

# Tributación y Democracia

Por MANUEL OMAR TAFUR MARQUEZ

---

## INTRODUCCIÓN

*El presente trabajo de investigación como parte del curso de Derecho Tributario I está referido a identificar la estrecha relación existente entre los términos “Tributación” y Democracia” para así determinar el rol que cumple la Tributación dentro de un sistema democrático; puesto que, como todos sabemos los estados contemporáneos sustentan su legitimidad en mecanismos democráticos y, esta misma formalidad (que se encuentra establecida en los textos constitucionales como reflejo de un Estado de Derecho), hace que las medidas de gobierno se dicten en representación del pueblo, que a fin de cuentas es quien lo elige. Todo esto tiene mucha relación con el tema de los tributos ya que si un gobierno de turno es elegido por el pueblo como expresión de democracia y, en tal sentido, ese gobierno establece un tributo es como si el propio pueblo señalara su interés en aceptarlo y pagarlo. Esto puede ser por medio de una representación directa o no y, además, está muy vinculado a la llamada Potestad Tributaria que es el ejercicio de la soberanía del Estado y que consiste, en el poder o facultad que tiene el Estado o ente estatal de imponer tributos y exigir su pago, aún de manera forzosa, teniendo como contrapartida el deber del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado.*

*Desde sus orígenes, la democracia ha sido considerada como una forma de gobierno caracteriza por el respeto a los derechos humanos y a las libertades; por lo que, su ejercicio es esencial para el desarrollo social, político y económico de los pueblos. Es por ello que el papel del Estado debe estar orientado al fortalecimiento de la democracia.*

*Los Estados modernos hoy en día asumen nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son*

*proprios; especialmente, el satisfacer íntegramente el mejoramiento creciente de los pueblos a quienes representan. Entre las principales responsabilidades se encuentran la de recaudar tributos y su correcta utilización a fin de satisfacer las necesidades de la población.*

*Por estas razones, el presente trabajo está orientado a revalorar los conceptos de Tributación y Democracia, a fin de internalizarlos y llegar al entendimiento que la Tributación desempeña un rol crucial dentro de un sistema democrático, procurando la difusión del bienestar y la paz social.*

## ÍNDICE

<b>Introducción</b>	2
<b>Índice</b>	
3	
<b>Planteamiento del Problema</b>	
4	
<b>Objetivo</b>	
5	
<b>Marco teórico</b>	
<b>CAPÍTULO I : DEMOCRACIA</b>	
Concepto de democracia	5
Fundamento de la democracia	6
Origen de la democracia	7
Clases de democracia	
-Democracia directa o pura	7
-Democracia representativa o indirecta	7
Leyes de la democracia	7
-Soberanía popular	7
- Libertad	7
- Igualdad	7
Características de la democracia	8
Democracia, derechos humanos y Estado de Derecho en la Comunidad Internacional	9
<b>CAPÍTULO II : TRIBUTACIÓN</b>	
Concepto de tributación	10
Tributo	11
Derecho tributario	12
Obligación Tributaria	14
Potestad Tributaria	14
Principios tributarios	18
-Legalidad	18
-Reserva de la Ley	18
-Igualdad	19
-Respeto de los derechos fundamentales de la persona	21
-No confiscatoriedad	21
<b>Jurisprudencia</b>	23
<b>Discusión</b>	37

**Conclusiones**

39

**Bibliografía**

40

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El Estado, para su existencia y cumplimiento de sus necesidades (defensa nacional, seguridad interna, salud, educación, otros) necesita de recursos económicos. Para ello exige a los ciudadanos (por el poder de imperio) que viven dentro de sus que contribuyan con obligaciones generalmente de carácter pecuniario. La facultad jurídica de exigir esas obligaciones se ha denominado "Potestad Tributaria", la cual debe necesariamente estar estipulada en nuestra Constitución Política, obligando a gobernantes y gobernados a cumplirla de manera irrestricta<sup>1</sup>.

Esa potestad jurídica no es sino el reflejo de la soberanía del Estado. Los Estados son quienes detentan el poder soberano, el cual les fue concedido por el pueblo en quien en principio radica, al haberlo éste depositado en el orden jurídico constitucional. Es por ello que cualquier medida o que adopten nuestros gobernantes debe hacerse en beneficio del pueblo y respetando los valores democráticos de dignidad de la persona, libertad e igualdad; cuyos principios esenciales son el respeto, la promoción y la garantía de los derechos humanos.

Como consecuencia de la potestad tributaria, el Estado imbuido de su poder de imperio, dicta leyes y normas en el orden tributario; leyes en las cuales se establece el presupuesto del hecho imponible del cual se deriva la obligación tributaria. La ley tributaria crea la obligación tributaria, esta ley contiene mandatos indeterminados, por lo que es necesario que ésta se particularice en las personas, en los sujetos pasivos de la imposición. <sup>2</sup> La tributación es por tal razón un aporte del contribuyente en aras del bien común <sup>3</sup> y, el bien común hace referencia al

---

<sup>1</sup> CANDIA AGUILAR, Omar. Reforma judicial y Potestad tributaria. Justicia Viva. En Justicia Mail. N° N° 111, 19 de mayo del 2004. Instituto de Defensa Legal .PUCP. <http://www.justiciaviva.org.pe/justiciamail/jm0111.htm>.

<sup>2</sup> ANDRADE, Leonardo. El procedimiento determinativo de la obligación tributaria. En <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/paginas/D.Tributario.1.htm>

<sup>3</sup> ESTELA BENAVIDES, Manuel. El Perú y la Tributación. Cuadernos de Sunat N°4. Aportes. 2002. SUNAT.p.37.

bien que persigue una determinada sociedad para el conjunto de sus integrantes.<sup>4</sup>

Por todo esto, el presente trabajo de investigación tiene como problema determinar cuál es el rol que cumple la Tributación dentro de un Sistema Democrático y cómo éste puede verse perturbado cuando la Tributación no concuerda con los valores democráticos y el bien común.

## **OBJETIVO**

-Determinar el rol que cumple la Tributación dentro de un Sistema Democrático.

## **MARCO TEÓRICO**

### **DEMOCRACIA**

#### **Concepto**

El vocablo democracia deriva del griego DEMOS: pueblo y KRATOS: gobierno o autoridad, y significa gobierno o autoridad del pueblo, de ahí que se defina a la democracia como "*la doctrina política favorable a la intervención del pueblo en el gobierno y también al mejoramiento de la condición del pueblo*".<sup>5</sup>

En la actualidad, el concepto de democracia no se limita al de una forma determinada de gobierno, sino también a un conjunto de reglas de conducta para la convivencia social y política.

La democracia como *estilo de vida* es un modo de vivir basado en el respeto a la dignidad humana, la libertad y los derechos de todos y cada uno de los miembros de la comunidad.

---

<sup>4</sup> Bien común, en [http://es.wikipedia.org/wiki/Bien\\_com%C3%BA](http://es.wikipedia.org/wiki/Bien_com%C3%BA)

<sup>5</sup> [http://server2.southlink.com.ar/vap/la\\_democracia.htm](http://server2.southlink.com.ar/vap/la_democracia.htm)

La democracia como *forma de gobierno*<sup>6</sup> tiene relación con la titularidad del poder y el ejercicio del poder<sup>7</sup>. Es la participación del pueblo en la acción gubernativa por medio del sufragio y del control que ejerce sobre lo actuado por el estado.

Para Schumpeter<sup>8</sup> (1942), la democracia es "*el método democrático, es el instrumento institucional para llegar a decisiones políticas, en virtud del cual cada individuo logra el poder de decidir mediante una competencia que tiene por objeto el voto popular*".<sup>9</sup> La definición institucional propuesta por Schumpeter provee de un sistema referencial práctico para determinar si un sistema es democrático.

El concepto institucional de democracia ha sido ampliamente aceptado en los Estados Unidos y ahora también en Latinoamérica.

La Democracia es la forma de organización social y política que mejor garantiza el respeto, el ejercicio y promoción de los Derechos Humanos. La Democracia, al igual que los hombres y las mujeres, es perfectible<sup>10</sup>

Si bien la democracia no asegura necesariamente una mejor calidad de vida para los ciudadanos, es el único sistema que puede abrir espacios para la participación ciudadana en la vida política, económica y social.<sup>11</sup>

La tendencia actual es el tránsito de una democracia representativa a una democracia participativa; al respecto, Barros Carvalho señala que esto consiste en el paso de una democracia en la que los ciudadanos mediante el derecho político del sufragio, designan a quienes habrán de ocupar las distintas magistraturas electivas, hacia aquella en la que el cuerpo electoral adquiere protagonismo en la toma de decisiones

---

<sup>6</sup> Abraham Lincoln en 1863 la definió como "el gobierno del pueblo, por el pueblo y para el pueblo"

<sup>7</sup> <http://members.tripod.com/~propolco/monograf/democra.htm>

<sup>8</sup> Uno de los más sobresalientes del pensamiento democrático de los últimos tiempos.

