahm agregando, a modo de ejemplo, que una vez le tocó leer un contrato en que un abogado cobraba a su cliente "por el tiempo que le tenía suspendida su causa en el TC".

Consultada por si hay situaciones de corrupción al interior del TC, Brahm apunta a la "excesiva demora" en la vista de las causas empezó a generar un "negocio" de búsqueda de tiempo para dilatar juicios y eso pasaba porque en el tribunal encontraban tiempo. "Sí lo encontraban. Era propicio para eso", comentó recalcando que quien decide y propone qué causa se ve en el pleno es el presidente del tribunal. En este caso, el expresidente de la corte, Iván Aróstica.

No deja de llamar la atención que parecidas divergencias públicas a las que tiene con sus colegas la actual Presidenta del Tribunal Constitucional, Marianella Ledesma Narváez; las tenga ahora también con sus colegas la actual Presidenta del Tribunal Constitucional chileno María Luisa Brahm, pero con mayor severidad (invocando incluso posible corrupción).

En conclusión: la impartición de justicia constitucional en máxima instancia no solo merece cuestionamientos en Perú. En mayor o menor grado, también afecta a otros países.

3.6. Propuesta que se desprende del análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional respecto del principio de igualdad en materia tributaria

Creo que existen algunos elementos puntuales que permitirían tener una mejor composición del Tribunal Constitucional y, por ende, lograr una mayor coherencia y menor contradicción en sus sentencias:

1. En la línea planteada por el magistrado Juan Vergara Gotelli, considero que el Tribunal Constitucional no debería revisar procesos de constitucionales de amparo vinculados a tributación. Tales casos deberían ser conocidos por una Sala Especializada en Derecho Constitucional de la Corte Suprema a través del proceso contencioso administrativo, en el cual los jueces también pueden realizar control difuso y tiene una estación probatoria en la cual se puede discutir muchos temas que el mismo Tribunal Constitucional, a veces por falta de estación probatoria en los procesos constitucionales, rechaza.

2. Se debería exigir como un requisito para acceder al cargo de magistrado del Tribunal Constitucional tener experiencia, previa y por un tiempo prudencial, como jueces o abogados litigantes, como una manera de evitar que la justicia constitucional se contamine con profesionales que no tienen experiencia ni una noción clara de cómo se debe administrar justicia. No debe bastar con ser abogado para acceder a la posición magistrado del Supremo Intérprete de la Constitución, en la medida que se requiere un perfil altamente especializado para este y nada obsta

para que los profesionales que deseen integrar el Tribunal Constitucional tomen, en su momento, la previsión ejercer la judicatura o el litigio jurídico.

3. Se debería exigir que los postulantes a magistrados del Tribunal Constitucional acepten levantar su secreto bancario y tributario de manera permanente, para poder tener la certeza que los futuros magistrados no ingresen al Supremo Interprete de la Constitución en situación de falencia económica y, por consiguiente, expuestos a riesgos éticos. No se pretende que sean personas adineradas, lo que se quiere es que sean personas que cuenten con un manejo patrimonial adecuado y transparente.

4. Sería conveniente que sea un órgano técnico especializado, como la actual Junta Nacional de Justicia pero sin sus falencias, quien se encargue de la elección de los magistrados del Tribunal Constitucional, ya que las elecciones a cargo de un órgano político (como el Congreso de la República) ha sufrido constantes y válidos cuestionamientos.

CONCLUSIONES

1. El surgimiento de constitucionalismo se encuentra vinculado a temas de naturaleza tributaria, ya que las constituciones nacen como una forma de garantizar la libertad frente al poder omnímodo de los monarcas; siendo el punto de partida la Carta Magna.
2. En la independencia de Estados Unidos de América y en la Revolución Francesa también aparece el elemento tributario como uno de los detonantes.
3. La Constitución de los Estados Unidos de América destaca por la importancia que otorga al tema tributario, no sólo porque se encontraba regulado casi a su inicio, sino porque, además, es claro que hacer viable la Unión de Estados una vigorosa tributación y su rápida armonización eran vitales.
4. La Declaración francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano destaca por la importancia que otorga al control que puede ejercer cualquier ciudadano sobre la tributación.

5. La Constitución de Cádiz de 1812, al igual que la Constitución de los Estados Unidos de América, también regula de manera moderna (para su época) a la tributación, pero, al parecer, más intensidad le otorga a los temas políticos.

6. Las Constituciones que tuvieron vigencia en nuestro país antes de la Constitución de 1993, en rigor, tienen una regulación de menor calado que la que se aprecia en la Constitución de Cádiz de 1812, cuyas líneas matrices siguen.

7. Con sus imperfecciones e imprecisiones la Constituciones Peruanas de 1933 y 1979, importan una mejora en la regulación de los principios constitucionales tributarios respecto de las Constituciones peruanas que las precedieron.

8. Para comprender cabalmente a los principios constitucionales en materia tributaria (o a los principios tributarios constitucionales) es necesario hacer un recuento previo de algunos conceptos que tiene particular relevancia en el ordenamiento jurídico tributario de cualquier país.

9. Uno de estos es la noción de tributo que comprende a los tributos internos y a los aranceles de aduana.

10. En la doctrina existen múltiples definiciones de lo que es un tributo. Sin embargo, podría considerarse que éste puede entenderse como la prestación, comúnmente en dinero, que exige el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, a terceros respetando los principios tributarios constitucionales, con la finalidad de proveerse

de los recursos para desarrollar su fines, pudiendo exigir esta prestación de manera coactiva.

11. El Código Tributario no adopta ninguna definición de tributo y se limita a señalar que el tributo interno comprende impuestos, contribuciones y tasas.

11. Las tasas comprenden, a su vez, tres especies: arbitrios, derechos y licencias.

12. Los aranceles de aduana son tributos que gravan las operaciones de comercio exterior y comprenden derechos ad valorem, derechos específicos y sobretasas.

13. La función constitucional de los tributos permite al Estado Social y Democrático proveerse de los recursos económicos necesarios para cumplir con sus fines constitucionales.

14. Conceptualmente, la potestad tributaria y su ejercicio no son absolutos, razón por la cual es necesario que existan principios tributarios constitucionales que la regulen o limiten.

15. La Constitución Política del Estado de 1993 reconoce cinco principios tributarios: legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad de los tributos, respeto de los derechos fundamentales. Además, se admite pacíficamente que existen dos principios tributarios no escritos (pero implícitos) en la Carta Magna de 1993: el deber constitucional de contribuir y la capacidad contributiva.

16. La Constitución Política de Estado de 1993, en materia de aranceles de aduana, ha establecido una reserva de administración a favor del Presidente de la República.

17. La doctrina señala que el principio a la igualdad comprende dos facetas: el principio a la igualdad formal o igualdad jurídica y, de otro lado, el principio de igualdad material o igualdad sustancial o igualdad real y efectiva.

18. La igualdad formal o igualdad jurídica presenta dos facetas: la igualdad en la ley y, la igualdad ante la ley o igualdad en la aplicación de la ley.

19. La igualdad en la ley se encuentra referida al contenido de la norma, es decir, que la norma no debe discriminar a los ciudadanos.

20. Para que se admita un trato diferente o desigual en la ley es necesario que se cumplan dos requisitos: a) razonabilidad de la medida, ya que se requiere que la desigualdad de trato cuente con una justificación objetiva y razonable y, b) proporcionalidad de la medida, porque se prohíbe solo aquellos tratos desiguales en los cuales no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida

21. La igualdad en la aplicación de la ley significa que no se debe discriminar a los ciudadanos en la aplicación de la norma o, lo que es lo mismo, con ocasión de la aplicación de norma.

22. La doctrina revisada sitúa el tema de la igualdad en la aplicación de la ley a nivel de órganos administrativos y a nivel de órganos judiciales. Sostengo que la igualdad en la aplicación de la ley también debe analizar a nivel de los tribunales constitucionales.

23. La igualdad en la aplicación de la ley debe analizarse considerando los fallos diferentes sobre casos sustancialmente iguales que emite un mismo órgano de administración de justicia, sobre la base de respeto a la independencia de los jueces.

24. Para determinar si un cambio en la aplicación de la norma por parte de un mismo órgano judicial resulta contrario al principio constitucionalidad de igualdad, se deben evaluar el caso concreto sobre la base de dos criterios: a) la identidad de rasgos sustanciales en los supuestos de hecho (ya que de otra forma no se conculcaría el precepto constitucional mencionado) y, b) la motivación del criterio de forma que requiere que se aporten razones que justifiquen el apartamiento de los precedentes, ello con el fin de descartar cualquier tipo de arbitrariedad

25. Igualdad material o igualdad sustancial o igualdad real y efectiva se refiere a que los poderes públicos están obligados a realizar una función promocional orientada a la consecución de la igualdad real y efectiva.

26. La discriminación inversa o discriminación positiva, para lograr la igualdad sustancial o igualdad material o igualdad real y efectiva, faculta a los poderes públicos no solo para contemplar o establecer un tratamiento desigual, sino que,

además, pueden tomar medidas positivas que introduzcan desigualdades con la finalidad de restablecer o lo conseguir la citada igualdad material (estas medidas positivas tienen que ser estructuralmente temporales hasta que se arribe a la igualdad material o real).

27. Dentro de la discriminación inversa o discriminación positiva, existen las medidas de discriminación fiscal positiva indirecta, las cuales se producen cuando se establecen discriminaciones positivas a favor de un tercero con la intención de favorecer a un colectivo afectado (se otorga un beneficio al empleador para favorecer al trabajador, por ejemplo).

28. La discriminación por indiferenciación hace a referencia al hecho que debe tratarse de manera desigual a los desiguales. En el caso de España, sólo se admite que a través de procesos de control concentrado se pueda fundamentar ante el Tribunal Constitucional la vulneración del derecho a la igualdad porque no se ha otorgado un trato desigual a quien sustancialmente lo es. No se admite este tipo de fundamentación en la vía del proceso constitucional de amparo, bajo la consideración que no existe un derecho subjetivo a recibir un trato desigual.

29. En el caso del Perú, una interpretación literal, permite afirmar que sólo se recoge a nivel de la Constitución Política de 1993 el principio de igualdad jurídica o formal que comprende la igualdad en la ley y la igualdad ante la ley (en la aplicación de la norma). Nuestra Carta Magna vigente guarda silencio sobre el principio de igualdad material o de igualdad real o igualdad efectiva. Sin embargo, por interpretación,

podría asumirse que el texto constitucional vigente también comprende la igualdad material o de igualdad real o igualdad efectiva.

30. El presente estudio, al comprender el análisis de la jurisprudencia oscilante del Tribunal Constitucional peruano en relación del principio de igualdad, se centra en el análisis en el principio de igualdad en la aplicación de la ley por parte de nuestro Supremo Intérprete de la Constitución.

31. El principio de igualdad en la aplicación de la ley debería ser observado de manera particularmente estricta por parte del Tribunal Constitucional, de tal forma que, independientemente, de la composición de magistrados que en determinado momento lo integran, los cambios de la doctrina jurisprudencial correspondan a criterios estrictamente objetivos, razonables y proporcionales.

32. La conclusión principal es que el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, desde el 24 de junio de 1996 hasta el 30 de junio de 2020, no ha tenido, por parte del Tribunal Constitucional, un desarrollo predecible, congruente, consistente ni coherente, a tal punto que se han podido aislar varios casos en los cuales, a mi criterio, a través de sus sentencias oscilantes, el Supremo Intérprete de la Constitución ha vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVA, Javier

2004 “Fundamento de voto del magistrado Alva Orlandini”. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00004-2004-AI/TC. Lima: pp. 23–26.

ARISTÓTELES

2005a “Moral a Nicómaco”: En: DE AZCÁRATE, Patricio (traductor). Obras de Aristóteles, pp. 1-2. Consulta: 30 de junio de 2020.

<http://www.filosofia.org/cla/ari/azc01126.htm>

2005b “Política”: En: DE AZCÁRATE, Patricio (traductor). Obras de Aristóteles, pp. 1-3. Consulta: 30 de junio de 2020.

<http://www.filosofia.org/cla/ari/azc03106.htm>

ATALIBA, Geraldo

1987 Hipótesis de incidencia tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

BANCO WIESE SUDAMERIS

2005 Memoria Anual 2005. Lima: Banco Wiese Sudameris. Consulta: 30 de junio de 2020.

<https://www.bvl.com.pe/hhii/B80012/20060306162314/MEMORIA32200532BWS32V03030645VF1.PDF>

BRAVO CUCCI, Jorge

2006 Fundamentos del Derecho Tributario. Segunda edición. Lima: Palestra.

CHILLITUPA, Rodrigo

2020 “Los límites de la Constitución. El exministro Francisco Eguiguren alerta de cortapisas en el estado de emergencia decretado por la pandemia de la Covid-19”. Caretas. Lima, 2020, 2636, pp. 42-43.

COSIO JARA, Fernando

2002 Manual de Derecho Aduanero. Doctrina Jurisprudencia Normatividad Aduanera. Lima: Editorial Rodhas.

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge

1994 El régimen tributario en la Constitución: un estudio preliminar. THÉMIS – Revista de Derecho. Lima, número 26, pp. 131-155.

DE ECHEGARAY, Eduardo

1888 Diccionario General Etimológico de la Lengua Española. Edición económica arreglada del Diccionario etimológico de D. Roque Barcía, del de la Academia

Española y de otros trabajos importante de sabios etimilogistas, corregida y aumentada considerablemente. Tres volúmenes. Madrid: José María Faquineto, editor / Alvarez Hermanos impresores.

DE LA GARZA, Sergio Francisco

1976 Derecho Financiero Mexicano. Séptima edición. México: Editorial Porrúa S.A.

DURÁN ROJO, Luis Alberto

2006 “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”.
Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a
Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, pp. 51–95.

EL MOSTRADOR

2020 “Fractura en el TC: presidenta del tribunal saca los trapos sucios a la luz pública. María Luisa Brahm justificó el desprestigio que posee la entidad ante la ciudadanía acusando falta de cumplimiento de su rol de manera oportuna y de calidad. Además, la ex asesora del Presidente Piñera, apuntó a la administración anterior de Iván Aróstica, a la que acusó acusó de dar pie para un foco de corrupción en el sistema judicial. Sus declaraciones se dan luego del quiebre al interior del tribunal tras la votación y rechazo al requerimiento de gran parte de los parlamentarios de Chile Vamos que acusaron discriminación por no incluir a los presos de Punta Peuco en la ley de conmutación de penas promulgada por La Moneda”. En El Mostrador.
Consulta: 30 de junio de 2020.