<sup>9</sup> El enfoque institucional posibilita distinguir la democracia de otros sistemas contemporáneos, a saber, el sistema Totalitario y el sistema Autoritario.

<sup>10</sup> El Ciudadano en la Democracia en <http://www.bcn.cl/pags/ecivica/democra2000.htm>.

<sup>11</sup> La Ruta del descontento, funcionamiento de la democracia. Comisión Andina de Juristas. Informe Anual de la Región Andina. Enero 2005. pp. 27-28.

trascendentes, instando la consideración legislativa de proyectos, o lisa y llanamente sancionando leyes, como por ejemplo a través de la consulta popular.<sup>12</sup> En otras palabras, lo que se busca hoy en día es cómo pasar de una democracia cuyo sujeto es el elector a una cuyo sujeto es el ciudadano que tiene derechos y deberes expandidos, en el campo político, civil y social.<sup>13</sup> En virtud a ello tenemos que el fenómeno de la participación ciudadana en los asuntos del Estado requiere la existencia de mecanismos de participación en el ejercicio del poder y en los asuntos públicos.<sup>14</sup>

### **Fundamento de la democracia**

El fundamento de la Democracia es el reconocimiento de la dignidad de la persona, el reconocimiento y valoración integral de todos los individuos por el hecho de ser persona humana. Todos, sean de distinto sexo, edad, etnia, condición socioeconómica y cultural tienen una misma dignidad inalienable.<sup>15</sup>

### **Origen de la democracia**

Si bien el concepto básico de democracia se remonta a la forma de gobierno que utilizaban en Atenas y en otras ciudades griegas durante el siglo V (AC), también debemos reconocer la importancia que tuvo el movimiento pacíficamente revolucionario del cristianismo, que hizo desaparecer las supuestas diferencias naturales entre esclavos y libres. Todos los hombres, sin distinción, son iguales ante Dios.<sup>16</sup>

### **Clases de democracia**

---

<sup>12</sup> BARROS CARVALHO. Tratado de Derecho Tributario. Lima. 2003. Edit. Palestra. p.15.

<sup>13</sup> [http://www.undp.org/spanish/proddal/idal\\_3a.pdf](http://www.undp.org/spanish/proddal/idal_3a.pdf)

<sup>14</sup> <http://www.monografias.com/trabajos/democracia/democracia.shtml>

<sup>15</sup> <http://www.bcn.cl/pags/ecivica/democra2000.htm>

<sup>16</sup> [http://server2.southlink.com.ar/vap/la\\_democracia.htm](http://server2.southlink.com.ar/vap/la_democracia.htm)

1. **Democracia directa o pura**: cuando la soberanía, que reside en el pueblo, es ejercida inmediatamente por él, sin necesidad de elegir representantes que los gobiernen.<sup>17</sup>

2. **Democracia representativa o indirecta**: el pueblo es gobernado por medio de representantes elegidos por él mismo. La elección de los individuos que han de tener a su cargo la tarea gubernativa se realiza por medio del sufragio y cualquier individuo tiene derecho a participar o ser elegido. La forma representativa suele adoptar diversos sistemas: presidencialista, parlamentario o colegiado.

Las formas de participación política son el voto, el referéndum, plebiscito, la iniciativa popular, la revocatoria.

### **Leyes de la democracia**

1. **Soberanía popular**: soberano deriva del latín y etimológicamente quiere decir "el que está sobre todos". La democracia es autogobierno del pueblo. reconoce que el hombre, ser inteligente y libre, puede regirse por sí mismo mediante los órganos por él instituidos.
2. **Libertad**: la democracia asegura al hombre su libertad jurídica e individual. *La libertad jurídica* es el derecho que tiene el hombre a obrar por sí mismo sin que nadie pueda forzarlo a obrar en otro sentido. Los límites están dados por las leyes. *La libertad individual* es el reconocimiento de que el hombre nace libre y dotado de inteligencia y voluntad.
3. **Igualdad**: se trata de una igualdad jurídica. Todos los hombres tienen las mismas oportunidades ante la ley, es decir, la igualdad de deberes.

---

<sup>17</sup> A diferencia de las democracias actuales, las democracias de las ciudades Estado de la Grecia clásica y de la República de Roma eran democracias directas, donde todos los ciudadanos tenían voz y voto en sus respectivos órganos asamblearios. No se conocía el gobierno representativo, innecesario debido a las pequeñas dimensiones de las ciudades Estado (que no sobrepasaban casi nunca los 10.000 habitantes). Tomado de : "Democracia". Microsoft® Encarta® 2006 [DVD]. Microsoft Corporation, 2005.

## **Características de la democracia<sup>18</sup>**

- Es Constitucionalista, pues sienta sus bases en una Carta Fundamental donde se establece la organización y atribuciones de los poderes públicos como también se reconocen y garantizan los Derechos Humanos.
- Establece el bien común como fin del Estado.<sup>19</sup>
- Es el gobierno de la mayoría con respeto a los derechos de las minorías.
- Permite el pluralismo ideológico y político. Incentiva las libertades políticas que rodean al proceso electoral. Esto permite que los ciudadanos tengan derecho a elegir a sus representantes al gobierno, como a ser elegidos.<sup>20</sup>
- Permite elecciones libres periódicas de los gobernantes según las normas preestablecidas, con sufragio universal, secreto, personal, igual y debidamente informado de los ciudadanos.
- Se da una competencia pacífica del poder. Se descarta todo tipo de violencia tanto física como verbal, al igual que el terrorismo.
- Se distribuye el Poder del Estado en órganos diferentes, para evitar el abuso de uno de ellos a través del control de los otros.

---

<sup>18</sup> El Ciudadano en la Democracia. <http://www.bcn.cl/pags/ecivica/democra2000.htm>

<sup>19</sup> La prosecución de ese bien es objeto de una obligación o de un deber. El deber en cuestión afecta a todos los miembros de la sociedad y no solamente a algunos, en MEJÍA, Jorge. El bien Común y la Construcción de la Sociedad. Revista Duc in Altun de la Pontificia Universidad Católica de Argentina. Sub-sede Paraná. N° 2, setiembre 2002. p.15

<sup>20</sup> Este derecho se encuentra consagrado en el Art. 2°, inc.17. Constitución: "Toda persona tiene derecho a... participar, en forma individual o asociada, en la vida política, económica, social y cultural de la Nación. Los ciudadanos tienen, conforme a ley, los derechos de elección, de remoción o revocación de autoridades, de iniciativa legislativa y de referéndum." Concordancia con el Art. 35° de la Constitución.

- Se reconoce la autonomía de los cuerpos intermedios de la sociedad para que los ciudadanos satisfagan diversas necesidades.
- Permite la vigencia efectiva de un Estado de Derecho, que viene a ser aquel Estado sometido a un ordenamiento jurídico, el cual constituye la expresión auténtica de la idea de Derecho vigente en la sociedad.<sup>21</sup>

## **Democracia, Derechos Humanos y Estado de Derecho en la Comunidad Internacional<sup>22</sup>**

La **Declaración y Programa de Acción de Viena (1993)**, aprobada en la Conferencia Mundial sobre Derechos Humanos, constituye un hito de gran significado para la comunidad internacional, especialmente porque promueve la idea que un amplio espectro de valores—como la democracia, los derechos humanos y el desarrollo—son universales, indivisibles e interdependientes y que, además, estos valores se refuerzan mutuamente.<sup>23</sup>

Estas ideas han tenido un impacto positivo y han sido incorporadas en varios documentos de organismos internacionales globales y regionales, incluyendo la **Carta Democrática Interamericana de la OEA** (Organización de Estados Americanos), la cual señala en el artículo 7, que *“La democracia es indispensable para el ejercicio efectivo de las libertades fundamentales y los derechos humanos, en su carácter universal, indivisible e interdependiente, consagrados en las respectivas*

---

<sup>21</sup> Las bases del Estado de Derecho son: el imperio de la Ley, la distribución del poder estatal en diferentes órganos, la legalidad de la administración y responsabilidad de las autoridades y el respeto, y garantía de los derechos humanos a través del ordenamiento jurídico. En <http://www.bcn.cl/pags/ecivica/estadere.htm>.

<sup>22</sup> Por Gerardo L. Munck Universidad del Sur de California. Ponencia para el taller regional sobre “Democracia, Derechos Humanos y Estado de Derecho,” Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos (OACDH), Costa Rica, 5-7 de septiembre de 2005.

<http://www.ohchr.org/spanish/issues/democracy/costarica/docs/NotaConceptualPNUD.doc>

<sup>23</sup> La Declaración y Programa de Acción de Viena (1993) afirma que “Todos los derechos humanos son universales, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí” (art. 5) y también que “La democracia, el desarrollo y el respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales son conceptos interdependientes que se refuerzan mutuamente” (art. 8)

*constituciones de los Estados y en los instrumentos interamericanos e internacionales de derechos humanos.”* A su vez, el artículo 11 de la Carta dice que “La democracia y el desarrollo económico y social son interdependientes y se refuerzan mutuamente.”

El informe del PNUD -**Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo- sobre La democracia en América Latina (2004)** se enfoca en la democracia y plantea, como desafío político, la necesidad de una transición de la democracia electoral a la democracia de ciudadanas y ciudadanos. A la vez que presenta un enfoque amplio y holístico<sup>24</sup>, también desarrolla una perspectiva analítica con el fin de identificar las deficiencias más importantes que enfrentan los países de América Latina y de orientar el debate político. La democracia en América Latina, refiere el informe, requiere que el ciudadano sea más que un votante, siendo para ello necesario considerar las múltiples dimensiones de la ciudadanía.

## **TRIBUTACIÓN**

### **Tributación**

La tributación es la acción con que el ciudadano entrega al Estado cierta cantidad de dinero para el financiamiento de las funciones y servicios públicos. Es un aporte del contribuyente en aras del bien común. Quien no percibe el bien común, está incapacitado para aceptar la tributación.<sup>25</sup> La tributación está referida al conjunto de obligaciones que deben realizar los ciudadanos sobre sus rentas, sus propiedades, mercancías, o servicios que prestan, en beneficio del Estado, para su

---

<sup>24</sup> holístico: adjetivo que indica algo totalizador. Deriva del inglés, de la palabra *whole*, que quiere decir "totalidad", "suma total de partes que forman un sistema completo". *Holístico* deriva de *holismo*, que es una doctrina según la cual un "todo", un ser, es algo más que la suma de sus partes.(Webster). Un enfoque "holístico" es un enfoque totalizador, que contempla la totalidad de las circunstancias de un fenómeno.

<sup>25</sup> El Perú y la Tributación Cuadernos SUNAT.Nº4.. Manuel Estela Benavides. Aportes.2002. p.37

sostenimiento y el suministro de servicios, tales como defensa, transportes, comunicaciones, educación, sanidad, vivienda, entre otros.<sup>26</sup>

La tributación no es un fin en sí mismo: es una herramienta de la política económica; es decir de las directrices con que el gobierno orienta la producción y distribución de la riqueza en un país.<sup>27</sup> Se exige que la tributación sea eficiente, esto es, que cumpla los fines que corresponden a su naturaleza jurídica.<sup>28</sup>

El plan que traza la política económica para regir la tributación constituye la **política tributaria**, la cual es una moneda de dos caras intrínsecamente unidas: el sistema y la administración.

El **sistema tributario** es el conjunto de reglas sobre tributación racionalmente enlazadas entre sí. Estas reglas se articulan alrededor del régimen y del Código Tributario.

Por otro lado, el **régimen tributario** está constituido por los tributos aprobados en una Nación. Un sistema eficiente establece el régimen tributario considerando los siguientes principios:

- a) **Neutralidad económica:** no distorsionar la asignación de recursos.
- b) **Simplicidad:** clara identificación del sujeto y base gravable.
- c) **Universalidad:** máxima prudencia en materia de exoneración e incentivos.
- d) **Equidad real:** todos los agentes económicos en capacidad de tributar pagan la misma proporción sobre sus recursos.

Respecto a la estructura del régimen tributario, no existe una receta de validez universal. La recomendación genérica válida es los impuestos

---

<sup>26</sup> <http://www.infomipyme.com/Main.ASP?T=P&P=1339>

<sup>27</sup> El Perú y la Tributación Cuadernos SUNAT.Nº4.. Manuel Estela Benavides. Aportes.2002. p.37.

<sup>28</sup> BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales del Derecho Tributario. Bogotá.3era Edic.2000. Edit. Legis Editores S.A. p.82

deben ser pocos, bien escogidos y con tasas razonables. La opción óptima para cada país depende de su realidad socioeconómica.<sup>29</sup>

## **Tributo**

El aporte que realizan los individuos de su comunidad, para satisfacer necesidades comunitarias (tributo) se ha constituido en un elemento esencial en la satisfacción de estas necesidades sociales, fenómeno que ha permanecido vigente en gran parte de la historia de la humanidad, aunque no necesariamente como una prestación pecuniaria como la conocemos actualmente.<sup>30</sup>

En toda nuestra legislación positiva no existe norma escrita que defina lo que es un tributo. Sin embargo, dicho término ha quedado claramente definido en doctrina.

El tributo, a decir de Isaías Vera Paredes *“es la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece”*<sup>31</sup>

El tributo se define por tanto como la *“prestación usualmente en dinero, realizada a favor del Estado, establecida por ley, sin constituir sanción y considerando en principio la capacidad contributiva, para cumplir determinados fines sociales, siendo exigible coactivamente ante su incumplimiento.”*<sup>32</sup>

Marcial Rubio Correa señala que el tema de los tributos emerge de un deber fundamental que es la clave para entender todas las disposiciones que se dictan en torno a ellos: las personas deben pagar

---

<sup>29</sup> El Perú y la Tributación Cuadernos SUNAT.Nº4.. Manuel Estela Benavides. Aportes.2002. pp.38, 39

<sup>30</sup> Código Tributario Cuaderno I. Instituto de Administración Tributaria. Programa de Capacitación. p. 19

<sup>31</sup> VERA PAREDES, Isaías. Comentarios al Código Tributario. Lima. 2da.Edic.2004. Editores e Impresores Surco. p.8

<sup>32</sup> Código Tributario Cuaderno I. Instituto de Administración Tributaria. Programa de Capacitación. p.21.

impuestos al Estado y éste, consiguientemente, tiene la atribución de cobrarlos.<sup>33</sup>

## **Derecho Tributario**

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regula la creación, recaudación, control y demás aspectos relacionados con los tributos (impuestos, tasas y contribuciones).<sup>34</sup> En otras palabras, es el conjunto de reglas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

El derecho tributario está muy relacionado con otras ciencias jurídicas, entre las cuales, una de las más importantes y para efectos del presente trabajo es el **Derecho Constitucional**.

El Derecho Constitucional tiene por objeto fundamental estructurar el Estado de Derecho al reconocer las garantías esenciales de las personas, señalar sus obligaciones y determinar las funciones de los poderes públicos, su organización básica y su forma de operar.

Siendo los tributos el principal recurso económico del Estado moderno, resulta natural que las constituciones establezcan unos principios fundamentales en la materia.<sup>35</sup>

Las reglas que nuestra carta magna establece en materia tributaria las podemos encontrar en cinco grupos de normas bien definidos:

- Los principios tributarios. (artículo 74)

---

<sup>33</sup> RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993. Lima.1999. Capítulo IV. Régimen Tributario y Presupuestal. Edit. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú p.407

<sup>34</sup> <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>

<sup>35</sup> BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales del Derecho Tributario. Bogotá.3era Edic.2000. Edit. Legis Editores S.A. p.48

- Normas para la creación de tributos. (artículos 74, 79, 32,56, 118 numeral 20, 193 numerales 2 y 3, si bien las fuentes son muchas sólo algunas se pueden usar para crear tributos).
  - Derechos de los contribuyentes. (artículos 2 numeral 5, 2do párrafo y 2 numeral 10 último párrafo,
  - Beneficios tributarios (artículos 19, 79)
- Otras normas aplicables: Canon artículo 77 último párrafo.

El derecho tributario también se relaciona con la **Economía**. Así tenemos que, las relaciones del Derecho tributario con la Economía se establecen tanto en el fundamento material del Derecho Tributario como en los efectos de su aplicación.<sup>36</sup> La economía es la ciencia cuyo objeto es el estudio de la creación, circulación, distribución, acumulación y consumo de la riqueza.<sup>37</sup>

El derecho tributario busca en la economía el fundamento material de su estructura. Es así como al definir los hechos gravados, procura identificarlos con hechos de la vida económica, que representan una capacidad de pago del tributo por parte de quien los realiza.<sup>38</sup>

Si bien un gasto público, por sí mismo, constituye un estímulo para la economía, resulta obvio que no todos los programas de ejecución presupuestal son igualmente buenos. Es así como deben seleccionarse los planes de gobierno que además de estimular la actividad económica, traigan un beneficio material a la población para mejorar su calidad de vida, especialmente en los sectores de más bajos recursos. Entre tales programas, se deben destacar los relativos a la educación, la salud, la previsión social y las obras públicas.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Ibidem p.69

<sup>37</sup> Ibidem p.70

<sup>38</sup> Ibidem p.71

<sup>39</sup> Ibidem p.73

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede decir que los tributos deben cumplir, desde el punto de vista económico, tres objetivos fundamentales:<sup>40</sup>

1° La obtención de recursos para la ejecución de gastos e inversiones por parte del Estado.

2° La estabilidad y el desarrollo económico.

3° El mejoramiento de la calidad de vida en todos los sectores de la comunidad.