<https://www.elmostrador.cl/destacado/2020/04/19/fractura-en-el-tc-presidenta-del-tribunal-saca-los-trapos-sucios-a-la-luz-publica/>

FERREIRO LAPATZA, José Juan

1999 Curso de Derecho Financiero Español. Dos volúmenes. 21° Edición modificada y puesta al día. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

GAMBA VALEGA, César

2009 “Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. Derecho Tributario. Aspectos constitucionales generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero. Lima: Grijley, pp. 33–54.

GARCÍA BELAUNDE, Domingo y GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter.

1993 Las Constituciones del Perú. Lima: Ministerio de Justicia, 1993.

GESTIÓN

2018 “Sunat: Exoneraciones tributarias costarán S/ 17,240 millones a la recaudación en el 2019. En los últimos diez años, las exoneraciones tributarias costaron alrededor de S/ 130,000 millones, reveló el jefe de la Sunat, Víctor Shiguiyama. Ahora hay 200 exoneraciones vigentes”. En Gestión. Consulta: 30 de junio de 2020.

<https://gestion.pe/economia/sunat-exoneraciones-tributarias-costaran-s-17-240-millones-recaudacion-2019-244096-noticia/?ref=gesr>

GIULIANI FONROUGE, Carlos

2004 Derecho Financiero. Dos volúmenes. Novena edición. Buenos Aires: La Ley.

GRADOS, Laura

2016 “Roche: los vladivideos de los “Dueños el Perú”, una historia de impunidad”.

UTERO.PE. Lima, 2016. pp. 1-15. Consulta: 30 de junio de 2020.

<http://utero.pe/2016/06/22/roche-los-vladivideos-de-los-duenos-del-peru-una-historia-de-impunidad/>

HUERTA, Luis

2006 “El derecho a la igualdad. Su desarrollo en la Constitución”. II Jornadas de

Derechos Humanos. El derecho fundamental de igualdad. Lima: Palestra

Editores, pp. 59–125.

IGLESIAS FERRER, César

2000 Derecho Tributario Dogmática General de la Tributación. Lima: Gaceta

Jurídica.

JARACH, Dino

1982 El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Buenos

Aires: Abeledo Perrot.

JUAN I DE INGLATERRA

1215 Carta Magna. Runnymede: 15 de junio de 1215. Consulta 30 de junio de 2020.

http://hum.unne.edu.ar/academica/departamentos/historia/catedras/hist_medi/documentos/occidente/carmagna.pdf

LANDA ARROYO, César

2006 “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 37–50.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María

2012 “El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa”. Derecho y Realidad Núm. 20 II semestre de 2012 Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UPTC. ISSN: 1692-3936. P. 215-258
[file:///C:/Users/JOSE/Downloads/4863-Texto%20del%20art%C3%ADculo-10927-1-10-20160707%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/JOSE/Downloads/4863-Texto%20del%20art%C3%ADculo-10927-1-10-20160707%20(1).pdf)

MATA SIERRA, María Teresa

2009 El principio de igualdad tributaria. Madrid: Editorial Aranzadi S.A.

MEDRANO CORNEJO, Humberto

1981 Constitución y Poder Tributario. Revista Derecho PUCP. Lima, número 35, pp. 117-129.

1990 En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, número 18, pp. 37-50.

MONTES, Rocío

2020 “Entrevista a Ricardo Lagos”. En El País. Consulta: 30 de junio de 2020.

https://elpais.com/internacional/2019/10/25/actualidad/1572026903_812256.html

NACIONES UNIDAS y otros

2019 “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe”. Consulta 30 de junio de 2020.

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf>

OLLERO, Andrés

2005 Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

OSSORIO CRESPO, Enrique

s/f ASÍ FUE ... La Constitución de 1812. En AGENCIA TRIBUTARIA. La ventana de la agencia. Consulta 30 de junio de 2020.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/CONSTITUCION_1812.pdf

PARLAMENTO DE INGLATERRA

1628 Petition of Rights. Londres: 7 de junio de 1628. Consulta: 30/06/2020.

<http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/gb2.htm>

PODER JUDICIAL

2015 Expediente N° 35201-2013-0-1801-JR-CI-11. Sentencia: 07 de diciembre de 2015. Consulta 30 de junio de 2020.

<https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>

PODER JUDICIAL

2016 Expediente N° 35201-2013-0-1801-JR-CI-11. Sentencia : 21 de setiembre de 2016. Consulta 30 de junio de 2020.

<https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>

PODER JUDIAL

2017 Casación N° 9261-2016 LIMA. Sentencia : 04 de julio de 2017. Consulta 30 de junio de 2020.

<http://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EKmwMx9v9p5shth5cv/F1oo8BI8/TJeBimfV67+xUAVNBT3UIUtFH2E8X7aOpMZ4ecgsXPoZ0n2avGv0nDkS8skliUbcNZVJbIWcMtWcHzVitf4VmSpbowfeACCKLvdc0Jb5CbRs3X+PkCXWI5t41BODvNTkcmqAVsCvPFI/aDK8RBFSEJbGkN060uvhvvePIoTDgqkskD/wJSjvGpC6TbjRSkBoXM0T+EI13AqqUfX134xpJxH8A8H3yFgfwHCJiMzbtDvcOpHX/AWJqdFjseOdC82HON18fFojolvRJwOs nTzY1LOVpbsR9Ezb3rBNg==>

PODER JUDICIAL

2018 Expediente N° 11798-2017-0-1801-JR-CI-07. Sentencia : 11 de mayo de 2018. Consulta 30 de junio de 2020.

<https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>

PODER JUDICIAL

2019 Expediente N° 11798-2017-0-1801-JR-CI-07. Sentencia : 21 de junio de 2019.

Consulta 30 de junio de 2020.

<https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>

PROCURADURÍA PÚBLICA DE LA SUNAT

2017 Oficio N° 178-2017/SUNAT-1L0000, de 13 de junio de 2017.

2017 Demanda de Hábeas Data incoada por la Procuraduría Pública de la SUNAT contra el Presidente del Tribunal Fiscal por violación del derecho constitucional a acceder a la información consistente en el nombre del magistrado que fue ponente de la STC 4082-2012-PA/TC. Escrito: 10 de julio de 2017.

2019 Oficio N° 49-2019-SUNAT/1L0000, de 28 de febrero de 2019.

QUERALT, Martín y otros

1998 Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Editorial Tecnos.

QUIROGA, Aníbal.

2009 Artículo 9° Ausencia de etapa probatoria. Código Procesal Comentado.

Homenaje a Domingo García Belaunde. Lima: Editorial Adrus S.R.L.

RENDÓN VÁSQUEZ, Jorge

2003 Documentos Constitucionales de la Historia Universal. Lima: Edial E.I.R.L.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco

2017 Derecho tributario: temas básicos. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando

1991 Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Universidad Complutense.

SOHR, Olivia

2012 “Rogerio Frigerio: “La Argentina tiene una presión impositiva similar a la de los países nórdicos””. En chequeado.com. Consulta 30 de junio de 2020.