### **Obligación tributaria**

Para MATGAIN MANAUTOU la obligación tributaria es *“el vínculo jurídico en virtud del cual el estado denominado sujeto activo, exige de un deudor llamado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie”*.<sup>41</sup>

Entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, se establece un nexo o "vínculo" con pretensión de algo, a un objeto de la imposición que debe ser determinado; y si consideramos que giramos en torno a un orden monetario, es indispensable que la obligación tributaria se traduzca, patentice en expresiones monetarias. La obligación tributaria es esencialmente patrimonial y las personas que están en referencia con ella deben ser sujetos titulares de patrimonio.<sup>42</sup>

### **Potestad tributaria**

Potestad tributaria es la facultad que se les reconoce a los Estados de crear, modificar, suprimir o eximir de tributos a su población o entes bajo su jurisdicción. También se le conoce como “Poder de Imposición”, “Poder Fiscal” o “Poder Tributario” y su estudio forma parte del Derecho

---

<sup>40</sup> Ibidem p.73

<sup>41</sup> <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/paginas/D.Tributario.1.htm>

<sup>42</sup> ANDRADE, Leonardo. El procedimiento determinativo de la obligación tributaria. Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador. En <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/paginas/D.Tributario.1.htm>

Constitucional Tributario, dado que dicha facultad no es ilimitada sino que se encuentra sometida a determinadas reglas, generalmente establecidas en la Constitución Política de cada país.<sup>43</sup> La contrapartida a esta facultad debe ser el deber del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado.

En un sentido amplio es toda situación de ventaja o de dominio de un sujeto en materia de tributos; en un sentido restringido es el poder de establecer normas jurídicas en materia tributaria.<sup>44</sup>

En los estados democráticos modernos, normalmente es la Constitución la que contiene las normas referidas a los sujetos que detentan tal facultad, las reglas básicas de la creación, modificación o supresión de tributos así como los límites que se imponen al ejercicio de tal potestad.

La potestad tributaria es un concepto inseparable del concepto soberanía. Los Estados son quienes detentan el poder soberano, el cual les fue concedido por el pueblo en quien en principio radica, al haberlo éste depositado en el orden jurídico constitucional. Es un presupuesto que el ente soberano para su existencia, permanencia y cumplimiento de sus fines, debe utilizar infinidad de recursos, los cuales deberá allegárselos por diferentes medios. El principal de ellos será a través de las contribuciones que hagan los propios ciudadanos miembros del estado.

Resulta evidente que los ciudadanos preocupados por sus necesidades individuales, con mucha frecuencia soslayan las necesidades de la sociedad en su conjunto, por lo que se hace necesario que el Estado ejerza su poder soberano para establecer las contribuciones que deberán hacer los ciudadanos y, exigir el pago forzoso de las mismas, en caso de faltar el cumplimiento voluntario del ciudadano.

---

<sup>43</sup> Código Tributario. Cuaderno I. Instituto de Administración Tributaria. Programa de Capacitación. Nivel Básico. SUNAT p. 29.

<sup>44</sup> Microsoft ® Encarta ® 2006. © 1993-2005 Microsoft Corporation.

La potestad tributaria es por tanto, un ejercicio de soberanía, es la potestad o poder que tiene el Estado o ente estatal de imponer tributos y exigir su pago, aún de manera forzosa.<sup>45</sup>

Como hemos visto, el Estado imbuido de su poder de imperio, dicta leyes y normas en el orden tributario; leyes en las cuales se establece el presupuesto del hecho imponible del cual se deriva la obligación tributaria. La ley tributaria crea la obligación tributaria, esta ley contiene mandatos indeterminados, por lo que es necesario que ésta se particularice en las personas, en los sujetos pasivos de la imposición.<sup>46</sup>

La doctrina ha clasificado la potestad tributaria en:

a) Potestad tributaria originaria

Es la facultad para crear, modificar, suprimir o eximir tributos como parte de su propia soberanía. El Estado en términos generales es el titular de dicha potestad.

El Poder Legislativo es el ente del Estado, al cual las constituciones usual y exclusivamente le reconocen Potestad Tributaria Originaria, y es al que hace referencia en primera instancia el Art. 74° de la Constitución Política del Perú. Esta potestad guarda una estrecha vinculación con el principio de Reserva de la Ley Tributaria como veremos más adelante.

El carácter democrático del proceso de creación de normas jurídicas mediante procedimientos de representación popular, incide asimismo para desechar aquellas viejas concepciones del poder tributario.<sup>47</sup>

b) Potestad tributaria derivada.

---

<sup>45</sup> [www.iglom.iteso.mx/santana.PDF](http://www.iglom.iteso.mx/santana.PDF).

<sup>46</sup> ANDRADE, Leonardo. El procedimiento determinativo de la obligación tributaria. Facultad de jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador. En <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/paginas/D.Tributario.1.htm>

<sup>47</sup> KRAUSE MURGIENDO, Gustavo Augusto. La interpretación de la Ley y el Derecho Tributario. Argentina.2000. Edit. FEDME. p8

Se refiere cuando la Constitución Política le reconoce a un organismo público potestad tributaria pero condicionada, supeditada o derivada de una ley específica, bajo supuestos que la misma Constitución regula.

El segundo párrafo del Art. 74° de la Constitución peruana, por ejemplo, norma que los gobiernos locales y regionales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.<sup>48</sup>

Es necesario hacer mención, a propósito de la potestad tributaria, que en materia tributaria no es posible el sometimiento de las leyes a un **referéndum**. El referéndum es una forma de manifestación política de un sistema democrático, el mismo que consiste en el acto de someter al voto popular directo, las leyes que votaron sus representantes. La Constitución peruana contempla este derecho;<sup>49</sup> sin embargo, debe quedar claro que por el principio de potestad tributaria, también plasmado en la Constitución, no puede someterse a consulta popular la dación de leyes tributarias; esto porque la tributación es un tema técnico y complejo que requiere la evaluación de los entendidos en el tema y; por otro lado, porque de someterse a referéndum una ley tributaria, la mayoría de los ciudadanos, sin lugar a dudas, votará porque no sé dicha ley, ya que ésta significaría para ellos un gasto más.

Son características de la Potestad Tributaria:<sup>50</sup>

#### Abstracción:

Es una facultad derivada de la soberanía estatal que existe independientemente o antes de su ejercicio. Todo Estado tiene esta potestad de crear, modificar, suprimir o eximir de tributos, pudiendo

---

<sup>48</sup> Mediante Ley N° 28390, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 17 de noviembre de 2004 se reforma la Constitución Política del Perú de 1993 en su artículo 74°, otorgando Potestad Tributaria a los Gobiernos Regionales, a efectos que puedan crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas dentro de su jurisdicción y con los límites que señale la Ley.

<sup>49</sup> Art. 31°. “Los ciudadanos tienen derecho a participar en los asuntos públicos mediante referéndum...” Cc. Art. 2°.in.17. Constitución.

<sup>50</sup> Código Tributario. Cuaderno I. Instituto de Administración Tributaria. Programa de Capacitación. Nivel Básico. SUNATp.31.

ejercerla o no. Un Estado no requiere concretar la facultad en el plano material.

Permanencia:

La potestad tributaria subsistirá mientras exista Estado.

Irrenunciabilidad:

Un Estado no puede rechazar la potestad tributaria como si fuera un patrimonio de total disposición de un titular. El Estado no puede desprenderse de este atributo especial dadas sus responsabilidades con la sociedad, su estrecho vínculo con el concepto de soberanía y su vital relevancia en la subsistencia del mismo.

Indelegabilidad:

La potestad tributaria no puede delegarse a terceros. Posiblemente sí a otros entes del Estado, siempre que la Constitución y la ley lo permitan.

## **Principios Tributarios**

El art. 74 de la Constitución contiene las limitaciones y facultades en el ejercicio de la potestad tributaria que detenta el Estado. Toda facultad de crear tributos proviene de la Constitución Política. Evidentemente, esta potestad estatal para obtener financiamiento contiene restricciones que en el Derecho Tributario son considerados como límites a la potestad tributaria o principios tributarios, de manera tal que, quien la detenta no haga un uso abusivo de ella, perjudicando justamente a quienes fueron los que delegaron dicho poder: ciudadanos.<sup>51</sup>

En la Constitución vigente encontramos cinco principios que sirven como reales limitaciones al poder del Estado para crear cargas tributarias

---

<sup>51</sup> VERA PAREDES, Isaías. Comentarios al Código Tributario. Lima. 2da.Edic.2004. Editores e Impresores Surco.p.11.

a las personas. Estos principios son: Legalidad, Reserva de la Ley, Igualdad, Respeto a los derechos fundamentales de la Ley y el llamado principio de No Confiscatoriedad. Veamos cada uno de ellos:

### **Legalidad:**

El principio de legalidad busca que se respeten las reglas que la Constitución establece para la creación de tributos.

Este principio resguarda el contenido o “fondo” de los tributos. Está dirigido a que la norma, cualquiera que sea, que establece la obligación de pagar un tributo, incluya los elementos o aspectos esenciales que permitan tener certeza de sus alcances.