<https://chequeado.com/ultimas-noticias/rogelio-frigerio-qargentina-tiene-una-presion-tributaria-equivalente-a-la-de-los-paises-nordicosq/>

SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo y VARGAS LEÓN, Luis

1998 En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. IUS ET VERITAS. Lima: Año IX, número 17, pp. 284-305.

SPISSO, Rodolfo R

2019 Derecho Constitucional Tributario. Prólogo de la primera edición Germán J. Bidart Campos. Séptima edición actualizada. Buenos Aires: ABELEDOOPERROT.

SULLÓN, Sonia

2001 “El contador de Montesinos. Los servicios particulares de Juan Guillén se extendieron hasta el Tribunal Fiscal del MEF. Ahí presidió la Quinta Sala y coordinó casos a su cargo con Montesinos”. Caretas. Lima, 2001, 1701, pp. 22.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑA

2017 Conferencia de Tribunales Constitucionales Europeos. Ponencias Españolas (2008-2017).

<http://www.tribunalconstitucional.es/es/publicaciones/Publicaciones/Coedicion-TCEuropeos-II.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1996 Expediente N° 00646-1996-AA/TC. Sentencia: 28 de octubre de 1996. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.pdf>

1996 Expediente N° 00680-1996-AA/TC. Sentencia: 29 de octubre de 1996. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00680-1996-AA.pdf>

1997 Expediente N° 01023-1996-AA/TC. Sentencia: 03 de julio de 1997. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/01023-1996-AA.pdf>

1997 Expediente N° 01059-1996-AA/TC. Sentencia: 03 de julio de 1997. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/01059-1996-AA.pdf>

1997 Expediente N° 00485-1996-AA/TC. Sentencia: 14 de julio de 1997. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00485-1996-AA.pdf>

1997 Expediente N° 00780-1996-AA/TC. Sentencia: 01 de setiembre de 1997. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00780-1996-AA.pdf>

1997 Expediente N° 00241-1996-AA/TC. Sentencia: 02 de setiembre de 1997. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00241-1996-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01258-1997-AA/TC. Sentencia: 23 de abril de 1998. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01258-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00779-1996-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1998. Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00779-1996-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01266-1997-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1998. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01266-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00213-1996-AA/TC. Sentencia: 19 de junio de 1998. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00213-1996-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01189-1997-AA/TC. Sentencia: 10 de julio de 1998. Consulta 12
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01189-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01147-1997-AA/TC. Sentencia: 15 de julio de 1998. Consulta 12
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01147-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00963-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1998. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00963-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01043-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1998. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01043-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01146-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1998. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01146-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01148-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1998. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/01148-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00034-1997-AA/TC. Sentencia: 09 de setiembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00034-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00305-1998-AA/TC. Sentencia: 09 de setiembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00305-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00346-1998-AA/TC. Sentencia: 24 de setiembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00346-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00042-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de setiembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00042-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00131-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de setiembre de 1998.

Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00131-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00137-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de setiembre de 1998.

Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00137-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00138-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de setiembre de 1998.

Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00138-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00526-1997-AA/TC. Sentencia: 29 de setiembre de 1998.

Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00526-1997-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00023-1998-AA/TC. Sentencia: 15 de octubre de 1998.

Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00023-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00274-1998-AA/TC. Sentencia: 15 de octubre de 1998.

Consulta 30 de junio de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00274-1998-AA.pdf>

- 1998 Expediente N° 00287-1998-AA/TC. Sentencia: 15 de octubre de 1998.
Consulta 30 de junio de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00287-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00385-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00385-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00387-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00387-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00388-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00388-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00389-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00389-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00217-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de noviembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00217-1998-AA.pdf>

- 1998 Expediente N° 00213-1998-AA/TC. Sentencia: 21 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00213-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00255-1998-AA/TC. Sentencia: 21 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00255-1998-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00515-1997-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00515-1997-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00924-1997-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00924-1997-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 01157-1997-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/01157-1997-AA.pdf>
- 1998 Expediente N° 00040-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00040-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00051-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00051-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00055-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00055-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00146-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00146-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00147-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00147-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 00150-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00150-1998-AA.pdf>

1998 Expediente N° 01151-1998-AA/TC. Sentencia: 29 de diciembre de 1998.
Consulta 12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/01151-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00999-1998-AA/TC. Sentencia: 28 de enero de 1999. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00999-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 01088-1998-AA/TC. Sentencia: 28 de enero de 1999. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/01088-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00212-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de marzo de 1999. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00212-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00400-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de marzo de 1999. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00400-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00731-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de marzo de 1999. Consulta
12 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00731-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00303-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00303-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00270-1998-AA/TC. Sentencia: 25 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00270-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00351-1998-AA/TC. Sentencia: 26 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00351-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00380-1998-AA/TC. Sentencia: 26 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00380-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00381-1998-AA/TC. Sentencia: 26 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00381-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00383-1998-AA/TC. Sentencia: 26 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00383-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00427-1998-AA/TC. Sentencia: 26 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00427-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00196-1998-AA/TC. Sentencia: 27 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00196-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00310-1998-AA/TC. Sentencia: 27 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00310-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00335-1998-AA/TC. Sentencia: 27 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00335-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00338-1998-AA/TC. Sentencia: 27 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00338-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00344-1998-AA/TC. Sentencia: 27 de marzo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00344-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00207-1998-AA/TC. Sentencia: 14 de abril de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00207-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00219-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de abril de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00219-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00281-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de abril de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00281-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00285-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de abril de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00285-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00347-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de abril de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00347-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00391-1998-AA/TC. Sentencia: 16 de abril de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00391-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 01214-1997-AA/TC. Sentencia: 04 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/01214-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00026-1998-AA/TC. Sentencia: 04 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00026-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00313-1998-AA/TC. Sentencia: 04 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00313-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00378-1998-AA/TC. Sentencia: 04 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00378-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00076-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00076-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00518-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00518-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00760-1997-AA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00760-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00045-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00045-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00130-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00130-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00486-1997-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00486-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00524-1997-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00524-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00637-1997-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00637-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00309-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00309-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00377-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00377-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00076-1998-AA/TC. Sentencia: 12 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00076-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00257-1998-AA/TC. Sentencia: 12 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00257-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00284-1998-AA/TC. Sentencia: 12 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00284-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00328-1998-AA/TC. Sentencia: 12 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00328-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00330-1998-AA/TC. Sentencia: 12 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00330-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00049-1998-AA/TC. Sentencia: 26 de mayo de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00049-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00730-1996-AA/TC. Sentencia: 03 de junio de 1999. Consulta
13 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00730-1996-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00263-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de junio de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00263-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00306-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de junio de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00306-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00336-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de junio de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00336-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00659-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00659-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00669-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00669-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00117-1999-AA/TC. Sentencia: 05 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00117-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00418-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00418-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00422-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00422-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00426-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00426-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00621-1998-AA/TC. Sentencia: 06 de agosto de 1999. Consulta
14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00621-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00656-1998-AA/TC. Sentencia: 08 de setiembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00656-1998-AA.pdf>