Los “elementos esenciales” del tributo, que deben estar perfectamente definidos en la norma, no han sido previstos en la propia Constitución, sin embargo, tanto la ley como la doctrina concuerdan en señalar los siguientes:

- Hecho Generador (Hecho imponible o Hipótesis de incidencia)
- Base Imponible (Base de Cálculo)
- Alícuota (Porcentaje o tasa)
- Deudor Tributario (Sujeto Pasivo)
- Acreedor Tributario (Sujeto Activo)

### **Reserva de la Ley**

El principio de reserva de la ley resguarda la “forma” de crear tributos en la medida que sentencia que se reserve la materia tributaria a la ley del Congreso.

Este principio, por el cual las obligaciones tributarias deben ser establecidas por la ley entraña un significado político y otro jurídico. Desde el punto de vista político, se requiere que los representantes elegidos por el pueblo sean los que definen los alcances de la tributación. Jurídicamente, el principio exige que la formulación de los tributos sea de carácter general.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales del Derecho Tributario. Bogotá. 3era Edic. 2000. Edit. Legis Editores S.A. pp 48-49

En la actualidad en muchas de las Constituciones del mundo este principio se ha dilatado o flexibilizado, permitiendo que ya no sólo la ley del Congreso sirva para la creación de tributos sino que sean otras normas las que regulen esta materia.

En España por ejemplo, sólo las Cortes, órgano parlamentario, pueden crear impuestos y otras prestaciones públicas así como determinar los elementos esenciales del tributo en cuestión.<sup>53</sup>

Sin embargo, como bien señala el Tribunal Constitucional de ese país, debe hablarse sólo de reserva relativa, ya que el principio de reserva de ley tributaria<sup>54</sup> establecida en el Art. 31.3 de la Constitución española no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador»<sup>55</sup>

## **Igualdad**

El principio de igualdad tributaria no está referido a la persona como "ser humano" o como sujeto de derechos que debe ser protegido<sup>56</sup>, sino más bien está referido a la igualdad en la capacidad de las personas para ser gravados o exonerados de tributos.

Es decir, lo que protege el principio de igualdad tributaria es que al momento de ejercer la potestad tributaria, el Estado no discrimine entre contribuyentes que tienen igual o similar capacidad contributiva. La capacidad contributiva aparece no como una condición innata o inherente

---

<sup>53</sup> El artículo 31.3 de la Constitución Española dice que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Y su artículo 133.1 dispone que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Ver en <http://www.el-mundo.es/nuevaeconomia/2003/184/1058795456.html>.

<sup>54</sup> Así lo sostiene la Sentencia 19/1987 del Tribunal Constitucional (TC)

<sup>55</sup> El principio de reserva de la ley tributaria no significa que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía (del tributo).

<sup>56</sup> Conforme lo establece el Art. 2º de la Constitución peruana. Ello no significa que no participa de las grandes líneas del principio general de igualdad desarrollado en la Constitución y tratados internacionales

a la persona humana sino como una situación económica que le sobreviene.

Es importante diferenciar el principio de igualdad tributaria del principio de capacidad contributiva. El primero como hemos visto se refiere a la obligación para el que genera un tributo de no discriminar entre las personas sino por su capacidad contributiva y de agruparlas en virtud a ello. El segundo en cambio es el principio que obliga al estado a crear tributos sólo respecto de aquellos supuestos en los que exista riqueza o manifestaciones de dicha riqueza (por ejemplo, la propiedad, los consumos, remuneraciones, rentas, ingresos, etc) o que exista una necesidad de solventar alguna contraprestación del Estado (como es el caso de las tasas).

Esta distinción recogida de la doctrina no es del todo asumida por el Tribunal Constitucional peruano ya que señala lo siguiente respecto de este principio : “...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”.<sup>57</sup>

En doctrina se relaciona este principio de igualdad con los principios de generalidad o universalidad (que se aplique a todos los que tienen la misma condición o conducta) y de uniformidad (se debe gravar o exonerar según las distintas capacidades contributivas).

Este principio por tanto, busca establecer que, en iguales circunstancias de hecho, no debe legislarse de forma tal que se generen consecuencias de

---

<sup>57</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 19 de diciembre del 2003. Exp. N° 2727-2002-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por la Compañía Minera Caudalosa S.A. contra la SUNAT.

desigualdad en el trato impositivo. No obstante, este principio no debe fundarse exclusivamente en las formas sino en las realidades sociales y económicas en las cuales se aplican los tributos.

La Constitución colombiana al referirse a los principios tributarios, nos habla de equidad<sup>58</sup> en su art. 363: “*EL sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*”<sup>59</sup> Como bien señala Bravo Arteaga al comentar el referido artículo, las obligaciones tributarias quedan afectadas del vicio de la inequidad debido a la incompreensión de determinados mecanismos de técnica tributaria por parte del legislador, cuando obedecen a razones no legítimas, como es el caso del tratamiento más favorable de determinados sectores sociales, en frente de otros.<sup>60</sup>

### **Respeto a los derechos fundamentales de las personas**

Estamos ante un principio introducido por la Constitución de 1993 el cual dispone que el Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar y proteger los derechos consagrados por la propia Constitución y por los tratados relacionados con los derechos de las personas.

La enumeración de los derechos fundamentales previstas en la Constitución, y la cláusula de los derechos implícitos o no enumerados, da lugar a que en nuestro ordenamiento todos los derechos fundamentales sean a su vez derechos constitucionales, en tanto es la propia Constitución la que incorpora en el orden constitucional no sólo a los derechos expresamente contemplados en su texto, sino a todos aquellos que, de manera implícita, se deriven de los mismos principios y

---

<sup>58</sup> Según el juriconsulto Ulpiano, la equidad es la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde (constans et perpetua voluntas ius suum uniuersique tribuens) En la edad media Santo Tomás de Aquino, con mayor precisión conceptual, expresó que la justicia es el modo de conducta según el cual un hombre, movido por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho

<sup>59</sup> BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales del Derecho Tributario*. Bogotá.3era Edic.2000. Edit. Legis Editores S.A. p.81

<sup>60</sup> Ibidem p.98

valores que sirvieron de base histórica y dogmática para el reconocimiento de los derechos fundamentales.<sup>61</sup>

Es importante mencionar que no sólo se protegen los derechos de la persona consagrados en el artículo 2° de la Constitución, sino todos los derechos que contiene la misma, así como en otros tratados como la Declaración Universal de Derechos Humanos.

### **No Confiscatoriedad**

A diferencia de los anteriores principios, que se aplican al ejercer la potestad tributaria, la no confiscatoriedad de un tributo se ve en el momento en que se aplica dicha carga tributaria al caso concreto. Es decir, se determina por sus efectos y no por su origen o causa. Sólo luego de aplicar un tributo se puede saber si el mismo es o no es confiscatorio para una determinada persona.

Este principio, dentro de una economía social de mercado, pretende proteger la propiedad, el patrimonio o capital de las personas (que es un derecho consagrado en la propia Constitución).

Confiscar es privar a una persona de su propiedad sin procedimiento debido ni pago previo de indemnización justipreciada. En tal sentido, obliga al Estado a que al aplicar los tributos no detraiga una parte significativa del patrimonio de las personas que les origine un perjuicio o que les impida seguir en actividad.

La confiscación en el ámbito tributario es un hecho que ocurre cuando un determinado tributo es de tal magnitud que equivale a una confiscación del bien sobre el cual el contribuyente debe pagar tal tributo. En la

---

<sup>61</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional peruano Exp. N° 1417-2005-AA/TC publicada el 12.07.2005 en El Peruano, p.p 1636 y 1637.

práctica es difícil establecer cuándo un tributo es o no confiscatorio, porque consiste en un concepto jurídico indeterminado.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Marcial Rubio Correa. “La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional”. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 2005. Págs. 211 y ss.

## **JURISPRUDENCIA**

### **JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**CASO: BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMÉRICA LIMITADA  
EXP. N.º 2762-2002-AA/TC- ACCIÓN DE AMPARO  
SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL  
PLENO JURISDICCIONAL**

#### **ANTECEDENTES**

La empresa **British American Tobacco South América Limitada** interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS), a fin de que se declare inaplicable el Decreto Supremo N.º 222-2001-EF, por vulnerar su derecho a la seguridad jurídica y los principios de legalidad tributaria y jerarquía normativa.

El MEF deduce las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía administrativa previa, alegando que la demanda es improcedente al pretender el actor ignorar la potestad tributaria del Estado, solicitando tratos especiales para incumplir sus obligaciones tributarias. Asimismo, aduce que no existen actos concretos de la Administración que vulneren derechos del accionante, y que el Decreto cuestionado fue emitido en correcta aplicación del artículo 61.º del Decreto Legislativo N° 821.

La SUNAT propone la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y ADUANAS la excepción de falta de legitimidad para obrar del demandado, y ambas entidades, al contestar la demanda, coinciden en señalar que no se han violado los principios de legalidad, seguridad

jurídica ni jerarquía normativa, aduciendo que el Decreto cuestionado fue emitido en aplicación del artículo 61° del TUO de la Ley del IGV e ISC.

El Sexagésimo Quinto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima declaró infundada la excepción de incompetencia; fundada la excepción de falta de legitimidad para obrar formulada por ADUANAS, por no ser parte en el proceso, y fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa deducida por el MEF y la SUNAT, al no haberse seguido proceso impugnativo alguno en la vía administrativa; consecuentemente, declaró improcedente la demanda.

La recurrida revocó la apelada en el extremo que declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, y la confirmó en el extremo que declara improcedentes la demanda y lo demás que contiene.

## **FUNDAMENTOS**

Antes de entrar al fondo de la controversia, nuestro supremo intérprete de la Constitución señala que en reiterada jurisprudencia en materia tributaria, ha señalado que no es preciso agotar la vía administrativa cuando se impugna un acto concreto, practicado al amparo de una norma legal incompatible con la Constitución. Esto se explica porque el Tribunal Constitucional ha establecido que el proceso de amparo es una vía alternativa y no excepcional. (Fundamento 2)

En los fundamentos de la sentencia, el tribunal desarrolla el principio de Reserva de la Ley, delimitando sus alcances y contenido, así tenemos:

## ***La reserva de ley en materia tributaria y los alcances del artículo 74° de la Constitución***

El tribunal señala que la **reserva de ley** en materia tributaria es, *prima facie*, una *reserva relativa*. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (*ley expresa*), para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la **potestad tributaria** al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma - debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo. (Fundamento 6)

Invocando a la doctrina comparada, señala que ésta comúnmente sostiene que la exigencia de la reserva de ley (*relativa*) –en cuanto al contenido de la norma– involucra el reconocimiento de un contenido mínimo necesario para que la regulación efectuada no desborde la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales de la materia reservada a la ley, siendo este razonamiento similar a lo que la teoría del *contenido esencial* sostiene respecto de los derechos fundamentales. (Fundamento 7)

Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los **elementos esenciales** que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] *los hechos imponderables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la*

*autoridad administrativa (Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A, 1976. Pág. 271). (Fundamento 8).*

El Tribunal advierte que las exigencias señaladas en el párrafo precedentes deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. (Fundamento 9)

### ***La remisión normativa y la reserva de ley***

El tribunal deja claro que todo análisis de conformidad constitucional, en casos similares, deberá partir de la respuesta a la siguiente pregunta: “*¿Cuál debe ser el contenido de la ley o extensión del ámbito reservado, que permita satisfacer el mandato constitucional en el presente caso?*”. Para ello, comparte la posición del Tribunal Español: “[...] *el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley[...]*” (STC 83/1984 y STC 19/1987). (Fundamentos 14-15)

Cuando mediante la Constitución se ha determinado la actuación exclusiva de uno de los poderes del Estado (*Legislativo*), para que otro pueda actuar (*Ejecutivo*), será necesaria una autorización del poder originalmente llamado por la Constitución, cuya extensión estará limitada por el alcance del propio texto constitucional, y nunca a merced de la voluntad del poder determinado por la Constitución (*Embid Irujo. En: R.V.A.P. Núm 29. 1991, Pág. 96*) Fundamento 16.

***El artículo 61 de la Ley IGV: discrecionalidad técnica debidamente justificada o “deslegalización” de la reserva de ley***

El artículo 61.º del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, establece que “*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los apéndices III y/o IV. (...)*”; es así que se promulga el Decreto Supremo N.º 222-2001-EF, incrementándose el ISC sobre la importación de cigarrillos de tabaco negro y rubio de 100% al 125%. (Fundamento 17)

En este caso, la disposición contenida en el artículo 61º de la Ley del IGV e ISC, ha derivado al reglamento (Decreto Supremo) la modificación de tasas; por tanto, corresponde a este Tribunal determinar si tal remisión legal contiene los elementos suficientes de reserva legal, de modo que al derivar al reglamento (Decreto Supremo) la regulación de uno de los elementos esenciales del tributo, no se termine trastocando la voluntad del constituyente.

El tribunal concluye que **Es evidente que el artículo 61º, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas;** lo que se presenta como una *remisión normativa en blanco o deslegalización*, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el **principio de jerarquía normativa**. (Fundamento 20).

En virtud a lo anterior el Tribunal, resuelve inaplicar a la empresa demandante el Decreto Supremo N.º 222-2001-EF, por ser contrario a los alcances del artículo 74º de la Constitución. (Fundamento 22).

En esta sentencia, el tribunal no sólo se limita a pronunciarse sobre el caso concreto, sino que también, exhorta al Congreso a que tome en cuenta estas consideraciones y ajuste la normatividad vigente a lo dispuesto por la Constitución, estableciendo en la Ley del IGV e ISC, cuyo TUO fue aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, *parámetros suficientes* en la regulación de las tasas del Impuesto Selectivo al Consumo, en respeto al principio de reserva de ley, conforme se ha fundamentado en la presente sentencia. (Fundamento 23).

- ✓ Por todos los fundamentos expuestos, el Tribunal Constitucional, declaró **fundada la Acción de Amparo y como consecuencia inaplicable a British American Tobacco (South America) Ltd., Sucursal del Perú, el D.S. N.º 222-2001-EF.**

## **SENTENCIA DEL PLENO JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**EXP. N.º 0042-2004-AI/TC  
LUIS ALEJANDRO LOBATÓN DONAYRE Y MÁS DE CINCO MIL  
CIUDADANOS  
LIMA. 13/04/2005**

### **ASUNTO**

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por don Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, contra el artículo 54º del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952, en cuanto establece que el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos grava el monto que se abona por concepto de ingreso a espectáculos públicos no deportivos en

locales y parques cerrados con excepción de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, calificados como culturales por el Instituto Nacional de Cultura.

## **DATOS GENERALES**

Tipo de proceso : Proceso de Inconstitucionalidad.

Demandante : Luis Alejandro Lobatón Donayre y  
más de cinco mil  
ciudadanos

Disposición sometida a control : Artículo 54° del Decreto Legislativo N.° 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.° 952, publicado el 3 de febrero de 2004. Disposición constitucional cuya vulneración se alega respecto del artículo 74°, que establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación.

Petitorio: Se declare la inconstitucionalidad del artículo 54° del Decreto Legislativo N.° 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.° 952.

## **FUNDAMENTOS**

El Tribunal refiere que la Constitución de 1993 ha adoptado un modelo de **Estado social y democrático de Derecho** y no un modelo de

Estado liberal de Derecho. El establecimiento del Estado social y democrático de Derecho parte, no de una visión ideal, sino de una perspectiva social de la persona humana.

El enfoque social de la persona humana se condice con el hecho que, en el Estado peruano, los ciudadanos pertenecen a una sociedad que es heterogénea tanto en sus costumbres como en sus manifestaciones culturales. Por ello, la Constitución de 1993 ha reconocido a la persona humana como miembro de un Estado multicultural y poliétnico; de ahí que no desconozca la existencia de pueblos y culturas originarios y ancestrales del Perú.

La perspectiva social que la Constitución otorga a la persona humana, permite, por otro lado, afirmar que la Constitución no sólo es *ratio*, sino también *emotio*. Esto quiere decir que, si bien las Constituciones democráticas han presupuesto personas racionales y dispuestas a hacer armonizar sus legítimos intereses con los de los demás, no podemos negar esa dimensión emocional o “irracional” que es también inherente a su naturaleza. Es precisamente en atención a esta dimensión emocional que la Constitución reconoce las diversas manifestaciones culturales que realizan las personas ya sea individualmente o como miembros de una comunidad más amplia y diversa culturalmente.

En efecto, la Constitución (artículo 1), al reconocer que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, capta al ser humano no sólo como ser “racional”, sino también aprehende la *conditio humana* desde el lado emocional o “irracional”.

La **democracia** necesita de una continuada tensión entre mayoría y minoría, entre gobierno y oposición, de la que dimana el procedimiento dialéctico al que recurre esta forma estatal en la elaboración de la voluntad política. Se ha dicho acertadamente que la democracia es discusión. Por eso el resultado del proceso formativo de la voluntad política es siempre la transacción, el compromiso. La democracia prefiere

este procedimiento a la imposición violenta de su voluntad al adversario, ya que de ese modo se garantiza la paz interna”

### **Deberes del Estado social y democrático de Derecho con la Constitución cultural**

A criterio de este Tribunal, la promoción de la cultura también constituye un deber primordial del Estado social y democrático de Derecho, establecidos en el artículo 44 de la Constitución.

De ahí que el Estado social y democrático de Derecho, no sólo debe promover y respetar los valores culturales de la Nación, sino que también debe proscribir, desalentar o sancionar aquellos actos que supongan una violación de los derechos fundamentales o cuestionen valores superiores como la igualdad, la tolerancia, el pluralismo y la democracia, o los que pretendan subvertir el orden constitucional.

En suma, en nuestra Constitución de 1993, la relación entre el Estado social y democrático de Derecho y la Constitución cultural, no sólo se limita al reconocimiento del derecho fundamental a la identidad étnica y cultural (artículo 2, inciso 19), al derecho fundamental a la cultura (artículo 2, inciso 8) o al establecimiento de una cláusula de protección del patrimonio cultural (artículo 21), sino que también debe elaborar y llevar a cabo una política cultural constitucional, a través de la educación, los medios de comunicación social, la asignación de un presupuesto específico, por ejemplo, que le permita realizar el deber de promover las diversas manifestaciones culturales.