- 1999 Expediente N° 00448-1999-AA/TC. Sentencia: 09 de setiembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00448-1999-AA.pdf>
- 1999 Expediente N° 00641-1996-AA/TC. Sentencia: 13 de octubre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00641-1996-AA.pdf>
- 1999 Expediente N° 01133-1997-AA/TC. Sentencia: 21 de octubre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01133-1997-AA.pdf>
- 1999 Expediente N° 00392-1998-AA/TC. Sentencia: 21 de octubre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00392-1998-AA.pdf>
- 1999 Expediente N° 00251-1999-AA/TC. Sentencia: 27 de octubre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00251-1999-AA.pdf>
- 1999 Expediente N° 01141-1997-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01141-1997-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00264-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00264-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00269-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00269-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00416-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00416-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00431-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00431-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00458-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00458-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00479-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00479-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00541-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00541-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00622-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00622-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00623-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00623-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00625-1998-AA/TC. Sentencia: 03 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00625-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00627-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00627-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00670-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00670-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00689-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00689-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00697-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00697-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00709-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00709-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00723-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00723-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00759-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00759-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00763-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00763-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00791-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00791-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00811-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00811-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00978-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00978-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00995-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00995-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 01157-1998-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01157-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00031-1999-AA/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00031-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00212-1999-AA/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00212-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00228-1999-AA/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00228-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00236-1999-AA/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00236-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00453-1999-AA/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00453-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00763-1999-AA/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00763-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00227-1999-AA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00227-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00260-1999-AA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00260-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00262-1999-AA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00262-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00302-1999-AA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00302-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00714-1999-AA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00714-1999-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00783-1998-AA/TC. Sentencia: 17 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00783-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00024-1998-AA/TC. Sentencia: 19 de noviembre de 1999.
Consulta 14 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00024-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00140-1998-AA/TC. Sentencia: 19 de noviembre de 1999.

Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00140-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00261-1998-AA/TC. Sentencia: 19 de noviembre de 1999.

Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00261-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00768-1998-AA/TC. Sentencia: 28 de noviembre de 1999.

Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00768-1998-AA.pdf>

1999 Expediente N° 00002-1999-AA/TC. Sentencia: 01 de diciembre de 1999.

Consulta 15 de agosto de 2020

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00002-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00122-1999-AA/TC. Sentencia: 08 de marzo de 2000. Consulta

15 de agosto de 2020

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00122-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00158-1999-AA/TC. Sentencia: 08 de marzo de 2000. Consulta

15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00158-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00181-1999-AA/TC. Sentencia: 09 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00181-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00252-1999-AA/TC. Sentencia: 09 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00252-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00311-1999-AA/TC. Sentencia: 10 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00311-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00298-1999-AA/TC. Sentencia: 22 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00298-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00180-1999-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00180-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00356-1999-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00356-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00363-1999-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00363-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00365-1999-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00365-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00372-1999-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00372-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00402-1999-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00402-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00431-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00431-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00454-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00454-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00455-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00455-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00477-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00477-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00499-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00499-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00532-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00532-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00805-1999-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00805-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00022-2000-AA/TC. Sentencia: 29 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00022-2000-AA.pdf>

2000 Expediente N° 01068-1999-AA/TC. Sentencia: 30 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01068-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 01164-1999-AA/TC. Sentencia: 30 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01164-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 01192-1999-AA/TC. Sentencia: 30 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01192-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 01217-1999-AA/TC. Sentencia: 31 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01217-1999-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00129-2000-AA/TC. Sentencia: 31 de marzo de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00129-2000-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00084-2000-AA/TC. Sentencia: 07 de abril de 2000. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00084-2000-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00357-2000-AA/TC. Sentencia: 05 de julio de 2000. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/00357-2000-AA.pdf>

2000 Expediente N° 00670-2000-AA/TC. Sentencia: 20 de diciembre de 2000. Consulta 15 de agosto de 2020.

2001 Expediente N° 00103-1999-AA/TC. Sentencia: 22 de enero de 2001. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2001/00103-2000-AA.pdf>

2001 Expediente N° 01311-2000-AA/TC. Sentencia: 19 de junio de 2001. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2001/01311-2000-AA.pdf>

2001 Expediente N° 00547-2001-AA/TC. Sentencia: 11 de julio de 2001. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00547-2001-AA.pdf>

2001 Expediente N° 00327-2001-AA/TC. Sentencia: 27 de setiembre de 2001. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00327-2001-AA.pdf>

2001 Expediente N° 00972-2000-AA/TC. Sentencia: 18 de octubre de 2001. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00972-2000-AA.pdf>

2001 Expediente N° 01027-2000-AA/TC. Sentencia: 18 de octubre de 2001.
Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2001/01027-2000-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00009-2001-AI/TC. Sentencia: 29 de enero de 2002. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00009-2001-AI.pdf>

2002 Expediente N° 01136-2001-AA/TC. Sentencia: 10 de junio de 2002. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/01136-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00547-2001-AA/TC. Sentencia: 11 de julio de 2002. Consulta 15
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00547-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00548-2001-AA/TC. Sentencia: 11 de julio de 2002. Consulta 15
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00548-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00580-2001-AA/TC. Sentencia: 11 de julio de 2002. Consulta 15
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00580-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00323-2001-AA/TC. Sentencia: 23 de julio de 2002. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00323-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00930-2001-AA/TC. Sentencia: 14 de agosto de 2002. Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00930-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 01319-2001-AA/TC. Sentencia: 09 de setiembre de 2002. Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01319-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 01483-2001-AA/TC. Sentencia: 09 de setiembre de 2002. Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01483-2001-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00415-2002-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 2002. Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00415-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00499-2002-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 2002. Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00499-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00571-2002-AA/TC. Sentencia: 16 de octubre de 2002.

Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00571-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 00191-2002-AA/TC. Sentencia: 03 de diciembre de 2002.

Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00191-2002-AA%20Resolucion.pdf>

2002 Expediente N° 01619-2002-AA/TC. Sentencia: 03 de diciembre de 2002.

Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01619-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 01899-2002-AA/TC. Sentencia: 03 de diciembre de 2002.

Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01899-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 02500-2002-AA/TC. Sentencia: 03 de diciembre de 2002.

Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02500-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 02459-2002-AA/TC. Sentencia: 04 de diciembre de 2002.

Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02459-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 01198-2002-AA/TC. Sentencia: 06 de diciembre de 2002.
Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01198-2002-AA.pdf>

2002 Expediente N° 01819-2002-AA/TC. Sentencia: 06 de diciembre de 2002.
Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01819-2002-AA.pdf>

2003 Expediente N° 01490-2002-AA/TC. Sentencia: 29 de enero de 2003. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01490-2002-AA.pdf>

2003 Expediente N° 01193-2002-AA/TC. Sentencia: 29 de enero de 2003. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01193-2002-AA.pdf>

2003 Expediente N° 02662-2002-AA/TC. Sentencia: 30 de enero de 2003. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02662-2002-AA.pdf>

2003 Expediente N° 02762-2002-AA/TC. Sentencia: 30 de enero de 2003. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.pdf>

2003 Expediente N° 0012-2003-AI/TC. Sentencia: 01 de mayo de 2003. Consulta 30
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00012-2003-AI.pdf>

2003 Expediente N° 00489-2000-AA/TC. Sentencia: 05 de junio de 2003. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00489-2000-AA.pdf>

2003 Expediente N° 02727-2002-AA/TC. Sentencia: 19 de diciembre de 2003.
Consulta 20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

2004 Expediente N° 03045-2003-AA/TC. Sentencia: 05 de enero de 2004. Consulta
20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03045-2003-AA.pdf>