### **La potestad tributaria del Estado y los principios constitucionales tributarios de legalidad y reserva de ley**

#### **La potestad tributaria del Estado en la Constitución de 1993**

De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar

tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

Se debe señalar que cuando la Constitución establece dichos principios como límites informadores del ejercicio de la potestad tributaria ha querido proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74° de la Ley Fundamental establece que “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio del Tribunal, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –*principio de constitucionalidad*– y no sólo de conformidad con la ley –*principio de legalidad*–. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa

de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado este Tribunal Constitucional en Sentencia anterior (Exp. N.º 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC 009-2005-PI/TC, Fundamento 156).

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

**a)** dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional;

**b)** habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica;

**c)** habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más”

Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales.

## **El principio de legalidad y el principio de reserva de ley**

A criterio del Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras 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; el ***principio de reserva de ley***, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

En el ámbito constitucional tributario, el ***principio de legalidad*** no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el ***principio de reserva de ley*** significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservado para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “*no taxation without representation*”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

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

De acuerdo con estas precisiones, el Tribunal entiende que la distinción realizada entre ambos principios no puede ser omitida, en la medida que la Constitución no sólo faculta al Poder Legislativo, a los Gobiernos regionales y Gobiernos locales (artículo 74) para ejercer la potestad tributaria, sino que también prevé el supuesto del poder tributario a favor del Poder Ejecutivo (artículo 104) en el supuesto que el Congreso de la República le delegue facultades legislativas en materia tributaria; caso en el cual el ejercicio se realiza, únicamente, a través de un decreto legislativo.

La Constitución, por tanto, también ha previsto que dicha potestad pueda ser ejercida por el Poder Ejecutivo, lo cual no quiere decir, sin embargo, que el Constituyente haya otorgado la potestad tributaria en igualdad de condiciones a ambos poderes del Estado. Se debe tener claramente establecido que **el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, a diferencia del Poder Legislativo, de los Gobiernos regionales y los Gobiernos locales, no es una potestad originaria sino derivada.** No existe, pues, equiparidad ni igualdad en el ejercicio de la potestad tributaria entre aquéllos y el Poder Ejecutivo; la de los primeros es una forma originaria y ordinaria de ejercer dicha potestad; el de éste es una forma derivada y extraordinaria.

En atención a esta naturaleza extraordinaria del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, se exige que la observancia del principio de reserva de ley, en este caso, es y debe ser aun más estricta; es decir, no sólo se debe cuidar de respetar el aspecto formal del principio de reserva de ley, sino también su dimensión material. En tal sentido, el decreto legislativo por el cual el Poder Ejecutivo ejerce la potestad tributaria debe estar sometido a los siguientes controles:

1. Control de contenido, a fin de verificar su compatibilidad con las expresas disposiciones de la ley autoritativa, asumiendo que existe una presunción *iuris tantum* de constitucionalidad de dichos decretos;

2. Control de apreciación, para examinar si los alcances o la intensidad del desarrollo normativo del decreto legislativo se enmarca en los parámetros de la dirección política –tributaria– que asume el Congreso de la República en materia legislativa; y
3. Control de evidencia, para asegurar que dicho decreto legislativo no sólo no sea violatorio de la Constitución por el fondo o por la forma, sino que también no sea incompatible o no conforme con la misma.

### **Los beneficios tributarios y el principio de reserva de ley**

El *principio de reserva de ley*, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74°). En virtud de esta disposición, en cuanto se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios. Ello porque el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con 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, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios

pueden ser consideradas lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria representando auténticas violaciones constitucionales.

### **La potestad tributaria y la “delegación” otorgada al Instituto Nacional de Cultura**

La potestad tributaria la ejerce el Estado por atribución directa u originaria, a través del Congreso de la República, los Gobiernos regionales, los Gobiernos locales (artículo 74 de la Constitución); excepcionalmente, de forma derivada y previa delegación de facultades, el Poder Ejecutivo puede ejercer dicha atribución a través de un decreto legislativo.

Es claro que sólo en estos niveles de Gobierno, por previsión constitucional, se puede ejercer la potestad tributaria; por lo que no es jurídicamente posible que un órgano que no forme parte de este nivel de Gobierno pueda arrogarse dichas facultades, ni que quepa la posibilidad de que éstas sean delegadas a un organismo administrativo. El único supuesto de delegación de facultades tributarias que prevé nuestra Constitución es aquel en el cual el Congreso habilita al Poder Ejecutivo para que legisle, dentro del plazo y en las materias establecidas en la ley habilitante; debiendo entenderse por Poder Ejecutivo, únicamente, a los órganos constitucionalmente encargados de aprobar un decreto legislativo, esto es, al Consejo de Ministros y al Presidente de la República, de acuerdo con la Constitución (artículos 104 y 125, inciso 2). Esta delegación de facultades, como es evidente, no supone una transferencia de facultades.

Es claro que el Instituto Nacional de Cultura no es un órgano constitucional que tenga atribución para ejercer atributos propios de la potestad tributaria constitucional. Por ello, el hecho que el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal condicione la concreción del supuesto de exoneración a una calificación previa por parte del Instituto Nacional de Cultura, no significa que, en el plano formal, éste tenga facultad tributaria, que de hecho no la tiene. No obstante, a juicio de este Colegiado, materialmente, el Instituto Nacional de Cultura al otorgar la

calificación de “cultural” a una determinada actividad define de manera no declarativa, sino constitutiva, la exoneración del pago de un tributo.

En efecto, el legislador al hacer depender la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos de las actividades que están previstas expresamente en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, si bien no formalmente, está facultando tácitamente al Instituto Nacional de Cultura para exonerar el pago de tributos.

Por todos los fundamentos expuestos el Tribunal resolvió:

Declarar **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad de autos; por tanto, el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal debe ser interpretada en el sentido que las calificaciones que realice el Instituto Nacional de Cultura tienen naturaleza declarativa –mas no constitutiva– para efectos de la exoneración al pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos. Es decir, que los espectáculos previstos, expresa y taxativamente, en dicha Ley están exonerados del pago de los impuestos a los espectáculos públicos no deportivos, no por decisión y calificación del Instituto Nacional de Cultura, sino en virtud a que dicha Ley así lo prevé expresamente. De ahí que el Instituto Nacional de Cultura no pueda extender la calificación de cultural –por analogía o por vía interpretativa– a otros espectáculos que no sean los que están previstos *numerus clausus* en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal.

## **JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL**

**Expediente: 03589-3-2004** (28/05/2004)

**Las municipalidades ejercen la potestad tributaria respecto de las contribuciones y tasas (arbitrios), estando facultadas a crear dichos tributos, así Como exonerar de éstos dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.**

Se acumulan los expedientes por guardar conexión entre sí. Se confirman las apelaciones que declaran infundadas las reclamaciones contra las resoluciones de determinación giradas por Arbitrios del primer y segundo trimestres del 2003. Se señala que son las municipalidades quienes ejercen la potestad tributaria respecto de las contribuciones y tasas, y en consecuencia, respecto de los arbitrios, estando facultadas a crear dichos tributos, así como exonerar de éstos dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. Se menciona que la ordenanzas que aprobaron los arbitrios de 2003, no establecieron exoneración alguna para las instituciones educativas, por lo que la recurrente se encontraba afecta y obligada al pago de tales tributos. Se indica que en cuanto a la aplicación de la exoneración genérica establecida en la Ley N.º 23384, alegada por la recurrente, son los gobiernos locales quienes, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Política, gozan de la potestad tributaria respecto de los arbitrios, por lo tanto únicamente éstas pueden crearlas, modificarlas y

suprimirlas, así como exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, por lo que lo dispuesto en la referida Ley, no enerva el ejercicio de la potestad tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, en cuanto a establecer las exoneraciones de arbitrios en su jurisdicción.

## **DISCUSIÓN**

*Después de analizar los términos democracia y tributación, así como la jurisprudencia; comprendemos la estrecha vinculación que existe entre los mismos y, sobre todo, llegamos al convencimiento que todo país democrático debe procurar siempre, como fin último el bien común, valiéndose, entre una de sus posibilidades para su consecución, de la tributación en virtud de la cual, los ciudadanos entregan al Estado cierta cantidad de dinero para que éste pueda cumplir con el normal desenvolvimiento de sus funciones.*

*Para que la tributación en un país sea adecuada, debe trazarse una buena política tributaria ya que, ésta constituye el plan cómo se llevará a cabo la tributación en un país. Así, los ciudadanos se mostrarán conformes con la política que han diseñado sus gobernantes, los mismos que fueron elegidos por ellos en elecciones democráticas; a los cuales se les ha encargado velar por los intereses del pueblo. En este caso, la tributación se condice con los valores de la democracia, puesto que se respeta la igualdad, libertad y defensa de los derechos humanos.*

*Sin embargo, cuando un sistema tributario-conjunto de reglas sobre tributación- no concuerda con el bien común, se produce un desequilibrio con los fines que persigue todo Estado con la instauración de un modelo*

democrático. Con esta situación, la tributación ya no sería justa, convirtiéndose en injusta; porque lejos de contribuir a resolver los problemas sociales, genera desigualdades, esto ocurre por ejemplo cuando se grava con impuestos diferentes a dos sujetos con la misma capacidad contributiva, o si a uno de ellos se le exonera de dicho impuesto y al otro no, pese a encontrarse en igual situación.

Una consecuencia negativa de la falta de equidad tributaria es que constituye un gran estímulo a la evasión tributaria. Esto se explica porque la gente se rebela en contra de un sistema que objetivamente es injusto. Al ser víctimas de la desigualdad, las personas prefieren no pagar impuestos porque consideran que si lo hacen, los están pagando injustamente y que no les corresponde pagar tales impuestos porque otros que teniendo su misma condición no lo hacen o pagan menos de lo que les corresponde y por lo tanto, creen que con lo que se recauda de la tributación se benefician todos a costas de otros.

La democracia pierde legitimidad cuando la población percibe que la política tributaria antepone intereses particulares al bien público, considerándola ineficaz.

Si bien es cierto que la democracia no asegura necesariamente una mejor calidad de vida para los ciudadanos, cabe destacar que es el único sistema que permite la participación ciudadana en la vida política, económica y social, en otras palabras, es el único sistema que involucra tanto a gobernantes como gobernados en la conducción de un país. Es por ello que la responsabilidad de lograr un mejor país es de todos y no sólo de los gobernantes. Así, la tributación exige a los gobernados que sean conscientes y cumplan sus deberes como contribuyentes, pagando sus impuestos y no evadiéndolos, así mismo exige a los gobernantes adoptar adecuadas políticas tributarias que respeten los principios constitucionales y los derechos fundamentales de las personas, ya que todo gobierno democrático es un verdadero medio de promoción y respeto de los derechos

*humanos, fundamento básico de todo Estado de Derecho, junto con el principio de legalidad y división de poderes.*

*Creo que no debe dejarse de hacer mención a la corrupción que se observa hoy en día en los gobiernos. Esta corrupción, tan enraizada en Latinoamérica, retrasa el desarrollo de los pueblos, antepone los intereses particulares al interés de la sociedad y corroe las buenas intenciones de lograr la paz y la justicia social. De ella no se ha visto ajena la tributación. Como bien sostiene Vargas Llosa, la Sunat, oficina recaudadora de impuestos, en el régimen pasado fue un ejemplo típico de ello, convirtiendo a la tributación en un instrumento de chantaje, a fin de ganar adeptos para el régimen, o aniquilar económicamente a sus adversarios políticos, sometiendo sus empresas a investigaciones y acosos asfixiantes, o, simplemente, quebrándolas. No debe permitirse que esto vuelva a ocurrir porque atenta directamente contra la democracia y no sólo ello, sino que también, la corrupción hace que los gobiernos pierdan legitimidad.*

*Por último, debo señalar que la tributación ha de contribuir a mejorar los niveles de vida para la población y a satisfacer las necesidades de todos y cada uno de los que formamos parte de esta Nación. Sólo de esta manera se podrá decir que la tributación contribuye al fortalecimiento de la democracia como forma de organización social y política que mejor garantiza el respeto y promoción de los derechos fundamentales de las personas.*

*“La fuerza de una Democracia depende de la voluntad de un pueblo en mantenerla”*

*(Mario Verdugo y Ana María García)*

## CONCLUSIONES

- *“Democracia” y “Tributación” son conceptos íntimamente relacionados. La primera consiste en la mejor forma y organización de gobierno y la segunda, en la acción de dar prestaciones de dinero a favor del Estado, por parte de los ciudadanos, para que cumpla determinados fines sociales.*
  
- *La tributación encuentra su fundamento en la democracia. Cuando un gobierno elegido por el pueblo establece tributos en virtud de la potestad tributaria, es como si el propio pueblo señalara su interés en aceptarlo y pagarlo ya que fue el pueblo quien lo eligió otorgándole poder de representación.*
  
- *La democracia puede verse perturbada cuando la Tributación no satisface las expectativas de la población, esta insatisfacción de la población se advierte cuando el la política y el régimen tributario son ineficientes.*
  
- *El desarrollo de la democracia está íntimamente vinculado a la búsqueda de mayor igualdad social, la lucha eficaz contra la pobreza y la expansión de los derechos de los ciudadanos. Por ello, la tributación desempeña un rol crucial en el proceso socioeconómico que significa difusión del bienestar y paz social.*

## BIBLIOGRAFÍA

- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales del Derecho Tributario. Bogotá.3<sup>era</sup> Edic.2000. Edit. Legis Editores S.A.
- CÓDIGO TRIBUTARIO. Cuaderno I. Instituto de Administración Tributaria. Programa de Capacitación.
- KRAUSE MURGIENDO, Gustavo Augusto. La interpretación de la Ley y el DerechoTributario. Argentina.2000. Edit. FEDME.
- LA RUTA DEL DESCONTENTO, FUNCIONAMIENTO DE LA DEMOCRACIA. Comisión Andina de Juristas. Informe Anual de la Región Andina. Enero 2005
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid. 14<sup>o</sup>Edic. 2003. Edit. Tecnos.
- RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993. Lima.1999. Capítulo IV. Régimen Tributario y Presupuestal. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- VERA PAREDES, Isaías. Comentarios al Código Tributario. Lima. 2<sup>da</sup>.Edic.2004. Editores e Impresores Surco.
- BARROS CARVALHO, Paulo y otros.Tratado de Derecho Tributario. Lima. 2003. Edit. Palestra Editores.
- ESTELA BENAVIDES, Manuel. El Perú y la Tributación. Cuadernos de Sunat Aportes.Nº4.2002.
- MEJÍA, Jorge. El bien Común y la Construcción de la Sociedad. Revista *Duc in Altun* de la Pontificia Universidad Católica de Argentina, Sub-sede Paraná. Nº 2,setiembre 20002.
- RUBIO CORREA, Marcial. “La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional”. Lima.2005. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Microsoft ® Encarta ® 2006.

## **WEBS**

- 1) [http://www.undp.org/spanish/proddal/idal\\_3a.pdf](http://www.undp.org/spanish/proddal/idal_3a.pdf)
- 2) <http://www.infomipyme.com/Main.ASP?T=P&P=1339>
- 3) <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/tributacionAL.htm>
- 4) <http://www.globalprogress.org/castella/seminarios/cominami.html>
- 5) <http://www.members.tripod.com/~propolco/monograf/democra.htm>
- 6) [http://www.server2.southlink.com.ar/vap/la\\_democracia.htm](http://www.server2.southlink.com.ar/vap/la_democracia.htm)
- 7) <http://www.ohchr.org/spanish/issues/democracy/costarica/docs/NotaConceptualPNUD.doc>
- 8) <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>
- 9) <http://www.mujereshoy.com/secciones/3025.shtmlg>
- 10) <http://www.comunidadandina.org/prensa/discursos/jarque19-5-05.htm>
- 11) <http://www.bcn.cl/pags/ecivica/democra2000.htm>
- 12) <http://www.justiciaviva.org.pe/justiciamail/jm01111.htm>
- 13) <http://www.azc.uam.mx/publicaciones/gestion/num14/doc03.htm>
- 14) <http://www.monografias.com/trabajos/democracia/democracia.shtml>
- 15) <http://www.cnh.gob.mx/documentos/8/5/art/archivos/lgh37khh.html>
- 16) <http://www.cnh.gob.mx/documentos/8/5/art/archivos/lgh37khh.html>
- 17) [http://premium.vlex.com/doctrina/Fundamentos\\_derecho\\_tributario\\_5a\\_ed/Potestad\\_tributaria\\_articulo\\_133\\_Constitucion/2100-218804,01.html](http://premium.vlex.com/doctrina/Fundamentos_derecho_tributario_5a_ed/Potestad_tributaria_articulo_133_Constitucion/2100-218804,01.html)
- 18) <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/paginas/D.Tributario.1.htm>

- 19) <http://www.iglom.iteso.mx/santana.PDF>
- 20) <http://www.monografias.com/trabajos26/gobernabilidad-democratica/gobernabilidad-democratica.shtml>
- 21) <http://www.campus-oei.org/oeivirt/rie12a01.htm>
- 22) <http://www.campus-oei.org/oeivirt/rie12a05.htm>
- 23) <http://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/C LAD/clad0047204.pdf>
- 24) <http://www.dhperu.org/programaperu/docs/gobernabilidadlocal.pdf>
- 25) <http://www.adital.org.br/site/noticias/18539.asp?lang=ES&cod=18539>
- 26) [http://es.wikipedia.org/wiki/Bien\\_com%C3%BAn](http://es.wikipedia.org/wiki/Bien_com%C3%BAn)
- 27) <http://www.el-mundo.es/nuevaeconomia/2003/184/1058795456.html>