2004 Expediente N° 00325-2003-AA/TC. Sentencia: 27 de enero de 2004. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00325-2003-AA.pdf>

2004 Expediente N° 00322-2003-AA/TC. Sentencia: 22 de marzo de 2004. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00322-2003-AA.pdf>

2004 Expediente N° 02822-2003-AA/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2004. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02822-2003-AA.pdf>

2004 Expediente N° 01200-2002-AA/TC. Sentencia: 10 de mayo 2004. Consulta 20
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01200-2002-AA.pdf>

2004 Expediente N° 00020-2003-AI/TC. Sentencia: 17 de mayo de 2004. Consulta
30 de junio de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00020-2003-AI.pdf>

2004 Expediente N° 01196-2003-AA/TC. Sentencia: 06 de julio de 2004. Consulta 22
de agosto de 2020.

https://www.tc.gob.pe/consultas-de-causas/detalles-consulta/?id_exp=406867

2004 Expediente N° 01803-2004-AA/TC. Sentencia: 25 de agosto de 2004. Consulta
22 de agosto de 2020.

https://www.tc.gob.pe/consultas-de-causas/detalles-consulta/?id_exp=411234

2004 Expediente N° 00004-2004-AI/TC. Sentencia: 21 de setiembre de 2004.
Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.pdf>

2004 Expediente N° 00033-2004-AI/TC. Sentencia: 28 de setiembre de 2004.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.pdf>

2004 Expediente N° 01567-2003-AA/TC. Sentencia: 29 de setiembre de 2004.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01567-2003-AA.pdf>

2004 Expediente N° 02170-2004-AA/TC. Sentencia: 11 de octubre de 2004.

Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02170-2004-AA.pdf>

2004 Expediente N° 02350-2004-AA/TC. Sentencia: 25 de octubre de 2004.

Consulta 22 de agosto de 2020

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02350-2004-AA%20Resolucion.pdf>

2004 Expediente N° 01746-2003-AA/TC. Sentencia: 29 de octubre de 2004.

Consulta 16 de agosto 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01746-2003-AA.pdf>

2005 Expediente N° 03591-2004-AA/TC. Sentencia: 24 de enero de 2005. Consulta

20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03591-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 01907-2003-AA/TC. Sentencia: 27 de enero de 2005. Consulta
20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01907-2003-AA.pdf>

2005 Expediente N° 04841-2004-AA/TC. Sentencia: 17 de febrero de 2005. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04841-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 00587-2005-AA/TC. Sentencia: 03 de marzo de 2005. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00587-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 00670-2005-AA/TC. Sentencia: 17 de marzo de 2005. Consulta
20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00670-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 00676-2005-AA/TC. Sentencia: 17 de marzo de 2005. Consulta
20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00676-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 00917-2005-AA/TC. Sentencia: 18 de marzo de 2005. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00917-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 01255-2003-AA/TC. Sentencia: 21 de marzo de 2005. Consulta
20 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01255-2003-AA%2002274-2003-AA%2003263-2003-AA%2000485-2003-AA.pdf>

2005 Expediente N° 00417-2005-AA/TC. Sentencia: 31 de marzo de 2005. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00417-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02158-2005-PA/TC. Sentencia: 31 de marzo de 2005. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02158-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02302-2003-AA/TC. Sentencia: 13 de abril de 2005. Consulta
30 de junio de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

2005 Expediente N° 04014-2005-AA/TC. Sentencia: 20 de mayo de 2005. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04014-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02862-2005-AA/TC. Sentencia: 10 de junio de 2005. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02862-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02770-2004-AA/TC. Sentencia: 13 de junio de 2005. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02770-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02776-2004-AA/TC. Sentencia: 13 de junio de 2005. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02776-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 00288-2004-AA/TC. Sentencia: 21 de junio de 2005. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00288-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02456-2004-AA/TC. Sentencia: 21 de junio de 2005. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02456-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 02245-2005-PA/TC. Sentencia: 23 de junio de 2005. Consulta
16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02245-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 03604-2005-PA/TC. Sentencia: 01 de julio de 2005. Consulta 16
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03604-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 04014-2005-PA/TC. Sentencia: 20 de julio de 2005. Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04014-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 05375-2005-PA/TC. Sentencia: 12 de setiembre de 2005. Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05375-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 04085-2005-PA/TC. Sentencia: 21 de setiembre de 2005. Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04085-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 05061-2005-PA/TC. Sentencia: 23 de setiembre de 2005. Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05061-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 05106-2005-PA/TC. Sentencia: 23 de setiembre de 2005. Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/05106-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 03837-2004-AA/TC. Sentencia: 20 de octubre de 2005. Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03837-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 03741-2004-AA/TC. Sentencia: 14 de noviembre de 2005.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>

2005 Expediente N° 03110-2005-PA/TC. Sentencia: 21 de noviembre de 2005.

Consulta 16 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03110-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 07049-2005-PA/TC. Sentencia: 21 de noviembre de 2005.

Consulta 17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/07049-2005-AA.pdf>

2005 Expediente N° 07365-2005-PA/TC. Sentencia: 21 de noviembre de 2005.

Consulta 17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/07365-2005-AA.pdf>

2006 Expediente N° 02689-2004-AA/TC. Sentencia: 20 de enero de 2006. Consulta

17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.pdf>

2006 Expediente N° 04227-2005-PA/TC. Sentencia: 02 de febrero de 2006.

Consulta 17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04227-2005-AA.pdf>

2006 Expediente N° 09165-2005-PA/TC. Sentencia: 13 de febrero de 2006. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/09165-2005-AA.pdf>

2006 Expediente N° 10138-2005-PC/TC. Sentencia: 23 de febrero de 2006. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/10138-2005-AC.pdf>

2006 Expediente N° 01436-2006-PA/TC. Sentencia: 03 de marzo de 2006. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/01436-2006-AA.pdf>

2006 Expediente N° 00552-2006-AA/TC. Sentencia: 13 de marzo de 2006. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00552-2006-AA.pdf>

2006 Expediente N° 02269-2006-AA/TC. Sentencia: 18 de abril de 2006. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02269-2006-AA%20Resolucion.pdf>

2006 Expediente N° 03288-2006-PA/TC. Sentencia: 16 de agosto de 2006. Consulta
17 de agosto de 2020 de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03288-2006-AA.pdf>

2006 Expediente N° 02781-2006-PA/TC. Sentencia: 29 de agosto de 2006. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02781-2006-AA.pdf>

2006 Expediente N° 06772-2006-PA/TC. Sentencia: 29 de agosto de 2006. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06772-2006-AA.pdf>

2006 Expediente N° 01551-2005-PA/TC. Sentencia: 26 de setiembre de 2006.
Consulta 17 de agosto de 2020 de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/01551-2005-AA.pdf>

2006 Expediente N° 08543-2006-PA/TC. Sentencia: 31 de octubre de 2006.
Consulta 17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08543-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 07249-2006-PA/TC. Sentencia: 03 de enero de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/07249-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 09359-2006-PA/TC. Sentencia: 09 de enero de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/09359-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 09709-2006-PA/TC. Sentencia: 09 de enero de 2007. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/09709-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04242-2006-PA/TC. Sentencia: 19 de enero de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04242-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 02115-2006-PA/TC. Sentencia: 09 de febrero de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/02115-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04563-2005-PA/TC. Sentencia: 14 de febrero de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04563-2005-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04821-2006-PA/TC. Sentencia: 19 de febrero de 2007. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04821-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03595-2006-PA/TC. Sentencia: 27 de febrero de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03595-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03797-2006-PA/TC. Sentencia: 05 de marzo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 09203-2006-PA/TC. Sentencia: 06 de marzo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/09203-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 00249-2005-PC/TC. Sentencia: 08 de marzo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00249-2005-AC.pdf>

2007 Expediente N° 00608-2006-PA/TC. Sentencia: 02 de abril de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00608-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 05221-2006-PA/TC. Sentencia: 11 de abril de 2007. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05221-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03307-2006-PA/TC. Sentencia: 12 de abril de 2007. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03307-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04325-2006-PA/TC. Sentencia: 12 de abril de 2007. Consulta
17 de agosto de 2020 de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04325-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 05558-2006-PA/TC. Sentencia: 13 de abril de 2007. Consulta
19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05558-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 06089-2006-PA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2007. Consulta
19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 08078-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de abril de 2007. Consulta
19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08078-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 06626-2006-PA/TC. Sentencia: 19 de abril de 2007. Consulta
17 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 0974-2007-PA/TC. Sentencia: 19 de abril de 2007. Consulta 19
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00974-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 08127-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de mayo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08127-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 05239-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de mayo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05239-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 06167-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de mayo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06167-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 09111-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de mayo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/09111-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 10668-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de mayo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/10668-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 10717-2006-PA/TC. Sentencia: 18 de mayo de 2007. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/10717-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03005-2007-PA/TC. Sentencia: 01 de octubre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03005-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04197-2007-PA/TC. Sentencia: 02 de octubre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04197-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04413-2007-PA/TC. Sentencia: 03 de octubre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04413-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03860-2007-PA/TC. Sentencia: 17 de octubre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03860-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03928-2007-PA/TC. Sentencia: 17 de octubre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03928-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 01783-2007-PA/TC. Sentencia: 07 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/01783-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 05970-2006-PA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 2007.

Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 08674-2006-PA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 2007.

Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/08674-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 04382-2007-PA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04382-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 08238-2006-PA/TC. Sentencia: 15 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/08238-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 08349-2006-PA/TC. Sentencia: 15 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/08349-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 00639-2007-PA/TC. Sentencia: 15 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00639-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 08930-2006-PA/TC. Sentencia: 16 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/08930-2006-AA.pdf>

2007 Expediente N° 00900-2007-PA/TC. Sentencia: 16 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00900-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 02248-2007-PA/TC. Sentencia: 16 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02248-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 02946-2007-PA/TC. Sentencia: 16 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02946-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 02384-2007-PA/TC. Sentencia: 27 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02384-2007-AA%20Resolucion.pdf>

2007 Expediente N° 02089-2007-PA/TC. Sentencia: 28 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02089-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03184-2007-PA/TC. Sentencia: 28 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03184-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 02416-2007-PA/TC. Sentencia: 29 de noviembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/02416-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 03969-2007-PA/TC. Sentencia: 17 de diciembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03969-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 05385-2007-PA/TC. Sentencia: 17 de diciembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05385-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 05812-2007-PA/TC. Sentencia: 21 de diciembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05812-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 06030-2007-PA/TC. Sentencia: 21 de diciembre de 2007.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/06030-2007-AA.pdf>

2007 Expediente N° 06032-2007-PA/TC. Sentencia: 21 de diciembre de 2007.
Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/06032-2007-AA.pdf>

2008 Expediente N° 04985-2007-PA/TC. Sentencia: 09 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04985-2007-AA.pdf>

2008 Expediente N° 10012-2006-PA/TC. Sentencia: 10 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/10012-2006-AA.pdf>

2008 Expediente N° 10044-2006-PA/TC. Sentencia: 10 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/10044-2006-AA.pdf>

2008 Expediente N° 06342-2007-PA/TC. Sentencia: 10 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/06342-2007-AA.pdf>

2008 Expediente N° 04575-2006-PA/TC. Sentencia: 14 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04575-2006-AA%20Resolucion.pdf>

2008 Expediente N° 00071-2008-PA/TC. Sentencia: 30 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00071-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 00215-2008-PA/TC. Sentencia: 31 de enero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00215-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 10324-2006-PA/TC. Sentencia: 28 de febrero de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/10324-2006-AA.pdf>

2008 Expediente N° 01722-2008-PA/TC. Sentencia: 20 de mayo de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01722-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 01826-2008-PA/TC. Sentencia: 20 de mayo de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01826-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 01993-2008-PA/TC. Sentencia: 20 de mayo de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01993-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 01121-2008-PA/TC. Sentencia: 22 de mayo de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01121-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 01203-2008-PA/TC. Sentencia: 22 de mayo de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01203-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 01206-2008-PA/TC. Sentencia: 22 de mayo de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01206-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 05406-2006-PA/TC. Sentencia: 08 de julio de 2008. Consulta 22
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05406-2006-AA.pdf>

2008 Expediente N° 03610-2008-PA/TC. Sentencia: 27 de agosto de 2008. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/03610-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 02516-2008-PA/TC. Sentencia: 04 de setiembre de 2008.
Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02516-2008-AA.pdf>

2008 Expediente N° 05537-2007-PA/TC. Sentencia: 12 de diciembre de 2008.
Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/05537-2007-AA.pdf>

2009 Expediente N° 06145-2007-PA/TC. Sentencia: 06 de enero de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/06145-2007-AA.pdf>

2009 Expediente N° 04993-2007-PA/TC. Sentencia: 13 de enero de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04993-2007-AA.pdf>

2009 Expediente N° 04963-2008-PA/TC. Sentencia: 26 de enero de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04963-2008-AA.pdf>

2009 Expediente N° 04896-2008-PA/TC. Sentencia: 19 de febrero de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04896-2008-AA.pdf>

2009 Expediente N° 06639-2008-PA/TC. Sentencia: 19 de febrero de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/06639-2008-AA.pdf>

2009 Expediente N° 06477-2008-PA/TC. Sentencia: 20 de febrero de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/06477-2008-AA.pdf>

2009 Expediente N° 04589-2008-PA/TC. Sentencia: 11 de marzo de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04589-2008-AA.pdf>

2009 Expediente N° 05839-2008-PA/TC. Sentencia: 11 de marzo de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/05839-2008-AA.pdf>

2009 Expediente N° 00303-2009-PA/TC. Sentencia: 31 de marzo de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00303-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 02724-2007-PA/TC. Sentencia: 03 de abril de 2009. Consulta
19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/02724-2007-AA.pdf>

2009 Expediente N° 00246-2009-PA/TC. Sentencia: 30 de abril de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00246-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 00271-2009-PA/TC. Sentencia: 30 de abril de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00271-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 01004-2009-PA/TC. Sentencia: 13 de mayo de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01004-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 01060-2009-PA/TC. Sentencia: 13 de mayo de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01060-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 02302-2009-PA/TC. Sentencia: 26 de mayo de 2009. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/02302-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 03116-2009-PA/TC. Sentencia: 10 de agosto de 2009. Consulta
19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/3116-2009-AA.pdf>

2009 Expediente N° 04251-2007-PA/TC. Sentencia: 16 de setiembre de 2009.
Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04251-2007-AA.pdf>

2009 Expediente N° 02523-2009-PA/TC. Sentencia: 24 de setiembre de 2009.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/02523-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 04671-2009-PA/TC. Sentencia: 08 de enero de 2010. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04671-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 03991-2009-PA/TC. Sentencia: 04 de marzo de 2010. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/03991-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 04970-2009-PA/TC. Sentencia: 08 de marzo de 2010. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04970-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 05164-2009-PA/TC. Sentencia: 08 de marzo de 2010. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05164-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 05072-2009-PA/TC. Sentencia: 18 de marzo de 2010. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05072-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 00955-2009-PA/TC. Sentencia: 26 de marzo de 2010. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00955-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 05249-2009-PA/TC. Sentencia: 06 de abril de 2010. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05249-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 05518-2009-PA/TC. Sentencia: 22 de abril de 2010. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05518-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 06130-2009-PA/TC. Sentencia: 03 de mayo de 2010. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/06130-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 00591-2009-PA/TC. Sentencia: 16 de agosto de 2010. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00591-2009-AA.pdf>

2010 Expediente N° 00016-2009-AI/TC. Sentencia: 21 de setiembre de 2010.
Consulta 10 de julio de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00016-2009-AI.pdf>

2010 Expediente N° 03908-2010-AI/TC. Sentencia: 13 de diciembre de 2010.
Consulta 19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03908-2010-AA.pdf>

2011 Expediente N° 02817-2010-PA/TC. Sentencia: 18 de enero de 2011. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02817-2010-AA.pdf>

2011 Expediente N° 00397-2011-PA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 2011. Consulta
19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00397-2011-AA%20Resolucion.pdf>

2011 Expediente N° 04164-2010-PA/TC. Sentencia: 31 de mayo de 2011. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/04164-2010-AA.pdf>

2011 Expediente N° 03769-2010-PA/TC. Sentencia: 17 de octubre de 2011.
Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.pdf>

2011 Expediente N° 02861-2010-PA/TC. Sentencia: 09 de noviembre de 2011.
Consulta 18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02861-2010-AA.pdf>

2012 Expediente N° 04178-2011-PA/TC. Sentencia: 04 de julio de 2012. Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/04178-2011-AA.pdf>

2012 Expediente N° 00021-2011-PA/TC. Sentencia: 18 de setiembre de 2012. Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/00021-2011-AI.pdf>

2012 Expediente N° 04700-2011-PC/TC. Sentencia: 05 de noviembre de 2012. Consulta 18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/04700-2011-AC.pdf>

2013 Expediente N° 00319-2013-PC/TC. Sentencia: 18 de junio de 2013. Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/00319-2013-AA.pdf>

2013 Expediente N° 03221-2012-PA/TC. Sentencia: 20 de junio de 2013. Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/03221-2012-AA.pdf>

2013 Expediente N° 01495-2012-PA/TC. Sentencia: 13 de julio de 2013. Consulta 19 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/01495-2012-AA.pdf>

2013 Expediente N° 00236-2012-PA/TC. Sentencia: 05 de setiembre de 2013.

Consulta 22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00236-2012-AA.pdf>

2013 Expediente N° 03373-2012-PA/TC. Sentencia: 31 de octubre de 2013.

Consulta 18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/03373-2012-AA.pdf>

2014 Expediente N° 01902-2013-PA/TC. Sentencia: 28 de enero de 2014. Consulta

18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/01902-2013-AA.pdf>

2014 Expediente N° 03184-2012-PA/TC. Sentencia: 29 de enero de 2014. Consulta

18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03184-2012-AA.pdf>

2014 Expediente N° 00005-2010-PA/TC. Sentencia: 29 de enero de 2014. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00005-2010-AA.pdf>

2014 Expediente N° 04617-2012-PA/TC. Sentencia: 12 de marzo de 2014. Consulta

22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/04617-2012-AA.pdf>

2014 Expediente N° 03700-2013-PA/TC. Sentencia: 28 de abril de 2014. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03700-2013-AA.pdf>

2014 Expediente N° 02932-2013-PA/TC. Sentencia: 23 de junio de 2014. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/02932-2013-AA.pdf>

2015 Expediente N° 00295-2012-HC/TC. Sentencia: 14 de mayo de 2015. Consulta
30 de junio de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00295-2012-HC.pdf>

2015 Expediente N° 01414-2013-PA/TC. Sentencia: 08 de julio de 2015. Consulta 23
de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2017/01414-2013-AA.pdf>

2015 Expediente N° 01284-2012-PA/TC. Sentencia: 10 de noviembre de 2015.
Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/01284-2012-AA.pdf>

2016 Expediente N° 03404-2013-PA/TC. Sentencia: 22 de abril de 2016. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/03404-2013-AA%20Resolucion.pdf>

2016 Expediente N° 04082-2012-PA/TC. Sentencia: 10 de mayo de 2016. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf>

2016 Expediente N° 02053-2013-PA/TC. Sentencia: 02 de junio de 2016. Consulta
18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/02053-2013-AA.pdf>

2017 Expediente N° 00222-2017-PA/TC. Resolución: 20 de junio de 2017. Consulta
18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2017/00222-2017-AA%20ResolucionCT.pdf>

2017 Oficio 194-2017-DIGA/TC, de 22 de junio de 2017.

2017 Oficio N.° 205–2017–DIGA/TC, de 03 de julio de 2017.

2017 Expediente N° 04105-2014-PA/TC. Resolución: 21 de noviembre de 2017.
Consulta 15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/04105-2014-AA.pdf>

2018 Expediente N° 00476-2014-PA/TC. Sentencia: 30 de enero de 2018. Consulta
23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2019/00476-2014-AA%20Resolucion.pdf>

2018 Expediente N° 04905-2014-PA/TC. Sentencia: 15 de febrero de 2018. Consulta
18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2019/04905-2014-AA.pdf>

2018 Expediente N° 04532-2013-PA/TC. Sentencia: 16 de agosto de 2018. Consulta
22 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/04532-2013-AA.pdf>

2019 Oficio N° 014-2019-P/TC, de 08/03/2019.

2019 Expediente N° 00824-2017-PA/TC. Sentencia: 07 de noviembre de 2019.
Consulta 23 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2019/00824-2017-AA%20Interlocutoria.pdf>

2020 Expediente N° 00001-2019-PA/TC. Sentencia: 07 de abril de 2020. Consulta
18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00001-2019-AI.pdf>

2020 Expediente N° 00005-2019-PA/TC. Sentencia: 07 de abril de 2020. Consulta
15 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00005-2019-AI.pdf>

2020 Expediente N° 05410-2014-PA/TC. Sentencia: 05 de mayo de 2020. Consulta
18 de agosto de 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/05410-2014-AA.pdf>

VARELA SUANZES, JOAQUÍN

1998 Textos Básicos de la Historia Constitucional Comparada. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales y Políticos.

VIDAL HENDERSON, Enrique

1972 Los Principios Tributarios y la Constitución. Tesis de Bachiller en Derecho. Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho.

VILLEGAS, Hector

2017 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Décima edición actualizada y ampliada, primera reimpresión. Buenos Aires: Editorial Astrea.

ZAMBRANO, Américo

2017 "Generoso TC". Hildebrandt en sus Trece. Lima, número 351, pp. 6-7, 38.